ESTUDIOS

COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA. UNA APROXIMACIÓN INTERDISCIPLINAR

ESTRELLA MONTOLÍO DURÁN
DIRECTORA

MARC BAYÉS GIL
MARÍA GOENAGA RUIZ DE ZUAZU
MAR FORMENT FERNÁNDEZ
JOSÉ-ANDRÉS ROZAS VALDÉS
BORJA GARÍN BALLESTEROS
CRISTINA GARCÍA-HERRERA
PABLO GRANDE SERRANO
IVÁN MESÓN GARCÍA
RAFAEL OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE
PATRICIA FRANCÉS BARCELÓ
MARINA SERRAT ROMANÍ
FERNANDO POLANCO MARTÍNEZ
GIOVANNI GAROFALO
GIANLUCA PONTRANDOLFO
Mª ÁNGELES GARCÍA ASENSIO
ANTONIO PASAGALI

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE CIENCIA E INNOVACIÓN
AGENCIA ESTATAL DE INVESTIGACIÓN

INCLUYE LIBRO ELECTRÓNICO

ARANZADI

COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA. UNA APROXIMACIÓN INTERDISCIPLINAR

ESTRELLA MONTOLÍO DURÁN
Directora

COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA. UNA APROXIMACIÓN INTERDISCIPLINAR

Marc Bayés Gil
Joaquín Sanmartín Ascaso
Germán Jair Arenas Arias
María Goenaga Ruiz de Zuazu
Mar Forment Fernández
José-Andrés Rozas Valdés
Borja Garín Ballesteros
Cristina García-Herrera
Pablo Grande Serrano
Iván Mesón García
Rafael Olañeta Fernández-Grande
Patricia Francés Barceló
Marina Serrat Romaní
Fernando Polanco Martínez
Giovanni Garofalo
Gianluca Pontrandolfo
M.ª Ángeles García Asensio
Antonio Pasagali

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE CIENCIA E INNOVACIÓN
UNIVERSITAT DE BARCELONA
Diputació Barcelona
Càtedra de Comunicació Clara Aplicada a les Administracions Públiques
ARANZADI

© **Estrella Montolío Durán (dir.) y otros, 2024**
© **Editorial Aranzadi, S.A.U.**

Editorial Aranzadi, S.A.U.
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es
https://www.aranzadilaley.es

Primera edición: Julio 2024

Depósito Legal: M-15339-2024
ISBN versión impresa: 978-84-1162-988-1
ISBN versión electrónica: 978-84-1162-989-8
Incluye soporte electrónico

Diseño, Preimpresión e Impresión: Editorial Aranzadi, S.A.U.
Printed in Spain

© Editorial Aranzadi, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Editorial Aranzadi, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, **www.cedro.org**) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

EDITORIAL ARANZADI no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, EDITORIAL ARANZADI se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

EDITORIAL ARANZADI queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

EDITORIAL ARANZADI se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Editorial Aranzadi, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice General

Página

INTRODUCCIÓN
ESTRELLA MONTOLÍO DURÁN 21

0. No es un oxímoron, es una realidad en construcción 21

1. Un viaje a través de investigaciones, jornadas, vídeos y publicaciones 22

2. La comunicación tributaria clara como lugar de encuentro . 23

3. La diosa Hécate y la inspectora de Hacienda 24

4. Dieciséis puntos de vista desde cuatro grandes perspectivas que iluminan todas las facetas del fenómeno 29

4.1. La comunicación tributaria en su contexto social 30

4.2. La comunicación tributaria desde la perspectiva jurídica 31

4.3. Descripción del discurso tributario y proceso de clarificación de la providencia de apremio 33

5. Dedicatoria final 37

CAPÍTULO 1

COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA. EQUIPOS Y PROYECTOS COMPLEJOS PARA AFRONTAR REALIDADES COMPLEJAS
ESTRELLA MONTOLÍO DURÁN 39

1. Por qué estudiar la comunicación tributaria 39

Página

2. Los proyectos de comunicación clara en un mundo complejo 42
2.1. Objetivos del proyecto Comunicación tributaria clara (ComTClar) 43
2.2. Composición del equipo ComTClar 44
3. La complejidad en la propia perspectiva lingüística 47
4. La gestión y liderazgo de la complejidad 49
4.1. Nuevas formas de colaboración en investigación 49
4.2. Características de los equipos exitosos para afrontar la complejidad 50
5. Conclusiones 53
6. Referencias bibliográficas 54

CAPÍTULO 2

«BY THE RIVERS OF BABYLON»: ORÍGENES HISTÓRICOS DEL DISCURSO TRIBUTARIO
JOAQUÍN SANMARTÍN ASCASO 59

1. Cuando la palabrería ofusca la arquitectura conceptual . . . 60
2. ¿De qué hablamos cuando hablamos de terminología tributaria? 62
3. *Do ut des*: la tributación como compraventa 63
4. Por una visión comparativista 64
5. Los orígenes del estado y la defensa de los indefensos 65
6. El estado comienza en Súmer 66
7. El «mundo» mesopotámico 67
8. Textos, fenotextos y genotextos del vocabulario tributario mesopotámico 67
9. La «casa», estructura básica de la sociedad mesopotámica . . 68
10. La «propiedad» en el derecho y la práctica mesopotámicos 70
11. La sociedad patrimonial 71

Página

12. Las fuentes de información sobre las primeras prácticas fiscales 73

13. Vías de la tributación: en especie y dineraria 74

14. La tributación en especie y el trabajo forzado 75

15. La plata, el valor virtual 77

16. La justicia como genotexto tributario 78

17. Lo «estable» y lo «derecho»: primeros fenotextos jurídicos mesopotámicos 79

18. Superando las barreras lingüísticas: la «lengua de coincidencia» 81

19. Referencias bibliográficas 83

SECCIÓN I
EL IMPACTO SOCIAL DE LAS POLÍTICAS PÚBLICAS Y DE LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO 3

ENMARCANDO LAS «POLÍTICAS» DE LENGUAJE CLARO: DERECHOS, EFICIENCIA Y BUEN GOBIERNO. BASES PARA UNA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA
GERMÁN J. ARENAS ARIAS 87

1. Introducción 87

2. Marcos interpretativos de políticas públicas: una breve aproximación teórica 88

3. Metodología 90

4. Los marcos del lenguaje o comunicación claros 92

4.1. Eficiencia institucional (tiempo y dinero) 93

4.2. Derechos (derecho a entender) 95

4.3. Buen gobierno (cargas administrativas) 98

5. Comunicación tributaria clara y cultura de la legalidad tributaria 101

Página

6. Conclusiones 104
7. Referencias bibliográficas 105

CAPÍTULO 4

ENFRENTAR EL CORPORATIVISMO Y LA AUTORREFERENCIALIDAD: RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN DEL SIGLO XXI
MARC BAYÉS GIL 109

1. Introducción 109
2. Causas del fracaso comunicativo entre Administración y ciudadanía 110
3. Quejas ciudadanas relacionadas con aspectos de la comunicación. 113
4. Posibles acciones en favor de la ciudadanía de los defensores del pueblo y de los síndicos. 115

CAPÍTULO 5

LA IMPORTANCIA DEL *FRAMING* Y LA COMUNICACIÓN CLARA EN EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO VOLUNTARIO
MARÍA GOENAGA RUIZ DE ZUAZU 119

1. Introducción 119
2. Cumplimiento tributario voluntario 121
2.1. Moral tributaria y su dimensión institucional 121
2.2. Estrategias de relación cooperativa con los contribuyentes: framing *y comunicación clara*. 123
3. Comprensión y claridad del sistema tributario español. . . . 127
4. Conclusiones 131
5. Referencias bibliográficas 133

Página

CAPÍTULO 6

LA OPINIÓN DE LOS PROFESIONALES SOBRE LA CALIDAD DE LA COMUNICACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS
MAR FORMENT FERNÁNDEZ, ESTRELLA MONTOLÍO DURÁN 139

1. Introducción. Ciudadanía y cultura tributaria 140
2. Objetivos 142
3. El Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona (ORGT) 143
4. Metodología 144
4.1. El cuestionario y su distribución 146
4.2. Muestra encuestada 147
5. Resultados 148
5.1. Situación actual de la comunicación entre el ORGT y la ciudadanía 148
5.1.1. Las notificaciones 149
5.1.2. Los canales de comunicación 152
5.1.3. Los emisores del mensaje: el personal de atención al contribuyente del ORGT 155
5.1.4. Los destinatarios del mensaje: ayuntamientos, ciudadanía y personas jurídicas 156
5.1.5. Los tributos 158
5.1.6. Los trámites 159
6. Propuestas de mejora 160
7. Conclusiones 162
8. Referencias bibliográficas 165

Página

SECCIÓN II
BUENA ADMINISTRACIÓN Y ESTRATEGIAS EN LAS ACTUACIONES DE RECAUDACIÓN

CAPÍTULO 7

LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN LAS ACTUACIONES DE RECAUDACIÓN
BORJA GARÍN, JOSÉ-ANDRÉS ROZAS 171

1. Planteamiento 172
2. La buena administración en el Derecho tributario 173
3. La buena administración en las actuaciones de recaudación 176
4. Síntomas y profilaxis 178
4.1. Jurisprudencia internacional y europea 178
4.1.1. El pacífico disfrute de la propiedad 178
4.1.1.1. El caso *Yukos* 179
4.1.1.2. Actuaciones de compensación, duplicidad y embargo 181
4.1.1.3. Devolución de créditos fiscales 182
4.1.2. Premisas constitucionales de la asistencia mutua en materia de recaudación 183
4.1.2.1. Procedimientos ejecutivos 184
4.1.2.2. Retenciones a cuenta 187
4.2. Jurisprudencia nacional 188
4.2.1. Tribunal Supremo 189
4.2.1.1. Contestaciones a la Solicitud de fraccionamiento y aplazamiento 189
4.2.1.2. Obligatoriedad de resolver recurso antes de dictar providencia de apremio 189
4.2.1.3. Obligatoriedad de resolver motivadamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento 190

Página

4.2.1.4. Cómputo de plazos 191
4.2.2. Tribunales Superiores de Justicia 191
4.3. Actuaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente . . 193
4.3.1. Mínimo de subsistencia 196
4.3.2. Actuaciones de derivación de responsabilidad . . . 197
4.3.3. Reembolso de créditos fiscales y garantías 198
5. Conclusión 201
6. Referencias bibliográficas 204

CAPÍTULO 8

VENTAJAS Y RIESGOS EN LA SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO
CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO. 207

1. Introducción 207
2. Simplificación tributaria y sistema tributario simple 208
3. La complejidad del sistema tributario 209
4. La simplificación de la normativa tributaria 210
5. La simplificación para fomentar el cumplimiento tributario 212
6. Referencias bibliográficas 214

CAPÍTULO 9

ESTRATEGIAS DE SIMPLIFICACIÓN DEL PAGO EN LA AGENCIA TRIBUTARIA
IVÁN MESÓN GARCÍA, PABLO GRANDE SERRANO 215

1. Introducción 216
2. El coste psicológico del pago 217
2.1. Los costes del pago 217
2.2. La experiencia de pagar impuestos 222

Página

3. La utilización del enfoque *behavioural insights* para facilitar el pago 225
4. Justificación de la necesidad de simplificación del pago de impuestos: conceptos necesarios 232
4.1. Los medios de pago 233
4.2. Los canales de pago 235
4.3. El sistema de comunicación y difusión 236
5. Estrategias de simplificación del pago en la agencia estatal de administración tributaria 236
5.1. El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 236
5.2. La implantación del sistema NRC on-line 238
5.3. La creación del servicio de información y asistencia en el área de Recaudación (REC@T): el pago telefónico 241
5.4. La creación de una app para realizar pagos de deudas y la tramitación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento . . . 244
5.5. El uso de herramientas de asistencia virtual 247
5.5.1. La calculadora de plazos de pago. 248
5.5.2. La calculadora de intereses y aplazamientos 249
5.5.3. El cálculo del importe embargable de sueldos, salarios y pensiones 249
6. Conclusiones sobre las estrategias realizadas por la agencia tributaria 250
7. Referencias bibliográficas 252

CAPÍTULO 10

ESTRATEGIAS DE SIMPLIFICACIÓN EN EL PAGO DE LOS TRIBUTOS. REFLEXIONES SOBRE LA SIMPLIFICACIÓN EN LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES
PATRICIA FRANCÉS BARCELÓ, RAFAEL OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE 257

1. Introducción 258
2. Gestión tributaria 258

Página

3. Recaudación 262
4. Inspección 263
5. Revisión 265
6. Atención al contribuyente 265
7. Atención multicanal y su impacto en los procedimientos tributarios 266
8. Los trámites de autogestión y la automatización de procedimientos 271
9. Importancia del lenguaje en la simplificación de procedimientos 272
10. Las resistencias internas al cambio 273
11. Referencias bibliográficas 273

CAPÍTULO 11

ESTRATEGIAS DIGITALES EN LA LOCALIZACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EMBARGABLES
MARINA SERRAT ROMANÍ 275

1. Planteamiento 275
2. Iniciativas reguladoras para la localización de bienes embargables en la UE 277
3. Regulación de la localización de bienes en el ámbito español 280
3.1. Intercambio de información para la localización 280
3.2. Avances normativos en la localización de bienes 283
4. Intercambio de información y tecnología digital para mejorar la localización de bienes embargables 285
5. Conclusiones 289
6. Referencias bibliográficas 290

Página

SECCIÓN III
CARACTERIZACIÓN DEL DISCURSO TRIBUTARIO. ESTUDIO DE CASO: EL PROCESO DE CLARIFICACIÓN DE LA PROVIDENCIA DE APREMIO

CAPÍTULO 12

LOS GÉNEROS DEL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ESPAÑOLAS A PARTIR DEL CORPUS COMTCLAR

FERNANDO POLANCO-MARTÍNEZ 297

1. Introducción 298

2. Los géneros del corpus ComTClar en el marco de los géneros textuales administrativos 299

3. Metodología 302

3.1. El corpus ComTClar 303

3.2. Metodología de análisis 306

3.2.1. Modelo multidimensional: niveles, variables y parámetros de análisis 306

3.2.1.1. Variables y parámetros funcionales. 309

3.2.1.2. Variables y parámetros situacionales 310

3.2.1.3. Variables y parámetros semántico-textuales 312

3.2.1.4. Variables y parámetros lingüístico-formales 314

4. Resultados 316

4.1. Los avisos vs. las notificaciones 318

4.2. Los géneros de la derivación de responsabilidad 320

4.3. Los requerimientos 321

5. Discusión 321

5.1. El aviso de providencia de apremio vs. la notificación de providencia de apremio 322

Página

5.2. Diligencia de embargo (deudor) vs. diligencia de embargo (entidad) 331

6. Organización de los géneros del corpus ComTClar 335

7. Conclusiones 338

8. Referencias bibliográficas 339

CAPÍTULO 13

MÁS DIFÍCIL QUE LA PROPIA LEY. INDICADORES DE COMPLEJIDAD TEXTUAL EN EL CORPUS COMTCLAR
GIOVANNI GAROFALO, GIANLUCA PONTRANDOLFO 345

1. Introducción 345

2. El corpus ComTClar 347

3. El procedimiento de recaudación tributaria: fuentes del derecho tributario, familias de géneros y relaciones intertextuales 348

4. El corpus ComTClar, la LGT y el RGT: índices de lecturabilidad y algunos datos lexicométricos 353

4.1. El gerundio como indicador de complejidad estructural 360

4.2. El participio como indicador de complejidad estructural 365

5. Implicaciones para una redacción clara 371

6. Conclusiones 373

7. Referencias bibliográficas 375

CAPÍTULO 14

EL PROCESO DE CLARIFICACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN DE PROVIDENCIA DE APREMIO: CAMBIOS TEXTUALES Y LINGÜÍSTICOS
M.ª ÁNGELES GARCÍA-ASENSIO 381

1. Introducción 381

2. La notificación de providencia de apremio 383

3. El proceso de transformación documental 384

Página

3.1. Equipo de trabajo 384
3.2. Definición del objetivo 386
3.3. Metodología 387
4. Los fundamentos de la transformación textual y lingüística 389
4.1. Lenguaje claro: definición y principios rectores 389
4.2. Lenguaje claro como acicate (nudge) 391
5. La acción lingüística transformadora 393
5.1. Transformación textual 394
5.1.1. La estructura formal e informativa de las notificaciones 394
5.1.2. La pertinencia del contenido 400
5.2. Transformación comunicativa y estrategias de cortesía 405
5.2.1. La relación (cortés) entre los interlocutores 405
5.2.2 Cortesía mitigadora 409
5.3. Cambios sintácticos y léxicos 412
5.3.1 Sintaxis 412
5.3.2. Léxico 415
6. Conclusiones 417
7. Referencias bibliográficas 418

CAPÍTULO 15

LA IMPORTANCIA DEL DISEÑO EN LA CLARIFICACIÓN DEL DISCURSO TRIBUTARIO
ANTONIO PASAGALI 425

1. Introducción 425
2. Comunicación y no solo lenguaje 427
3. No se puede clarificar un discurso sin una estructura clara y organizada 428
4. El buen diseño nace y bebe del dominio tipográfico 429
5. Los elementos visuales, solo los que aportan valor 431

Página

6. Biblioteca de recursos para organizar la información 434
7. La accesibilidad como garantía de transparencia 438
8. Referencias bibliográficas 439

CAPÍTULO 16

PERCEPCIÓN DE CLARIDAD Y COMPRENSIÓN DE DOCUMENTOS ADMINISTRATIVOS (TRIBUTARIOS): LA PROVIDENCIA DE APREMIO MUNICIPAL
MARC BAYÉS GIL 441

1. Lenguaje claro: antecedentes e iniciativas recientes 441
2. Objetivos 443
3. Metodología 444
4. Resultados y análisis 448
4.1. Test 1: test de percepción global y por apartados 448
4.2. Test 2, 3 y 4: test de percepción por tareas 451
4.3. Comprensión lectora 453
5. Conclusiones 454
6. Referencias bibliográficas 456
Anexos 459

Libro electrónico. Guía de uso

Introducción

Estrella Montolío Durán[1.]

SUMARIO: 0. NO ES UN OXÍMORON, ES UNA REALIDAD EN CONSTRUCCIÓN. 1. UN VIAJE A TRAVÉS DE INVESTIGACIONES, JORNADAS, VÍDEOS Y PUBLICACIONES. 2. LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA COMO LUGAR DE ENCUENTRO. 3. LA DIOSA HÉCATE Y LA INSPECTORA DE HACIENDA. 4. DIECISÉIS PUNTOS DE VISTA DESDE CUATRO GRANDES PERSPECTIVAS QUE ILUMINAN TODAS LAS FACETAS DEL FENÓMENO. *4.1. La comunicación tributaria en su contexto social. 4.2. La comunicación tributaria desde la perspectiva jurídica. 4.3. Descripción del discurso tributario y proceso de clarificación de la providencia de apremio.* 5. DEDICATORIA FINAL.

0. NO ES UN OXÍMORON, ES UNA REALIDAD EN CONSTRUCCIÓN

En un primer vistazo, el título de este volumen *Comunicación tributaria clara* puede hacer pensar en un oxímoron, en alguna ironía o en un deseo aspiracional de gentes poco realistas. En las páginas que siguen esperamos demostrar que, por el contrario, el campo complejo e interdisciplinar de la comunicación tributaria clara constituye un ámbito trepidante de investigación y aplicación. Un ámbito que necesariamente reúne a especialistas que no estaba previsto que coincidieran, y en el que colaboran ensanchando los límites de sus disciplinas, enriqueciendo y flexibilizando sus rutinas discursivas especializadas, compartiendo conocimiento y, en suma, creando inteligencia colectiva para una mejora social.

1. Investigadora principal del proyecto «El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación». Directora de la Cátedra UB-DIBA para una comunicación clara aplicada a las Administraciones públicas.

1. UN VIAJE A TRAVÉS DE INVESTIGACIONES, JORNADAS, VÍDEOS Y PUBLICACIONES

En este volumen sobre comunicación tributaria clara se recogen las intervenciones correspondientes a las ponencias, paneles y mesas redondas que formaron parte de las *Jornadas sobre Comunicación Tributaria Clara. Una aproximación interdisciplinaria* —jornadas que, hasta donde sabemos, han sido las primeras de este tipo organizadas en el mundo—, que tuvieron lugar en el Paraninfo de la Diputación de Barcelona los días 22 y 23 de noviembre de 2023. A lo largo de un día y medio, 36 especialistas de muy diferentes campos de saber, pertenecientes a instituciones y organizaciones diversas, compartieron datos, reflexiones y resultados en relación con el discurso que las haciendas públicas dirigen a la ciudadanía, resultados que en buena medida eran producto del trabajo realizado en dos líneas de trabajo coincidentes. Por un lado, en el proyecto de investigación «El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación», financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (referencia I+D+i PID2020-114308RB-I00). Por otro lado, la actividad de investigación y transferencia desarrollada por la reciente Cátedra UB-DIBA (Universidad de Barcelona-Diputación de Barcelona) de Comunicación Clara Aplicada a las Administraciones Públicas.

De los párrafos previos, se deduce ya que el campo de estudio elegido, la comunicación tributaria, constituye un ámbito de trabajo que es un lugar de encuentro. Y ese carácter de «encuentro productivo» define tanto la aproximación general al tema estudiado como las investigaciones puntuales que se exponen en cada uno de los capítulos de los que se compone este volumen.

El lector interesado puede visualizar la grabación de las intervenciones de dichas jornadas (editada y con interpretación en lengua de signos para personas sordas) en el sitio web https://www.diba.cat/es/web/comunicacio-clara/1-jornada-de-comunicacio-tributaria-clara. Asimismo, dispone de un resumen en un breve documento PDF en tres versiones —español, catalán e inglés—, de las diferentes intervenciones (con enlace al fragmento de la grabación correspondiente) en la página web de nuestro grupo de investigación: https://www.ub.edu/edap/?page_id=2965

2. LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA COMO LUGAR DE ENCUENTRO

La etiqueta «Comunicación tributaria» recoge en apenas dos términos una naturaleza interdisciplinar, puesto que del estudio del ámbito del lenguaje y la comunicación tradicionalmente se han ocupado disciplinas como la lingüística, la filología o el periodismo, mientras que los asuntos tributarios, por su parte, han sido tarea de juristas y economistas. Si a esa denominación básica le añadimos ahora el adjetivo «clara», apelamos entonces a la participación de otro tipo de expertos, pues para conseguir la claridad de comunicaciones en papel y pantalla se requiere también la concurrencia de profesionales del diseño gráfico, así como especialistas en usabilidad, navegación y accesibilidad. Por demás, en el momento en que mencionamos la denominación «comunicación tributaria clara» convocamos toda una red de ámbitos sociales de los que forma parte la actividad del discurso tributario, como la valoración y análisis de las comunicaciones de las Administraciones, en general; el papel de la ciudadanía (o administrados) en esas comunicaciones; las referencias al buen gobierno (y buena Administración); o los problemas sociales resultado de la escasa calidad de esa comunicación, entre otros, con lo que, de inmediato, se agregan a la comunidad profesional previa especialistas en sociología fiscal y politólogos interesados en gobernanza y gestión de las Administraciones. Y, sin duda, la transformación documental y comunicativa ha de estar apoyada por herramientas de Inteligencia Artificial, cuyo desarrollo está poco esbozado en este volumen, pero forma parte de proyectos inmediatos. El conjunto resultante de los amplios campos de conocimiento afectados es complejo, poliédrico e implica una necesaria imbricación interdisciplinaria, que podría representarse como sigue:



Figura 1. Ámbitos de conocimiento que participan en la investigación sobre comunicación tributaria clara (Fuente: elaboración propia).

3. LA DIOSA HÉCATE Y LA INSPECTORA DE HACIENDA

Tal como se aborda con más detalle en el capítulo 1, un abordaje solvente al objeto de estudio «comunicación tributaria» primero ha de indagar en qué consisten exactamente los problemas actuales de la comunicación y el discurso tributarios. Para ello, es preciso: (i) analizar los circuitos documentales de los procedimientos tributarios (más en concreto, de recaudación); (ii) revisar los procedimientos jurídicos que constituyen la base de tales circuitos a fin de proponer posibles simplificaciones; (iii) recabar la opinión y elicitar el conocimiento sobre los problemas de comunicación tributaria de los profesionales de la Administración en contacto con los contribuyentes, de la comunidad profesional de los asesores fiscales y de la propia ciudadanía; (iv) describir las características lingüísticas y discursivas de tal discurso tributario, a fin de proponer vías para un nuevo estilo de este lenguaje que resulte más claro, preciso y amable; (v) investigar la relación existente entre la opacidad del discurso administrativo y los obstáculos para una buena administración y un buen gobierno (y, en correspondencia, las virtudes para la implementación fehaciente de transparencia y buen gobierno del uso de un lenguaje claro por parte de la Administración).

Una vez realizadas estas actividades de investigación, este proyecto tenía como objetivo posterior proponer alternativas comunicativas más eficaces que resulten (1) más sencillas y cómodas para la ciudadanía, al tiempo que (2) aceptables —por correctas y normativas— para los organismos tributarios que tengan que implementarlas, que sean percibidas como (3) razonables por el personal de la Administración en contacto con las personas contribuyentes y por quienes median entre ambos grupos (los asesores fiscales), y que los gestores institucionales y políticos acrediten como (4) solventes y eficientes.

Para ello, es preciso observar el objeto de estudio considerando simultáneamente todas sus circunstancias, que, como se ha presentado brevemente en los párrafos previos, no son pocas.

Intentemos ahora representar visualmente esa complejidad. Cuando le pido a la inteligencia artificial generativa instalada en mi dispositivo móvil que genere alguna representación que permita visualizar la complejidad de una realidad poliédrica, la herramienta me devuelve esta imagen:

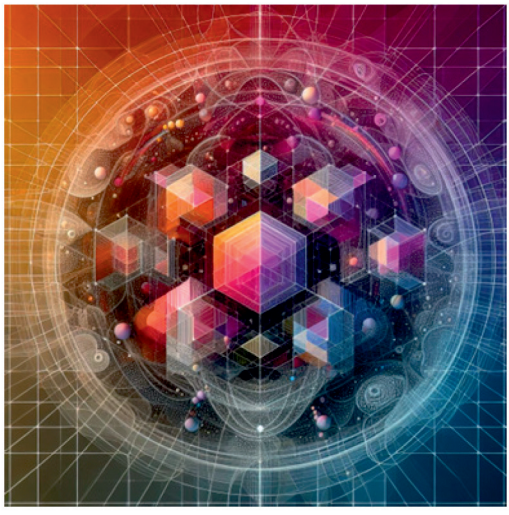


Imagen 1. Imagen creada con IA (Copilot) como resultado de la instrucción «Complejidad de una realidad multifacética» (Fuente: Tecnología de DALL•E3).

Admitamos que tiene algo hermoso, si bien quizá excesivamente artificial, deshumanizado. Se hace difícil relacionarla con alguna actividad humana, de conexión, interpersonal, además, como es la comunicación. La

imagen 1 no parece muy persuasiva como símbolo para abordar un proyecto de investigación que ha de reunir a muchos especialistas con trayectorias disciplinares y profesionales muy diferentes, que ha de animar a adentrarse en su conocimiento a múltiples profesionales interesados en el tema —sin duda: *temazo*— de la comunicación administrativa. En su lugar, necesitamos una imagen más sugerente, que nos recuerde que la inteligencia se genera en el grupo, que el conocimiento es colaborativo, que siempre existen puntos de vista complementarios al nuestro. Pienso entonces en acudir a las representaciones del arte, que, desde hace milenios, ha reflejado el inconsciente colectivo. Y acude hasta mí el recuerdo de la figura de, en concreto, la diosa Hécate:



Imagen 2. Escultura de la diosa Hécate (siglo II d. C.) (Fuente: elaboración propia).

Hécate es una deidad telúrica, de origen prehelénico, asociada a la luna y a las encrucijadas. Su representación como la Diosa Triple simboliza su dominio sobre los ciclos de la vida y la magia. Las antorchas que acostumbraba a sostener iluminaban los cruces de caminos, lugares en los que con frecuencia se erigía su imagen. Su conexión con la magia, la brujería y la transformación la convierte en una figura intrigante en la mitología griega. Me parece —ojalá les parezca a ustedes también— una representación inspiradora para nuestra investigación colectiva, porque ¿qué es la comunicación tributaria clara sino el resultado de una transformación casi alquímica, en la que son muchos los elementos que deben combinarse en la dosis adecuada? La investigación interdisciplinaria y colaborativa sobre este campo constituye un punto de convergencia entre caminos, una encrucijada; había que superar creencias previas y navegar el posible caos en la dirección adecuada. Y, además, de qué manera tan ilustrativa la representación de la diosa nos recuerda que el solipsismo disciplinar es anticientífico; que, para hacer ciencia, el objeto de estudio ha de ser observado desde diferentes puntos de vista.

Y es que, en efecto, no solo los distintos expertos observamos el objeto de estudio desde nuestros propios campos disciplinares, de cuyos límites hemos de salir para poder dar cuenta de él de manera colaborativa, sino que es también muy diferente la perspectiva sobre ese mismo objeto que tienen los diferentes participantes en el circuito de la comunicación tributaria. ¿Se asoman desde el mismo punto de vista a un documento tributario una inspectora de Hacienda, un trabajador en atención ciudadana de un organismo tributario, una contribuyente con estudios universitarios o un ciudadano de bajo nivel educativo de origen extranjero? La intuición nos decía que no, y las investigaciones sociolingüísticas contenidas en este volumen así lo demuestran. La siguiente figura es una (muy libre) posible representación de cómo una misma realidad se percibe de manera diferente según cuál sea la posición del participante en el sistema y su grado de conocimiento sobre esa realidad, de forma que, por ejemplo, la persona experta en derecho tributario observa la comunicación tributaria como un objeto que, aunque enorme y complejo, está perfectamente controlado, mientras que, en el polo opuesto de la escala, un contribuyente que pertenece a un grupo socialmente desfavorecido percibe esa misma comunicación con desánimo consternado, como una montaña formidable imposible de escalar:

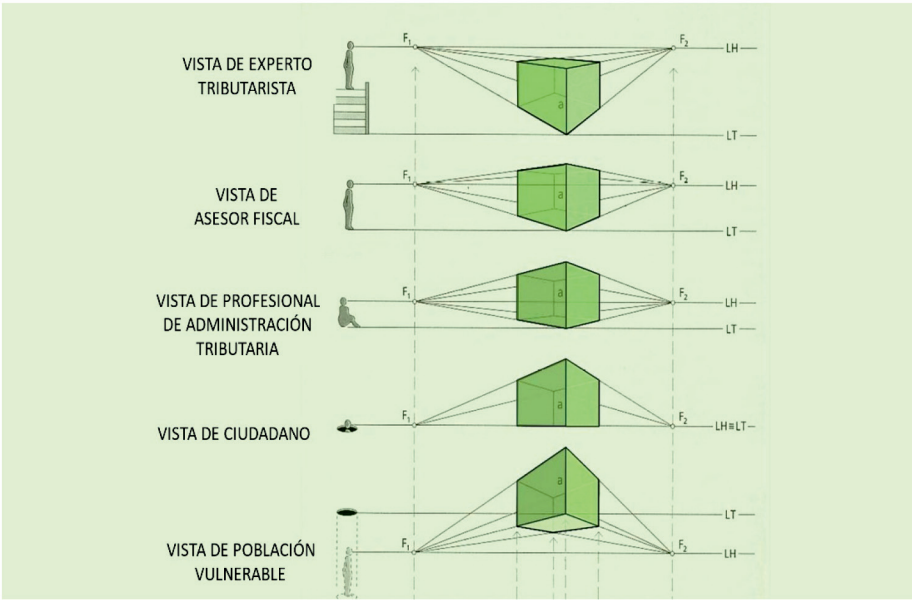


Figura 2. Representación libre de diferentes perspectivas sobre un mismo objeto «Comunicación tributaria» (Fuente: adaptación propia).

Salta a la vista la complejidad que asume un proyecto que se propone considerar simultáneamente todos los campos de conocimiento necesarios para dar cuenta fehaciente del objeto de estudio, así como también las diferentes perspectivas que observan quienes interactúan con ese objeto. Podía parecer una empresa abocada al caos entrópico; no obstante, felizmente, el resultado que el lector comprobará en las páginas que siguen constituye, por el contrario, un conjunto de contribuciones esclarecedoras que iluminan diferentes aspectos de la cuestión abordada y que ofrecen soluciones consensuadas para solventar el problema.

El mejor y más feliz resumen que podíamos esperar para nuestro proyecto nos lo regaló al cierre de las jornadas una de las ponentes, la inspectora de Hacienda Virginia Muñoz, directora del Área de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: «Estrella, ¡os felicito por estas jornadas, que han sido fantásticas! Uno de los encuentros científicos más estimulantes a los que yo haya asistido nunca. Gracias sinceras por organizarlas. **Por primera vez, he podido ver juntas todas las piezas del puzle**».

Es un placer para todos nosotros invitarles a que se asomen a continuación a las diferentes y fascinantes piezas del puzle.

4. DIECISÉIS PUNTOS DE VISTA DESDE CUATRO GRANDES PERSPECTIVAS QUE ILUMINAN TODAS LAS FACETAS DEL FENÓMENO

Pero permítanme que antes presente brevemente la organización del índice, que estructura los 16 capítulos que componen el volumen en 4 grandes secciones.

Los dos primeros capítulos funcionan a modo de frontispicio del proyecto de investigación. En el capítulo 1, la investigadora principal del proyecto presenta la complejidad que reúne los objetivos poliédricos del proyecto, como, en consecuencia, el necesario carácter interdisciplinar del equipo. Dado que se están reivindicando como la mejor manera de conseguir avances sociales y tecnológicos las nuevas formas de colaboración entre, por un lado, expertos de muy diferentes campos del saber y de desempeños profesionales diferentes y, por otro, la propia población afectada por el problema que se quiere resolver, la autora presenta el caso del proyecto de investigación «El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación» como un ejemplo paradigmático de colaboración exitosa de equipos complejos. De hecho, la autora demuestra que en el seno del equipo de investigación se dieron todos los rasgos que la bibliografía internacional ha identificado como propios de los equipos que hicieron frente de manera solvente a la Covid-19; equipos que, por tanto, están preparados para afrontar emergencias complejas.

En el capítulo 2, el catedrático emérito de Filología Semítica de la Universidad de Barcelona Joaquín Sanmartín aborda el estudio de un tema no transitado hasta el momento por los especialistas: la historia del discurso tributario. En su contribución, el autor demuestra la estrecha relación existente entre la creación de las estructuras de un estado y la aparición e imposición de los impuestos y, en consecuencia, del discurso ligado a ellos: «los textos de la administración son el producto final (fenotípico) de un mecanismo comunicador puesto en marcha desde la esencia el poder». Este capítulo resulta particularmente valioso por ser la primera vez que se aborda la cuestión del nacimiento histórico de este discurso en el imperio sumerio, allá por el milenio III a. C., lo que solo podía llevar a cabo un experto de la erudición del profesor Sanmartín. Entre otros muchos aspectos fascinantes

de su capítulo, resultan significativas las metáforas que definen los impuestos como una «carga» ya desde sus inicios.

4.1. LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA EN SU CONTEXTO SOCIAL

La sección temática I agrupa cuatro contribuciones (capítulos 3, 4, 5 y 6) que responden a la cuestión de «El impacto social de las políticas públicas y la comunicación tributaria». La comunicación tributaria, en efecto, es cualquier cosa menos insignificante, pues tiene un impacto directo en el patrimonio de los ciudadanos (esto es, en su vida) y un efecto directo sobre el estado de las arcas del Estado y las políticas de redistribución de la riqueza. El capítulo 3 tiene como autor un experto en ciencia política, Germán Arenas, de la Universidad de Alcalá, que observa el fenómeno desde esta disciplina. Repasa un conjunto de documentos oficiales del ámbito hispanoamericano relacionados con la implementación de políticas de lenguaje claro para extraer (y problematizar) los marcos mentales que subyacen a esa reivindicación: el ahorro de dinero público (eficiencia institucional), la defensa del derecho ciudadano a entender (derechos) o la ejecución efectiva de un buen gobierno. Tras su exposición, el autor sintetiza el potencial de la comunicación clara en reducciones de diferentes tipos de cargas para las personas contribuyentes: (i) de aprendizaje; (ii) de cumplimiento y (iii) psicológicas.

En el capítulo 4, el lingüista Marc Bayés de la Universidad de Barcelona resume las intervenciones de la mesa redonda «Cómo se comunican las Administraciones tributarias. Instituciones que recogen las quejas ciudadanas», mesa en la que se abordaron los retos a los que deben enfrentarse las Administraciones tributarias para mejorar su comunicación con los contribuyentes. Intervinieron los defensores de la ciudadanía: Esther Giménez-Salinas, síndica de Cataluña; Manuel Lezertua, *ararteko* del País Vasco; Ángel Luna, síndico de la Comunidad Valenciana y Jesús Rodríguez, presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Moderó la mesa Ismael Peña-López, director de la Escuela de Administración Pública de Cataluña, quien dio voz a los ponentes y subrayó cómo todos coincidían en el hecho de que existe un problema real de comunicación entre la ciudadanía y las Administraciones. Se trataba de la primera ocasión en la que representantes de los Defensores debatían en público sobre un problema crucial para la eficiencia administrativa y la confianza entre Administraciones y ciudadanía: la calidad de su comunicación.

En el capítulo 5, la especialista en sociología fiscal de la Universidad Complutense de Madrid, María Goenaga, revisa primero conceptos como

el de moral tributaria, «la motivación intrínseca del pago de los impuestos», para relacionarlo con la implementación de políticas de lenguaje tributario claro (a mayor coste de cumplimiento tributario, menor moral tributaria) y las recomendaciones al respecto incluidas en informes y guías fiscales de carácter internacional. En una segunda parte, analiza los resultados del Informe del Barómetro del Instituto de Estudios Fiscales (IEF) correspondiente al año 2022 en el que, por primera vez y como resultado de la investigación de nuestro proyecto, se incluía un bloque de 6 preguntas dirigidas a los contribuyentes sobre la percepción de la comunicación tributaria. Las preguntas habían sido elaboradas por los lingüistas de nuestro proyecto y consensuadas por la dirección de estudios del IEF.

En el último capítulo que integra esta primera sección temática (capítulo 6), las lingüistas Mar Forment y Estrella Montolío de la Universidad de Barcelona analizan los resultados del cuestionario lanzado a los cerca de 900 profesionales del Organismo de Gestión Tributaria (ORGT) de la Diputación de Barcelona a fin de tanto recabar su opinión sobre el grado de calidad comunicativa de los documentos que este organismo dirige a los contribuyentes de más de 300 municipios de la provincia de Barcelona, como de recoger los problemas comunicativos concretos que estos profesionales identifican en el circuito comunicativo tributario de acuerdo con su experiencia. Esta encuesta forma parte de una iniciativa más amplia del proyecto de investigación, consistente en varios cuestionarios dirigidos a profesionales y contribuyentes (véase por ejemplo el que se analiza en el capítulo 5 de este volumen), iniciativa que supone una innovación en el campo de la investigación sobre discurso administrativo —y, en general, institucional—, ya que aporta datos empíricos concretos y recoge información de primera mano procedente tanto de profesionales —que, por estar sobre el terreno, son grandes conocedores de los ámbitos comunicativos que se investigan— como de los propios destinatarios de la comunicación administrativa, es decir, los ciudadanos.

4.2. LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA JURÍDICA

La segunda sección temática (Sección II) constituye la perspectiva más específicamente jurídica, puesto que comprende las contribuciones relacionadas con el ámbito de la buena administración y las estrategias en las actuaciones de recaudación, esto es, la investigación desarrollada por los juristas del proyecto de investigación, procedentes tanto del ámbito universitario como de la práctica profesional (capítulos 7, 8, 9, 10 y 11). En el capítulo 7, los juristas José Andrés Rozas, catedrático de la Universidad de

Barcelona, y Borja Garín, ex doctorando de la misma Universidad y actual socio de Becerra Advocats) desarrollan uno de los objetivos planteados por los juristas del equipo: contribuir a un más eficiente y justo desarrollo de las actuaciones de recaudación tributaria, no tanto mediante una clarificación de las comunicaciones que jalonan su desarrollo (tarea más específica del equipo de lingüistas), sino, en concreto, de una ordenación de las comunicaciones tributarias más sencilla y ajustada a derecho. En este sentido, exploran qué aspectos de las actuaciones de recaudación son más conflictivos y, por ende, en los que las Administraciones tributarias tienen un más amplio margen de mejora para optimizar sus resultados en términos de justicia y eficacia. Los autores pasan revista a una selección de jurisprudencia nacional e internacional relativa a garantías procedimentales en las actuaciones recaudatorias que tratan de equilibrar la relación entre contribuyente y Administración. El objetivo final es demostrar que «la buena administración debe conceptualizarse como un mandato de optimización de la interacción entre Administración y contribuyente».

En el capítulo 8 la jurista de la Universidad Complutense de Madrid y directora de estudios del Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda) Cristina García-Herrera problematiza el concepto «simplificación del sistema tributario». Partiendo del hecho incontrovertible de que el ordenamiento jurídico que afecta al sistema tributario es muy complejo («probablemente inevitablemente complejo»), vertebra su reflexión en torno a tres ámbitos relacionados con la simplificación tributaria. En primer lugar, definir qué es la simplificación tributaria y qué se entiende por un sistema tributario simple. A continuación, exponer las causas de la complejidad del sistema tributario. Y, por último, explicar en qué esfera del sistema tributario es posible alcanzar una simplificación con mayor éxito, a partir de la experiencia de algunos países que han implementado medidas orientadas a simplificar sus sistemas tributarios.

Por su parte, los inspectores de Hacienda y directivos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) Pablo Grande e Iván Mesón describen en el capítulo 9 estrategias que ha implementado la propia AEAT con el objetivo de simplificar el procedimiento de pago por parte de los contribuyentes. Basándose en datos, aportaciones y resultados de las Ciencias Conductuales (*Behavioural*) de enorme interés aplicados al pago de impuestos, exponen las diferentes acciones implementadas por la Agencia Estatal para hacer más sencilla la tarea contribuyente de los ciudadanos.

El capítulo 10 está elaborado también a dos manos, en este caso, por dos juristas tributaristas que desempeñan su quehacer profesional en organi-

zaciones tributarias de nivel municipal, una pública y la otra privada: el Instituto Municipal de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona (Rafael Olañeta) y la empresa de servicios de externalización de recaudación tributaria Gestión Tributaria Territorial (GTT) (Patricia Francés). Su trabajo conjunto constituye un magnífico ejemplo de la relevancia de contar con la experiencia de profesionales que están sobre el terreno cuando se trata de investigación dirigida a la mejora de una problemática social. En su contribución, Francés y Olañeta proveen múltiples casos de errores comunes que cometen los contribuyentes en sus procesos de (im)pago como resultado de una información inexistente, escasa o ambigua, casos a los que aportan en ocasiones posibles (y, a menudo, sencillas) soluciones.

El último capítulo (11) de esta sección formada por las contribuciones de los juristas del equipo está firmado por Marina Serrat Romaní, experta en Derecho tributario europeo, que ha desempeñado su investigación en las universidades de Maastricht (Países Bajos) y Barcelona. La autora aporta una perspectiva novedosa al relacionar problemas tributarios pertinaces, como la dificultad para el embargo efectivo de algunos bienes, con el uso de Tecnologías de la Información y la Comunicación en un escenario europeo de colaboración supranacional. Su investigación se centra en cómo estas nuevas tecnologías pueden agilizar los procedimientos de embargos de bienes, especialmente en el ámbito de intercambio de información y cruce de datos, así como en el proceso de localización de bienes embargables. A lo largo del trabajo, la autora pone de manifiesto que la celeridad que la digitalización de la información proporciona a los procedimientos administrativos y judiciales «evidencia que perfeccionar y simplificar los protocolos de comunicación entre Administraciones públicas es una política particularmente eficiente, al objeto de mejorar los niveles de eficacia y eficiencia en el desarrollo de sus funciones».

4.3. DESCRIPCIÓN DEL DISCURSO TRIBUTARIO Y PROCESO DE CLARIFICACIÓN DE LA PROVIDENCIA DE APREMIO

La tercera y última sección temática (Sección III) reúne los trabajos lingüísticos que abordan la caracterización del discurso tributario y el caso del prolijo proceso de clarificación del documento más importante del procedimiento de recaudación tributaria: la providencia de apremio. Los cinco capítulos (caps. 12, 13, 14, 15 y 16) han sido elaborados por lingüistas con larga trayectoria en la investigación del lenguaje jurídico y administrativo.

En el capítulo 12, el profesor de la Universidad de Barcelona Fernando Polanco analiza pormenorizadamente los documentos que forman parte del

proceso de recaudación a fin de establecer el número y el tipo de géneros textuales que constituyen la colonia de géneros de recaudación, nunca descrita hasta el momento por la bibliografía especializada. Utilizando herramientas de la Lingüística Cognitiva y de las diferentes Teorías de Géneros, establece un conjunto robusto de 11 variables y 32 parámetros que consideran tanto los rasgos léxico-gramaticales, como discursivos y pragmáticos, y que le permite identificar cada uno de estos géneros frente a los demás de esa misma familia textual, así como respecto a otros documentos administrativos. El trabajo de Polanco aporta un mayor conocimiento sobre las características gramaticales, léxicas, discursivas y pragmáticas del discurso administrativo y enriquece el campo de su estudio puesto que, hasta el momento, carecíamos de descripciones específicas sobre el discurso tributario y, más en concreto, sobre las colonias de géneros implicadas en la comunicación tributaria española en sus procesos de recaudación.

El capítulo 13 ha sido elaborado por dos hispanistas de fuste, Giovanni Garofalo, catedrático de la Università degli Studi de Bérgamo, y Gianluca Pontrandolfo, profesor de la Universidad degli Studi de Trieste. Ambos, además de traductores jurado, son especialistas en métodos y herramientas de lingüística de corpus, lo que les permite demostrar de manera rigurosa que, en la comparación entre, por un lado, los documentos prototípicos de la recaudación tributaria —la providencia de apremio y la diligencia de embargo— y, por otro lado, las principales fuentes formales del derecho tributario, a saber, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que recoge el Reglamento General de Recaudación (RGR) —normativas a la que los géneros de recaudación aluden continuamente—, son los primeros, esto es, los documentos que ha de recibir la ciudadanía, los que muestran índices de oscuridad textual más frecuentes.

Para demostrarlo, los autores primero describen el corpus compilado específicamente para el proyecto que nos ocupa, el Corpus ComTClar, elaborado con la doble finalidad de analizar cualitativa y cuantitativamente el discurso tributario en español y evaluar el grado en que dicho discurso resulta incomprensible para el ciudadano desprovisto de formación específica en la materia. El análisis demuestra, en primer lugar, que los textos del corpus coinciden con la polifonía habitual del discurso administrativo, consistente en enmarcar cada texto en un complejo entramado de relaciones intertextuales que supeditan la información proporcionada al contribuyente a una jerarquía de fuentes formales, primarias y secundarias del Derecho tributario. Se trata de un hábito comunicativo que merma la inteligibilidad global del mensaje y que, por tanto, choca con el derecho a

entender de la ciudadanía. Como señalan los autores, las continuas referencias intertextuales que aparecen en los documentos del Corpus ComTClar se deben a la necesidad de la Administración de demostrar que sus actos son conforme al principio de legalidad; no obstante, la cita constante y su ubicación textual negligente convierte los documentos que le llegan al contribuyente «en una especie de rompecabezas desesperante que obliga a interpretar el mensaje comunicado en los términos previstos en otro texto normativo anterior que muy probablemente el destinatario desconoce». Tal como ocurre en otros géneros jurídicos —muy especialmente en la sentencia judicial—, la profunda interrelación entre los textos de la familia de géneros del discurso tributario no es solo temática, sino también estilística, ya que «las convenciones de los géneros de nivel superior acaban hibridando el registro de los géneros de nivel inferior destinados a la ciudadanía». Eso significa, en definitiva, que los rasgos más oscuros de estilo legislativo acaban contaminando los textos destinados al ciudadano de a pie.

A través de la aplicación de diferentes herramientas, como las que miden índices de lecturabilidad o que arrojan datos léxico-métricos, se muestra que, en efecto, comunicaciones dirigidas al ciudadano lego presentan una variación léxica cercana a la de leyes y reglamentos, lo que produce textos excesivamente complejos, con un claro abuso de términos especializados. Los autores analizan también la presencia de las formas verbales no personales de gerundio y participio, asociadas en la bibliografía sobre el tema a la oscuridad del lenguaje jurídico y administrativo dada la dificultad para anclar de manera clara la información temporal y del agente de la acción. El análisis estadístico muestra un uso superior de estas formas no verbales en los documentos del Corpus ComTClar respecto de la Ley General Tributaria y del Reglamento General tributario. En definitiva, los textos del corpus de recaudación «no solo sufren una clara contaminación por parte de los textos normativos, sino que incluso acentúan estas patologías (...). El resultado final es que los textos que componen nuestro Corpus ComTClar resultan más oscuros y complicados que los textos legislativos de referencia».

En el capítulo 14, la profesora de la Universidad de Barcelona y líder del equipo de clarificación textual, María Ángeles García Asensio, describe con detalle el sólido y exhaustivo proceso de transformación lingüística y textual de la providencia de apremio (cuya clarificación visual se presenta en el capítulo 15). En su contribución, la autora describe la composición del equipo interdisciplinar que ha llevado a cabo la clarificación, que aglutina tanto lingüistas como expertos en derecho tributario con importantes responsabilidades en organismos de gestión tributaria. Expone también los

marcos teóricos usados para tomar determinadas decisiones, que incluyen perspectivas que van desde la Gramática, el Análisis del Discurso Profesional, las Teorías de la (Des)Cortesía hasta la Lingüística Conductual; así como la metodología y fases seguidas en la transformación del documento. Entre otras aportaciones, García Asensio propone tablas que resultan muy ilustrativas de los cambios introducidos (versiones Antes-Después) y que reflejan el extraordinario impacto de los cambios aplicados tanto en la legibilidad del documento como en el cambio de tono relacional entre la Administración tributaria y el contribuyente.

El director creativo ejecutivo de la consultora estratégica Prodigioso Volcán, Antonio Pasagali, es el responsable del capítulo 15. En sus páginas, este especialista aporta reflexiones, herramientas y evidencias procedentes de la disciplina del diseño gráfico que es preciso tomar en consideración cuando se persigue mejorar la visualización de la información en un documento y, por tanto, optimizar su legibilidad. En este sentido, Pasagali recogió gentilmente el testigo de la colaboración iniciada por Mario Tascón, socio fundador de Prodigioso Volcán e investigador del proyecto desde su inicio, y tristemente desaparecido unos meses antes de la celebración de las jornadas cuyas aportaciones se recogen en este volumen.

El último capítulo que cierra la Sección temática III y también el volumen tiene como autor a Marc Bayés, lingüista de la Universidad de Barcelona, quien, en su contribución, aporta una perspectiva todavía muy incipiente en los estudios de lingüística del ámbito hispánico: la experimentación empírica. En concreto, este especialista somete a rigurosas pruebas de testeo las diferentes versiones de clarificación de la providencia de apremio descritas en el capítulo 16. El autor expone con detalle el tipo de pruebas diseñadas, la tipología de los grupos que las llevaron a cabo, la medición extraída y, en suma, la solvente metodología empleada. A través de los resultados que ofrecen los informantes de las pruebas, Bayés, por un lado, demuestra de manera patente que las versiones de la providencia de apremio clarificadas por el equipo resultan más claras para los destinatarios que las correspondientes versiones originales; y, por otro lado, identifica las zonas de sombra y los puntos de fricción que todavía persisten en versiones que es preciso volver a revisar por parte del equipo de clarificación. El autor abunda en el hecho (muy satisfactorio) de que la forma de proceder en dos etapas de nuestro equipo de clarificación, una primera etapa con cambios sustanciales cuyos resultados los informantes han valorado a través de las pruebas y, en paralelo, la detección de zonas de penumbra en las que hemos podido incidir en la segunda etapa del clarificado, «está en línea con las

recomendaciones de la norma ISO 24495-1:2024 de lenguaje claro, recientemente publicada en español».

5. DEDICATORIA FINAL

No puedo cerrar estas páginas introductorias sin rendir homenaje, en nombre de todos los miembros del proyecto de investigación, a dos queridos investigadores y amigos que perdimos en el decurso de su elaboración: Natividad Braceras Peña (Nati), magistrada del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, lingüista de fuste e investigadora excepcional; y Mario Tascón, periodista de reconocido prestigio, hombre del Renacimiento, socio fundador de la consultora Prodigioso Volcán y pionero de la Comunicación Clara.

Dos mentes brillantes, profesionales de excelencia y amigos de corazón.

Dos magníficas personas que hemos tenido la dicha de conocer.

Gracias por haber compartido una parte de vuestro tiempo en la vida con nosotros.

Capítulo 1

Comunicación tributaria clara. Equipos y proyectos complejos para afrontar realidades complejas [1]

Estrella Montolío Durán
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. POR QUÉ ESTUDIAR LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA. 2. LOS PROYECTOS DE COMUNICACIÓN CLARA EN UN MUNDO COMPLEJO. *2.1. Objetivos del proyecto Comunicación tributaria clara (ComTClar). 2.2. Composición del equipo ComTClar.* 3. LA COMPLEJIDAD EN LA PROPIA PERSPECTIVA LINGÜÍSTICA. 4. LA GESTIÓN Y LIDERAZGO DE LA COMPLEJIDAD. *4.1. Nuevas formas de colaboración en investigación. 4.2. Características de los equipos exitosos para afrontar la complejidad.* 5. CONCLUSIONES. 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. POR QUÉ ESTUDIAR LA COMUNICACIÓN TRIBUTARIA

Este volumen recoge los resultados obtenidos en el proyecto de investigación interdisciplinar, interuniversitario, interprofesional e internacional «El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación», financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades mediante el programa Retos, que propone ayudas económicas para investigaciones dirigi-

1. Esta publicación forma parte del proyecto de I+D+i ayuda PID 2020-114308RB-100 financiado por MCIN/AEI/ 10. 13039/501100011033/ "El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación".

das a la mejora social. El proyecto se inició oficialmente en septiembre de 2021, si bien, como puede suponerse, la investigación se puso en marcha mucho antes a fin de poder elaborar una exposición y argumentación sólidas sobre el tema para cuya investigación se solicitaba financiación.

Nuestro grupo de investigación Estudios del Discursos Académico y Profesional (EDAP)[2] disponía ya en 2020 de un amplio e intenso itinerario en investigación y clarificación del discurso jurídico y administrativo —que se detallará en el apartado 2—. Por esta razón, pensamos que había llegado el momento de abordar el estudio del que parecía ser el más difícil todavía: el lenguaje tributario. ¿Y por qué el más difícil? Ya en un primer acercamiento se advierte que este tipo de lenguaje de especialidad reúne características que lo convierten en uno de los más complejos en el amplio espectro de la comunicación administrativa. Ello se debe, por un lado, a que aglutina dos ámbitos de especialidad distintos, con sus correspondientes lenguajes especializados: el estrictamente administrativo y el económico. Por otro lado, es un tipo de discurso frecuentemente ligado a actos de habla directivos amenazantes para el destinatario, como anunciar un pago inminente, obligar al pago, apremiar al pago, avisar el embargo de bienes, etc. Asimismo, basta con ojear algún documento tributario para advertir que incorpora muchos de los rasgos estilísticos que más oscurecen el lenguaje administrativo para un ciudadano común, como el uso intensivo de una sintaxis hipotáctica que genera oraciones y párrafos de extraordinaria longitud (y pesadez, tanto sintáctica como semántica), inserción perturbadora de normativa en los lugares de mayor visibilidad textual, uso de construcciones impersonales que hacen difícil establecer la agentividad de las acciones que deben llevarse a cabo, etc. De hecho, las encuestas informales realizadas por medios de comunicación a la ciudadanía interesándose por su opinión sobre la comunicación administrativa mostraban reiteradamente la mención a documentos tributarios como el ejemplo por excelencia de oscuridad enrevesada.

Cuando iniciamos el proceso de recabar la bibliografía existente sobre el tema, advertimos que, tanto en el ámbito nacional como en el internacional, apenas existen trabajos sobre el campo del discurso de las haciendas públicas, ausencia que probablemente refleja la complejidad que supone abordar su estudio: se necesita reunir mucho conocimiento y, por así decirlo, «mucha moral» para adentrarse en el estudio de la comunicación tributaria.

2. En la página web del grupo EDAP puede encontrarse amplia información sobre las actividades científicas de sus miembros: https://www.ub.edu/edap/

La escasa atención científica prestada al estudio de los procesos de comunicación tributaria resulta llamativa considerando la amplia bibliografía existente en torno al análisis de los procedimientos tributarios en sí mismos; y, por otro lado, el enorme impacto social que la escasa calidad de la comunicación de este ámbito tiene, por ejemplo, en la exigua ejecución efectiva de las políticas públicas destinadas a poblaciones vulnerables (*vid.* por ejemplo, BELMONTE *et al*., 2024; COSTAS y FERRER, 2022), así como en la erosión de la confianza que los contribuyentes sienten hacia sus Administraciones tributarias. Las instituciones tributarias constituyen una de las bases más importantes de nuestra organización social. Si no hubiera impuestos y, con ellos, redistribución de riqueza, no existiría el estado del bienestar. Cuando la necesidad social de esa contribución impositiva ciudadana no se comunica de manera adecuada, la ciudadanía pierde de vista un elemento esencial de las sociedades democráticas e identifica a las Administraciones de Hacienda Pública como meras recaudadoras extractivas (CICUÉNDEZ, 2018; GOENAGA, 2020).

No cabe duda de que la comunicación tributaria constituye una actividad extremadamente compleja, resultado de procedimientos administrativos y económicos asimismo muy sofisticados que dan pie a figuras administrativas y jurídicas diversas, en la que intervienen un número muy importante de actores distintos. En consecuencia, si nuestro grupo de investigación se proponía abordar el estudio de la comunicación tributaria de una manera robusta y solvente, se imponía considerar simultáneamente múltiples facetas de la actividad. En primer lugar, por ejemplo, era imperativo conocer los procedimientos administrativos tributarios, es decir, debíamos entrar en contacto con colegas del ámbito del derecho tributario. Asimismo, teníamos que contactar con los propios organismos encargados de esa gestión fiscal, tanto del nivel estatal como del municipal o local, para que nos explicaran con detalle el funcionamiento de sus circuitos comunicativos hacia la ciudadanía, así como el tipo de discursos y textos que conforman tales circuitos. Y convenía acceder también al conocimiento de los profesionales de las administraciones que atienden a los contribuyentes en sus gestiones diarias y en sus dudas. Teníamos que conocer igualmente cuál es la opinión de los asesores fiscales, los traductores especializados que median con tanta frecuencia entre la ciudadanía y sus Administraciones tributarias. Era necesario, de igual forma, demostrar de manera fehaciente y empírica que la ciudadanía, en efecto, no entiende los mensajes que le envían sus Haciendas públicas, para lo que se imponía elaborar y lanzar encuestas rigurosas desde el punto de vista sociolingüístico y analizar los resultados. Al mismo tiempo, era preciso, asimismo, interpretar qué signi-

fica en términos de políticas públicas el hecho de que la población no entienda a sus Administraciones tributarias. Y, además, nos disponíamos a no solo estudiar y analizar, sino también a transformar comunicativamente, a clarificar algunos de los documentos tributarios destinados a la ciudadanía con mayor volumetría de envío, por lo que era preciso contar no únicamente con lingüistas, sino también con expertos en diseño gráfico y en infografía que hicieran más visuales y, por tanto, más legibles, los documentos que pretendíamos clarificar.

Y todos esos perfiles y todas esas instituciones tenían que encontrarse y cooperar en un mismo proyecto.

En las páginas que siguen, no me propongo tratar sobre los resultados de nuestro proyecto, que se han ido publicando en trabajos previos (por ejemplo, MONTOLÍO *et al*., 2024 o MONTOLÍO, 2024/en prensa) y que se plasman sobre todo en los trabajos reunidos en este volumen. Mi propósito es abordar aquí la descripción de la necesaria complejidad que han de reunir un proyecto y un equipo que aspiren a resolver de manera eficiente un problema altamente complejo de la realidad.

2. LOS PROYECTOS DE COMUNICACIÓN CLARA EN UN MUNDO COMPLEJO

Un proyecto de comunicación clara se puede aplicar en niveles de escala. Por ejemplo, se pueden aplicar técnicas de Lenguaje Claro para diseñar el cartel que en la vía pública ha de explicar a la ciudadanía que, durante unos meses de obras en el metro, tendrá que usar un autobús cuya parada más cercana está en una ubicación determinada. Ahora bien, los proyectos de comunicación clara pueden ser también ambiciosos y holísticos, pueden constituir auténticas puntas de lanza de innovación organizativa y plantear nuevos paradigmas empíricos de inteligencia colaborativa, de conocimiento interdisciplinario, interprofesional, interinstitucional, de cooperación público-privada, dirigidos al avance social. Y ese tipo de propósito más amplio e innovador es el que nos planteamos para nuestro proyecto.

Es indiscutible que nuestro entorno se caracteriza por la complejidad y la incertidumbre, que afectan a todos los niveles de nuestra sociedad. En esta línea, en el ámbito de los gobiernos locales, y, en general, de la gobernanza, se hace hincapié en el reto que supone para todos nosotros, la sociedad del siglo XXI, las llamadas *emergencias complejas*, como es el caso de la reciente Covid-19, o el calentamiento global, la escasez de agua, el desarrollo de la Inteligencia Artificial o la circulación de noticias falsas (AJUNTA-

MENT DE BARCELONA, 2022; KEEN, 2008; LONDON SCHOOL OF ECONOMICS, 2022, entre otros).

De acuerdo con la bibliografía especializada, las emergencias complejas se caracterizan por los rasgos siguientes: (1) tienen un mayor grado de incertidumbre que las emergencias rutinarias —por ejemplo, la Covid-19 frente a una gripe estacional común—; (2) sus causas se encuentran en el marco de los fenómenos globales (en el caso de la Covid-19, los contagios se dispararon a gran velocidad precisamente por las relaciones comerciales planetarias); (3) son ejemplos de *Wicked Problems*, de problemas malditos (HEAD, 2022), porque son muy difíciles de resolver, como muestra el caso de que, para solucionar o intentar paliar la Covid, fue necesario confinar a las poblaciones en sus domicilios, lo que precisó un pacto social de aceptación, confinamiento que acarreó —o podía acarrear— un colapso absoluto de la economía planetaria.

2.1. OBJETIVOS DEL PROYECTO COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA (COMTCLAR)

¿Cómo han de ser los proyectos y los equipos preparados para hacer frente a los problemas complejos? Regresando ahora a la descripción de nuestro proyecto de investigación «El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación», a la luz de los estudios sobre el tema, parece que atinamos al plantear un equipo de investigación compuesto por miembros heterogéneos, con diferentes conocimientos y experiencias profesionales diversas, que podía parecer abocado a la mutua incomprensión, cuando no al caos, pero que, sin embargo, se ha revelado como óptimo para poder alcanzar con éxito los objetivos que nos planteábamos al inicio, a saber (incluimos entre paréntesis el capítulo o capítulos de este volumen que abordan cada objetivo):

(i) contar con bases de datos consistentes y representativas de documentos tributarios emitidos por Administraciones tributarias españolas de orden municipal y estatal (caps. 12 y 14);

(ii) describir las características lingüísticas, textuales y discursivas de esos documentos mediante metodologías cuantitativas y cualitativas a fin de dar cuenta de las características lingüísticas y textuales inherentes al lenguaje tributario y medir su grado de oscuridad (caps. 12, 13 y 14);

(iii) conocer mediante encuestas rigurosas las opiniones sobre la calidad de la comunicación tributaria de la comunidad de la asesoría fiscal, los profesionales que atienden a los ciudadanos en las delegaciones tributarias y la propia ciudadanía (caps. 4 y 6);

(iv) analizar los procedimientos administrativos y jurídicos tributarios que subyacen en los procedimientos de tributación a fin de proponer simplificaciones (caps. 8, 9 y 10);

(v) describir casos de buenas prácticas en la administración tributaria (caps. 7 y 11);

(vi) estudiar tanto el impacto que la falta de comunicación clara tiene en las políticas públicas como la relación incuestionable entre transparencia, buen gobierno y uso de un lenguaje claro (cap. 3);

(vii) investigar y reivindicar la necesidad de considerar la lingüística como una de las disciplinas de las ciencias conductuales, así como la metodología de la comunicación clara como un *nudge* o acicate (facilitador) conductual (caps. 13 y 14);

(viii) clarificar el documento más importante de los procedimientos de recaudación tributaria, la providencia de apremio, tanto desde la perspectiva del contenido verbal como de la información visual (caps. 14 y 15);

(ix) testar las nuevas versiones elaboradas a fin de comprobar empíricamente su adecuación (cap. 16).

2.2. COMPOSICIÓN DEL EQUIPO COMTCLAR

Los objetivos del proyecto imponían una presencia nuclear de investigadores en disciplinas lingüísticas, núcleo formado fundamentalmente por los investigadores de nuestro grupo EDAP, con una larga trayectoria en la colaboración interdisciplinaria e interprofesional. En síntesis, en los casos de transferencia de investigación, trabajamos con una metodología *Action-Theory*; esto es, cuando se reclama nuestra intervención en una organización analizamos el proceso comunicativo y, al mismo tiempo, investigamos junto a la comunidad de práctica en qué consiste exactamente el problema. Junto con nuestro conocimiento sobre los diferentes niveles del lenguaje, rastreamos en la bibliografía especializada cualquier estudio que pueda ayudar a aplicar una solución eficaz; y, de manera colaborativa, y en cocreación con los profesionales, resolvemos los problemas de comunicación.

Conscientes de que los profesionales tienen un conocimiento implícito del tipo de discurso que se elabora en sus organizaciones (BATHIA, 1993, 2017), explicitamos ese conocimiento en la interacción con ellos y lo incluimos en el conocimiento colectivo[3]. Por demás, la investigación que llevamos cabo se engloba en el campo de la Lingüística Aplicada y, más en concreto, en la línea de la optimización del discurso (GÖPFERICH, 2000), que plantea que los lingüistas, más allá de describir los fenómenos comunicativos que producen las organizaciones, han de enfocarse en la propuesta de posibles soluciones alternativas.

Como se ha indicado antes, en nuestro proyecto era preciso sumar especialistas de otros campos del conocimiento académico, así como también profesionales sobre el terreno. La siguiente Figura 1 quiere reflejar la complejidad de la composición del equipo investigador. En ella pueden observarse figuras de diferentes colores. Las azules representan a los miembros académicos, pertenecientes a ocho universidades de tres países: España, Italia y Países Bajos. Entre ellos cabe contar (a) lingüistas y traductores jurados, (b) juristas especializados en derecho tributario, una de las cuales es, al mismo tiempo, directora de estudios del Instituto de Estudios Fiscales; otra, ex directiva de la Agència Tributària Catalana; otra, experta en derecho fiscal europeo; (c) una especialista en sociología fiscal y (d) un experto en ciencia política.

Por su parte, las figuras en negro representan a los miembros del equipo de trabajo que son profesionales sobre el terreno. Buena parte de ellos son juristas con diferentes especialidades: algunos son inspectores de Hacienda de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT); uno, funcionario del Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona; dos son magistradas, una del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y otra docente de la Escuela Judicial. En cuanto a las figuras en gris, simbolizan a profesionales sobre el terreno que pertenecen a organizaciones privadas; por ejemplo, dos abogados especializados en materia fiscal de una gran empresa de recaudación de impuestos externalizados, Gestión Tributaria Territorial (GTT); un socio del área fiscal del prestigioso gabinete de abogados Roca i Junyent y un experto en diseño gráfico, usabilidad e Inteligencia Artificial, socio fundador de la consultora Prodigioso Volcán. En suma, veinticuatro inte-

3. Puede consultarse la metodología empleada, entre otros, en MONTOLÍO (2006a, 2006b y 2019). Para la descripción de algunas acciones de transferencia en proyectos de comunicación clara, véanse GARCÍA *et al*. (2022 y 2024/en prensa); MONTOLÍO (Dir.) (2011); MONTOLÍO Y TASCÓN (Dirs.) (2017); o MONTOLÍO y GARCÍA (2023). De hecho, en nuestro itinerario profesional, no es menor la lista de instituciones públicas y privadas con las que hemos colaborado.

grantes que aportan, como se ve, diferentes y variados campos del conocimiento.



Figura 1. Composición del equipo del proyecto ComTClar (Fuente: elaboración propia).

Nuestro proyecto no solo ha reunido profesionales muy diversos entre sí, sino también diferentes instituciones y organizaciones representadas en él: además de —recuérdese— ocho universidades, forman parte del proyecto o colaboran con él la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), el Ayuntamiento de Barcelona, la Diputación de Barcelona y el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, a las que hay que sumar las tres grandes empresas privadas mencionadas más arriba: Gestión Tributaria Territorial (GTT), Prodigioso Volcán y Roca i Junyent.

Desde el primer momento, una gran metáfora ha regido el funcionamiento del equipo y del proyecto, la metáfora del puente, dado que nos proponíamos constituirnos en puente conector entre disciplinas que habitualmente no investigan conjuntamente, como, por ejemplo, el derecho tributario y la lingüística. Nuestro objetivo era también tender un puente entre ciudadanía, universidad y Administración; así como igualmente entre Administraciones y otras instituciones que habitualmente se ignoran entre sí. Resulta significativo que la metáfora del puente haya guiado nuestra acción porque el puente es también la gran metáfora que explica el objeto

de estudio del que nos ocupamos, la comunicación clara, puesto que ¿qué es la comunicación clara sino el gran puente entre la Administración y la ciudadanía, como muestra la imagen siguiente?

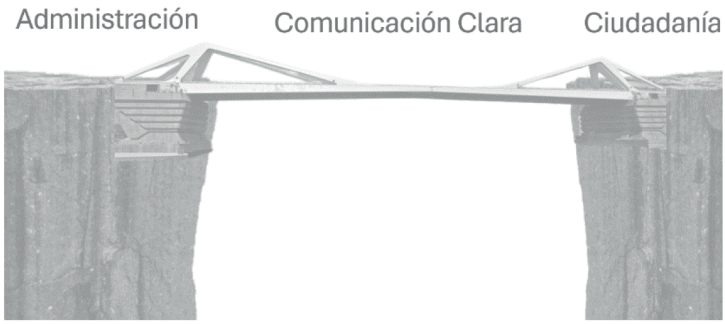


Imagen 1. La comunicación clara como puente (Fuente: elaboración propia).

3. LA COMPLEJIDAD EN LA PROPIA PERSPECTIVA LINGÜÍSTICA

Centrándonos brevemente en las aportaciones al proyecto desde la lingüística, además de la descripción del lenguaje tributario y la clarificación de muy complejos documentos destinados al contribuyente, hemos inaugurado y potenciado en el ámbito hispanohablante la línea de estudio de la lingüística conductual. En los estudios actuales sobre gobernanza, despierta gran interés la perspectiva del *behavioral*, de las ciencias del comportamiento, que tienen una gran incidencia en los proyectos más innovadores de transformación en las Administraciones. Las ciencias conductuales parten, sobre todo, de presupuestos de la economía y de la psicología, pero también de otras disciplinas representadas en nuestro proyecto, como la sociología, el derecho y la ciencia política. Pues bien, hemos desarrollado una línea de investigación dentro del proyecto que subraya la importancia crucial de considerar la lingüística como disciplina conductual, de estudiar el lenguaje como *frame,* como marco que permite incidir en los comportamientos ciudadanos a favor de la mejora común. En este sentido, hemos abogado en múltiples publicaciones por la necesidad de incluir la lingüística como una de las ciencias del comportamiento (GARCÍA *et al*., 2022; MONTOLÍO *et al*. 2022; POLANCO *et al*., 2024a y 2024b).

Nuestro acercamiento al discurso es triple, de acuerdo con los marcos teóricos del Análisis crítico del discurso (FAIRCLOUGH, 1993, 1995, 2003), como muestra la Figura 2:



Figura 2. Concepción tridimensional del discurso.

En síntesis, ello significa que nos ocupamos, como cabe esperar, del análisis del nivel estrictamente textual para describir cuáles son las características del discurso tributario. Pero también estudiamos qué prácticas discursivas desempeña ese discurso. Un documento como la notificación de una providencia de apremio no llega desde el vacío hasta un contribuyente, sino que le preceden otros documentos y pueden seguirle otros; esto es, el documento o género «notificación de providencia de apremio» forma parte de una colonia de otros documentos (*colonia de géneros*) que, conjuntamente, llevan a cabo una acción jurídico-administrativa. Asimismo, nuestra investigación se interesa por las prácticas socioculturales de la comunicación tributaria. Así, en la relación que se establece entre las Administraciones tributarias y los administrados, ¿quién ostenta el poder? (MONTOLÍO, 2023), ¿quién tiene la capacidad de decidir que la interacción ha acabado o que una acción es «incorrecta»?, ¿quién puede permitirse un tono descortés y amenazante? (POLANCO y MONTOLÍO, 2024/en prensa; véase también cap. 14 de este volumen).

En suma, hemos abordado el estudio del lenguaje y la comunicación tributarios desde un amplio abanico de perspectivas lingüísticas que nos han permitido dar cuenta del objeto estudiado en una profunda gama de niveles, desde el análisis gramatical y textual de las funciones de formas gramaticales concretas, como, entre otras, el gerundio y participio (cap. 13) o las estructuras de pasiva (cap. 14), la perspectiva de la lingüística cognitiva utilizada para definir de manera exhaustiva el conjunto de rasgos que definen cada uno de los géneros textuales que componen las colonias de géneros del procedimiento de recaudación (cap. 12); la metodología sociolingüística

para elaborar cuestionarios robustos que interroguen sobre cuestiones comunicativas y analizar los datos resultantes (caps. 6 y 5); el enfoque de la lingüística textual y el análisis del discurso para proponer nuevas versiones más claras de los documentos de recaudación (cap. 14); los principios y técnicas de la lingüística de *corpus*, para medir y analizar con rigor la frecuencia de uso y el papel de las formas lingüísticas en los documentos analizados, etc. La siguiente Figura 3 recoge esa multiplicidad simultánea de perspectivas:

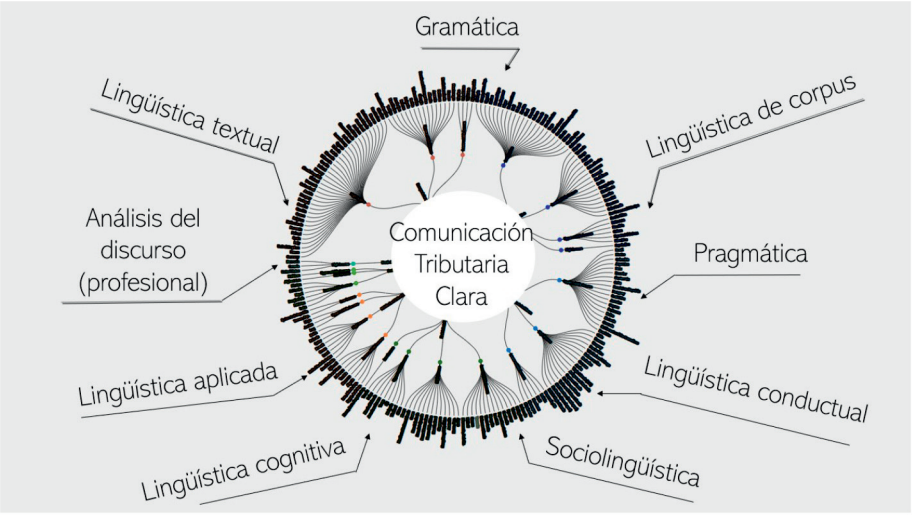


Figura 3. La complejidad en la aproximación lingüística del proyecto ComTClar (Fuente: elaboración propia).

4. LA GESTIÓN Y LIDERAZGO DE LA COMPLEJIDAD

4.1. NUEVAS FORMAS DE COLABORACIÓN EN INVESTIGACIÓN

Como se ha expuesto, el proyecto está constituido por 24 investigadores, ocho universidades y múltiples organizaciones. En este escenario, ¿cómo gestionar esa complejidad interna, todos estos perfiles profesionales tan disímiles para que generen inteligencia colectiva, conocimiento colaborativo, y no entropía? ¿Cómo conseguir que los diferentes especialistas salgan de su zona de confort, un poco a ciegas, para ir más allá de sus límites profesionales y disciplinares?

Los principales expertos mundiales en innovación organizativa y potenciación del conocimiento colaborativo consideran que el auténtico reto para

expandir la inteligencia de la organización radica en inventar y establecer nuevas formas de colaboración (MALONE y BERNSTEIN, 2025; WOOLLEY *et al*., 2025). Como afirma Thomas MALONE, director y fundador del Centro de Inteligencia Colaborativa del Instituto de Tecnología de Massachusetts (MIT), las verdaderas innovaciones no vendrán de las nuevas tecnologías, sino de las nuevas formas de colaboración. En nuestro caso, para hacer frente a un problema complejo y socialmente relevante, como es la ininteligibilidad, ausencia de empatía e ineficacia de la comunicación administrativa y, en concreto, tributaria, se precisan nuevas formas de colaboración, como las que planteamos en este proyecto de investigación. En definitiva, hacer frente a problemas sociales de envergadura va a implicar la creación de equipos necesariamente complejos para cuya gestión debemos empezar a prepararnos desde las diferentes instituciones sociales, muy especialmente, desde la ciencia y las universidades (MELCHOR y KRIEGER, 2023). En este sentido, la Comisión Europea insiste en sus últimas publicaciones en que la investigación ha de salir del ensimismamiento y debe tener como objetivo una mejora social, para lo que es imprescindible fomentar el diálogo entre Ciencia, Política, Gestión Pública y Sociedad (EUROPEAN COMMISSION, 2022). El proyecto cuyos resultados se presentan en este volumen es un ejemplo exitoso de esa reivindicación.

En el contexto de tales equipos y proyectos, la tarea de la persona investigadora principal consiste, en cierto modo, en la función del director de orquesta: funciona como una orquestadora de ecosistemas profesionales y organizativos muy diferentes, un modelo que se maneja de manera incipiente en algunos entornos empresariales innovadores para crear sinergias, impulsar la innovación y lograr una colaboración efectiva entre los diversos actores (BITTENCOURT *et al*., 2021; REYPENS *et al*., 2019; THOMAS *et al*., 2020).

4.2. CARACTERÍSTICAS DE LOS EQUIPOS EXITOSOS PARA AFRONTAR LA COMPLEJIDAD

Los estudios especializados, muy especialmente, los resultados de los metaestudios elaborados por la LONDON SCHOOL OF ECONOMICS AND POLITICAL SCIENCE (2022), permiten extraer una serie de características que reunían los equipos que pudieron hacer frente a la Covid de una manera razonable. Como se comprobará, las claves de su éxito, que señalamos mediante letra negrita en los párrafos que siguen, han estado presentes en el desarrollo de nuestro proyecto.

En primer lugar, tiene que darse una **diversificación del talento**, esto es, ha de tratarse de equipos y de proyectos interdisciplinarios. La necesaria interdisciplinaridad de los equipos científicos es una reivindicación insistente de los líderes de la investigación de las instituciones europeas (WERNLI y OHLMEYER, 2023), pero es todavía incipiente y no está estructurada de manera rigurosa. De ahí que el éxito de la iniciativa innovadoramente interdisciplinar que estamos describiendo sea importante para que sea considerada como un caso de buenas prácticas.

Para salvar esas diferencias entre los diferentes saberes y discursos disciplinares, es necesario que se produzca una **conversación espontánea**. Este fenómeno resulta particularmente estimulante para una estudiosa del lenguaje, como es mi caso; y lo hemos experimentado en el seno de nuestro proyecto. Si cada uno de nosotros continuaba constreñido en sus corsés expresivos disciplinares, de acuerdo con sus rutinas discursivas, no nos entendíamos. Si los lingüistas hablábamos como lingüistas y los inspectores de Hacienda como tales (y así sucesivamente politólogos, diseñadores gráficos, asesores fiscales, funcionarios, etc.), no cabía comunicación posible, de forma que hubo que pasar al tono coloquial e interactuar entre nosotros mediante fórmulas expresivas cotidianas y divulgativas, como: «A ver, ¿cómo te lo explicaría yo? Esto es como si...».

¿Qué ocurre cuando cinco, seis, ocho profesionales abandonan las rigideces expresivas de su campo de conocimiento y pasan a un tono conversacional y relajado? Pues que, de manera espontánea, se relajan en consecuencia las relaciones; y esa distensión comunicativa trae consigo una relajación interpersonal. Por esta razón, en las múltiples actividades del proyecto se ha producido de manera natural **una estructura** no jerárquica, no piramidal, sino **horizontal**, porque la jerarquía es mucho más lábil cuando coinciden expertos de diferentes ámbitos y representantes de instituciones diferentes. ¿Quién manda más: el subdirector del área de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o la investigadora principal del proyecto? La pregunta es absurda, no tiene respuesta; y así sucesivamente: ¿quién es más importante: un experto de derecho tributario o el especialista en diseño gráfico?

Esa estructura horizontal coadyuva a que se produzca otro rasgo relevante de estos equipos complejos, de acuerdo siempre con la LSE (2022) y DIRANI *et al.* (2017): una razonable **cohesión grupal**. Dado que los miembros del proyecto trabajamos en ciudades diferentes (Barcelona, Madrid, Alicante, Bérgamo, Maastricht, Trieste), la **comunicación** vía *mail* y, cuando era preciso, telefónica ha constituido una herramienta muy relevante de

cohesión global del grupo, así como las vídeo reuniones *on line* para los diferentes subgrupos de trabajo.

Los estudios muestran también en esos equipos exitosos la presencia de **personas altamente motivadas**. En este aspecto, hemos tenido un éxito prácticamente completo; es decir, siempre se produce algún absentismo en equipos formados por muchas personas que, además, en un primer momento, en muchos casos, no se conocen entre sí. No obstante, el resultado final ha sido el de una gran motivación por parte de la práctica totalidad de los miembros del equipo, dado que, además, un atributo que ha estado muy presente a lo largo del desarrollo del proyecto ha sido el entusiasmo. El entusiasmo es muy vírico, se contagia. Eso explica que los profesionales no académicos —y cabe destacarlo— hayan dedicado muchas horas no remuneradas de su trabajo al proyecto: han trabajado de manera altruista en un proyecto para el bien común. Otro aspecto estimulante del contagio positivo entre los miembros del proyecto es que se ha producido un trasvase de metodologías y objetivos, de tal modo que los investigadores de carácter más especulativo evolucionan hacia un pensamiento más práctico y aplicado, al mismo tiempo que eclosiona el espíritu investigador entre los profesionales sobre el terreno.

Un rasgo notorio que destacan los meta estudios es la **creatividad** del grupo que surge en este tipo de proyectos innovadores dirigidos a buscar soluciones, porque los componentes saben que, juntos, se va a descubrir algo nuevo; en nuestro caso, la posibilidad de una comunicación tributaria clara. Y desde ese marco de descubrimiento colectivo, las personas se permiten poner en marcha patrones de creatividad, arrinconan provisionalmente las rigideces de los marcos mentales de lo rutinario, lo normativo, lo que se ha hecho siempre, y se aventuran a dar un paso adelante, bajo un nuevo esquema de libertad mental: «Oye, ¿y si probamos X? ¿Y si intentamos Z?» Esa puesta en marcha de unos patrones de mayor libertad de pensamiento y creatividad hace que el resultado sea un conjunto altamente **innovador**.

Otra característica destacable de este tipo de equipos es la **vocación de servicio público de todos los miembros**, incluyendo, por supuesto, los participantes procedentes de empresas privadas.

Una cuestión relevante es **que las personas tengan capacidad de decisión**, elemento que resulta de gran interés para la gestión del equipo porque permite establecer un **liderazgo distribuido** (KEZAR y HOLCOMBE, 2017; MACBEATH, 2005). En nuestro caso, el proyecto se ha desarrollado

mediante diferentes sublíneas de trabajo que han constituido subproyectos en sí mismas, que se plasman en diferentes capítulos de este volumen y que han sido lideradas por diferentes investigadores. Así, el catedrático de derecho tributario José Andrés Rozas ha liderado el proyecto de revisión y simplificación de las normativas tributarias; mi colega María Ángeles García ha coordinado el subproyecto del proceso de clarificación de la providencia de apremio; la profesora Mar Forment, por su parte, ha liderado la línea de explicitación de creencias (encuestas); el profesor Fernando Polanco, el estudio de la documentación tributaria desde las Teorías del Género; el profesor Marc Bayés, la experimentación relativa al testeo de las versiones elaboradas. Y la lista no es exhaustiva. Ese solvente liderazgo distribuido tiene un impacto directo sobre el grado de **implicación** de las personas en el proyecto.

Mantener enfocado el proyecto es otra característica para la que, de nuevo, ha resultado crítico mantener una comunicación regular. Y, finalmente, tener **líderes referenciales y con prestigio**.

5. CONCLUSIONES

En definitiva, el proyecto «El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación» cumple con todas las recomendaciones que plantea la bibliografía acerca de cómo han de ser los equipos y proyectos que estén preparados para hacer frente, ya en el presente inmediato, a la complejidad y a las emergencias complejas.

Por demás, proyectos como este reportan ventajas innegables para las instituciones implicadas; sin duda, para las universidades, ya que resulta primordial que investigadores y docentes universitarios contrasten sus propuestas y herramientas teóricas con datos procedentes de la realidad circundante, y que orienten su investigación hacia los problemas que plantea la sociedad que los acoge y subvenciona, que dirijan los pasos de la ciencia hacia la mejora social, tal como reclama la Comisión Europea en sus últimos documentos de trabajo. Proyectos como este constituyen, claramente, una mejora para la imagen de la universidad porque muestra que los universitarios no solo están preocupados por el índice de impacto de sus publicaciones, sino también por el progreso social. Investigaciones como la que se presenta en este volumen demuestran que la universidad es un actor social de primer orden con el que hay que contar también para innovar en las Administraciones. Como se señaló al inicio de estas páginas, los proyectos de comunicación clara pueden erigirse en ejemplos de un

liderazgo innovador y exitoso en el sector público, lo que resulta sustancial en un sector criticado por la ciudadanía a causa de su falta de agilidad, actualización y adaptación a las demandas ciudadanas.

En suma: nuestro entorno es complejo y es incierto. Pero la buena noticia es que podemos intentar gestionarlo mediante proyectos valientes y estimulantes como este.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AJUNTAMENT DE BARCELONA. (2020). *La governança de l'emergència complexa: la covid-19. Actuacions, adaptació organitzativa i innovacions de l'Ajuntament de Barcelona*. Informe. Gerència Municipal de l'Ajuntament de Barcelona.

BATHIA, V. K. (1993). *Analysing Genre-Language Use in Professional Settings*. Longman.

BATHIA, V. K. (2017). *Critical Genre Analysis. Investigating interdiscursive performance in professional practice.* Routledge.

BELMONTE, E., CABO, D., ÁLVAREZ, M., MAQUEDA, A. y TORRECILLAS, C. (2024). Miles de millones sin gastar en ayudas que no llegan. *Civio,* 15 febrero 2024. https://civio.es/2024/02/15/ejecucion-presupuestaria-ayudas/

BITTENCOURT, B. A., SANTOS, D. A. G., y MIGNONI, J. (2021). Resource orchestration in innovation ecosystems: a comparative study between innovation ecosystems at different stages of development. *International Journal of Innovation* (IJI), 9(1), 108-130. DOI: 10.5585/iji.v9i1.18076.

BOLDEN, R. (2011). Distributed Leadership in Organizations: A Review of Theory and Research. *International Journal of Management Reviews*, 13, 251-269. DOI: 10.1111/j.1468-2370.2011.00306.x

CICUÉNDEZ SANTAMARÍA, R. (2018). *Los ciudadanos y la política fiscal: opiniones y actitudes de los españoles hacia los impuestos*. Documento para su presentación en el IX Congreso Internacional en Gobierno, Administración y Políticas Públicas GIGAPP. (Madrid, España), 24-27 de septiembre de 2018.

COSTAS, E. Y FERRER, C. (2022). *El impacto de los trámites administrativos en el acceso a las prestaciones sociales. Una perspectiva conductual*. Taula d'entitats del Tercer Sector Social de Catalunya, KSNET. https://

www.ksnet.eu/wp-content/uploads/2022/05/Infome_Impacto-tramites-administrativos_ESP.pdf

DIRANI, K. M., ABADI, M., ALIZADEH, A., BARHATE, B., CAPUCHINO GARZA, R., GUNASEKARA, N. y MAJZUN, Z. (2020). Leadership competencies and the essential role of human resource development in times of crisis: a response to COVID-19 pandemic. *Human Resource Development International*, 23, 380-394.

EUROPEAN COMMISSION. (2022). *Supporting and connecting policy-making in the Member States with scientific research*. Commission Staff Working Document. https://knowledge4policy.ec.europa.eu/sites/default/files/SWD_2022_346_final.PDF

FAIRCLOUGH, N. (1993). *Discourse and social chance*. Policy Press.

FAIRCLOUGH, N. (1995). *Critical discourse analysis. The critical study of language*. Longman.

FAIRCLOUGH, N. (2003). *Analysing discourse. Textual analysis for social research.* Routledge. https://doi.org/10.4324/9780203697078

GARCÍA ASENSIO, M. Á., POLANCO, F. y MONTOLÍO, E. (2022). Redacción clara: un *Nudge* y una respuesta a la exigencia democrática de transparencia en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía. En J. PONCE (coord.), *Acicates (*Nudges*), buen gobierno y buena Administración. Aportaciones de las ciencias conductuales, Nudging y sectores público-privado* (191-212). Marcial Pons.

GOENAGA, M. (2020). Los relatos tributarios en la prensa española. *Revista Internacional de Sociología* (RIS), 78(1), e147. https://doi.org/10.3989/ris.2020.78.1.18.191

GÖPFERICH, S. (2000). Analysing LSP genres (text types): from perpetuation to optimization in text(-type) linguistics. En A. TROSBORG (Ed.), *Analysing professional genres* (227-247). John Benjamins.

HEAD, B. W. (2022). *Wicked Problems in Public Policy. Understanding and Responding to Complex Challenges*. Palgrave MacMillan.

KEEN, D. (2008). *Complex Emergences*. Polity Press.

KEZAR, A. J. y HOLCOMBE, E. (2017). *Shared Leadership in Higher Education: Important Lessons from Research and Practice*. American Council on Education.

LONDON SCHOOL OF ECONOMICS / UNITED CITIES AND LOCAL GOVERNMENTS. (2022). *Hacia un concepto y marco de gobernanza de emergencias complejas. La gobernanza de las emergencias en las ciudades y las regiones*.

MACBEATH, J. (2005). Leadership as distributed: a matter of practice. *School Leadership & Management*, 25(4), 349-366. DOI: 10.1080/13634230500197165.

MALONE, T. W. y BERNSTEIN, M. S. (Eds.). (2015). *Handbook of Collective Intelligence*. MIT Press.

MELCHOR, L. y KRIEGER, K. (eds.), CAÑIBANO, C. y REAL_DATO, J. (2023). *El ecosistema de asesoramiento científico y técnico a las políticas públicas en España*. Documento de debate para la Jornada *Ciencia para las políticas públicas en España*, Madrid, septiembre de 2023, organizada por el Joint Research Center y el Ministerio de Ciencia e Innovación. Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea. https://publications.jrc.ec.europa.eu/repository/bitstream/JRC135017/JRC135017_01.pdf

MONTOLÍO, E. (2006a). Formación en técnicas de comunicación escrita dirigida a ingenieros de informática. El caso de la marcación de la operación textual de la enumeración. En M. GOTTI y D. S. GIONNONI (eds.), *New Trends in Specialized Discourse Analysis* (248-277). Peter Lang.

MONTOLÍO, E. (2006b). De técnicos informáticos a gestores de proyectos informáticos: la comunicación escrita como factor crítico de desarrollo profesional. El caso de los informáticos de La Caixa. En F. RAMALLO, A. LORENZO y X. P. RODRÍGUEZ-YÁÑEZ (Eds.), *Discourse and Enterprise, Communication, Business, Management and other Professional Fields* (23-36). Lincom.

MONTOLÍO, E. (Dir.), GARCÍA, M. Á., GRAS, P., LÓPEZ, A., POLANCO, F., TARANILLA, R. y YÚFERA, I. (2011). *Estudio de campo: lenguaje escrito*. Comisión para la modernización del lenguaje jurídico / Ministerio de Justicia. https://lenguajeadministrativo.com/wp-content/uploads/2015/10/CMLJ-Lenguaje-escrito.pdf

MONTOLÍO, E. y TASCÓN, M. (dirs.), BONILLA, S., GARCÍA, M. Á., POLANCO, F. y YÚFERA, I. (2017). *Comunicación Clara. Guía Práctica (Una herramienta para mejorar la comunicación con la ciudadanía)*. Ayuntamiento de Madrid. https://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/Calidad/LenguajeClaro/ComunicacionClara/Documentos/GuiaPracticaCClara.pdf

MONTOLÍO, E. (2019). Lingüística, comunicación y transferencia de conocimiento a la sociedad: Un reto para el siglo XXI. *Palimpsesto Revista Científica de Estudios Sociales Iberoamericanos*, 15, 54-67.

MONTOLÍO, E., POLANCO, F. y GARCÍA ASENSIO, M. Á. (2022). Lingüística y ciencias del comportamiento. En J. PONCE (coord.), *Acicates* (nudges), *buen gobierno y buena administración. Aportaciones de las ciencias conductuales,* nudging *y sectores público y privado* (133-152). Marcial Pons.

MONTOLÍO, E. (2023). La Administración somos todos. Pero ¿nos habla a todos? En C. PASTOR (dir.), *El español en el mundo 2023. Anuario del Instituto Cervantes* (247-266). Instituto Cervantes. https://cvc.cervantes.es/lengua/anuario/anuario_23/montolio/p01.htm

MONTOLÍO, E. y GARCÍA, M. Á. (2023). *Guía de redacción judicial clara. El derecho de la ciudadanía a entender: claves para redactar documentos judiciales eficaces*. Ministerio de Justicia. https://www.mjusticia.gob.es/es/AreaTematica/DocumentacionPublicaciones/InstListDownload/Gu%C3%ADa%20redacci%C3%B3n%20judicial%20clara.pdf

MONTOLÍO, E. (2024/en prensa). Comunicación Tributaria Clara: un reto para las Administraciones del siglo XXI. En ORGANIZACIÓN DE ESTADOS IBERAMERICANOS (OEI), *Conferencia Internacional de las Lenguas Portuguesa y Española (CILPE 2023). Lenguas, comunicación, educación intercultural y diversidad*. OEI.

MONTOLÍO, E., GARCÍA ASENSIO, M. Á. y FORMENT, M. (2024). Análisis y clarificación de la comunicación tributaria española: el proyecto de investigación ComTClar. En A. R. RETEGUI y F. BERNABÉ, *Lenguaje claro en Iberoamérica. Principios y prácticas.* (557-568). LA LEY SAEe. Thomson Reuters Americas B. V.

POLANCO-MARTÍNEZ, F. y MONTOLÍO, E. (2024/en prensa). (Des)cortesía en la comunicación de las administraciones tributarias. En E. BRENES (Ed.) *Estudios sobre Lingüística pragmática y Análisis del Discurso en español.* Universidad de Sevilla.

POLANCO, F., GARCÍA ASENSIO, M. Á. y MONTOLÍO, E. (2024a). Lingüística conductual y Lenguaje Claro: cómo democratizar la comunicación de la Administración. En I. WENCES Y G. ARENAS (coords.), *Cómo puede alguien cumplir una ley que nadie entiende. Estudios interdisciplinarios sobre lenguaje claro y cultura de la legalidad*. (165-178). Marcial Pons.

POLANCO-MARTÍNEZ, F., MONTOLÍO, E. y GARCÍA ASENSIO, M. Á. (2024b). Ciencias del comportamiento, acicates (*nudges*) y lingüística conductual. La acción lingüística al servicio de una comunicación institucional clara. *Revista Asterisco*, 2, 79-101.

REYPENS, C., LIEVENS, A., y BLAZEVIC, V. (2021). Hybrid Orchestration in Multi-stakeholder Innovation Networks: Practices of mobilizing multiple, diverse stakeholders across organizational boundaries. *Organization Studies*, 42(1), 61-83. DOI: org/10.1177/0170840619868268

THOMAS, E., FACCIN, K. y ASHEIM, B. (2020). Universities as orchestrators of the development of regional innovation ecosystems in emerging economies. *Growth and Change* 52(4), 1-20. DOI:10.1111/grow.12442

WERNLI, D. y OHLMEYER, J. (2023). Implementing interdisciplinarity in research-intensive universities: good practices and challenges. (Advice Paper). *League of European Research Universities (LERU*). https://www.leru.org/files/Publications/Implementing-interdisciplinarity-in-research-intensive-universities-good-practices-and-challenges_Fullpaper.pdf

WOOLLEY, A. W., AGGARWAL, I., y MALONE, T. W. (2015). Collective intelligence and group performance. *Current Directions in Psychological Science*, 24(6), 420-424.

Capítulo 2

«By the rivers of babylon»: orígenes históricos del discurso tributario [1]

Joaquín Sanmartín Ascaso
Instituto del Próximo Oriente Antiguo
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. CUANDO LA PALABRERÍA OFUSCA LA ARQUITECTURA CONCEPTUAL. 2. ¿DE QUÉ HABLAMOS CUANDO HABLAMOS DE TERMINOLOGÍA TRIBUTARIA?. 3. *DO UT DES*: LA TRIBUTACIÓN COMO COMPRAVENTA. 4. POR UNA VISIÓN COMPARATIVISTA. 5. LOS ORÍGENES DEL ESTADO Y LA DEFENSA DE LOS INDEFENSOS. 6. EL ESTADO COMIENZA EN SÚMER. 7. EL «MUNDO» MESOPOTÁMICO. 8. TEXTOS, FENOTEXTOS Y GENOTEXTOS DEL VOCABULARIO TRIBUTARIO MESOPOTÁMICO. 9. LA «CASA», ESTRUCTURA BÁSICA DE LA SOCIEDAD MESOPOTÁMICA. 10. LA «PROPIEDAD» EN EL DERECHO Y LA PRÁCTICA MESOPOTÁMICOS. 11. LA SOCIEDAD PATRIMONIAL. 12. LAS FUENTES DE INFORMACIÓN SOBRE LAS PRIMERAS PRÁCTICAS FISCALES. 13. VÍAS DE LA TRIBUTACIÓN: EN ESPECIE Y DINERARIA.

1. El texto mantiene hasta cierto punto el tono oral de la conferencia dictada el 23 de noviembre de 2023 en las Jornadas *Comunicación tributaria clara. Una aproximación interdisciplinaria* (https://www.diba.cat/es/web/comunicacio-clara/1-jornada-de-comunicacio-tributaria-clara), con las notas bibliográficas que he creído necesarias. Se usa aquí una transcripción simplificada de los términos babilónicos. La conferencia puede verse en https://www.youtube.com/embed/ktEFogd3r_Y?si=Eh5c7fjyqZPGVcb

SUMARIO: 14. LA TRIBUTACIÓN EN ESPECIE Y EL TRABAJO FORZADO. 15. LA PLATA, EL VALOR VIRTUAL. 16. LA JUSTICIA COMO GENOTEXTO TRIBUTARIO. 17. LO «ESTABLE» Y LO «DERECHO»: PRIMEROS FENOTEXTOS JURÍDICOS MESOPOTÁMICOS. 18. SUPERANDO LAS BARRERAS LINGÜÍSTICAS: LA «LENGUA DE COINCIDENCIA». 19. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

HAMLET: *Words, words, words*.

POLONIUS: *What is the matter, my lord?*

HAMLET: *Between who?*

W. Shakespeare, *Hamlet*, acto 2.º, escena 2.ª

1. CUANDO LA PALABRERÍA OFUSCA LA ARQUITECTURA CONCEPTUAL

En 1879 Ludwig Gottlob Frege, el padre de la lógica matemática y de la filosofía analítica, puso todo su empeño en desenmascarar los engaños que el mal uso del lenguaje produce en las relaciones conceptuales. Y concibió su misión como un intento de quebrar el imperio de la palabra *(das Wor*t) sobre la mente (*der Geist*)[2].

Espíritus perspicaces nos exhortaron desde siempre a mantenernos alerta ante las agresiones de la palabrería que ofusca la arquitectura conceptual. Los clásicos de confesión conceptista denominaban a la verbosidad «parlería», y «parlero» al verboso. Legisladores y predicadores de todos los pelajes harían muy bien en meditar lo que afirmaba el humanista Pedro Mejía en su *Silva de varia lección* de 1540: «Mucho debe el hombre pensar lo que habla antes que lo diga, y mirar en qué tiempo y ante quién habla». El lenguaje oscuro y enrevesado es síntoma inequívoco de confusión mental. O, para decirlo con Diego de Saavedra Fajardo, en *Idea de un príncipe político christiano, representada en cien empresas,* de 1642: «la lengua es un instrumento por quien explica sus conceptos el entendimiento. Por ella se deja entender […]». Y advierte en seguida Don Diego al gobernante: «[Sus palabras] conviene que no se adelanten al entendimiento, sino que salgan después de la

2. «[D]ie Herrschaft des Wortes über den menschlichen Geist zu brechen»; FREGE, G., Begriffsschrift und andere Aufsätze. Zweite Auflage, I. Angelelli (ed.) mit E. Husserls und H. Scholz Anmerkungen, Georg Olms Verlag, Hildesheim, Zürich y New York 21964 (: Halle 1879), p. XII.

meditación del discurso y de la consideración del tiempo, del lugar y de la persona, porque una vez pronunciadas no las vuelve al arrepentimiento».

Estas ideas no son nuevas. Un consejo redactado en Babilonia en lengua acadia, conservado en copias cuneiformes del milenio I a. C. y compuesto probablemente a finales del II nos amonesta sobre la ascesis en el uso del lenguaje:

> «Examina bien tu habla, disciplina tu decir:
>
> Tal es la dignidad de un hombre. ¡Que tus labios te sean preciosos!»[3]

Por si estas venerables amonestaciones sobre el uso adecuado del lenguaje no bastasen, en un dicho redactado en lengua sumeria a principios del milenio II a. C. —pero con seguridad mucho más antiguo— un padre de nombre Shuruppag le impartía a su hijo una serie de reglas de comportamiento:

> En aquel día, en aquel lejano día,
>
> en aquella noche, en aquella remota noche,
>
> en el año aquel, en aquel lejano año,
>
> por aquel entonces vivía en el país de Súmer el sabio aquel que conocía las palabras acertadas y justas.
>
> Shuruppag instruía a su hijo (…):
>
> «Hijo mío, voy a darte unos consejos. Que mis consejos sean escuchados:
>
> (…)
>
> El regalo de estas palabras es algo que refresca la mente;
>
> cuando ellas entran en Palacio refrescan la mente».

En 181 líneas de apretados signos cuneiformes el bueno de Shuruppag le desgrana a su hijo cientos de consejos que el texto sumerio califica de «palabras [acertadas y bellas] que refrescan el sentido»[4]. Está claro que la expresión sumeria «sentido fresco» es una alusión al actuar y obrar razonablemente. Es un arte que refresca y alivia la mente y la convivencia, muy especialmente cuando se trata de rozarse con la administración; aquí: el

3. LAMBERT (1960, pp.100-101).
4. ALSTER (1974); véase The Electronic Text Corpus of Sumerian Literature**, The Instructions of Shuruppag: translation, lín.** 274-276, en: https://etcsl.orinst.ox.ac.uk/section5/tr561.htm.

Palacio. A los ojos sumerios, hablar adecuadamente sería algo *cool*. Las palabras justas nos indican el camino.

2. ¿DE QUÉ HABLAMOS CUANDO HABLAMOS DE TERMINOLOGÍA TRIBUTARIA?

Pero déjenme abandonar de momento los horizontes y tiempos mesopotámicos para tratar de centrarme en el escenario que aquí y hoy nos acoge. ¿De qué hablo, de qué hablamos cuando hablamos de terminología tributaria?

Probablemente estemos todos de acuerdo en que la relación de un superior con un inferior es siempre una relación tensa que se reduce, en última instancia, a una competición de fuerzas, a un ejercicio de violencia: «El pez grande se come al chico». Esta ley se cumple en los ámbitos de la física, de la biología y de la sociología. Y, claro, de la historia. Tensión implica tendencia al desorden. Al caos. La tendencia al desorden parece ser algo consustancial a la existencia. El desorden natural —o entropía— tiende a neutralizarse en lo que los físicos llaman un sistema homogéneo. Tarea difícil, toda vez que —según el segundo principio de la termodinámica— la cantidad de entropía en el universo tiende a incrementarse con el tiempo.

En el ámbito social, el desorden se manifiesta en la lucha del fuerte con el débil y en la previsible victoria del fuerte. El débil busca equilibrar tal desorden dando satisfacción al fuerte, su superior, asegurándose de este modo la supervivencia. En este orden de cosas, lo habitual es que el fuerte tienda a aprovechar en su beneficio la inferioridad del débil. Si se ejerce una presión sobre el débil para obligarle a actuar de determinada manera, estaremos hablando de «extorsión». Si se le exige al débil un pago para ocultar informaciones que puedan dañar su vida y relaciones sociales, lo llamaremos «chantaje». Si el cliente considera que el servicio que se le presta en la barra supera en calidad o cantidad la tarifa previamente estipulada en la pizarra, tratará que neutralizar el desequilibrio resultante abonando una gratificación en forma de propina más o menos voluntaria. Y aunque el pago de la «extorsión» mafiosa, el abono de «chantaje» al gánster o la «propina» amable al camarero excesivamente solícito sean retribuciones a cambio de una paz, de un equilibrio, de un bienestar, nada de ello es encuadrable en la perspectiva tributaria convencional. Por otra parte, el sistema montado por una organización terrorista para financiarse mediante amenazas se denomina impuesto revolucionario, y aquí ya usamos terminología caliente, por lo de «impuesto».

¿Por qué, entonces, ni la extorsión mafiosa, ni la propina, ni el impuesto revolucionario —pagos todos ellos mediante los que se intenta restablecer cierta tranquilidad personal o social o un equilibrio comercial— son «impuestos» en sentido propio?

3. *DO UT DES*: LA TRIBUTACIÓN COMO COMPRAVENTA

Parece llegado el momento de ponerse de acuerdo en la definición de aportación tributaria *stricto sensu*. Pero no cometeré la imprudencia de elucidar el problema con la profundidad y acribia que esta paciente y docta audiencia se merece, toda vez que yo no soy del ramo. Déjenme simplificar mi visión.

Dado que el ser humano es de natural egoísta y violento, conviene crear un marco en el que los individuos que constituyen la horda convivan más o menos armónicamente en sociedad. Ya lo tuvieron claro en su tiempo los escribas babilónicos de los milenios III y II a. C., los burócratas de la dinastía Zhou Oriental en el milenio I a. C., y luego —más cerca de nosotros— Platón en su *República*; Epicuro de Samos en sus *Kýriai Dóxai* (*Máximas capitales*, XXXI-XXX); Aristóteles en su *Política*; Thomas Hobbes en *Leviathan*; John Locke en sus *Two Treatises of Government*, y Jean-Jacques Rousseau en su *Du Contract social, ou Principes du droit politique*. Todos ellos, con diferencias de matiz pero progresiva claridad —y en especial la tríada Hobbes / Locke / Rousseau— fueron diferenciando entre lo que podríamos llamar «estado natural» y ese «estado social» creado artificialmente mediante convenciones de tipo contractual basadas en el imperio de la ley. Lo que permite alcanzar fines que están fuera del alcance del individuo preso en su jaula «natural».

Dicho de otra manera: el bienestar del individuo solamente queda medianamente a salvo en el seno de una sociedad en la que las tensiones y las agresiones sean suavizadas por una serie de instituciones políticas básicas. Una sociedad en la que los conflictos se suavicen en el marco de un monopolio de la fuerza. Es decir, en una sociedad «estatal».

Obviamente, y a pesar de su matriz etimológica, el estado no es algo estático ni en el espacio ni en el tiempo. No hay que asombrarse si este concepto se nos presenta, en nuestros días, algo desdibujado. No parece que dispongamos todavía de una definición unívoca de «estado». Basta echar una ojeada a las aspiraciones y ensoñaciones de los administradores de ciertas administraciones. En una línea de máximos, podremos ponernos de acuerdo intuitivamente en que una mafia no es un estado, ni lo son un grupo terrorista ni una secta ni un restaurante de tres estrellas. Los teóricos en la

materia suelen coincidir en que un estado digno de tal nombre es una entidad administrativa jurídico-política soberana, es decir, un sujeto de derecho. Como tal, su característica básica es el monopolio de la fuerza; un monopolio sometido, en todo momento, al imperio de la ley (*rule of law*) y a la responsabilidad o rendición de cuentas (*accountability*).

Conviene resaltar que estas tres condiciones —monopolio de la fuerza, imperio de la ley y rendición de cuentas— son, en realidad, tres variables. Sus incidencias respectivas oscilan a lo largo del tiempo y a lo ancho del espacio, dentro de ciertos límites. La deficiencia de cualquiera de estas tres variables conduce a un «estado fallido». Por el contrario, una sociedad en la que las mencionadas variables sean medianamente eficaces y se mantengan en un cierto equilibro será un estado capaz de mitigar las tensiones y de asegurar algún grado de bienestar a quienes se cobijen bajo su paraguas. Como nada es gratis en esta vida, y sea cual fuere la forma de gobierno, los beneficiarios del sistema estatal —es decir los súbditos— están obligados a contribuir al funcionamiento de la maquinaria protectora mediante determinados pagos, llamados tasas e impuestos. Con estos pagos los súbditos esperan obtener del estado —en estricta reciprocidad— una garantía de convivencia y relativo bienestar. *Do ut des*: en lenguaje llano a esto se le llama «compraventa».

4. POR UNA VISIÓN COMPARATIVISTA

La historia del desarrollo y de la decadencia de las instituciones políticas —incluida la tributación— a lo largo y ancho del mundo y en el decurso de los tiempos se ha contado ya muchas veces. Y siempre de la misma manera: es decir, con un acento intensamente eurocéntrico, si no anglocéntrico (Marx). A modo de concesión erudita puede hacerse alguna alusión muy superficial a Grecia, Roma y Egipto. Si realizásemos hoy una encuesta y apretásemos ligeramente, algunos se arriesgarían a mencionar Mesopotamia, o quizás Asiria. Un reducido grupo habría podido oír hablar de Gilgamesh, y una minoría mínima sabría que fue un rey legendario de la literatura mesopotámica. Pero por regla general, después de Roma la historia de las instituciones políticas pasa enseguida a la Edad Media europea, sus Cartas Magnas y los *États généraux* del Antiguo Régimen, para terminar la excursión con la Constitución americana de 1776 y la Revolución. Muy rara vez los currículos aluden a experiencias políticas de sociedades ajenas al horizonte occidental, como son India o China.

Tal panorama académico es sumamente insatisfactorio. Porque solamente entenderemos los complejos factores causales que explican los meca-

nismos políticos de un determinado lugar en un determinado tiempo si los comparamos con otras sociedades en otros lugares y otros tiempos. El sociólogo estadounidense Seymour Martin LIPSET afirmaba que quien no conociera más que un país, no conocería ningún país. Sin establecer comparaciones es imposible saber si una determinada costumbre o institución es algo peculiar, propio y exclusivo de un ámbito y época o se trata de hábitos culturales compartidos, y por qué (LIPSET, 1963).

5. LOS ORÍGENES DEL ESTADO Y LA DEFENSA DE LOS INDEFENSOS

El politólogo Francis FUKUYAMA (2011), autor de varios superventas, afirma en *The Origins of Political Order* que fue China, y no Grecia ni Roma, la cuna del primer estado moderno. Y basa su afirmación en que fue en China, en tiempos de los Zhou Orientales (siglos VIII - III a. C.) donde por vez primera se desarrolló un sistema centralizado de administración burocrática. Pero el estudio atento de las fuentes cuneiformes de los milenios IV - II a. C. podría exigir una corrección de esta visión. Obviamente nos tropezamos de nuevo con la dificultad de definir, o al menos describir qué se entiende por «estado». Conviene deshacerse de conceptos líquidos tales como territorio, pueblo, nación, autoridad o administración, imperio, reino o dinastía. Lo más sensato —en mi opinión— es asirse al aparato conceptual sociológico sobre el poder de raíz weberiana al que hemos aludido antes: Max Weber define el estado como una institución —un modelo de conducta estable, recurrente, respetado— detentadora del monopolio de la violencia física legítima en un determinado ámbito. Se trata de una definición básica, objeto de ulteriores matizaciones y ampliaciones. Una de las más fructíferas, en nuestro caso, es la efectuada por Werner LEUTHÄUSSER (1998) en su estudio sobre el desarrollo del poder político de cariz estatal en las culturas antiguas.

Tomando como ejemplo Mesopotamia, Leuthäusser examina en su estudio los principios generales del desarrollo del poder estatal en las primeras civilizaciones avanzadas. La conformación de gobiernos dotados de un perfil netamente estatal es en efecto, y sin esperar a China, una de las aportaciones más preclaras de la antigua Mesopotamia. Se trata de estados basados en estructuras teocrático-hierocráticas; es decir: en formas de gobierno que tienen su origen en la voluntad y la acción divinas, garantes últimas y únicas del orden cósmico. Al ser transmitidas estas directrices por estamentos ligados al culto, se produce en primer lugar una monopolización de lo simbólico que afecta luego a las condiciones materiales de la producción y redistribución.

La creciente competencia por el acceso a los recursos por parte de la población conduce a fuertes tensiones cuando se alcanzan los límites del crecimiento. La convivencia y, con ella la supervivencia se hacen inviables, a no ser que el poder político se organice en un estado capaz de garantizar el orden ejerciendo la violencia física externa e interna, siempre por mandato y delegación de los dioses, soportes definitivos del sistema frente al caos.

Podría decirse que el estado surge para defender a los indefensos. Parece una simplificación grosera pero es que a veces lo simple se acerca más a la verdad.

6. EL ESTADO COMIENZA EN SÚMER

Todo parece indicar que fue en el sur del actual Iraq, a orillas de los ríos Tigris y Éufrates, en lo que antes se llamó «Sumeria», y concretamente en torno a la ciudad de Uruk, donde a finales del milenio IV a. C. se originó la escritura, se inventó la rueda, se cavaron canales y redes de acequias y tuvo lugar de manera irreversible la creación del estado. Porque no solamente surgieron estructuras monocráticas, dueñas de la fuerza y la violencia legítimas. Fue allí también donde se llevó a cabo una división del trabajo basada en la especialización técnica y la pericia. Y donde se puso en marcha una maquinaria burocrática, alimentada por escribas y tecnócratas de la contabilidad, capaz de controlar eficazmente la producción y de asegurarle al poder los ingresos necesarios para mantener su prístina función pacificadora y redistributiva.

Comienzan así tres milenios de estatismo mesopotámico. Los primeros documentos, escritos en torno al año 3300 a. C., consisten en textos administrativos y en listas de palabras que —a modo de diccionarios— podrían ser utilizadas por los técnicos en contabilidad para la redacción de tales textos. No encontramos en estas primeras tablillas reflexiones explícitas sobre el ejercicio del poder y las relaciones entre los estamentos sociales; sin duda porque los mecanismos eran obvios, algo natural y evidente que se daba por hecho. Pero sí nos ilustran sobre la existencia bruta de los responsables de la administración contable, y de ello podemos extraer la conclusión de que, a finales del milenio IV a. C. Y a comienzos del III, la sociedad de las cuencas medias e inferiores de los ríos Tigris y Éufrates estaba ya fuertemente jerarquizada y estratificada. Muy importante, para nuestros planteamientos, es el dato de que la administración se encontraba centralizada. Administración que se incluía como un elemento esencial la gestión tributaria, en concreto las aportaciones económicas, en metálico o en espe-

cie, llevadas a cabo por diferentes estamentos, ciudades y gremios. Una vertiente esencial de la política tributaria la constituían, además, las prestaciones de trabajos y servicios compulsivos ejecutados por sectores de la población encuadrada en unidades o milicias de carácter civil y militar.

Tanto las aportaciones en metálico y en especie como los servicios civiles y militares fueron dos constantes de la política tributaria mesopotámica durante los tres mil años en que se documenta esa cultura. Es decir, desde los textos arcaicos de Uruk hacia el 3200 a. C. hasta finales del milenio I.

7. EL «MUNDO» MESOPOTÁMICO

Una cultura, además, que durante esos tres mil años se extendió por lo que hoy llamamos Iraq, Siria, Irán, Turquía y buena parte de Arabia. Tres mil años en este amplísimo escenario dan para mucho. Es imposible calcular con exactitud el volumen de texto acumulado por los escribas en tanto tiempo y tanto espacio; texto inscrito en tablillas de arcilla con afiladas puntas de caña, mucho más duraderas que el papiro y el pergamino. Solo el Museo Británico parece que alberga 130.000 textos y fragmentos, y el Museo de Bagdad unos 100.000 más. Según las estimaciones más prudentes, los textos procedentes de excavaciones regulares, depositados en los museos y catalogados serían más de medio millón (unos 530.000). Estas tablillas contienen unos cuatro millones (4.000.000) de palabras en lengua sumeria y unos diez millones (10.000.000) de palabras en lengua acadia (STRECK, 2010). Mucho más que lo que los romanos nos legaron en latín. Añadimos los materiales procedentes de excavaciones ilegales y expolios, en número difícilmente calculable, y nos acercaremos a un millón de textos, fragmentos, sellos etc. escritos en el repertorio de signos cuneiformes puesto al servicio de las lenguas sumeria, acadia, siria, elamita, hitita, ugarítica, hurrita e incluso egipcia.

No estamos ante una porción de la historia. Estamos ante un mundo.

8. TEXTOS, FENOTEXTOS Y GENOTEXTOS DEL VOCABULARIO TRIBUTARIO MESOPOTÁMICO

El estudio atento de las culturas y de sus historias no puede prescindir de ciertos planteamientos estructurales so pena de perdernos en la complejidad, pluralidad y heterogeneidad de los detalles «fenotípicos». Si, como parece, fue en Mesopotamia donde se detectan las primeras estructuras estatales desde hace ahora más o menos 6.000 años, y con las estructuras estatales las primeras prácticas tributarias, convendrá hacer una breve

presentación de estas prácticas y de su historia, para preguntarnos, luego, por su última razón de ser: los «genotextos» meta-lingüísticos productores de las prácticas lingüísticas más evidentes.

9. LA «CASA», ESTRUCTURA BÁSICA DE LA SOCIEDAD MESOPOTÁMICA

La estructura básica de la sociedad mesopotámica, y por lo mismo el sujeto primario de tributación es la «familia» y no el «individuo», aunque luego sean los individuos que componen la familia, o algunos de ellos, quienes soporten en definitiva y físicamente las cargas. La apreciación es correcta siempre y cuando coloquemos los conceptos de familia y de individuo en los marcos históricos y sociales adecuados. No es esta la sede para examinarlos con rigor ni en general ni en lo referente a Mesopotamia; me conformaré con delinear unos trazos elementales que nos permitan entrever el paisaje.

En Mesopotamia, «casa» (sumerio: É; acadio: *bitu*) es un término polivalente. Básicamente significa «edificio en el que se pasa la noche». Pero la casa, además, es una institución: el domicilio y dominio de un «señor», y constituye una entidad autárquica en la que se produce todo lo que se necesita y consume, básicamente alimentos, ropas y equipo doméstico elemental como recipientes (cerámica) y herramientas simples; a excepción por tanto de ciertos bienes exóticos o muy costosos: aleaciones metálicas duras, ciertas maderas, y artículos de lujo.

Su uso extendido es, por lo tanto, el de «unidad o propiedad patrimonial». En este caso, la casa puede englobar varias familias y generaciones, e incluye a la servidumbre más o menos libre y a los esclavos, que son —todos ellos— «de (la) casa». «Casa» es familia, linaje y patrimonio. Se trata por tanto de un concepto análogo al del *oîkos* griego, la *domus* latina y la «casa» del neo-romance ibérico (BOOTH, 1993). El término babilónico admite —o exige— varios complementos: la «casa del dios», o templo, y la «casa del rey», que designa tanto el aparato administrativo regio como el conjunto de bienes y personas que son propiedad patrimonial del rey. Obviamente, a lo largo de tres mil años y a lo ancho del extensísimo mapa cultural, este concepto amplio de casa fue mutando sin, por ello, perder sus características esenciales.

El esquema doméstico modela todo el sistema socioeconómico mesopotámico. Obviamente, los tres milenios de historia no están documentados con la misma intensidad. Nos encontramos por lo tanto con sucesivos

períodos de sístoles y diástoles informativas. La documentación más abundante afecta aproximadamente a los decenios en torno al 2000 a. C. (período neo-sumerio), entre los años 900 - 600 a. C. (época neo-asiria) y entre los años 539-330 a. C. (soberanos persas). Entre estas fechas hay zonas mejor o peor iluminadas pero no parece imposible vislumbrar ciertas constantes.

Por ejemplo, y respecto a la época neo-sumeria antes mencionada, muy bien conocida debido a la ingente documentación, parece evidente que las empresas e instituciones se constituyen y operan como diferentes tipos de «casas» autosuficientes: p. e. las unidades de producción agropecuaria (50-200 ha) administradas por los templos; las unidades de transformación, o campos de trabajo, y las explotaciones agropecuarias dedicadas al sustento y la atención del soberano, de su familia, y de los altos funcionarios y sumos sacerdotes. A excepción de las propiedades regias, libres de impuestos y cuya producción se entregaba directamente al soberano, todas las instituciones, provincias, ciudades y aldeas estaban sujetas al pago de tasas, una de cuyas funciones era primordialmente redistributiva. Las propiedades privadas menores —en su mayoría parcelas agrícolas y corrales— así como las actividades de mercaderes, artesanos, pescadores, etc. eran controladas a efectos fiscales por las administraciones locales, provinciales y regias. Durante el período neo-asirio, otro relativamente bien documentado, consta la exacción de tributos por parte de los gobernadores regionales y los responsables locales. Las tasas afectan a los terrenos cedidos por el soberano en calidad de concesión a diversos individuos y, en su caso, la exención de tales pagos. Se gravan, entre otros, el grano, la paja, el ganado y otros productos agropecuarios. Se mencionan asimismo los arbitrios recaudados en atracaderos fluviales, vados y a las puertas de una ciudad.

En lo relativo al milenio I a. C. (períodos neo-babilónico y persa) estamos excepcionalmente bien informados gracias a los archivos privados. La actividad fiscal de la corona se centra en dos ámbitos: la recaudación en metálico (plata) y, sobre todo, el reclutamiento y la conscripción de personal destinado a servicios laborales y militares (ver apartado 14). En todos los casos se trata de variantes de economías «domésticas» encajadas de una u otra forma entre sí y con el supremo patrimonio regio, la macro-casa encargada de la coordinación de todas las «sub-casas» a lo largo de toda la historia mesopotámica. Al menos en el plano simbólico, todos los bienes y medios de producción son del soberano, «Rey del Todo», «Rey de los Cuatro Cuadrantes», supremo garante de la justicia y la equidad, elegido por los dioses, cercano a ellos, «Dios de Reyes», «Dios del País» (en Babilonia, el rey Hammurabi, siglo XVIII), o —según otras teologías áulicas— «Vicario Espléndido de la divinidad» (en Asiria, el rey Salmanasar III, siglo IX).

10. LA «PROPIEDAD» EN EL DERECHO Y LA PRÁCTICA MESOPOTÁMICOS

El tema fiscal es inseparable, entre otros, del tema general «propiedad», entendida esta por el Diccionario de la Lengua Española (RAE) como el «derecho o facultad de poseer alguien algo y poder disponer de ello». Y añade: «dentro de los límites legales»[5]. Y es aquí, en lo de los «límites legales», donde comienzan los problemas. Voy a prescindir de la descripción de los árboles que nos impedirían ver el bosque. Comenzaré advirtiendo que, en las culturas orientales antiguas, la «propiedad» es algo muy relativo, a pesar de que todas las lenguas documentadas —sumerio, acadio, egipcio, hitita, etc.— contienen paradigmas completos de pronombres posesivos. Lingüísticamente queda claro que «lo mío» linda con lo que es «de otro(s)» sin confusión posible.

Si hoy en día, después de dos mil años y pico de derecho romano y dos siglos de derechos humanos declarados, hablamos de «propiedad», cabría pensarla como las *tessellae* de un mosaico multicolor, o las piezas bien recortadas de un rompecabezas y del *LEGO*. Las teselas de un mosaico romano o bizantino están funcionalmente relacionadas entre sí —de lo contrario, no habría mosaico—, pero cada una de ellas tiene sus peculiares coloraciones y contornos, y constituyen unidades yuxtapuestas pero bien definidas. Tal es, en esencia, nuestro concepto de «propiedad». El mapa de una urbanización es la versión planimétrica del concepto «propiedad».

Pero cuando hablamos de «propiedad» en la sociedad mesopotámica desde una perspectiva «émica», es decir desde dentro de esa cultura, el modelo ya no es el del mosaico o del *LEGO* sino más bien el de esas *matrioshkas* que contienen en su interior una serie de muñecas menores, de decoración y colorido diferentes, pero que comparten esquemas formales, rasgos y gestos.

Traducido todo ello al ámbito que aquí nos ocupa, el derecho de propiedad y su ejercicio en el seno de la sociedad mesopotámica reviste los rasgos y gestos de lo que se ha venido llamando, desde Max Weber, sistema socio-político «patrimonial»; en el cual todos los recursos se hallan repartidos entre un gran número de «casas» y, en última instancia, son propiedad

5. En el Código Civil, art. 348: «Derecho de gozar y disponer de una cosa sin más limitaciones que las establecidas en las leyes». Nótese que, en el horizonte lingüístico mesopotámico, «propiedad» no es tanto un derecho abstracto cuanto un colectivo concreto por el que se designa lo que de hecho se posee: objetos de valor, activos, y sobre todo fincas.

de un único individuo, el rey. Todos los habitantes se consideran dependientes suyos; obviamente según niveles de dependencia muy diferentes.

Se desprende de ello que es difícil, si no ocioso, distinguir en Mesopotamia entre los derechos del estado y los de los grupos o individuos. Muy rara vez es posible separar entre los ámbitos del derecho público (*ius publicum*) y del derecho privado (*ius priuatum*), tan básicos y tan caros a los juristas romanos. Y no encontraremos tampoco una distinción obvia entre el sujeto de derecho y el objeto de derecho, puesto que no se conciben como mutuamente exclusivos. Un objeto de derecho (p. e. un determinado individuo dependiente o subordinado) puede actuar en según qué circunstancias como sujeto de derecho e imponer su voluntad a alguien menos poderoso o situado en un nivel inferior. Todo ello implica la estructuración piramidal de una sociedad en la que lo «estatal» se fusiona con lo «privado». Asimismo, no es posible efectuar una gradación jurídicamente relevante de la «libertad» *more romano.* Ni el instrumental léxico ni la práctica reflejada en los textos nos autorizan a establecer una frontera clara entre la potestad ejercida sobre ciertas personas hasta cosificarlas (o esclavizarlas) en el sentido clásico, y las obligaciones que rigen la conducta respecto a los conciudadanos no sometidos a algún tipo de constricción. Lo normal es tropezarse, en la práctica histórica, con una escala de grises en la que están presentes todos los grados de libertad o de su ausencia, y todo ello dentro del mismo andamiaje socio-político. La libertad y el derecho de propiedad son siempre algo relativo respecto al lugar ocupado por el sujeto y al momento en que le toca vivir.

11. LA SOCIEDAD PATRIMONIAL

En ocasiones la documentación babilónica no permite discernir si un bien es poseído, usado o disfrutado como propiedad personal / privada o como prebenda derivada de un sistema beneficial, ya que la «propiedad» (el clásico *meum esse*) no es algo absoluto, como hemos mencionado, sino relativo. Añádase a ello que es imposible establecer una distinción clara entre los conceptos jurídicos de «propiedad» (*proprietas / dominium*) y «posesión» (*possessio*) de tradición pandectístico-romana según sentencia de Ulpiano: *nihil commune habet proprietas cum possessione*. Todo ello —la indefinición de los derechos público y privado, la ausencia de límites entre la propiedad (*proprietas / dominium*) y la posesión (*possessio*), y la relatividad misma de la propiedad y con ello de la situación del individuo en la sociedad— confiere a las sociedades patrimoniales de estructura piramidal, como la babilónica, una arquitectura sumamente inestable.

Ciertos estudiosos de la sociedad babilónica trataron en el pasado de identificar en ella un sistema diastrático con tres escalones sociales: (1) *awilu*, (2) *mushkenu* y (3) *wardu*. Pero este esquema es un artificio «ético», toda vez que las definiciones léxicas estandarizadas (1) *awilu* «un individuo "normal" (libre)», (2) *mushkenu* «un sujeto dependiente» y (3) *wardu* «siervo» respectivamente son puras anfibologías que requieren, en cada caso, una traducción diferenciada, acomodada al contexto y atenta a la relatividad inherente a las fluidas escalas sociales babilónicas. En ningún caso pueden asimilarse a estratos o castas mutuamente excluyentes. Sí que parece cierto que esta y otras clasificaciones se basan en la posición del individuo en el estado y frente a él, sobre todo en el aspecto que al estado más le interesa: la aportación fiscal. Por lo general cabe decir que un *awilu* sería la situación por defecto de un varón cabeza de familia, responsable de sus actos ante la comunidad y la autoridad, y sujeto a tributación: un *taxpayer*; quizás un «autónomo». Pero la mayoría ingente de la población la constituían los numerosos individuos cuya subsistencia dependía del trabajo físico en el seno de las grandes organizaciones estatales, templos, o trabajando para rentistas, latifundistas y comerciantes, y cuya aportación fiscal, dada su situación de *Lumpenproletariat*, era escasa o nula: eran los denominados *mushkenu*, etimológicamente «postrado, arrodillado»; vocablo babilónico que aún resuena en el español «mezquino» en el sentido inusual y anticuado de «desdichado, desgraciado, infeliz» (DLE /RAE). Por lo demás, los márgenes de la sociedad los ocupaban grupos de desheredados, huérfanos, viudas, discapacitados, prostitutas, etc. que obviamente escapaban por su misma naturaleza a la red fiscal. Tampoco tributaban los esclavos pertenecientes a la administración estatal o a propietarios y mercaderes privados, ni los oblatos de los templos, por lo general todos ellos personal «cosificado» obligado a prestar sus servicios sin más recompensa que su manutención y oportunidad de cobijo.

Conviene destacar, en todo caso, que la denominación acadia *wardu* «esclavo» (en sumerio: ÌR) tiene un significado fluido, y puede designar tanto al «esclavo» como al «siervo», y al «servidor», en una escala gradual de restricción de libertad, aceptación social¸ acceso a los medios de producción y, consiguientemente, de responsabilidad fiscal. Así las cosas, el *wardu* «esclavo» mesopotámico tiene poco o nada que ver con los esclavos privados o públicos de la Antigüedad clásica. Ya que con este vocablo se designan también los «devotos» de una divinidad y, en general, los que ocupan una posición inferior respecto a alguien: soldados, funcionarios reales, subordinados de estos funcionarios, vasallos de un rey, etc. Es más: la cortesía exige que quien escribe una carta (p.e. un gobernador) se auto-

califique de *wardu*, «siervo» o «esclavo» del destinatario (un soberano). En ciertas circunstancias y en según qué épocas los esclavos podrían acceder a cierta propiedad con permiso del dueño. No queda claro cuál sería el régimen fiscal; probablemente asumido por el propietario. En todo caso, los límites entre el régimen de (total) esclavitud y el de (relativa) libertad fueron hasta cierto punto permeables, como en casos de manumisión o de compra de su libertad por el mismo *wardu*. Por otra parte, un deudor insolvente podía ser reducido al estado servil, en calidad de esclavo temporal, hasta que su deuda se consideraba saldada; y no solamente él, sino también su mujer e hijos.

La característica general de la sociedad patrimonial babilónica es el equilibrio inestable: ajeno a las declaraciones altisonantes de las altas instancias teológicas y políticas, lo cierto es el individuo se balancea en la inseguridad jurídica tan pronto su vida se aleja de la «casa», es decir: más allá de la familia y de la banda. En tales circunstancias, la violencia es la actitud social por defecto.

12. LAS FUENTES DE INFORMACIÓN SOBRE LAS PRIMERAS PRÁCTICAS FISCALES

Violencia social —fáctica o latente— que solo puede ser neutralizada por una violencia institucional más fuerte, ejercida tanto *ad extra* como *ad intra*, y que constituye la esencia de un auténtico estado.

En lo que es actualmente el sur del Iraq, los primeros síntomas de estatalidad se detectan ya en los milenios VI/V a. C. («época de Uruk», con urbanización planificada, jerarquías sociales y división del trabajo). Y a finales del milenio IV (hacia 3300 a. C.) la recién inventada escritura da fe ya de una sociedad fuertemente estratificada y jerarquizada, con control centralizado de la actividad económica y de la fuerza de trabajo. Surgen varias ciudades-estado cuyas respectivas áreas de influencia abarcan, además de la sede central del monarca, varias localidades secundarias. Y que para ejercer sus funciones necesitan financiación y trabajadores.

Las fuentes de información sobre las prácticas fiscales proceden de múltiples ámbitos, englobados todos ellos en el amplio concepto de «la arqueología». Las representaciones visuales son escasas pero muy expresivas, p. e. cuando los bajorrelieves asirios nos representan columnas de forzados trabajando en obras públicas; los restos de templos y palacios son también testigos mudos de la contribución popular más o menos voluntaria a su construcción. Pero son los numerosísimos textos cuneiformes mencionados

(ver apartado 7) nuestros informantes más explícitos. A la hora de entender sus mensajes conviene tener en cuenta —como siempre en Historia— tres cautelas: (1) que no se escribió todo lo que pasaba o se sabía; (2) que no se quiso guardar todo lo escrito, y (3) que no todo lo que se escribió y quiso conservar ha sido hallado. A lo que hay que sumar que las diversas administraciones estatales basaban su actividad fiscal en múltiples estrategias a veces contradictorias, o así nos lo parece.

13. VÍAS DE LA TRIBUTACIÓN: EN ESPECIE Y DINERARIA

Tratar de identificar equivalentes léxicos exactos entre las obligaciones fiscales babilónicas y las vigentes en el derecho tributario vigente es una tarea inútil. Tasas, impuestos, cargas son conceptos que se entrecruzan y mezclan, toda vez que su base jurídica es muy simple, al menos en el plano simbólico. La pirámide social tenía que ser alimentada mediante las aportaciones de quienes obtenían ventajas por su mera pertenencia a ella, en una especie de trueque o compra-venta. Esas ventajas eran básicamente dos: estabilidad y seguridad. Estabilidad, es decir: saberse relativamente a salvo de las amenazas existenciales más obvias, sobre todo el hambre, la sed, y el frío en invierno. Y seguridad que garantizase a la propia familia la supervivencia frente a los empujones, agresiones y rapiñas generadas por la mera convivencia o por la política nacional e internacional.

Aunque, como se dijo, los procesos y objetivos de la práctica tributaria babilónica no los comprendamos en detalle, sí que disponemos de una especie de vista panorámica suficientemente coherente. Sabemos, por ejemplo, que los bienes inmuebles, sobre todo las tierras de labor, es decir los «campos» y, por extensión, las «casas y huertas» pertenecían al templo (estamentos sacerdotales) o al palacio (administración real), que los entregaban en forma de arriendo o subarriendo a entidades comunales, factorías o familias a cambio de diversas prestaciones fiscales.

A la hora de describir tales prestaciones han de tenerse en muy cuenta diversos aspectos peculiares de la cultura económica babilónica. Una de estas peculiaridades es que careció de moneda durante casi dos milenios: esta apareció por vez primera en Lidia, una región occidental de la actual Turquía, en torno al 650 a. C.

En gran parte, por lo tanto, las exacciones tributarias mesopotámicas lo fueron en especie. La información que nos ofrecen los textos es elocuente al respecto. La recaudación en especie consistía básicamente en cereales, frutas (dátiles) y ganado ovino (en vivo, o su lana). Entre los testimonios más

antiguos se mencionan las entregas en especie al templo de la diosa Inana en Uruk por parte de una liga de ciudades sumerias en torno al 2900 a. C. Y no se trataba entonces de ninguna innovación, ya que la maquinaria recaudatoria estaba por esas remotas fechas perfectamente organizada y engrasada. Conocemos p. e. las funciones y ámbitos de actuación de los diversos cobradores y recaudadores de impuestos (sumerio: ENKU); así, entre otros, el «jefe recaudador» (EN.KÙ.GAL), el «recaudador de primicias» (EN.KÙ NISAG.GÁ), el «recaudador de frontera» (EN.KÙ DA KALAM.MA), el «recaudador de la zona del Tigris» (EN.KÙ IDIGNA), y varios más. Hacia el 2000 a. C. los recaudadores se denominaban «mensajeros del rey» [LÚ.KIN.GI$_4$.A (LUGAL)].

14. LA TRIBUTACIÓN EN ESPECIE Y EL TRABAJO FORZADO

Téngase en cuenta que en Babilonia, y en general en toda la Mesopotamia, abundaba la tierra cultivable pero escaseaba la mano de obra capaz de hacerse responsable de ella en arriendo o de ser empleada a jornal en el cultivo. Una parte importante de la política tributaria se dirigía a asegurarse la disponibilidad de esa mano de obra. No solo en la agricultura, en especial en tareas y épocas de recolección, sino también en todo tipo de obras públicas: consolidación de muros, construcción de canales, presas y edificios, fabricación de adobes, etc. La documentación babilónica nos ha conservado numerosas listas de personal encuadrado en equipos de labranza, en cuadrillas de peones o en unidades militares. Los sistemas de reclutamiento permanecieron básicamente constantes a lo largo de tres mil años, si bien se fueron refinando con el tiempo. Las administraciones locales eran las encargadas de aportar, contabilizar y controlar los contingentes. En ciertas regiones y según qué época la leva afectaba solamente a los varones de condición libre (*amelu*, en Asiria). En otras circunstancias históricas se requisaba a toda la población, incluyendo a mujeres y niños. En la Babilonia del milenio I a. C. los peones se agrupaban por decenas bajo un «jefe de diez» o por cincuentenas bajo un «jefe de cincuenta». Las listas clasificaban al personal por edad y rendimiento: «hombre», «viejo» o «niño». Estos últimos incluían a niños de cinco, cuatro y tres años, o incluso lactantes. A veces se especificaba que ciertos adultos eran «hábiles» o «útiles» para el trabajo o el ejército.

Este tipo de prestaciones personales forzosas admitía obviamente diversas formas según las necesidades de trabajo. Su finalidad primera parece ser la de completar la efectividad de los peones dependientes directamente de las grandes administraciones, o de reforzar los contingentes militares con labores auxiliares cuando el caso lo requería. La prestación obligatoria

recibía el nombre general de *ilku*; término que englobaba la prestación o servidumbre forzosa de trabajo personal a favor de los organismos estatales y religiosos, el servicio en la milicia y la entrega de productos agropecuarios impuesta a la población libre. El servicio solía durar un mes, y someterse a él era, cuando tocaba, «ir de *ilku*». Los individuos reclutados forzosos, es decir los cabezas de familia o en su lugar los organismos locales responsables del reclutamiento, podían subcontratar sustitutos, abonándole a la autoridad tributaria regia una cuota destinada a la manutención de este personal. En numerosas ocasiones los encargados de recaudar impuestos y reclutar personal no eran funcionarios regios o comisionados suyos sino negociantes y empresarios arrendadores que actuaban por delegación cobrando comisiones. Los textos de comienzos del milenio II a. C. nos informan de que los que se evadían para eludir las prestaciones fiscales obligatorias eran encerrados en el «lugar de custodia» (EN.NU), juntamente los que no habían satisfecho sus deudas o pagado los impuestos, o se habían evadido convirtiéndose en «forajidos» (LÚ.SA.GAZ). Más arriba ya se mencionó la práctica habitual de reducir al estado de esclavitud a los que no pagaban sus deudas a las administraciones o a los terratenientes rentistas.

Las rentas pagaderas por arrendamiento de parcelas estatales se denominaban *biltu* (en sumerio: GUN) literalmente «carga». Suele emplearse el término «colono» para traducir la denominación babilónica *nashi bilti*, cuyo significado literal es «el que soporta cargas» es decir «el que abona rentas». Se designó así a los campesinos y agricultores que cultivan o administran tierras de propiedad real y que, en compensación, tenían la obligación fiscal de suministrarle a la administración los productos agrícolas que ella almacena para su redistribución o para sufragar sus propios gastos. Nótese que, a veces, los denominados «colonos» no se ocupaban directamente de las labores del campo ni eran campesinos en sentido estricto sino negociantes agrícolas que, además, compraban tierras en el mercado libre.

Otro término fiscal es el *miksu* «tasa», que en su origen gravaba las mercancías en tránsito fluvial o terrestre, luego el arrendamiento a pagar por la explotación de un terreno de propiedad regia, y que terminó significando sencillamente «impuesto». Los templos gozan también de ingresos fiscales peculiares, aparte de los ya mencionados. El más característico es el «diezmo», atestiguado ya desde el milenio II a. C. y plenamente desarrollado en la práctica fiscal del milenio I. Una fuente importante de ingresos la obtienen los templos a partir de las ofrendas y donaciones de los fieles, y en especial del soberano, una de cuyas primeras incumbencias es la manutención de la divinidad titular. Desde comienzos del milenio II a. C. se pagaban asimismo «primicias» (sumerio: NISAG) a los templos a pri-

meros de año. Los «diezmos y primicias» de los viejos catecismos son todavía más viejos.

Con el tiempo, la terminología tributaria se vuelve más compleja y detallada, aunque permanecen sus líneas esenciales y las prácticas básicas, como el *ilku* y el *biltu*.

15. LA PLATA, EL VALOR VIRTUAL

Junto a las transacciones y pagos de todo tipo realizados en especie, o en esa forma de pago en especie que es la prestación obligatoria de la fuerza de trabajo, las agencias tributarias babilónicas recurrieron muy pronto a un instrumento de valoración que bien podríamos calificar, con cierta licencia, de «virtual». El ganado dejó muy pronto de ser solo lana, cuero o carne. Y el grano, de ser pienso y pan. Los bienes fungibles básicos —el grano, el ganado— que cubrían las necesidades más obvias de sustento y abrigo adquirieron un valor extrínseco a su bruta materialidad. Parafraseando a Antonio Machado y probablemente a don Francisco de Quevedo, diríamos que el valor podía abstraerse y convertirse en precio. De modo que el retraso de la aparición y uso de la moneda en Babilonia —a lo que hemos aludido— no significa, obviamente, que la economía abstracta comenzase también en esa época tardía. Muy al contrario. Por la documentación escrita sabemos que ciertos metales —muy en especial la plata, pero también el cobre y en menos cuantía el oro— sirvieron a la vez de instrumentos de intercambio y de medios de pago desde, al menos, el 2600 a. C.

En el sistema comercial y tributario en clave virtual la plata fue siempre el instrumento más corriente. Conviene tener en cuenta que la plata era, en Mesopotamia, un metal exótico y por lo tanto caro. En el milenio III a. C. la relación oro/plata era en torno 1/5 o incluso 1/4. Toda la plata nueva, no reciclada, procedía de Anatolia, del Irán, de las regiones del Golfo Pérsico y de la zona del Indo; en la Anatolia central (la Kanish asiria) se encontraba uno de los centros de distribución más importantes. En estado bruto, la plata se importaba en lingotes y barras. Para facilitar su empleo como medio de pago de mercancías y tasas, y para facilitar su manipulación posterior, se hacían con ella anillos y espirales a modo de brazaletes. Los anillos tenían una forma y un peso estándar, de un siclo o dos (a unos 8g por siclo), con lo que tales anillos se convirtieron en una especie de pseudo-moneda. De los brazaletes en espiral se podían recortar directamente según las necesidades fragmentos que eran inmediata y debidamente pesados para garantizar su valor. También se reciclaban objetos de plata, p. e. copas, bandejas o joyas en desuso, recortados a cizalla para obtener pequeñas piezas o tiras.

Estas piezas se introducían en saquitos que se etiquetaban para explicitar su peso total, su origen, la calidad, etc., y que constituían un medio de pago socialmente admitido.

Como la plata, a diferencia de bienes en grueso como el cereal, los dátiles y el ganado, no estaba tan sujeta como estos a las oscilaciones estacionales, se la prefería como valor más estable y garantía de la estabilidad de los precios. En el ámbito de las entidades estatales o para-estatales mayores (palacio o templos), o de los grandes acreedores del capitalismo rentista, los pagos en plata de tasas, tributos y deudas comerciales eran más ágiles que el mero trueque, y eliminaban a la vez el engorroso problema del ensilado o estabulación de grandes aportaciones agropecuarias. En marco del intercambio comercial al por menor y de liquidaciones tributarias de sujetos individuales, el fuerte valor interno de la plata la hacía menos flexible y su mención en estos contextos no implica que los pagos de «plata» se realizasen realmente en plata metálica. En todo caso, ya hacia el 2000 a. C. los textos dan fe de pagos anuales en efectivo (plata) a la corona por parte de las administraciones locales. Los listados comprenden, entre otros ingresos fiscales, (1) la contribución a pagar por los arrendatarios y beneficiarios de los campos estatales por los trabajos de mantenimiento de las parcelas y, sobre todo, por el agua de riego; (2) el diezmo resultante de la venta de productos tales como cebada, ganado ovino, sal, harina, pescado, asfalto, dátiles, miel, lana, plumas de ave y aceite de pescado, y (3) el reembolso en plata de bienes que las administraciones provinciales no han entregado a la administración central según las cantidades estipuladas.

16. LA JUSTICIA COMO GENOTEXTO TRIBUTARIO

Los datos presentados hasta aquí, forzosamente escuetos, constituyen solamente la superficie de la política fiscal. Aplicando la terminología estructuralista tan cara a los biólogos, podríamos calificarlos de fenotípicos. Los lingüistas hablarán de «fenotextos». Pero por debajo o por encima de ellos hay una gramática cultural que los genera, y es esa gramática la que, en última instancia, debería (pre)ocuparnos puesto que en ella reside la esencia de la voluntad política. Ayer y hoy, los textos de la administración son el producto final (fenotípico) de un mecanismo comunicador puesto en marcha desde la esencia del poder. El germen es un genotipo, o lo que los lingüistas llaman el «genotexto». La meta de toda empresa hermenéutica, por lo tanto, no son tanto las superficies textuales por muy inmediatas que nos resulten, sino el mecanismo genotextual que las produce. Los genotextos políticos —también los fiscales— suelen comenzar a manifestarse en las primeras líneas de las constituciones. Si las leyes y prácticas fiscales son la

superficie, las normas básicas del «imperio de la ley» son su forma interna o genotexto.

La palabra sumeria DI(.KUD) y la acadia *dinu* significan tanto «proceso» y su resultante «sentencia judicial» como, en general, «justicia, derecho». En este sentido amplio se usa en un «Espejo» para gobernantes perteneciente a la literatura babilónica clásica:

> «Si el rey no se atiene las reglas de la justicia (*dinu*), su pueblo caerá en el caos; el país será devastado». (LAMBERT, 1960, p. 113)

El derecho *dinu* es la versión sociopolítica del equilibrio entre el bien y el mal, concretamente: entre el orden y el desorden. Desde la peculiar perspectiva babilónica, el orden primordial y todos los órdenes derivados de él son, en realidad, planes establecidos, diseños decretados por los dioses. Si los soberanos y pastores del pueblo a los que se destina el «plan» divino lo pervierten, conculcan y ese designio divino se frustra, el resultado es un desorden de proporciones ontológicas. El dios entonces restablece el orden quebrantado enviando un castigo sintomático de la irrupción del desorden; la posterior desaparición y eliminación de las secuelas negativas de la rotura indicarán el restablecimiento del orden quebrantado. Y el soberano, encargado por la divinidad y elegido por ella para ser pastor y padre de su pueblo, aplica estos mismos mecanismos en el ámbito social. Cuando el diseño social se desdibuja y surgen desequilibrios que ponen en peligro la estabilidad y la convivencia, el rey actúa como elemento corrector y restablece el orden. En el concepto babilónico de *dinu* se cobijan el genotexto político general y el fiscal en particular.

17. LO «ESTABLE» Y LO «DERECHO»: PRIMEROS FENOTEXTOS JURÍDICOS MESOPOTÁMICOS

Una primera concreción textual (fenotextual) de *dinu* «reglas de justicia» es el concepto —mejor: campo semántico— de «estabilidad» o «fijeza», entendida, de un modo profundamente empírico y a la vez como un universal ontológico: confianza en la continuidad de las normas que rigen el cosmos. La injusticia es su contrario: la ruptura de esta estable continuidad. En los textos babilónicos, uno de los vocablos más recurrentes y sugestivos es *kittu*. *Kittu* es un sustantivo que tiene mucho que ver con el verbo *kanu* en el sentido de «ser duradero», «ser fiel», «ser verdad» (como opuestos a lo cambiable, inconstante y mendaz) y, en última instancia, «ser estable», «fijo», «firme». Estables, en este sentido, son p. e. las posiciones y el curso de los astros, los cimientos de una muralla, un amigo sincero; estable ha de

ser, también, una orden bien dada, un precepto, un gobierno. Un juez no puede ser un veleta: sus sentencias han de ser estables; una política no puede ser efímera: ha de ser fija. El vocablo *kittu* es un femenino, casi un abstracto, en el que se reflejan todos estos matices: la «solidez» de un trabajo, la «fiabilidad» de un presagio, la «sinceridad» de una relación, y sobre todo, la «estabilidad» y «fijeza» de una decisión justamente tomada. Nada más ajeno a la justicia que la inestabilidad de criterios de un legislador que actúa según le convenga, o de un juez que tuerce la ley según sea la calidad de la persona. Las leyes tienen que ser estables, y de ahí que se emplee el substantivo *kittu* «estabilidad, fiabilidad» para calificar de «justa» una sentencia o una «ley» (*din kitti*, literalmente «ley de estabilidad»). La relación que guarda esta estabilidad con la realidad ontológica superior y envolvente de «orden» es evidente. En definitiva: el vocablo acadio *kittu* hace referencia a un repertorio de verdades firmemente establecidas que constituyen los fundamentos de la convivencia social. Uno de los títulos del rey Hammurabi en su famoso «Código» (IV 53) proclamado en el siglo XVIII a. C. es el de «Proclamador de lo jurídicamente inmutable». Y se insiste:

> «Cuando el dios (de Babilonia) Marduk me mandó a gobernar a su pueblo, a enseñarle al País el buen camino, yo hice de la Estabilidad y la Derechura (*kittu u misharu*) el asunto más importante: me ocupé del bienestar del pueblo (V 14-24)». (SANMARTÍN, 1999, pp. 101-102).

Se menciona en el párrafo citado un par de conceptos jurídico-morales que aparecen con frecuencia inseparables y que llegaron a alcanzar honores divinos: «Estabilidad y Derechura» eran hijos del Sol, el dios que todo lo sabe. El segundo miembro del par, el *misharu*, pertenece a la familia de un verbo que significa «dirigirse directamente» a algún sitio. Las connotaciones más frecuentes de *misharu* son lo que es «correcto», «normal», «corregido», «reparado» y, sintomáticamente, lo que «está bien», es «derecho», y es «de derecho». De ahí que la traducción adecuada del vocablo *misharu*, literalmente «(ámbito de) lo recto», pueda ser «justicia», «equidad», y mejor aún, «derechura»; todo lo contrario a una política zigzagueante. La combinación babilónica de ambos términos en la expresión *kittu u misharu* «estabilidad *y* derechura» constituye lo que nosotros llamaríamos «estado de derecho». La meta última de la sociedad, la estabilidad, se alcanzaba y conservaba mediante la regulación de los derechos y deberes de unos con otros, es decir mediante el ejercicio de una rectitud sin zigzag. Ahora bien, en la perspectiva babilónica, la justicia social o estado de derecho no eran simples destilados de una ley natural; no eran tampoco emanaciones de la voluntad del *démos* o de la *plebs*, sino productos de la voluntad real. Su fuente era el «edicto»; más concretamente, el «edicto del rey». El orden social, la estabi-

lidad, era el resultado de una serie de mandatos: primero divinos, y luego regios; era derecho natural actuado en derecho positivo. Tal es la voluntad del legislador Hammurabi hacia 1750 a. C.:

> «Que por orden del divino Sol, Gran Juez de cielos y tierra, brille mi Equidad en el País». (Código de Hammurabi XLVII 84-87)[6].

> «Que en días venideros — sea cuando fuere — el rey que surja en el País guarde las palabras de Equidad que he grabado en mi estela». (Código de Hammurabi XLVIII 59-67)[7].

Las balanzas pueden desequilibrarse y las sendas torcerse, y en el mundo se instala el caos. Entonces el soberano, garante de la estabilidad y la derechura, es el responsable de restablecer el orden. Los babilonios denominaban *anduraru* el decreto regio o acto jurídico explícito mediante el cual se le devolvían a un individuo derechos y cualidades de los que había sido privado al ser vendido como esclavo debido a su condición de deudor insolvente, o al ser pignorado como garantía de un préstamo. También los bienes inmuebles eran objeto de *anduraru* cuando se los liberaba de las cargas fiscales o las hipotecas que los gravaban y eran devueltos a su estatuto jurídico original. Conviene notar que los contratos sellados tras la promulgación del decreto no se verían afectados por él, y que las deudas contraídas se seguían acumulando. En el fondo se trata de una política de redistribución más que de «liberación». Esta práctica parece haber tenido vigencia desde finales del milenio III hasta el I a. C.

18. SUPERANDO LAS BARRERAS LINGÜÍSTICAS: LA «LENGUA DE COINCIDENCIA»

Mithurtu es el término que designa la relación de simetría entre dos realidades diferentes que se corresponden exactamente en relación a un centro, un eje o un plano. Es un término caro a la astronomía babilónica para denominar las conjunciones astrales y a la geografía para describir la confluencia de dos ríos.

El vasto ámbito mesopotámico fue multiforme y abundante en lenguas y dialectos variopintos; en expresión del rey asirio Sargón II (siglo VIII a. C.): un mundo poblado por gentes «de lengua extraña, de *hablas que no concuerdan*». Los escribas babilónicos sabían de qué hablaban cuando abordaban el tema de una «lengua de coincidencia». Por regla general eran capaces de redactar sus tablillas en dos lenguas —el sumerio y el acadio— radical-

6. SANMARTÍN (1999, pp. 101-150).
7. SANMARTÍN (1999, pp. 101-151).

mente distintas por origen, estructura sintáctica y léxico. En ciertas zonas, como en Anatolia, el bilingüismo sumerio / acadio se convertía en trilingüismo sumerio / acadio / hitita, o sumerio / acadio / hurrita. En Siria los textos dan fe de usos cuadrilingües: sumerio / acadio / hurrita / paleosirio. La literatura babilónica emplea el sintagma «lengua de coincidencia» (*lishan mithurti*) para describir la relación entre lenguas y hablas diferentes que, lejos de discurrir por los caminos divergentes de la incomprensión, coinciden en su potencial semótico a la manera de las constelaciones astrales. Surge así, de la diversidad lingüística fenoménica y por encima de ella, una lengua común dotada de significantes compartidos por todas.

La «lengua de coincidencia» es la que permite a los escribas babilónicos —bilingües, trilingües o cuatrilingües— superar las barreras fonéticas, sintácticas y léxicas entre los idiomas para fundir su saber en una misma cultura. Y para forjar una civilización que fue la madre lejana de la nuestra. La vocación de comprensión mutua la garantiza el dios Sol, que reina por igual sobre todos los hablantes:

> «Tú [Sol] favoreciste una lengua de coincidencia (*lishan mithurti*) de modo que se unificasen las expresiones». (Himno babilónico al Sol)[8].

Según el mito sumerio *Enmerkar y el Señor de Aratta* la humanidad primera de la época paradisíaca se servía de una única lengua para dirigirse a los dioses, hasta que uno de ellos «les cambió el habla en sus bocas»; por ello emplean hoy los seres humanos para entenderse lenguajes diferentes. La reconstrucción de una lengua común sería, pues, señal de la reconstrucción del Paraíso original y del orden total. Tarea imposible; a lo máximo a que la humanidad podría aspirar es a usar precisamente una «lengua de concordia» en la que «se unificasen las expresiones».

Parece que convendría comenzar la búsqueda de una especie de *coincidentica opositora* tal y como la propuso y soñó el teólogo y filósofo Nicolás de Cusa en pleno siglo XV como base de toda una ontología.

Nuestra sociedad tiene muchos problemas: políticos, religiosos, sociales, económicos, filosóficos. Todos —absolutamente todos— se reducen, en última instancia, a uno: el lenguaje. Más en concreto: a la calidad del lenguaje. Pues el lenguaje, en sus múltiples expresiones, es lo que convierte una horda de homínidos potencialmente caníbales en una sociedad demo-

8. BORGER (1967, p. 13).

crática. Puede que no sea exagerado afirmar con Wittgenstein que «toda filosofía es crítica lingüística»[9].

19. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALSTER, B. (1974). *The Instructions of Shuruppak. A Sumerian Proverb Collection*, Mesopotamia. Copenhagen Studies in Assyriology 23.

BOOTH, W. J. (1993). *Households: on the moral architecture of the economy*. Cornell University Press.

BORGER, R. (1967). Das dritte «Haus» der Serie *bīt rimki* (VR 50-51, Schollmeyer HGŠ NR. 1). J*ournal of Cuneiform Studies*, *21*, 1-17.

FUKUYAMA, F. (2011). *The Origins of Political Order: from prehuman times to the French Revolution*. Farrar, Straus and Giroux.

LAMBERT, W. G. (1960). *Babylonian Wisdom Literature*. Oxford University Press.

LEUTHÄUSSER, W. (1998). *Die Entwicklung staatlich organisierter Herrschaft in frühen Hochkulturen am Beispiel des Vorderen Orients*. Europäische Hochschulschriften 22 / 317, Lang, Frankfurt am Main.

LIPSET, S. M. (1963). *The First New Nation. The United States in Historical and Comparative Perspective*. Basic Books.

SANMARTÍN, J. (1999). *Códigos legales de tradición babilónica*. Trotta y Edicions de la Universitat de Barcelona.

STRECK, M. P. (2010). Grosses Fach Altorientalistik: Der Umfang des keilschriftlichen Textkorpus. *Mitteilungen der Deutschen Orient-Gesellschaft zu Berlin*, 142, 35-58.

WITTGENSTEIN, L. (1984). *Tractatus Logico-Philosophicus* / *Logisch-Philosophische Abhandlungen*, *Werkausgabe* I. Suhrkamp.

9. «Alle Philosophie ist "Sprachkritik" (WITTGENSTEIN, 1984, # 4.003)».

Sección I

El impacto social de las políticas públicas y de la comunicación tributaria

Capítulo 3

Enmarcando las «políticas» de lenguaje claro: derechos, eficiencia y buen gobierno. Bases para una comunicación tributaria clara [1]

Germán J. Arenas Arias
Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT)
Universidad de Alcalá (UAH)

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. MARCOS INTERPRETATIVOS DE POLÍTICAS PÚBLICAS: UNA BREVE APROXIMACIÓN TEÓRICA. 3. METODOLOGÍA. 4. LOS MARCOS DEL LENGUAJE O COMUNICACIÓN CLAROS. *4.1. Eficiencia institucional (tiempo y dinero). 4.2. Derechos (derecho a entender). 4.3. Buen gobierno (cargas administrativas).* 5. COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA Y CULTURA DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA. 6. CONCLUSIONES. 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

Mi propósito en esta contribución es demostrar algunas estrategias existentes para enmarcar las acciones públicas de lenguaje claro y/o de comunicación clara. Teóricamente anclado en los marcos interpretativos de políticas públicas (*policy frame*), busco recabar información acerca de cómo los/as actores/as políticos estructuran la realidad para hacerse una idea de los problemas asociados a la (in)comunicación gubernamental y, al mismo tiempo, formular soluciones. Para el análisis he considerado casi un cente-

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

nar de textos cuya autoría pertenece a instituciones políticas y administraciones públicas de un conjunto de países de Iberoamérica, contando planes o programas públicos sobre lenguaje claro y/o comunicación clara (en adelante, LC/CC), informes oficiales, leyes vigentes y, además, planes de gobierno abierto. A partir de los resultados, pretendo reflexionar sobre la construcción de una cultura de la legalidad tributaria fundada en la comunicación tributaria clara y en la educación cívico-tributaria.

La composición del capítulo es la siguiente. En la primera parte expongo un esquema de análisis muy preciso que ha servido a los especialistas en políticas públicas para identificar «un principio de organización que transforma la información fragmentaria o casual [sobre un asunto determinado] en un problema político estructurado y significativo, en el que se incluye, implícita o explícitamente, una solución» (VERLOO, 2005, p. 20). Aplicado al ámbito LC/CC, en la segunda parte del trabajo presento brevemente una cartografía documental en aras de obtener información empírica y conocer cómo se representa el lenguaje claro en la(s) política(s). A continuación, en la tercera parte clasifico los resultados, esto es, los marcos de política vinculados a LC/CC: (1) derechos, (2) eficiencia institucional y (3) buen gobierno. En la cuarta parte intento ofrecer un conjunto reflexiones que, combinando los marcos anteriores, funcionen para justificar un proyecto normativo de cultura de la legalidad tributaria apoyado en prácticas de comunicación tributaria clara y educación cívico-tributaria. Finalmente cierro el trabajo con algunas conclusiones de cara a nuevas vías de estudio o investigación.

2. MARCOS INTERPRETATIVOS DE POLÍTICAS PÚBLICAS: UNA BREVE APROXIMACIÓN TEÓRICA

El concepto y los análisis de «marcos» (*frames*) han sido tradicionalmente utilizados por estudiosos de los movimientos sociales para ilustrar la forma en que los miembros de los movimientos confieren sentido a sus mundos sociales y, sobre esa base, primar selectivamente aspectos/problemas de la realidad que reclaman especial atención y solución. Los marcos ayudan a interpretar problemas, a definir dificultades existentes para la acción y a descubrir vías que puedan superarlos (SNOW *et al*., 1994; ZALD, 1999). Asimismo, lingüistas y especialistas en ciencias del comportamiento han abordado los marcos como «estructuras mentales que moldean nuestra visión del mundo», y se refieren al «enmarcado» para poner de manifiesto

la idea de que «las decisiones dependen, en parte, de la forma en que se enuncian los problemas»[2].

Más aún. Durante las últimas dos décadas, los analistas de políticas públicas también han trabajado con los marcos en tanto «dispositivo de ordenación que explica cómo los responsables políticos estructuran la realidad para hacerse una idea de los problemas sociales y buscarles una solución» (HAJER y LAWS, 2006, p. 252). En este trabajo me oriento particularmente por esta perspectiva disciplinar y, al amparo de estudios como el de TRIANDAFYLLIDOU y FOTIOU (1998), VERLOO (2005), BUSTELO y LOMBARDO (2006) y LÓPEZ RODRÍGUEZ (2011), concibo los marcos interpretativos de política pública como ejercicios de (re)construcción y negociación de la realidad por parte de los actores políticos para representar estratégicamente soluciones a los problemas públicos que son capaces de detectar.

Con el ánimo de sintetizar la aproximación teórica propuesta será conveniente una explicación más instructiva de los marcos interpretativos dentro del proceso de diseño e implementación de políticas públicas. En primer lugar, huelga decir que el análisis de marcos permite desglosar ideas, lógicas y relaciones causales que subyacen a la elaboración de las políticas. Las formas en que los actores sociales y políticos entienden los problemas y le adjudican valor o prioridad influye en la interpretación de situaciones y acontecimientos, así como en la atribución de culpas, responsabilidades y efectos. El análisis de marcos, afirman TRIANDAFYLLIDOU y FOTIOU (1998), muestra cómo las interpretaciones y las perspectivas conducen a la concreción de diseños institucionales de las políticas públicas, influyen en las maneras específicas de definir el problema y adecuar la solución.

En segundo lugar, cabe señalar que los marcos de política no son simplemente descripciones de la realidad sino construcciones específicas; muchas veces devienen en instrumentos estratégicos —y subjetivos, añade LÓPEZ RODRÍGUEZ (2011)— para llamar deliberadamente la atención sobre una dimensión (entre otras) de un problema en concreto. En virtud de lo anterior, es posible captar divergencias en las distintas representaciones que los responsables públicos otorgan a una determinada política. Por poner un ejemplo sencillo, no es lo mismo enmarcar el problema de las drogas ilícitas desde un enfoque de salud pública, que desde una visión jurídico-criminal.

2. Por todos, véase LAKOFF (2020) y SUNSTEIN y THALER (2009).

Finalmente, en tercer lugar, y muy alineado con la posibilidad de realizar estudios comparados, el análisis de marcos resulta operativo para diferenciar las configuraciones dinámicas de los marcos políticos desarrollados en uno u otro lugar. El *policy frame* permite clasificar los marcos según su frecuencia y abre paso para rastrear las huellas que dejan las diversas interpretaciones de un mismo problema y analizar si se contradicen o, al contrario, si se complementan.

Todo lo anterior es útil para aproximarse a una comprensión más integral de los diagnósticos y los pronósticos que se esconden detrás de la arquitectura institucional de las actuaciones públicas y, como sugieren BUSTELO y LOMBARDO (2006), también sirve para reconocer si los responsables de dichas actuaciones han puesto en práctica medidas sin haber aclarado previamente cuál es su manera de entender el asunto. En últimas, la tarea de desentrañar los marcos de las políticas públicas consiste en descubrir la gramática de la política misma; como se lee en el trabajo seminal de LASWELL sobre análisis de políticas públicas, «hay un trasfondo en aquello que se dice o que puede decirse, la forma en que se expresa una política pública es un elemento central para comprender qué está pasando cuando se definen los temas, los problemas y las políticas» (2007, p. 211).

3. METODOLOGÍA

Para el desarrollo de este trabajo me he guiado, sustancialmente, por una pregunta concreta, a saber, ¿cómo se representa el lenguaje claro o la comunicación clara *en* las políticas públicas? Con las posibles respuestas halladas, intento ordenar algunas ideas para pensar en la comunicación tributaria, y más allá, en la educación cívico-tributaria, al hilo de la última Guía sobre Educación Tributaria publicada por la OCDE (2021) y que imprime un especial interés en la comunicación con los contribuyentes. De esta manera, me he interesado en conocer qué problema público identifican los responsables políticos y con qué concepciones o bajo qué circunstancias buscan brindar solución en lo que al LC/CC atañe.

Para la empresa que constituye este capítulo en la presente obra colectiva, he recurrido a un conjunto de 98 textos aproximadamente. Dado los límites del capítulo, no haré una mención explícita y por separado de cada uno, sino de los más significativos que apoyan mis argumentos. La autoría de los textos pertenece a instituciones políticas y a administraciones públicas de un conjunto de países de Iberoamérica, tanto de instancias nacionales como subnacionales, contando planes o programas públicos específicos sobre LC/CC; informes oficiales, leyes vigentes, manuales de LC, y, además,

de gran valor, Planes de Gobierno Abierto vinculados a la *Open Government Partnership*. También he tenido en cuenta seis documentos con aire de *parentesco* al denominado movimiento por el lenguaje claro, como el Manifiesto Archiletras por el uso de un LC en las Administraciones Públicas en España y los acuerdos de colaboración en Chile, Argentina, Colombia, Uruguay y Brasil para conformar redes nacionales de LC[3]. Para los efectos de este trabajo, los textos son suficientemente comparables, toda vez que emanan de actores institucionales y están impregnados de un discurso que aporta definiciones de problemas, propuestas de soluciones, percepciones, interpretaciones y proyecciones del LC[4].

Cabe destacar, en este punto, que entre 76 planes nacionales de gobierno abierto que he tenido oportunidad de revisar —al margen del *corpus* seleccionado para este trabajo— 30 de ellos, es decir, casi un 40%, contienen compromisos explícitos en materia de lenguaje claro. Lo anterior no significa que los compromisos se hayan traducido automáticamente en el diseño de políticas públicas propiamente dichas, ni en actuaciones eficazmente implementadas y mucho menos evaluadas[5], pero sí que indican la incorporación del *issue* en la agenda política y en el paradigma del gobierno abierto. Algunos de esos planes, como los de Albania, Brasil o Finlandia, se refieren al lenguaje claro en el ámbito tributario, más concretamente, al LC emparentado con objetivos políticos tendentes hacia la transparencia fiscal o la apertura presupuestaria.

La gráfica 1 muestra el peso y el número de los documentos analizados por países. Los documentos, conviene resaltar, han sido objeto de una lectura minuciosa, siguiendo la pista de las palabras utilizadas repetida y regularmente en sus contenidos. En el mismo sentido que BUSTELO y

3. Con el ánimo de demarcar una cronología, el primero de los textos seleccionados data del año 2011 y corresponde al Informe de la Comisión de Modernización del Lenguaje Jurídico (Ministerio de Justicia de España); el último es el Informe del Programa de Lenguaje Claro 2020-2023 del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, publicado en diciembre de 2023.
4. En ningún punto de este trabajo me referiré a definiciones, problemas, soluciones, recomendaciones o pautas de lenguaje claro, en el sentido de cómo confeccionar documentos o comunicaciones *óptimamente claros*. Mi orientación será más bien teórico-política, encaminada hacia la comprensión del fenómeno político que rodea el lenguaje claro.
5. Quisiera subrayar, al menos mediante una breve nota al pie, el agradecimiento que debo a Joaquín MESEGUER por este indispensable matiz, en el marco de las I Jornadas de Comunicación Tributaria Clara que se llevaron a cabo en la ciudad de Barcelona los días 22 y 23 de noviembre del año 2023. El hecho de que el LC/CC aparezca en planes de gobierno abierto de diferentes países no ha garantizado su puesta en marcha efectiva.

LOMBARDO, he adoptado un enfoque cualitativo, he procurado analizar las palabras en su debido contexto y después de dimensionar las ideas políticas que les subyacen y de organizarlas en diferentes posiciones heredadas de otros marcos conceptuales de políticas, he logrado identificar tres marcos relevantes que son comunes para todos los países: (i) derechos, (ii) eficiencia institucional y (iii) buen gobierno. Quisiera poner el acento, antes de continuar, en que esta se trata de una propuesta teórica de los marcos políticos del lenguaje claro o la comunicación clara, marcos que ofrecen diversas interpretaciones del problema que supone la (in)comprensión de la información gubernamental, a nivel general, y la tributaria, a nivel específico, y que puede resultar de utilidad para la producción académica que rodea el LC/CC.

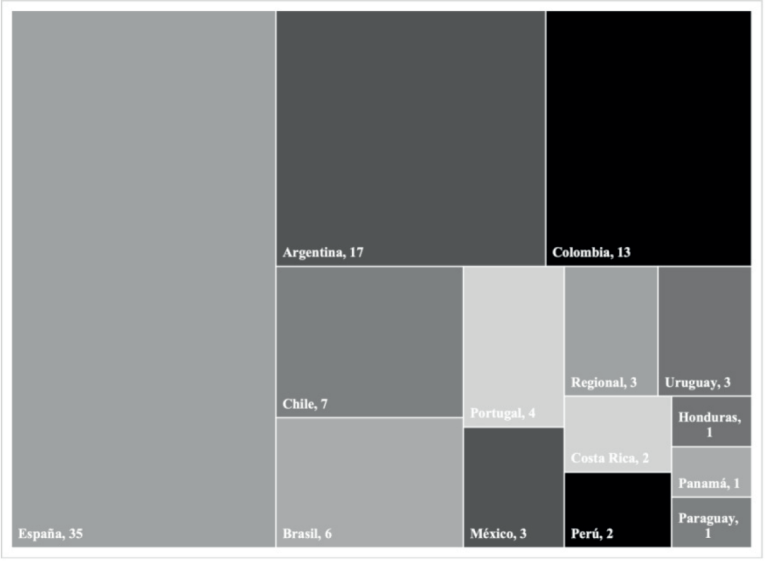


Figura 1. Distribución de los documentos analizados por países (Fuente: elaboración propia).

4. LOS MARCOS DEL LENGUAJE O COMUNICACIÓN CLAROS

En este apartado se discute y desarrolla la presentación de los tres marcos interpretativos del LC/CC identificados a partir de los documentos inspeccionados y que son provenientes de España, Argentina, Colombia, Chile, Brasil, Portugal, México, Costa Rica, Perú, Uruguay, Honduras, Panamá y Paraguay.

De acuerdo con las repeticiones encontradas, los marcos se pueden clasificar según su nivel de predominio. Así, por ejemplo, en un 15% de los textos aparece bien definido el marco de la eficiencia institucional, son textos con una clara preocupación por los postulados del paradigma de la Nueva Gestión Pública (NGP); el de los derechos, en particular, el marco del derecho a entender/comprender tiene presencia en un 25% de los documentos; mientras que, en definitiva, el marco predominante es el del buen gobierno, asociado a la transparencia, la rendición de cuentas, el acceso a la información pública en condiciones de calidad y oportunidad, con un protagonismo relevante en el 60% de los textos.

4.1. EFICIENCIA INSTITUCIONAL (TIEMPO Y DINERO)

Probablemente, la cita «*plain language saves time and money*»[6] se ha convertido ya en un lugar común dentro del discurso de los defensores del LC. Con origen en los países de habla inglesa, esta idea expresa un marco, notablemente cuantitativo y economicista, que trae incorporado un problema *importado* del sector privado y que ha logrado extenderse en las representaciones del LC/CC dentro de las instituciones políticas iberoamericanas.

Muy temprano, en la década de 1980, cuando el asunto empezaba a tomar el cariz de movimiento —*The Plain English Movement*—, el problema era de orden empresarial:

> «la deficiencia lingüística de la documentación puede ser costosa para las empresas. La mayoría de ellas deben incurrir en operaciones onerosas para compensar los inconvenientes causados por los documentos incomprensibles. Gastan millones de dólares al año en contestar cartas y llamadas telefónicas porque los clientes no entienden los procedimientos para utilizar los equipos o los servicios que presta la corporación» (REDISH, 1985, p. 136).

Localizados en el contexto geográfico, político y temporal de este planteamiento, resulta inevitable asociarlo con el paradigma de la Nueva Gestión Pública (NGP), paradigma vinculado al neoliberalismo económico, inscrito en los principios de la nueva economía institucional y que, al calor ideológico de los gobiernos de Margaret Thatcher en Reino Unido y de Ronald Reagan en Estados Unidos, hizo de la eficiencia económica el eje vertebrador de la actividad de las organizaciones públicas[7].

6. KIMBLE (2012, pp. 103 y ss.).
7. Para una evolución sucinta y suficiente de los principales paradigmas en la gestión pública contemporánea, véase, por todos, CRIADO (2015).

Trasladadas las lógicas empresariales a la Administración Pública, convertida la figura del ciudadano en cliente y bajo el paraguas de la búsqueda enérgica de la eficiencia institucional, el lenguaje claro ha llegado a proponerse como una alternativa que contribuye a la productividad pública y privada, que agiliza las transacciones que median entre la oferta y la demanda de los servicios que provee el Estado. Así, un documento en lenguaje claro —sostiene la ley 15.184, sancionada por el Senado y Cámara de Diputados de la Provincia de Buenos Aires en septiembre del año 2020— debería tener como objetivos «reducir errores y aclaraciones innecesarias; reducir costos y cargas para el ciudadano; reducir costos administrativos y de operación para las entidades públicas; aumentar la eficiencia en la gestión de las solicitudes de los ciudadanos; reducir el uso de intermediarios», entre otros[8].

El marco economicista del lenguaje claro no solo se ha dado por válido entre la literatura académica de nuestro entorno para proyectar su conveniencia (MARAZZATO, 2021), sino que los representantes políticos y los responsables públicos manifiestamente interesados en la eficiencia administrativa de los países iberoamericanos también han sido permeables y receptores a él. Muestra de ello es que en los fundamentos de un proyecto de ley federal (1983/2023 en curso, mientras escribo estas páginas) en Argentina, el marco identificado se puede rastrear sin ambigüedad:

> «Además, [el lenguaje claro] genera un ahorro de tiempo y energía, ya que evita que se inicien nuevos trámites solicitando aclaraciones o ampliaciones, los cuales generan un mayor gasto en la administración pública: se deben dedicar más horas de trabajo, más insumos. Y a las personas solicitantes les ahorra tiempo, dineros, malestares»[9].

Por otro lado, desde mi perspectiva, tampoco deja de ser ilustrativo el hecho de que el lenguaje claro se haya introducido en las prácticas de modernización de la administración pública colombiana, mediante una política pública que buscaba, precisamente, adoptar un modelo de Gestión

8. Tales objetivos, merece la pena mencionar, son idénticos a los establecidos por la Guía de Lenguaje Claro que publicó el Departamento Nacional de Planeación en Colombia en el año 2015, inspirada, a su vez, en las corrientes anglosajonas. Para un interesante estudio sobre la adopción de estas guías y sus orientaciones ideológicas, véase, BAYÉS (2017). Allí, el autor señala que «las guías y manuales estilísticos en lenguaje claro en español tienen una gran influencia de aquellos publicados en lengua inglesa, son todavía un reflejo, y poco disimulado, de los prontuarios ingleses o norteamericanos, lo que nos lleva a cuestionar la validez de varias de las recomendaciones».

9. El texto íntegro del proyecto de ley se puede consultar en línea mediante el siguiente enlace: https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2023/PDF2023/TP2023/2914-D-2023.pdf (Última consulta: 09/02/2024).

Pública Eficiente. El documento CONPES 3785 de 2013[10], además de sentar las bases para una nueva política nacional de eficiencia administrativa, traía consigo un concepto favorable a la Nación para contratar un empréstito externo con la banca multilateral hasta por la suma de USD 20 millones destinado a financiar el proyecto de eficiencia administrativa. Y a partir de dicho documento, la entidad que quizás más ha trabajado al respecto durante los últimos años en este país —el Departamento Nacional de Planeación (DNP)— continúa reproduciendo una interpretación sustantivamente económica del lenguaje claro. Así, por ejemplo, tras la «traducción de 50 documentos del Estado a Lenguaje Claro», entre los que se encuentra la *Guía para el trámite de Pasaportes,* el DNP destaca:

> «La Gobernación [del Valle del Cauca] contaba con un flujograma cuya información era confusa. Gracias a la traducción de este documento a Lenguaje Claro realizada por el DNP, se elaboró una guía con los nueve pasos para la realización del trámite, lo que permite que la información se lea y comprenda fácilmente. Con el uso del nuevo documento la entidad se ahorraría $40 millones al año, lo que corresponde a la disminución del tiempo en las aclaraciones de dudas relacionadas con este trámite. La pieza traducida no solo facilita la comprensión de la información, sino que le ahorraría a los usuarios cerca de $42 millones al año en tiempos de lectura, solicitudes de aclaraciones, gastos de desplazamiento y de espera, entre otros»[11].

Con todo, conviene subrayar, este ha sido el marco más débil entre los documentos analizados para este trabajo y, dicho sea de paso, en ninguno de ellos prevalece claramente sobre los demás marcos identificados.

4.2. DERECHOS (DERECHO A ENTENDER)

La preparación de este capítulo coincide con la publicación del número 50 de la *Revista Derechos y Libertades,* que contiene un monográfico especial titulado «Los desafíos del discurso de los derechos». Allí, Eusebio FER-

10. En Colombia, un documento CONPES reúne las bases y los lineamientos de las políticas públicas a nivel nacional, se elaboran con el fin de solucionar problemáticas transversales en cuya solución participan varios sectores y cuya formulación es coordinada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, de allí las siglas. Este Consejo fue creado mediante la Ley 19 de 1958 y es la máxima autoridad nacional de planeación y se desempeña como organismo asesor del Gobierno en todos los aspectos relacionados con el desarrollo económico y social del país.

11. Las cifras expuestas, en el momento de su publicación por el DNP, ascenderían a 11.300 y 11.900 euros al año. Ciertamente no son significativas, pero develan el interés de publicar el impacto del LC en términos de productividad institucional. Para una revisión de las «traducciones», véase el enlace del DNP: https://2022.dnp.gov.co/programa-nacional-del-servicio-al-ciudadano/Paginas/Traducción%2050%20Piezas%20Lenguaje%20Claro.aspx (Última consulta: 09/02/2024).

NÁNDEZ (2024) recuerda, como en trabajos anteriores, que asistimos a una auténtica proliferación de (nuevos) derechos y a sus correspondientes desafíos para establecer garantías jurídicas y políticas que hagan realidad su ejercicio. Alessandra FACCHI (2024), por su parte, deja constancia de que en el debate público contemporáneo existe un uso popular y exacerbado del lenguaje de los derechos; pareciera que toda reivindicación es susceptible de traducirse en derecho, adquiriendo, así, una suerte de legitimación *per se*. No obstante, arguye FACCHI, ese uso popular del lenguaje de los derechos debería templarse.

> «El término "derecho" es utilizado para indicar todo tipo de pretensión, interés, expectativa, valor, exigencia, sin más explicitación de las obligaciones correspondientes, pero llevando siempre consigo la implicación de que se trata de un derecho fundamental que la autoridad debe reconocer». (2024, pp. 41-42).

Traigo a colación la *coincidencia* porque el segundo marco que sustenta las actuaciones públicas de lenguaje claro está atravesado inexorablemente por el discurso de los derechos[12]. Hasta en un 25% de los documentos analizados para este trabajo, el marco que prevalece es el que expone, supone o propone la fórmula «derecho a entender/comprender».

Desde el Informe de la Comisión de Modernización del Lenguaje Jurídico (CMLJ) en España (2011), hasta el Informe del Programa de Lenguaje Claro de Buenos Aires (2023) —pasando por otras leyes argentinas (*v. gr.* Poder Legislativo de Misiones), y textos producidos por el Poder Judicial de Perú, de Costa Rica o de Chile— se habla permanentemente de respeto, protección, vulneración, defraudación, e incluso, ¡*fundamentalidad*! del derecho a entender. Resalto lo anterior, con independencia de que se trate de un uso indebido, popular o descuidado del lenguaje de los derechos, o de que el «derecho a entender» se trate, más bien, de una aspiración, pretensión, interés, expectativa, valor o exigencia, en todos los casos, de contenido político.

De lo que pretendo dar cuenta es que si el marco anterior estaba determinado por una pronunciada veta economicista, éste se encuentra influido por una vertiente que apunta a la juridificación de los problemas y las solu-

12. Además, porque la vocación de este capítulo, al ubicarse en el plano de la teoría política, es dialogar permanentemente con otras disciplinas. El marco de los derechos es un auténtico «marco maestro» según la terminología de los estudiosos de los movimientos sociales, un marco impulsado principalmente por el movimiento en pro de los derechos civiles de los Estados Unidos de 1960. Ver SNOW *et al*. (1994) y ZALD (1999).

ciones en materia de LC/CC. En las representaciones estudiadas, las principales razones que sustentan las actividades del lenguaje claro tienen que ver con «problemas» que aquejan a la propia democracia. Subyace en dichas representaciones la idea de los derechos como presupuesto de la democracia. En particular, se le adjudica un valor especial a la búsqueda de un mejor acceso a los derechos (*v. gr.* Poder Judicial de Formosa, Argentina); al sistema y los procedimientos judiciales (*v. gr.* Poder Judicial de Córdoba y Tribunal de Justicia de El Chaco, Argentina; Cumbre Judicial Iberoamericana); están en conexión con el derecho a un debido proceso (*v. gr.* Poder Judicial de Perú; Lei N.º 41/2013 de Portugal, Código de Processo Civil), o con el derecho a la información pública (*v. gr.* gobiernos de Honduras, Brasil o Panamá).

El bien conocido informe CMLJ expresó pronto un problema plasmado en un dato empírico sobresaliente: el 82% de los ciudadanos considera el lenguaje jurídico excesivamente complicado y difícil de entender. Puestos en el año 2024, el dato reclama actualización[13], pero ha sido replicado de manera constante para sostener que «la ciudadanía tiene derecho a comprender, sin la mediación de un "traductor", las comunicaciones verbales o escritas de los profesionales del derecho». Con la rúbrica *Identificación del problema,* los responsables públicos del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires también señalan otros aspectos circundantes:

> «la base de datos del Servicio de Información Normativa de la Secretaria Legal y Técnica arrojó que, solo en tres años, se produjeron y publicaron 2620 documentos de regulación de la emergencia sanitaria que operaron sobre distintas materias (económico, educativo, sanitario, legal, urbanístico, etc.). Esto significó una producción, en días hábiles, de diez normas por día solo relacionadas con la emergencia sanitaria. La ciudadanía debía conocer y entender esas normas para evitar multas, sanciones o detenciones». (GÓMEZ *et al.*, 2023, p. 29).

Bajo la lógica del programa bonaerense, entonces, la sobreproducción normativa, aunada a la «rápida transición al formato digital», impulsa la necesidad de implementar medidas LC/CC; *de allí la importancia del derecho a entender*, sentencia el informe.

Nótese que el verdadero problema, sin embargo, es que no se acredita suficiente desarrollo de por qué, en efecto, estaríamos frente a un derecho. Tampoco, en toda la documentación analizada, se definen técnicas jurídicas para garantizar su ejercicio, no hay definiciones sustanciales al respecto y

13. Por fortuna, los trabajos que componen este misma obra colectiva aportan nuevos, mejores y vigentes datos empíricos.

se echan en falta las debidas fundamentaciones, argumentos jurídicos razonables. Al respecto, creo que está pendiente una discusión de fondo sobre la fundamentación del derecho a entender/comprender que sobrepase el límite de las buenas intenciones políticas. No es necesario, de todos modos, para los propósitos de este trabajo, ofrecer una dilucidación al respecto. Baste con traer a la memoria un breve pasaje del trabajo de CONDE ANTEQUERA que, no por su relativa antigüedad (2009), ha sido suficientemente citado en la bibliografía especializada y que ha podido dar mayores luces a la coherencia de este marco.

> «El derecho de los interesados a entender el documento administrativo y el deber de la Administración de expresarse de forma inteligible (…) no aparece expresamente reconocido en la legislación administrativa básica, [pero] habría que deducirlo de la relación jurídica configurada por el Derecho entre la Administración Pública y el ciudadano y podría entenderse como un derecho prestacional o un derecho instrumental necesario para la satisfacción de otros derechos del interesado en el procedimiento administrativo». (2009, pp. 84 y ss.)

4.3. BUEN GOBIERNO (CARGAS ADMINISTRATIVAS)

Todo aquel que desee adentrarse en el «buen gobierno» tiene una excelente inspiración en *La Alegoría del Buen y el Mal Gobierno* de Ambrogio LORENZETTI (1339), el fresco mural del Palazzo Publico de Siena (Italia). Es un ejemplo de primer orden, escribió GARCÍA-PELAYO (1968, pp. 319 y 334), de la función del arte como medio de concreción y comunicación de ideas y virtudes, políticas y morales, sobre lo que hace a un gobierno bueno o malo y sobre su eficacia desde el punto de vista social y económico. *La Alegoría* expresa, además, la idea de que el buen y el mal gobierno afectan profundamente a la calidad de las vidas humanas (MILLER, 2011, pp. 13-15). La «claridad», por así decir, no es, desde luego, una de las virtudes retratadas en el fresco; la confusión o la incomprensión de los «súbditos» tampoco aparecen como «efectos» de un mal gobierno. De todos modos, la intención no es presentar forzosamente el mural a modo de ilustración documental, sino señalar, a propósito de este último marco, cuestiones políticas que en nuestra actualidad consideramos especialmente relevantes y que atañen a un *buen desempeño gubernamental*.

La tercera estrategia de encuadre alude a un complejo entramado de problemas derivados de un mal gobierno o de una deficiente calidad estatal: falta de confianza de la ciudadanía en las instituciones públicas, creciente distancia que separa a los representados de sus representantes debido a canales rotos de comunicación y de comprensión mutua, baja participación

y escaso interés de la sociedad civil en los asuntos públicos, insuficiente adhesión y poco compromiso con el cumplimiento voluntario de obligaciones normativas, etc. (Congresos de Argentina, Chile y Uruguay). Muy especialmente se alude, también, a los costos, ya no solo económicos, sino emocionales que implica la interacción de un/a ciudadano/a con el andamiaje estatal. En virtud de lo anterior, el lenguaje claro y, más allá de cuestiones lingüísticas, la comunicación clara, se han perfilado como una solución atractiva —y poco explorada— para optimizar el funcionamiento gubernamental, ensanchar la calidad de los servicios y aumentar el nivel de satisfacción ciudadana con la capacidad de respuesta de los organismos públicos.

Por usar el lenguaje de los especialistas en *policy frame*, el marco que intento describir podría catalogarse como «dominante», en la medida en que 3 de cada 5 documentos institucionales lo incorpora y establece relaciones causales entre LC/CC y los componentes contemporáneos del buen gobierno. Me explico, dichos documentos reconocen un problema en la implementación de las políticas públicas *a pie de calle*, esto es, en los «encuentros públicos» entre funcionarios y ciudadanos y parte de la premisa, además, de que «las interacciones con el gobierno no deben ser más onerosas de lo necesario». La interpretación de este marco, de la mano de autores como HERD y MOYNIHAN, sugiere que un buen gobierno en el siglo XXI —que ya no en la época florentina de LORENZETTI— es aquel que «busca constantemente nuevas formas de hacer que la experiencia de los ciudadanos con el gobierno sea más sencilla, accesible y respetuosa» (2018, p. xiv). Al hilo del derecho a la buena administración —reconocido en el artículo 41 en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y en la Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública— el lenguaje y la comunicación claros aparecen en este marco no tanto como una política autónoma, sino como un dispositivo instrumental al servicio de políticas públicas sectoriales para aligerar las cargas —de aprendizaje, cumplimiento y psicológicas— que soporta la ciudadanía cuando navega por las aguas de la burocracia administrativa. Este marco, acondicionado por los valores del buen gobierno, pone de relieve que el contacto comunicativo del público con los organismos también moldea la confianza en las instituciones y evita su naufragio.

Maridando la teoría y la práctica, y asumiendo que son supuestos empíricamente plausibles, las políticas públicas *con* LC/CC tienen el potencial de **(i)** reducir cargas de aprendizaje —si facilita a los participantes informarse correcta y oportunamente sobre la existencia de los programas públicos, saber si cumplen con los requisitos establecidos y entender el paso a paso

de los procesos de solicitud—; **(ii)** reducir cargas de cumplimiento —si las preguntas o los formularios que hay que rellenar, por ejemplo, son sencillos, rápidos y seguros y si la interacción cara a cara o digital ocurren con funcionarios/as orientativos o mediante plataformas intuitivas—; y **(iii)** reducir cargas psicológicas —si la cadena de conocimiento, entendimiento y cumplimiento se acompañan de empatía, escucha atenta y respeto por la autonomía del individuo—. Las últimas versiones de los planes de gobierno abierto de Chile, Colombia, Argentina, Uruguay, Portugal, Brasil, Costa Rica y Perú, así como los de Aragón, Cantabria, Cataluña, Canarias, Madrid y País Vasco, en España, entrañan compromisos compatibles con la disminución de las cargas administrativas y con la noción de que el LC/CC *es* un elemento ineludible del buen gobierno y la buena administración porque ubica en el centro del nuevo orden político, social y económico, la dignidad de la persona, la calidad de su vida misma (RODRÍGUEZ-ARANA, 2006, p. 71 y ss.).

Llegados a este punto, se puede dar cuenta de que detectar y contrastar los marcos de políticas ayudan a comprender cómo se estructura la forma en que los responsables políticos perciben los problemas, tanto como las soluciones. Resultaría diametralmente opuesto, entonces, que un responsable esté pensando en un problema en términos de eficiencia institucional y no en la implementación de una política desde la perspectiva ciudadana. Puede que, privilegiando la lógica económica del primer marco (*plain language saves time and money*) el responsable acabe ciego ante las dificultades políticas del tercero (las cargas administrativas definen a un buen o mal gobierno). Insisto en la correspondencia de cargas administrativas con el buen gobierno, porque,

> «Gobernar, en última instancia, es un encuentro entre el Estado y las personas a las que sirve. Existen razones para procurar que esta interacción no sea más onerosa de lo que debería ser: para empezar, es una buena política no irritar a la gente; un buen gobierno garantiza que los individuos estén dispuestos a comprometerse con las acciones que emprende, en lugar de desafectarse de él; permite que las políticas gubernamentales lleguen a su público objetivo. (…) Si un gobierno quiere hacer grandes cosas (…) necesita dominar el gobierno de las cargas administrativas». (HERD. y MOYNIHAN, 2018, p. 267).

En cualquier caso, es conveniente advertir que, de la generalidad de los documentos examinados, no se desprende que cada uno de ellos, en solitario, responda a un único marco, ni que los marcos resulten antagónicos entre sí; al contrario, a las actuaciones públicas de LC/CC le asisten buenas dosis de complementariedad y conjunción de las interpretaciones econó-

micas (eficiencia institucional), jurídicas (derecho a entender/comprender) y políticas (buen gobierno). La labor de una *decantación conceptual* se ha propuesto en este trabajo para proyectar las características individuales de cada marco y explicitar sus diferencias.

5. COMUNICACIÓN TRIBUTARIA CLARA Y CULTURA DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

¿Qué aporta la tríada de marcos al ámbito de la comunicación tributaria clara (ComTClar)? El *ménage à trois* que forman la eficiencia institucional (medida por el tiempo y el dinero), el discurso de los derechos (en particular el ideal de un derecho a entender) y la búsqueda de un buen gobierno (para reducir las cargas administrativas innecesarias) estimula una reflexión interesante para estabilizar una relación entre los tres conceptos/marcos en aras de una Cultura de la Legalidad *Tributaria* (CL-T).

Cuando me refiero a CL-T, estoy evocando, principalmente a las condiciones en que es previsible y/o está justificada la adhesión o lealtad institucional así como al cumplimiento efectivo de las prescripciones del Derecho, en general, y de la legislación tributaria, en particular, tanto por las autoridades como por los ciudadanos/contribuyentes[14]. Bajo esa mirada, una Cultura de la Legalidad, si bien no apunta a que las normas que regulan la vida social sean comprendidas en sus términos técnicos, sí presume que las personas han de conocerlas, de entender meridianamente sus alcances, sus límites y las sanciones a las que pueden hacerse acreedores en caso de desobedecerlas (LAVEAGA, 2006, p. 51).

La socialización e interiorización de las normas devienen, entonces, en funciones de la cultura de la legalidad para promover comportamientos sociales con apego y respeto al conjunto de reglas que dictan lo que está prohibido, permitido u obligado. La difusión de las normas y de los procedimientos en un lenguaje claro y comprensible para el mayor número de ciudadanos pareciera ofrecer, en principio, una buena oportunidad para satisfacer aquellas funciones. Para influir, de alguna manera —y es lo que más me interesa resaltar aquí— en las actitudes y los comportamientos de los contribuyentes para participar voluntaria y satisfactoriamente en la sana financiación del Estado.

14. Me estoy basando en el trabajo de SAUCA CANO, J. M., «Cultura de la Legalidad. Bosquejo de exploraciones conceptuales y metodológicas», *Asamblea. Revista Parlamentaria de da Asamblea de Madrid,* 22 (2008), p. 14.

A mi entender, la última *Guía sobre Educación Tributaria en el mundo* de la OCDE (2021), sin mencionarlo explícitamente, está dirigida, justamente, hacia la consolidación de una CL-T, dado que supone que uno de los objetivos centrales de cualquier administración tributaria debe ser aumentar el conocimiento colectivo sobre el sistema fiscal, difundir y hacer pedagogía del contenido de los derechos y las obligaciones de los contribuyentes. Incrementar el cumplimiento tributario está atravesado por el hecho de facilitar información del sistema, sus eventuales reformas y la aprobación de nuevas leyes. «En África se comprobó, por ejemplo, que existía una correlación entre la dificultad de acceso a la información tributaria y la falta de disposición a pagar impuestos; lo que indica que, en tales casos, las campañas masivas de información pueden ser un instrumento eficaz para desarrollar una ética tributaria» (OECD, 2021, p. 66)[15]. Sugiero en este punto la cercanía con el proyecto de una cultura de la legalidad porque este anhela incidir en las mentalidades sociales para que el discurso de los derechos sea asimilado por los propios titulares de esos derechos. Diseñar mensajes fácilmente comprensibles y capaces de influir en la mentalidad de los ciudadanos es una medida para promover el civismo fiscal, señala el organismo internacional. Podríamos apresurarnos a postular que *el primer derecho del contribuyente* es acceder (y entender) los procedimientos tributarios que le afectan.

Por otro lado, no deja de ser revelador que «reducir la carga administrativa sobre los contribuyentes» ocupe el tercer lugar entre las prioridades de las administraciones públicas consultadas por la OCDE en 2019[16]. Para lograrlo, algunos países han reportado buenas prácticas como «evitar los tecnicismos y emplear un lenguaje sencillo y claro».

> «en Marruecos, la administración tributaria está presente en un amplio abanico de redes sociales e interactúa con los ciudadanos de forma cotidiana publicando vídeos y comentarios en los que explica en lenguaje sencillo las novedades tributarias y los derechos y obligaciones de los contribuyentes. En Canadá, la CRA se ha comprometido a utilizar un lenguaje sencillo y ha revisado sus comunicaciones en consecuencia. En Grecia se publica una amplia gama de guías para informar y ayudar a los contribuyentes». (OECD, 2021, p. 71).

El aprendizaje, el cumplimiento y las emociones que emanan de, y se encuadran en, los tributos dependen de una «buena administración tribu-

15. «Una mayor dificultad percibida para averiguar cómo pagar los impuestos repercute negativamente en la moral fiscal» (OECD, 2019a).

16. En primer lugar aparece mejorar la satisfacción del contribuyente y en segundo, reforzar los mecanismos de autoservicio (OECD, 2019b).

taria» que asuma compromisos de transparencia, inteligibilidad y capacidad oportuna de respuesta. El marco de un buen gobierno en el sistema tributario también compartiría con la cultura de la legalidad tributaria la preocupación por legitimar ampliamente sus actuaciones para que sea justificable y esperable la obediencia a las disposiciones tributarias. Remito, en este punto, a los trabajos en este mismo volumen sobre *Derechos fundamentales y buena administración en los procedimientos de recaudación*, en el convencimiento de que desarrollarán con mayor detenimiento esta clase de materias.

Finalmente, la guía de la OCDE también confirma que la armonía entre los marcos analizados en este capítulo no es del todo incoherente. Los resultados de los programas de comunicación tributaria *¿clara?* en Irlanda enseñan evidencia muy alineada con las preocupaciones que recorren el marco de la eficiencia institucional:

> «El número de llamadas telefónicas en el periodo previo a las fechas límite de presentación de las declaraciones se ha reducido de año en año, el número de contribuyentes que se descargaron el borrador de su declaración de la renta precumplimentada ha ido en aumento y, por vez primera en 2018, hubo más de medio millón de declaraciones del impuesto sobre la renta que se presentaron de forma electrónica. Además, una encuesta realizada a trabajadores autónomos reveló que el 63% conocían la existencia de las piezas de comunicación (vídeos). También se registró un alto grado de satisfacción con la información disponible en el sitio web, lo que demuestra que los vídeos, las orientaciones y los contactos telefónicos han sido de gran utilidad». (OECD, 2021, p. 70).

Al margen del documento de la OCDE y gracias al ejercicio de revisión documental iniciado para cumplir con los objetivos de este trabajo, hallé una iniciativa de simplificación del lenguaje (tributario) relativa a una notificación de apremio implementada en Portugal. No me detengo en consideraciones procedimentales sino en sus resultados: «el número de personas que, habiendo recibido la notificación, procedieron al pago de la deuda, aumentó en un 67%. En junio de 2020 se habían enviado unas 574.000 notificaciones utilizando el nuevo modelo simplificado. La mejora de la eficacia del procedimiento de apremio contribuyó no sólo a mejorar el sistema judicial, sino también a mejorar el funcionamiento de la economía; el número de personas que, tras recibir la notificación, presentaron solicitudes de justicia gratuita, es decir, solicitaron ayuda para pagar las tasas judiciales o designar un abogado, aumentó en un 176%, en otras palabras, más personas se dieron cuenta de que podían tener acceso a un derecho fundamental, la

asistencia jurídica, y más personas ejercieron realmente este derecho»[17]. La medida estaba incluida, por demás, en una política del Ministerio de Justicia portugués destinada a estrechar la relación entre el Estado y la ciudadanía, generar confianza y aumentar las percepciones de transparencia, denominada *Justicia+ Next*. Se trata de resultados, he de reconocer, delineados a trazo grueso, son mayoritariamente cualitativos y valorativos y, además, por si fuera poco, imbuido por el sesgo subjetivo de quien llevó a cabo la iniciativa (el mismo ministerio). No obstante, no me parece prescindible la conclusión previa de que este ejercicio de *comunicación tributaria clara*, combina, a la perfección, los marcos analizados; eficiencia, derechos y buen gobierno. Más aún, abre vías para explorar la oportunidad de llevar a cabo análisis comparados de iniciativas públicas de comunicación tributaria clara y sus respectivos resultados.

6. CONCLUSIONES

El objetivo de este capítulo ha sido doble. Por un lado, revelar los marcos que anteceden a la formulación de actuaciones públicas de LC/CC, a partir de un análisis documental. Ante la pregunta ¿cómo se representa el lenguaje claro o la comunicación clara *en* las políticas públicas?, se puede contestar que se representa a través de arreglos institucionales tendentes hacia la búsqueda de la eficiencia institucional, la protección de derechos y la consolidación de un buen gobierno. En este plano, no obstante, la principal conclusión es que prevalece un profundo desajuste entre la identificación de los problemas y la propuesta de soluciones. Pareciera que, a fuerza, el *LC/CC es la respuesta, pero ¿cuál era la pregunta*? Los textos políticos e institucionales ofrecen poco desarrollo sobre cuál es el problema público que pretenden resolver y tampoco se especifica cuál es el cauce del aparato institucional que sería el responsable de poner en práctica las acciones. En cambio, se esmeran demasiado por revestir el lenguaje y la comunicación claros como una alternativa políticamente favorable a la eficiencia institucional, a la protección de un derecho indeterminado y a la consecución de un buen gobierno. Para los propósitos de este capítulo, los hallazgos fueron suficientes para comparar los encuadres; sin embargo, quedarían pendientes dos asignaturas: en el plano académico, (i) completar, criticar o rechazar la consistencia de los marcos aquí expuestos con la realidad y, en la práctica

17. Algunos detalles de este ejercicio de simplificación del lenguaje en Portugal se pueden consultar en línea. *Simplificação da linguagem nas injunções com resultados positivos*: https://dgpj.justica.gov.pt/Portals/31/Noticias/Simplificacao_Linguagem_2020.pdf / https://dgpj.justica.gov.pt/Noticias-da-DGPJ/Simplificacao-da-linguagem-nas-injuncoes-com-resultados-positivos?pk_vid=1ab5ba49a03c03c11699890844ed6dc3 y (Última consulta: 09/02/2024).

política, (ii) formular con precisión cuál es el problema público concreto que el LC/CC es capaz de resolver. Y, muy pertinente también, creo necesario instalar las capacidades administrativas suficientes, sostenibles y satisfactorias en los organismos públicos para llevar a buen puerto las iniciativas de comunicación pública clara. Así como existe un «Responsable del Canal de Denuncias», producto de la reciente Ley 2/2023, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción, me pregunto si sería viable (¿y deseable?) proponer un «Responsable de Comunicación Clara» en los órganos de la Administración para crear, liderar, gestionar, implementar y evaluar los proyectos LC/CC.

Por el otro lado, tomando como referencia los marcos descubiertos, el segundo objetivo era articular un conjunto de reflexiones coherentes para justificar los presupuestos de una cultura de la legalidad tributaria basada en una comunicación tributaria clara. Al respecto, creo factible argumentar que los derechos de los contribuyentes —los verdaderos, los reconocidos y exigibles desde un argumento estrictamente positivista— empiezan por las *oportunidades* disponibles para acceder y entender los procedimientos tributarios que les afectan. De la garantía de aquellos derechos y de las posibilidades iguales y efectivas de aquellas oportunidades dependen la aceptación, el compromiso y la adhesión a las obligaciones tributarias. El trasfondo, sin embargo, no puede desligarse del fomento de una educación cívico-tributaria, de la tarea inagotable de prestar (in)formación, así como de ofrecer asistencia práctica para sensibilizar a los contribuyentes acerca de los distintos aspectos de los impuestos, las obligaciones, los plazos, y la forma en que se invierten los ingresos fiscales. La información, desde luego, se debe contextualizar, explicar, simplificar —hasta donde sea posible— y sintetizar, permitiendo así que los contribuyentes la asimilen.

La pedagogía cívica y la comunicación clara devienen, nunca mejor dicho, en elementos *tributarios* de una cultura de la legalidad. Queda, pues, trabajo pendiente para seguir avanzando hacia tres direcciones posibles: la eficiencia de las administraciones tributarias, la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes y la reducción de cargas administrativas innecesarias a la hora de enfrentar el inevitable dolor que produce leer un mensaje bastante claro: «Cantidad a pagar».

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAYÉS, M. (2017). Guía de lenguaje claro para servidores públicos de Colombia. *ESTRATEGAS, Investigación en Comunicación*, 3, 153-159.

BUSTELO, M. y LOMBARDO, E. (2006). Los «marcos interpretativos» de las políticas de igualdad en Europa: conciliación, violencia y desigualdad de género en la política. *Revista Española de Ciencia Política,* 14, 117-140.

CONDE ANTEQUERA, J. (2009). *Lenguaje Administrativo y Derecho: el lenguaje como aspecto de la actividad administrativa.* Aranzadi.

CRIADO, J. I. (2015). Las administraciones públicas en la era del gobierno abierto. Gobernanza inteligente para un cambio de paradigma en la gestión pública. *Revista de Estudios Políticos,* 173, 245-275.

FACCHI, A. (2024). El uso, el abuso y el no uso de la palabra «Derecho». *Derechos y Libertades,* 50, 39-47.

FERNÁNDEZ GARCÍA, E. (2024). Ideología y Derechos Humanos: lo Común. *Derechos y Libertades,* 50, 57-66.

GARCÍA PELAYO, M. (1968). *Del mito y de la razón en la historia del pensamiento político.* Revista de Occidente.

GÓMEZ BELART, N., COLELLA, V. y AZZARO, V. (2023). *Programa de Lenguaje Claro: la experiencia de la Secretaría Legal y Técnica 2020-2023*. Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

HAJER, M. y LAWS, D. (2006). Policy Frame and Discourse. En M. MORAN, M. REIN y R. GOODIN, *The Oxford Handbook of Public Policy* (pp. 251-268). Oxford University Press.

HERD, P. y MOYNIHAN, D. (2018). *Administrative Burden. Policymaking by other means.* Russel age Foundations.

KIMBLE, J. (2012). *Writing for Dollars, Writing to Please. The case for Plain Language in Business, Government and Law.* Carolina Academic Press.

LAKOFF, G. (2020). *No pienses en un elefante.* Península.

LASWELL, W. (2007). *Políticas públicas. Una introducción a la teoría y la práctica del análisis de políticas públicas.* FLACSO México, 1995.

LAVEAGA, G. (2006). *La cultura de la legalidad*. Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, S. (2011). ¿Cuáles son los marcos interpretativos de la violencia de género en España? Un análisis constructivista. *Revista Española de Ciencia Política*, 25, 11-30.

MARAZZATO, R. (2021). Lenguaje claro en el siglo XXI: panorama general y propuesta de aplicación al proceso de traducción y corrección. *Revista Internacional de Lenguas Extranjeras*, 15, 1-35.

MILLER, D. (2011). *Filosofía política: una breve introducción*. Alianza Editorial, 2003.

OECD (2019a). *Tax Morale. What Drives People and Businesses to Pay Tax.* OECD Publishing.

OECD (2019b). *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing.

OECD (2021). *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo,* segunda edición. OECD Publishing.

REDISH, J. (1985). The Plain English Movement. En S. GREENBAUM, *The English Language Today* (pp. 125-138). Pergamon Institute of English.

RODRÍGUEZ-ARANA, J. (2006). *El buen gobierno y la buena administración de las instituciones públicas.* Aranzadi.

SAUCA CANO, J. M. (2008). Cultura de la Legalidad. Bosquejo de exploraciones conceptuales y metodológicas. *Asamblea. Revista Parlamentaria de da Asamblea de Madrid*, 22, 11-24.

SNOW, D., BENFORD, R. y HUNT, S. (1994). Marcos de acción colectiva y campos de identidad en la construcción social de los movimientos. En E. LARAÑA y J. GUSFIELD (eds.), *Los nuevos movimientos sociales. De la ideología a la identidad* (pp., 221-249). Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS).

SUNSTEIN, C. y THALER, R. (2009). *Un pequeño empujón.* Penguin Random House.

TRIANDAFYLLIDOU, A. y FOTIOU, A. (1998). Sustainability and Modernity in the European Union: A Frame Theory Approach to Policy-Making. *Sociological Research Online,* 3(1), 60-75.

VERLOO, M. (2005). Mainstreaming Gender Equality in Europe. A Critical Frame Analysis Approach. *The Greek Review Social Research,* 117, 11-34.

ZALD, M. (1999). Cultura, ideología y creación de marcos estratégicos. En D. McADAM, J. McCARTHY y M. ZALD (eds.), *Movimientos sociales: perspectivas comparadas* (pp. 369-388). Istmo.

Capítulo 4

Enfrentar el corporativismo y la autorreferencialidad: retos de la Administración del siglo XXI

Marc Bayés Gil
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. CAUSAS DEL FRACASO COMUNICATIVO ENTRE ADMINISTRACIÓN Y CIUDADANÍA. 3. QUEJAS CIUDADANAS RELACIONADAS CON ASPECTOS DE LA COMUNICACIÓN. 4. POSIBLES ACCIONES EN FAVOR DE LA CIUDADANÍA DE LOS DEFENSORES DEL PUEBLO Y DE LOS SÍNDICOS.

1. INTRODUCCIÓN

Los días 22 y 23 de noviembre de 2023 se celebraron en Barcelona las jornadas **Comunicación tributaria clara. Una aproximación interdisciplinaria**[1]. Estas jornadas han representado un hito en el campo de la comunicación tributaria nacional y europea. Es la primera vez que se ha reunido a académicos y profesionales de instituciones públicas y organizaciones privadas para abordar el análisis de la calidad de la comunicación tributaria desde una perspectiva interdisciplinaria e interinstitucional. El objetivo de esta forma de trabajo conjunta, como sostiene Estrella MONTOLÍO en el capítulo 1 de este volumen, es aportar soluciones que levanten puentes que fortalezcan relaciones de confianza entre las Administraciones tributarias

1. https://www.diba.cat/es/web/comunicacio-clara/1-jornada-de-comunicacio-tributaria-clara

y los contribuyentes, y sitúen al ciudadano en el centro del proceso comunicativo para facilitar sus interacciones con la Administración.

El primer día de las jornadas participaron en una mesa redonda los representantes institucionales que recogen los comentarios, las quejas y las sugerencias ciudadanas relativas a sus interacciones con las Administraciones públicas[2]. Intervinieron Esther Giménez-Salinas, síndica de Cataluña; Manuel Lezertua, defensor del pueblo del País Vasco; Ángel Luna, síndico de la Comunidad Valenciana y Jesús Rodríguez, presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Moderó la mesa Ismael Peña-López, director de la Escuela de Administración Pública de Cataluña.

Peña-López abrió las intervenciones con un ejemplo elocuente del sentimiento que puede experimentar un ciudadano al leer una carta judicial que no comprende. El moderador narró una situación que había vivido personalmente hacía unos años al recibir una carta extensa e incomprensible que le dejó perplejo y asustado. Se trataba de una citación judicial en la que se le instaba a comparecer en un Juzgado. Su reacción, cuenta irónicamente, fue despedirse de los suyos, hacer la maleta para pasar un tiempo en prisión y encaminarse al Juzgado. Una vez allí, el magistrado encargado de su caso le tradujo la carta: le anunciaba que le correspondía cobrar un beneficio económico porque alguien le había estafado.

Según Peña-López, esta anécdota pone de manifiesto que existe un problema real de comunicación entre la ciudadanía y las Administraciones que hay que «perimetrar» para conocer sus causas y ofrecer soluciones.

2. CAUSAS DEL FRACASO COMUNICATIVO ENTRE ADMINISTRACIÓN Y CIUDADANÍA

En la primera intervención de los defensores y los síndicos, todos corroboraron que hay un problema de comunicación entre los organismos públicos y la ciudadanía y examinaron las causas y razones de este fracaso comunicativo.

Empezó el defensor del pueblo vasco o *ararteko*, Manuel Lezertua. Como intermediario entre Administración y ciudadanía, puso sobre la mesa la existencia de unos antecedentes históricos que explican las formas de interacción anticuadas que «asoman» de vez en cuando en las interacciones entre los ciudadanos y sus Administraciones, como es el uso del término *adminis-*

2. Las intervenciones completas de esta mesa redonda pueden consultarse en la siguiente grabación: https://www.youtube.com/watch?v=Pt4G8ong8Aw&t=591s

trado, apelativo corriente para referirse a un ciudadano. Lezertua señaló que, «por fortuna», esa forma de referirse a las personas en su relación con los organismos públicos ha cambiado y que hoy se ha extendido la denominación *ciudadano* o *usuario*. Este cambio de denominación, según el *ararteko*, ha conllevado consecuencias positivas y ha venido acompañado de «una serie de derechos emergentes cada vez más importantes» que se han ido consolidando, incluso en instancias internacionales, como es el derecho a obtener información de las Administraciones —derecho que las defensorías del pueblo utilizan frecuentemente en la actualidad—. Así, por ejemplo, el derecho ciudadano a que las Administraciones utilicen un lenguaje claro en sus comunicaciones deriva del mencionado derecho a obtener información de la Administración. Asimismo, añadió que ha habido múltiples iniciativas nacionales e internacionales ligadas a este derecho de información, como las que impulsa la buena administración o buen gobierno. Concluyó su intervención apuntando que, sin embargo, hay ámbitos administrativos menos permeables a los cambios, como el tributario.

Por su parte, la síndica de Catalunya, Esther Giménez-Salinas, expuso las dificultades que entraña mejorar la calidad de la comunicación en las instituciones. Relató dos de sus intentos infructuosos en el pasado de mejorar el lenguaje en distintas esferas de la Administración, en las que también ha desempeñado cargos directivos: el judicial y el universitario. En ambos contextos tuvo que lidiar con obstáculos, a su juicio, insalvables: la extensión de las resoluciones judiciales y los lenguajes especializados de las diversas disciplinas del conocimiento. Pese a estos dos intentos fallidos, Giménez-Salinas persevera en la actualidad en el desafío que supone optimizar la comunicación institucional. Sostuvo, también, que el lenguaje claro debe apuntar no solo a la expresión sencilla y amable, sino también a la transparencia y a la humildad «porque a nosotros [los síndicos], lo que más nos cuesta conseguir es que la Administración, cuando se equivoca, pida disculpas». Por ejemplo, frente al error, el «órgano tributario nunca pide perdón, nunca pide disculpas (…). Es muy importante aprender a pedir disculpas para ponerse en el lugar del ciudadano». Terminó su primera intervención mencionando que otra de las causas de esta incomunicación entre los ciudadanos y sus Administraciones es la dificultad para entender las leyes: «no hay quien las entienda».

El síndico de la Comunidad Valenciana, Ángel Luna, abundó en el problema del fracaso comunicativo y matizó que este forma parte de un problema mayor: el ejercicio del poder por parte de las Administraciones. Denunció que este ejercicio se manifiesta en el corporativismo y en la autorreferencialidad. El primero reside en el hecho de los funcionarios, en todos

los niveles administrativos, se defienden mutuamente y actúan por inercia (el sesgo de inercia), escudándose en el «siempre se ha hecho así». La autorreferencialidad, por su parte, atañe al criterio que los funcionarios utilizan para validar la comprensión de un documento especializado administrativo: la opinión de los propios compañeros y compañeras del departamento de turno. Por tanto, según Luna, «al final el que no se entera de nada es el ciudadano (…) y esto no es un problema lingüístico ni de comunicación, es un problema de concepción del ejercicio del poder». Esta situación, concluyó, complica enormemente la actuación de los defensores o síndicos y pone de relieve la falta de empatía de las instituciones públicas con la ciudadanía.

Jesús Rodríguez, presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, comenzó su intervención señalando que se están dando pasos en la dirección de una buena administración en el ámbito del Derecho tributario. Un ejemplo de ello es la iniciativa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de implementar cambios en la línea del lenguaje claro en algunos modelos de notificación, iniciativa en la que ha influido la participación del Departamento de Recaudación en el proyecto de investigación ***El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación. Con todo, señaló, es evidente que existe un problema de comunicación.*** El Consejo que preside dispone de una muestra relativamente amplia de los problemas sobre materia tributaria que aquejan a los contribuyentes: recibe entre 10.000 y 18.000 quejas anuales, número relativamente bajo en comparación con los millones de actos administrativos que dictan anualmente la AEAT, el Catastro o los tribunales económico-administrativos. Destacó que llama la atención que, en los informes anuales que publica el Consejo, en los que se recopilan y clasifican los motivos de queja de los ciudadanos, no figurara explícitamente el de la falta de comprensión. Pese a ello, en opinión de Rodríguez, un alto porcentaje de las quejas se deben, en realidad, a que el contribuyente no entiende lo que le comunica la Administración tributaria. Ejemplos ilustrativos que permiten inferir que el contribuyente no ha entendido lo que tiene que hacer son el hecho de que un contribuyente no aporte un justificante en el plazo solicitado, pese a disponer de él, o que responda a la Administración fuera de plazo. Esto evidencia, concluye Rodríguez, un problema de comunicación, ya que el contribuyente «no se ha enterado de que tenía que dar una respuesta en 10 días». La consecuencia para el contribuyente de este fallo comunicativo es que acaba recibiendo una sanción y se dirige al Consejo cuando el asunto no tiene prácticamente ninguna solución:

> «El no entender, por lo tanto, es malo porque perjudica los derechos de los contribuyentes. Una mejor comunicación está claro que va a favor de la mejora del cumplimiento voluntario, de la reducción de la litigiosidad y, en definitiva, de la legitimación del sistema».

Rodríguez adujo una causa complementaria a la de la escasa calidad comunicativa: una brecha de formación en el ciudadano sobre los procedimientos administrativos en el ámbito tributario: «No sabe nada de quién tiene la carga de la prueba sobre una deducción o un gasto, que los plazos en algunos casos los puede prorrogar y en qué condiciones, qué significa la firmeza de un acto administrativo, etc.». Insistió en el hecho de que, si bien al inicio de cualquier procedimiento se informa al contribuyente de los derechos que recoge el artículo 34 de la Ley General Tributaria, esa información no es suficiente. ¿Por qué? Porque el contribuyente solamente comprende lo que tiene que hacer cuando acude a los sistemas de asistencia de la AEAT:

> «Tal vez nos harían falta unas guías de procedimiento redactadas de una forma entendible para cualquier ciudadano y que le guiaran paso a paso sobre qué es lo que tiene que hacer ante cualquier actuación de la Administración tributaria».

3. QUEJAS CIUDADANAS RELACIONADAS CON ASPECTOS DE LA COMUNICACIÓN

Avanzando en la sesión, el moderador animó a los ponentes a compartir con el público qué porcentaje del total de quejas que recibían en sus oficinas estaban relacionadas con la comunicación.

Los ponentes coincidieron en afirmar que es difícil aportar estos datos por múltiples motivos: en primer lugar, porque puede darse el caso de que, en una queja aparentemente relacionada con un aspecto de fondo, se revele un problema de comunicación —señaló Rodríguez—. En segundo lugar, porque puede ser que las Administraciones decidan resolver un problema poniendo mediadores (trabajadores sociales, por ejemplo) que actúen de intérpretes o traductores de los documentos o normas administrativos —afirmó Luna—. En tercer lugar, porque a veces los ciudadanos optan por «sufrir en silencio» las dificultades de comprensión que tienen en sus interacciones con los entes públicos —aportó Lezertua—.

El defensor vasco añadió que, aunque son pocas las quejas que se reciben en relación con la comunicación, algunas de ellas resultan muy significativas:

> «En el año 89 recibimos un reclamo de un ciudadano que planteaba la falta de claridad de un escrito administrativo que había recibido como respuesta a una petición de información. Definía la respuesta que había recibido como "una sarta de números, de puntos, artículos, leyes y decretos", y como no había entendido nada, afirmaba que no se había enterado de cuáles eran sus derechos y, por lo tanto, no había podido ejercerlos».

Ese lenguaje excesivamente formalista y críptico al que se refería aquel ciudadano hace más de 40 años, que sume al usuario en la indefensión, ejemplifica la actuación comunicativa corporativista y autorreferencial de la Administración a la que aludía Ángel Luna. Lezertua reivindicó un cambio en esta manera de proceder: «lo mínimo que podríamos esperar es que el lenguaje que se utiliza facilite el cumplimiento de nuestras obligaciones».

El *ararteko* aprovechó su intervención para sumar una nueva causa a los problemas de entendimiento entre los entes públicos y la ciudadanía: la imposición de los trámites digitales. Señaló que esta obligación incumple un principio de la gestión administrativa, que es el trato cercano (principio de proximidad a los ciudadanos). La digitalización puede haber mejorado la rapidez de ciertas gestiones, pero deja de lado la necesidad de muchas personas de acceder una asistencia cercana o presencial:

> «Hoy es muy difícil que a uno le atiendan en una Administración, por ejemplo, en un registro civil. Estamos teniendo quejas pavorosas sobre las dificultades que tiene la ciudadanía para realizar trámites en los registros civiles».

En esta misma línea, Giménez-Salinas recordó que, en Catalunya, la cita previa para realizar trámites en la Administración no es obligatoria y no está recogida en ninguna normativa. Asimismo, insistió en la necesidad de disminuir las dificultades y desigualdades que impone la digitalización de las Administraciones la brecha digital. Y aportó un ejemplo de mala praxis comunicativa digital. Se refirió a la dificultad que entraña comprender la información que las webs municipales ponen a disposición de la ciudadanía:

> «Hemos pedido muchas veces la rectificación de las webs municipales. Me sorprende muchísimo, por ejemplo, cuando se cita la normativa sin explicarla y se le dice al destinatario que tiene que acudir al artículo 16.4 de la ley 3925. (…). Quizás he localizado la información para el usuario, pero este sigue sin entender lo que dice la norma».

La síndica incorporó a las causas del problema de la falta de claridad de la comunicación pública el hecho de que mucha población vulnerable desconoce por completo los circuitos para expresar su descontento porque

«incluso para llegar a la oficina del Síndic de Greuges, donde las cosas son sencillas en comparación con la tramitación de un juzgado, hay que saberse mover en el ámbito administrativo». En este sentido, manifestó que, además de atender al ciudadano que acude al *síndic*, hay que salir de las oficinas, visitar los barrios, a fin de escuchar las quejas de los sectores más desfavorecidos: «si nosotros, como defensores, no somos capaces de esta proximidad, hemos perdido nuestra función principal».

Lezertua agregó que, en la Administración tributaria, el problema de (in)comunicación se agrava también porque el interesado debe recurrir muchas veces a un asesor privado o un abogado especializado para resolver sus problemas de comprensión. Sin embargo, esos servicios no son gratuitos, de modo que, quienes no disponen de medios para contratarlos, quedan excluidos de la protección de la ley (conculcándose, así, el principio de igualdad).

4. POSIBLES ACCIONES EN FAVOR DE LA CIUDADANÍA DE LOS DEFENSORES DEL PUEBLO Y DE LOS SÍNDICOS

Ismael Peña-López inició la última ronda de intervenciones preguntando a los defensores y síndicos cuáles creen que son las expectativas que tiene la ciudadanía cuando acude a ellos y qué acciones pueden llevarse a cabo para ayudarla.

Lezertua defendió que pueden hacerse muchas cosas para mejorar la comunicación con los ciudadanos. En primer lugar, tomar conciencia de que la exigencia de utilizar un lenguaje claro se está introduciendo en la legislación y que hay que aplicarla. En segundo lugar, asistir al ciudadano. Cuando un ciudadano llega a las oficinas del defensor del pueblo vasco, denunciando que no entiende nada y pidiendo ayuda, hay que asesorarlo: llamar a la Administración que corresponda delante del interesado para que expliquen cuál es el tema que le afecta y cómo tiene que proceder. Otra función muy importante del defensor es insistir en el «principio de multicanalidad», es decir, no imponer al ciudadano una vía concreta de comunicación y respetar su derecho a elegir cómo quiere comunicarse con la Administración: «La exigencia de atención presencial tiene que ser respetada. Es un principio que está recogido en la Ley de Instituciones locales de Euskadi, y hay que preservarlo».

Giménez-Salinas insistió en el papel mediador de la figura del defensor o *síndic*. Concretamente, consideró la relevancia del papel transformador que pueden llegar a tener las quejas y reclamaciones ciudadanas. Estas

pueden poner de manifiesto la existencia de un problema que afecta no solo a un ciudadano particular, sino a un número de personas considerable, lo que puede motivar cambios en los procedimientos o la normativa administrativos. Giménez-Salinas lamentó que esta situación haya ocurrido pocas veces en el ámbito tributario. La síndica de Catalunya también suscribió la demanda del *ararteko* sobre la importancia de mantener la presencialidad y el contacto «amable» con la ciudadanía. Al terminar su intervención, la síndica invitó a los presentes en la mesa a tener un papel proactivo, a salir a la calle y tomar el pulso social, en lugar de esperar a que el ciudadano llegue a la oficina con el reclamo.

Luna, por su parte, subrayó que una de las obligaciones de la oficina del *síndic* que él dirige es recordarle a la Administración que tiene el deber de cumplir la ley y el principio administrativo de buena fe: «Por ejemplo, no se puede rechazar una petición de un ciudadano porque le falte un papel y rechazarla al cabo de 2 años. Hay que decirle en 10 días que tiene que subsanar ese expediente aportando el papel que no ha aportado». Asimismo, el *síndic* debe velar por los derechos de la ciudadanía. Expuso un caso ocurrido en la Comunidad Valenciana que vulneraba el principio de buena fe porque se «engañaba» a la ciudadanía: una Administración había creado hacía tres años un registro de demandantes de vivienda pública, a la que denominó *Registro de demandantes de vivienda pública*, para que el ciudadano se inscribiera. Dos años después de su creación, acudió a la oficina del *síndic* un ciudadano quejándose de que se había inscrito en ese registro y no había recibido ninguna respuesta. El *síndic* preguntó a la Administración cuál era la razón de ese silencio, y esta respondió que el registro en cuestión tenía validez únicamente a efectos estadísticos, por lo que, si el ciudadano estaba interesado en optar a vivienda pública, tenía que dirigirse a la entidad de vivienda pública y solicitarla allí. Luna declaró que el órgano público había engañado al ciudadano: le hicieron creer que se apuntaba a un registro para optar a una vivienda y resultó que no era así. Frente a actuaciones como la del Registro, la oficina del *síndic* hace valer la única arma de la que dispone: denunciar ante los medios de comunicación que «las Administraciones, directivos o burócratas, quien sea, están incumpliendo la ley y están masacrando los derechos de los ciudadanos».

Cerró las intervenciones de la mesa redonda Jesús Rodríguez, que expuso las acciones que lleva a cabo el Consejo que él preside en relación con la resolución de las quejas ciudadanas. En primer lugar, resolver el problema del contribuyente. Dependiendo de si el acto administrativo es firme o no, puede haber un mayor o menor margen de maniobra; pero, incluso cuando la resolución administrativa es firme, en ocasiones se con-

sigue que la Administración la revoque. Por otro lado, tanto si no puede resolverse el problema que afecta al contribuyente como si su reclamación es injustificada, aportarle explicaciones claras sobre lo que ha sucedido y por qué no puede resolverse su caso. Asimismo, identificar, a partir de las quejas de los ciudadanos, «problemas patológicos» en las formas de actuar de la Administración tributaria:

> «Un caso muy gráfico: señor al que se le hace un requerimiento. Pide cita en los servicios de información. Se la dan para un día que ya había vencido el plazo para contestar el requerimiento. Va, se entera de qué le pedían, lo aporta y lo sancionan por no atender el requerimiento en plazo».

En opinión de Rodríguez, casos como el anterior pueden y deben corregirse.

Y, por último, otra de las acciones que realiza el Consejo es proponer cambios normativos de carácter general, tanto para modificar normas existentes que perjudican innecesariamente al contribuyente como para introducir normas que no están todavía contempladas y lo beneficiarían. Un ejemplo de esto último sería introducir en la normativa el derecho del contribuyente al error para evitar que sea sancionado por defecto la primera vez que comete un error —salvo en casos de comportamiento doloso—. Este tipo de propuestas ya se está realizando en el plan de control tributario en las declaraciones informativas. Cabe, concluye Jesús Rodríguez, dar un paso adelante y trasladar estos cambios a la Ley General Tributaria.

Capítulo 5

La importancia del *framing* y la comunicación clara en el cumplimiento tributario voluntario [1]

María Goenaga Ruiz de Zuazu
Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO VOLUNTARIO. *2.1. Moral tributaria y su dimensión institucional. 2.2. Estrategias de relación cooperativa con los contribuyentes: framing y comunicación clara.* 3. COMPRENSIÓN Y CLARIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. 4. CONCLUSIONES. 5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

¿Por qué las personas pagan impuestos? Es una pregunta ampliamente estudiada y debatida desde los años 70 para desentrañar aquellas variables, tanto económicas como no económicas, que están afectando al cumplimiento tributario. Si bien los estudios pioneros se fundamentaban en la supuesta racionalidad de los individuos, surgieron teorías posteriores que los criticaban sobre la base de que los contribuyentes cumplen más que lo que estos predecían.

Se comprobó cómo, aunque la probabilidad de un castigo fiscal (multas o sanciones) es mínima, una gran proporción de la población cumple responsablemente con sus obligaciones tributarias. Este hallazgo condujo a buscar otros elementos no económicos que pudieran estar influyendo en las

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

decisiones de los contribuyentes y es aquí donde surgen, dentro de los modelos conductuales y de comportamiento, los factores psicológicos y sociológicos que son objeto de nuestros análisis.

Aunque pagar o evadir impuestos es un acto individual, los contribuyentes toman sus decisiones influenciados por la estructura social en la que estas se enmarcan. Desde un punto de vista sociológico, la fiscalidad es un espejo donde se refleja la estructura social y de poder de una comunidad políticamente organizada (DELGADO y GUTIÉRREZ, 2006). Si el diseño y regulación de las políticas fiscales se hace teniendo en cuenta este contexto, se espera mayor aceptación y comprensión del sistema tributario propio y por tanto, alcanzar mayores niveles de cumplimiento tributario voluntario. Se entiende este como la forma de cumplimiento que no depende únicamente de estrategias de disuasión por parte de la administración tributaria.

Son muchos los determinantes sociales que afectan al cumplimiento tributario voluntario más allá de aquellas razones extrínsecas de carácter económico (costes y beneficios de la evasión). Esta motivación intrínseca o *tax morale* depende de variables como los valores o normas sociales que moldean el comportamiento de los individuos, pero también de la percepción social del diseño y gestión del sistema tributario.

Siendo conscientes las administraciones tributarias de que los contribuyentes no se comportan de manera plenamente racional, desde hace años se vienen modificando sus estrategias de relación con ellos yendo más allá de la coacción real. Así, surgen las estrategias de relación cooperativa que tratan de favorecer el cumplimiento tributario voluntario a partir del marco de la «pendiente resbaladiza» (*Slippery slope framework*) ideado por KIRCHLER (2007), que se enmarca dentro de lo que GUTIÉRREZ (2005) acuñó como «coacción simbólica».

Así pues, analizamos en este capítulo cuáles son las opiniones y actitudes de la ciudadanía española en torno al determinante institucional del cumplimiento tributario voluntario. Estudiamos la percepción social del diseño y comprensión del sistema tributario, en concreto en relación con la claridad de sus documentos y comunicaciones tributarias. Para ello, examinamos los datos del último estudio *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2022* (INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, 2023) publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, poniendo especial interés en las variables recogidas dentro de su bloque específico.

2. CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO VOLUNTARIO

2.1. MORAL TRIBUTARIA Y SU DIMENSIÓN INSTITUCIONAL

Pagar impuestos está estrechamente relacionado con el estado de bienestar y es un elemento clave de una sociedad que funciona bien, ya que el desarrollo económico de un país puede verse gravemente obstaculizado por ingresos públicos más bajos. No obstante, todavía hay una comprensión limitada sobre por qué las personas pagan sus impuestos.

Si bien inicialmente los estudios en torno al análisis del comportamiento de los contribuyentes surgieron en el campo económico, fundamentándose únicamente en la supuesta racionalidad de los individuos, más adelante aparecieron otras vías de análisis en las que se introducían factores psicológicos y sociológicos.

Basándose en el enfoque sobre la «economía del crimen» de BECKER (1968), ALLINGHAM y SANDMO (1972) aceptaban el paradigma económico clásico según el cual los individuos adoptan comportamientos racionales y teorizaban acerca de cómo el contribuyente se involucra en la evasión fiscal siempre y cuando la ganancia esperada de subdeclarar ingresos supere los costos esperados de detección y castigo.

Sin embargo, se ha observado que este paradigma económico racional no explica en su totalidad el comportamiento de los contribuyentes. Fue pionero Puviani (1903) en el hecho de reflexionar sobre qué es lo que lleva a los ciudadanos a pagar impuestos y, en ese marco, acuñaba el concepto de «impulso contributivo» como esa fuerza moral que lleva a un individuo a cumplir con sus responsabilidades tributarias. Fue la primera aproximación a la *tax morale*, porque se asienta en la subjetividad del contribuyente y su aceptación o rechazo de la obligación tributaria. Pero el concepto de moral tributaria fue acuñado expresamente más tarde por SCHMÖLDERS (1962), de la escuela de psicología fiscal de Colonia, y la designó como «la actitud psíquica que marca el límite óptimo de la imposición»; aunque quizás su definición más conocida y citada es una posterior de TORGLER (2007), que se refiere al concepto como «la motivación intrínseca del pago de los impuestos».

Siguiendo la literatura reciente para el caso español (LÓPEZ-LABORDA y SANZ-ARCEGA, 2016; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y SANZ-ARCEGA, 2020), comprobamos cómo los determinantes de la moral tributaria quedan resumidos principalmente en tres dimensiones: i) las características y valores socioeconómicos del sujeto; ii) el comportamiento de terceros que

impacta en las motivaciones de los sujetos; y iii) las opiniones, creencias e índices sobre el papel y el desempeño del Estado.

Centrándonos expresamente en aquellos determinantes eminentemente sociales, desde una perspectiva sociológica se presta especial atención a los dos últimos puntos anteriores. Por un lado, analizando cómo afectan a la moral tributaria las normas sociales, que engloban el comportamiento de aquellos referentes cercanos como familia y amigos (normas subjetivas[2]), el comportamiento socialmente aprobado (normas *injuctive*[3]) y el comportamiento de otros/as en tu misma situación, por ejemplo, en desempleo (normas descriptivas[4]); y por otro, examinando cómo afectan los factores de índole institucional, entre los que destacan, entre otros, la simplicidad de las responsabilidades tributarias, la presión fiscal subjetiva, la percepción sobre justicia tributaria, los costes de cumplimiento, la percepción del riesgo a una inspección y/o la imagen y confianza en las autoridades fiscales.

De hecho, es la confianza uno de los estandartes básicos del marco de «pendiente resbaladiza», base de las actuales estrategias de relación cooperativa con los contribuyentes que desarrollan tanto la Agencia Española de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) como otras administraciones tributarias avanzadas, tal y como que abordamos en el siguiente subepígrafe.

La literatura internacional reciente ha demostrado que cuestiones como una gestión pública eficiente (ORTEGA *et al*, 2016), la percepción social de un sistema tributario justo y progresivo (BOUDREAU y MACKENZIE, 2018), una adecuada relación de intercambio fiscal (LÓPEZ-LABORDA y SANZ-ARCEGA, 2016), la confianza institucional (CASTAÑEDA *et al*,

2. «…representan la percepción individual de aquellas normas asumidas por personas de referencia (familia, amigos o compañeros de trabajo» (BOBEK, ROBERTS y SWEENEY, 2007, p. 52); «…definida como la norma que poseen los demás referentes del individuo (amigos, familia, compañeros de trabajo cercanos) sobre el comportamiento (es decir, en este caso, si desaprueban o toleran evasión de impuestos)» (ONU y OATS, 2014, pp. 6-7).

3. «…representan el comportamiento percibido que la mayoría de personas aprueba (o desaprueba). Especifica lo que "debería" (o no) ser hecho» (BOBEK, ROBERTS y SWEENEY, 2007, pág. 51); «…que describen lo que aprueba el grupo o desaprueba (por ejemplo, la sociedad puede sancionar la evasión de impuestos como altamente inmoral)» (ONU y OATS, 2014, p. 7).

4. «…son fruto de lo observado que hacen otras personas en la misma situación. Mirando lo que hace otros nos da información sobre lo que es "normal" en una situación nueva o ambigua» (BOBEK, ROBERTS y SWEENEY, 2007, pág. 51); «…describiendo lo que realmente hacen los miembros del grupo (por ejemplo, muchas personas pueden no reportar sus ingresos completos)» (ONU y OATS, 2014, p. 7).

2020), así como la confianza expresa en los funcionarios de Hacienda (VYTHELINGUM *et al*., 2017), correlacionan positivamente con la moral tributaria; mientras que mayores costes de cumplimiento tributario (DE NEVE *et al*., 2019) o una alta presión fiscal subjetiva (ORTIZ y PORTILLO, 2018), lo hacen con carácter negativo.

Esta dimensión institucional resulta clave en este capítulo, en tanto que se enmarca en un proyecto de investigación que analiza y trata de mejorar las comunicaciones tributarias. Las estrategias de comunicación de las autoridades tributarias son especialmente importantes en relación con la moral tributaria porque permiten evaluar a los y las contribuyentes tanto el nivel de comprensión de sus responsabilidades tributarias como sus costes indirectos de cumplimiento. Sin embargo, no encontramos ninguna investigación que analice cómo afecta la percepción social de estas comunicaciones tributarias en la moral tributaria. En este sentido, este articulo pretende introducir la importancia de esta variable en la ecuación, así como mostrar evidencias empíricas para el caso español.

2.2. ESTRATEGIAS DE RELACIÓN COOPERATIVA CON LOS CONTRIBUYENTES: *FRAMING* Y COMUNICACIÓN CLARA

Por todo lo anterior, se pueden identificar dos formas principales de cumplimiento: el cumplimiento tributario voluntario, que es aquel basado en la disposición intrínseca a cooperar siguiendo la actitud de los contribuyentes hacia la obligación moral de contribuir al bienestar público; y el cumplimiento tributario forzado, causado por la preocupación de los contribuyentes por ser auditados y multados.

Una vez demostrado que el modelo de contribuyente racional no explicaba en su totalidad el cumplimiento voluntario, las administraciones tributarias fueron viendo la necesidad de desarrollar estrategias de cooperación con los contribuyentes con el fin de conseguir una mayor voluntariedad de su cumplimiento tributario, sin tener que invertir tantos esfuerzos en labores de coerción e inspección tributaria. Es en este contexto cuando surge el «Slippery Slope Framework» (en adelante, SSF).

Fueron KIRCHER *et al*. (2008) quienes desarrollaron este marco de «pendiente resbaladiza» o SSF para explicar las interrelaciones entre las autoridades tributarias y los contribuyentes. De acuerdo con este marco, el cumplimiento fiscal depende del poder (instrumentos disuasorios como auditories y multas) que ejerzan las autoridades fiscales, pero también de la confianza que los contribuyentes tengan en ellas (TSIKAS, 2017). Y más

adelante, GANGL *et al*. (2015) extendieron este modelo diferenciando entre el poder coercitivo o legítimo de las autoridades fiscales, siendo el poder legítimo el que fomenta la confianza basada en la razón, un clima de servicio y una motivación voluntaria para pagar impuestos (véase figura 1).

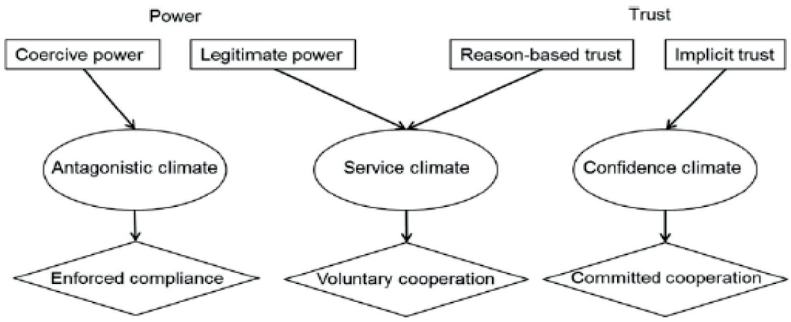


Fig. 3. Dynamics between power and trust affecting climates of cooperation and motivations to comply.

Figura 1. Marco extendido del SSF (Fuente: GANGL *et al*., [2015, p. 19]).

En este sentido, las administraciones tributarias tratan de generar planes estratégicos enfocados en crear entornos de confianza y respeto entre autoridades y contribuyentes, cobrando especial importancia los factores psicosociológicos dentro de los modelos conducturales de comportamiento. Resulta muy ilustrativa la figura 2 que publica recientemente un informe del BANCO MUNDIAL (2021) y en donde la comprensión de los procesos tributarios («understanding»), así como los determinantes que afectan al cumplimiento tributario («deciding») se muestran prioritarios y previos al hecho de pagar impuestos.



Figura 2. Factores sociales, psicológicos y económicos que afectan al cumplimiento tributario (Fuente: BANCO MUNDIAL [2021, p. 8])

Es en este contexto donde los procesos de comprensión y simplificación tributaria cobran especial relevancia, tratando de facilitar el cumplimiento voluntario y generando relaciones cooperativas entre la autoridad tributaria y el contribuyente. Un sistema tributario complejo puede aumentar los costes de cumplimiento, en tanto que esta complejidad puede derivar en interpretaciones erróneas y provocar, en ocasiones, incumplimiento no intencionado (MASCAGNI, 2018); obligando, en circunstancias, a buscar ayuda profesional externa, lo que puede ser una barrera adicional para las preferencias de cumplimiento (SAAD, 2014; YANG *et al*., 2020). Hacer los sistemas tributarios más legibles aumenta los niveles de cumplimiento tributario voluntario (SAWYER, 2016). Como ya decía SUNSTEIN (1973), la simplicidad en la antítesis de la complejidad.

Preguntas como las que se contienen en la figura 2: «¿Estoy obligado a declarar mis impuestos?» o «¿Qué es exactamente lo que debo hacer?» deben quedar totalmente claras para cualquier obligado tributario y es ahí donde cobran importancia las labores de comunicación tributaria. Fue COOPER (1993) quien abordó originariamente el análisis de los procesos de simplificación tributaria, siendo la simplificación de las «comunicaciones con los contribuyentes» una de sus aristas. Hay evidencias recientes para el caso de Reino Unido (SERVICE *et al*., 2018), en donde se demuestra cómo lograr simplificar una carta de la *HM Revenue and Customs* (autoridad

inglesa de recaudación fiscal), para que sea más fácil de entender, puede generar un incremento del 5% al 10% en la tasa de respuesta.

Estas estrategias discursivas deben tener en cuenta, además de cuestiones relacionadas con el diseño visual del propio documento, el *framing* o encuadre del documento.

El estudio de los encuadres entiende que la política pública es construida, entre otros, a través del lenguaje y las elecciones narrativas de los medios (LAWLOR, 2018); y aquí, trasladando esta teoría al ámbito político-institucional, entendemos que son las autoridades tributarias quienes seleccionan y eligen la información y características de los documentos y comunicaciones con el contribuyente. En este capítulo asimilamos el encuadre como un segundo nivel a la teoría del establecimiento de la agenda (*agenda-setting*): un encuadre es «un caso muy especial de los atributos» (McCOMBS, 2006). Dentro de estos atributos, para el caso que nos ocupa, destacamos principalmente la importancia del tono y lenguaje de las comunicaciones y documentos tributarios. El «efecto del marco» (*framing*) también cobra relevancia para el tema tributario de la mano de la teoría prospectiva de KAHNEMAN y TVERSKY (1979) que buscaba explicar cómo cuando se presenta la información de manera diferente (en términos de ganancia o pérdida) puede influir llevando a decisiones distintas.

Por lo que respecta al lenguaje de las comunicaciones tributarias, se recomienda el uso de un lenguaje simple que resulte comprensible para los contribuyentes (SERVICE *et al*., 2020, pág. 18), minimizando en la medida de lo posible la jerga legal o técnica (HERNÁNDEZ *et al*., 2017, p. 11). Y es en este contexto donde surgen las estrategias relacionadas con la simplificación del lenguaje de los documentos tributarios para facilitar su comprensión, como la llevada a cabo recientemente por la AEAT (2023). Incluso es importante, en tanto que difieren los efectos sobre el comportamiento de los contribuyentes (NOGUERA *et al*., 2020), la selección matizada del lenguaje más adecuado: no es lo mismo incluir en la misma frase «declarar» (encuadre con tono positivo) que «defraudar» (encuadre con tono negativo).

Con respecto al tono, es importante tenerlo en cuenta a la hora de redactar las comunicaciones tributarias por su posible impacto sobre la moral tributaria. Así, cuestiones como decidir entre un tono duro o blando son importantes enmarcadas en el objetivo de la estrategia. De hecho, evidencias recientes para el caso polaco (HERNÁNDEZ *et al*., 2017, p. 27) muestran cómo los mensajes de tono fuerte resultaron muy efectivos para movilizar

pagos más altos, pero se recomienda adaptar los mensajes a las heterogéneas características de los contribuyentes.

3. COMPRENSIÓN Y CLARIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Cabe destacar que en España tenemos la suerte de contar con dos importantes fuentes de datos demoscópicos que recogen la opinión pública fiscal. Son tanto el Centro de Investigaciones Sociológicas como el Instituto de Estudios Fiscales las dos instituciones públicas que históricamente vienen midiendo las corrientes de opinión acerca de la fiscalidad desde los inicios de la democracia: desde 1984[5] («Opinión pública y política fiscal») y 1995 («Opiniones y actitudes fiscales de los españoles»), respectivamente.

Hasta el momento, podíamos evaluar longitudinalmente dos cuestiones relevantes que nos ocupan en este capítulo: por un lado, la complejidad percibida del sistema tributario[6]; y por otro, el nivel de autosuficiencia de los contribuyentes ante sus responsabilidades tributarias[7].

Nos encontramos con una aparente contradicción si analizamos ambas variables puesto que, si bien tan solo la cuarta parte de los encuestados están de acuerdo con que «los temas fiscales son tan complicados que la gente como Ud. no puede entenderlos»; son una minoría (27%) quienes se muestran autosuficientes para cumplimentar sus declaraciones tributarias. Por encima de la media española, y con diferencias estadísticamente significativas[8], encontramos mayores dificultades entre los colectivos de mujeres y jubilados, aquellos con otra nacionalidad además de la española así como la clase baja. Son también las mujeres y los que tienen menor nivel de estudios los que se muestran menos autosuficientes que la media a la hora de cumplimentar sus declaraciones tributarias.

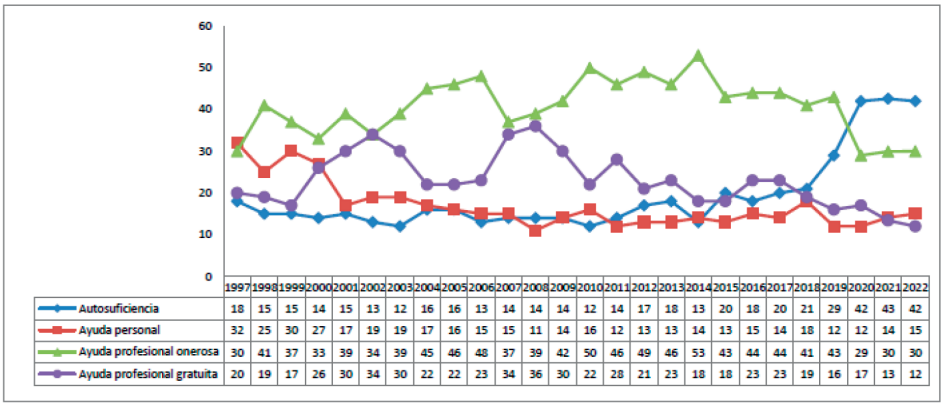
---

5. Fue el estudio del CIS que hoy conocemos como «Opinión pública y política fiscal» el pionero en 1984, aunque en sus inicios adoptó diversas denominaciones como «Impuestos (I) y declaración de renta» (1984) o «Impuestos (II) y Opinión pública» (1985). No fue hasta 1993 cuando adquirió el nombre actual.
6. Pregunta recogida en el estudio del CIS desde 2017 hasta 2020. P25 en el estudio del 2020 (CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS, 2020): Indique su grado de acuerdo con la afirmación «Generalmente, los temas fiscales son tan complicados que la gente como Ud. no puede entenderlos».
7. Pregunta realizada durante los últimos diez años: P17 del último estudio publicado del IEF (2023). «¿Quién suele hacerle a usted las declaraciones de impuestos?».
8. Todas las reflexiones que subrayamos como «significativas» se basan en una significatividad estadística de $x2$, $p<0,05$ de la relación entre la relación de las dos variables analizadas.

Sin embargo, parece no tratarse de un problema específico de determinados colectivos, sino que menos de 3 de cada 10 españoles se muestran autosuficientes para cumplimentar su declaración, teniendo que acudir en su mayoría (73%) a buscar ayuda externa, bien gratuita (banco, AEAT, empresa y/ o amigos) u onerosa (asesores fiscales). Sin bien es cierto, observamos una evolución muy positiva, y estadísticamente significativa, en el nivel de autosuficiencia entre los y las españoles, cuyo punto de inflexión fue el COVID. En los tres últimos años analizados (2020, 2021 y 2022) más de cuatro de cada diez encuestados confirman no necesitar ayuda externa para cumplimentar sus declaraciones tributarias (véase la figura 3). En la última edición del IEF (2023, p. 67) comprobamos además que el 35% de aquellos que no cuentan con un asesor fiscal[9] esgrimen que es por no poder asumir su coste.

Gráfico 3.1

CUMPLIMENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS (1997-2022). EN PORCENTAJE



	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Autosuficiencia	18	15	15	14	15	13	12	16	16	13	14	14	14	12	14	17	18	13	20	18	20	21	29	42	43	42
Ayuda personal	32	25	30	27	17	19	19	17	16	15	15	11	14	16	12	13	13	14	13	15	14	18	12	12	14	15
Ayuda profesional onerosa	30	41	37	33	39	34	39	45	46	48	37	39	42	50	46	49	46	53	43	44	44	41	43	29	30	30
Ayuda profesional gratuita	20	19	17	26	30	34	30	22	22	23	34	36	30	22	28	21	23	18	18	23	23	19	16	17	13	12

Figura 3. Nivel del autosuficiencia de los españoles ante sus declaraciones tributarias (Fuente: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES [2023, p. 53]).

Mientras hasta ahora ninguno de estos dos estudios demoscópicos de referencia recogían variables para la medición de cuestiones relacionadas con las comunicaciones tributarias, encontramos como novedad, en la última edición del estudio del IEF (2023[10]), un bloque específico con preguntas relacionadas sobre el tema. En efecto, el bloque variable del baró-

9. Pregunta 4c del bloque específico del estudio del IEF (2023).
10. Cabe destacar cómo en los análisis de este bloque variable no podremos realizar cruces con variables sociodemográficas porque el IEF solo pone a disposición los microdatos de los bloques fijos de preguntas.

metro correspondiente al año 2022 incluyó por primera vez en su historia seis preguntas[11] (que se reproducen en las notas a pie de página 12, 13, 14, 15, 16 de este artículo) relativas a la calidad de la comunicación tributaria, de cuyo diseño se ocupó un equipo mixto compuesto por los lingüistas y la socióloga del proyecto de investigación «El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación».

En primer lugar se pregunta por la legibilidad de los documentos enviados por la AEAT[12] y vemos cómo los encuestados expresan cierta claridad en los mismos, algo por encima de la media (4,6 puntos sobre 7). Esta mejorable claridad se ve refrendada por la insatisfacción de la muestra ante la comprensión de la terminología utilizada en esos documentos[13] (2,3 puntos sobre 4). Con el fin de mejorar la comprensión de los mismos, es interesante analizar qué aspectos pueden estar afectando a estas dificultades (pregunta 3)[14]. En el bloque especifico del IEF (2023) se recogen algunas variables relacionadas con el contenido de los documentos (uso de vocabulario técnico, alusión a normas y leyes en mitad de las frases y la identificación del procedimiento al que se asocia el documento) y otras relacionadas con su estructura o diseño (la redacción de la frases, la disposición de la información en el documento y el formato y el diseño del documento). Tal y como se observa en la figura 4, todas las variables parecen estar afectando, siendo sobre todo aquellas referidas al contenido las que más lo hacen, en especial: el uso del vocabulario técnico y/o la identificación del procedimiento al que se asocia el documento.

11. El diseño de estas preguntas supuso un reto metodológico por la falta de estudios en esta materia y por la necesidad de formular preguntas adecuadas para informantes de cualquier tipo sociológico y que, además, pudieran ser planteadas fácilmente con la metodología de recogida de datos del barómetro.
12. Pregunta 1 del bloque variable del estudio IEF (2023): «Entendemos que un documento es claro cuando podemos identificar la información relevante, y sabemos qué hacer a continuación y cómo hacerlo. De acuerdo con eso, valore su grado de claridad de los documentos que recibe de la Agencia Tributaria (donde 1 es "nada claro" y 7 es "muy claro")».
13. Pregunta 4.3 del bloque variable del estudio IEF (2023): «A la hora de relacionarse con la Agencia Tributaria, diga cómo se siente ante cada uno de estos aspectos (donde 1 es "muy satisfecho" y 4 "muy insatisfecho")- La comprensión de la terminología de los documentos».
14. «Para entender los documentos que recibe de la Agencia tributaria, ¿cuánto cree que influyen los siguientes aspectos? (1 "no influye nada" y 4 "influye mucho")».

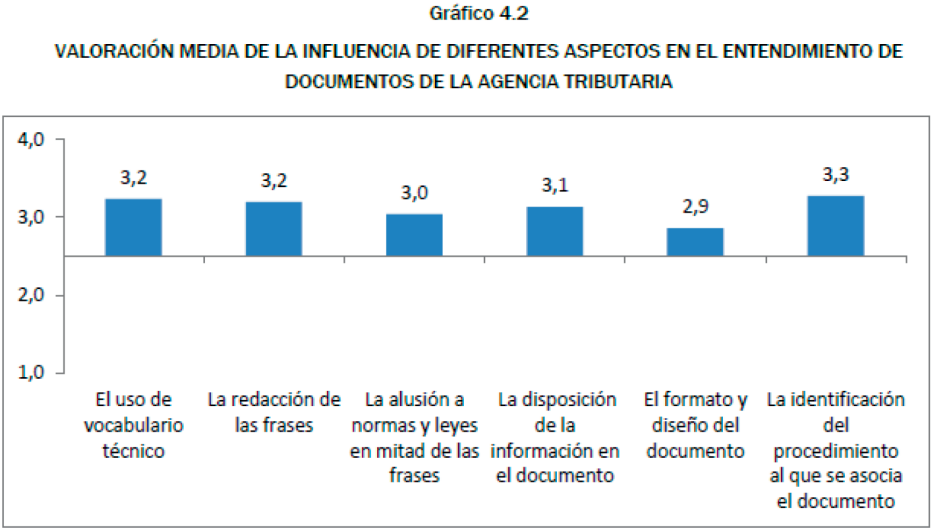


Figura 4. Aspectos que afectan a la comprensión de documentos de la AEAT (Fuente: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES [2023, p. 65]).

Con respecto al *framing* de los documentos tributarios de la AEAT, encontramos otra pregunta que evalúa el tono[15] de los mismos. Del conjunto de respuestas, cabe resaltar que casi 6 de cada 10 personas perciben el tono de estas notificaciones como positivo (amigable o cercano) o neutro (33,5%). Sin embargo, preocupa que el resto (43,9%) lo perciban con un tono negativo: bien amenazante (20,1%), o incluso intransigente (23,8%).

Por último, y en relación con el tono, también es relevante evaluar los sentimientos[16] que provoca a los obligados tributarios el hecho de recibir una carta de la AEAT. Desde hace un par de décadas, cada vez encontramos mayor discusión (DROUVELI y GROSSKOPF, 2016; PETERSEN *et al*., 2012; ZEELENBERG y PIETERS, 2006) acerca del papel de las emociones en la toma de decisiones, entre las que tendrían cabida también las tributarias. Así, inquieta observar que casi 7 de cada 10 encuestados expresan sentir emociones negativas como la preocupación (55%) o el temor/miedo (13%)

15. Pregunta 2 del bloque específico: «Según su opinión, ¿cuál de los siguientes adjetivos define mejor el tono de los documentos que recibe de la Agencia tributaria? Por favor, dígame los dos que los definen en mayor medida, por orden, en primer lugar el primero que más los define y después el segundo que más los define».
16. Pregunta 5 del bloque específico: «Imagínese que mañana recibe una carta de la Agencia tributaria: ¿cuál de los siguientes sentimientos le provocaría antes de abrirla?».

cuando reciben este tipo de notificaciones. Para reducir estos sentimientos (véase la figura 5), los encuestados aluden a la importancia de la claridad y comprensión del documento; aunque por encima de todas las opciones estaría el hecho de saber que no se va a tener que pagar nada, cuestión dentro del SSF más que relacionada con la confianza, con la disuasión (*deterrence*).

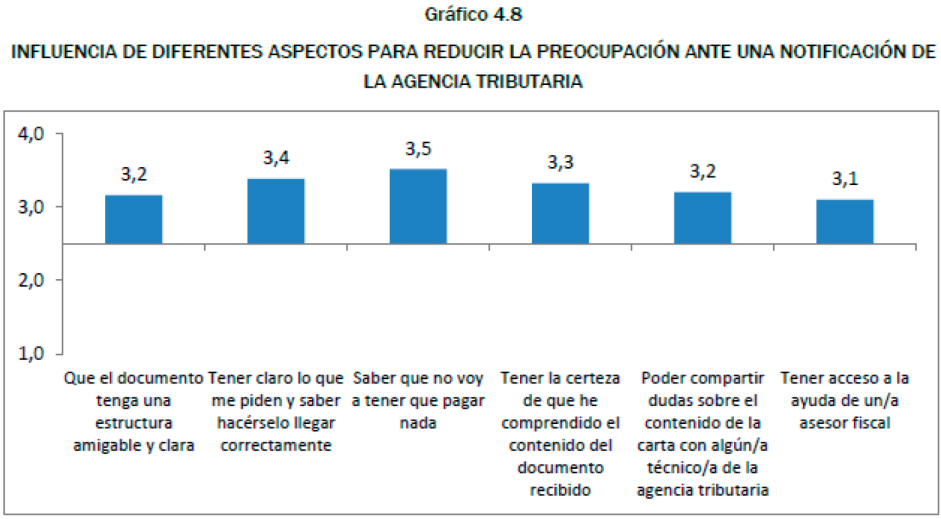


Figura 5. Aspectos para reducir la preocupación ante una carta de la AEAT (Fuente: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES [2023, p. 69]).

4. CONCLUSIONES

Con el fin de facilitar el cumplimiento tributario voluntario, una vez demostrado que los contribuyente no son totalmente racionales, las administraciones tributarias han ido implementando estrategias de cooperación con ellos, dentro del marco de «pendiente resbaladiza» (*Slippery Slope Framework*).

Analizamos en este capítulo la dimensión institucional de la moral tributaria, para evaluar la comprensión del sistema tributario entre la ciudadanía española y el nivel de claridad de las comunicaciones tributarias recibidas. De este modo, tratamos de introducir la importancia de estas variables en la ecuación, ante un «vacío» de evidencias empíricas que demuestren cómo están afectando estas cuestiones a la moral tributaria; pero también a fin de mejorar el diseño de la política tributaria.

Nuestros análisis demuestran que no encontramos una percepción social de complejidad manifiesta ante los temas tributarios; aunque sí latente, en tanto que una minoría de la ciudadanía española se muestra autosuficiente para cumplimentar sus declaraciones tributarias y hacen uso de ayuda externa, por ejemplo, un asesor fiscal. Es importante subrayar, como demuestra la literatura reciente (LOPEZ-LABORDA y SANZ--ARCEGA, 2016; YANG *et al*., 2020), que el hecho de contar con una asesor para cumplir las obligaciones tributarias debilita la moral tributaria.

Encontramos mayor vulnerabilidad ante la complejidad del sistema tributario español en colectivos concretos como las mujeres, los jubilados, aquellos con doble nacionalidad y la ciudadanía de clase baja o menor nivel de estudios. Se recomienda a las autoridades tributarias que pongan especial atención hacia ellos para fomentar su cumplimiento tributario voluntario. Así como es importante corroborar si el punto de inflexión que parece haber supuesto el COVID reduciendo esta complejidad se mantiene o no en los próximos años.

Por lo que respecta a la claridad de las comunicaciones tributarias, observamos una escasa legibilidad de los documentos enviados por la AEAT, siendo su terminología lo que más insatisfacción genera entre la opinión pública española. De hecho, el uso de vocabulario técnico y/o la identificación del procedimiento al que se asocia el documento parecen ser las variables que más están afectando a esta complejidad. En este sentido, la estrategia reciente de la AEAT (2023) de simplificar el lenguaje de los documentos tributarios va encaminada a mejorar su comprensión, así como el resto de iniciativas de simplificación y clarificación recogidas en su Plan estratégico 2020-23 y sus adendas.

Con respecto al *framing* de los documentos tributarios de la AEAT, la percepción social mayoritaria percibe estos con tono positivo, aunque preocupa que más del 40% de la opinión pública española los interprete con tono negativo: amenazante e incluso intransigente. Sin embargo, no hay evidencias robustas sobre los efectos sobre la moral tributaria del tono de estas comunicaciones: así, mientras algunos estudios (HERNÁNDEZ *et al*., 2017) demuestran que mensajes con tono fuerte fueron más efectivos en términos de recaudación; otros estudios (SUWITRI *et al*., 2021) concluyen que los enmarcados positivos disminuyen los comportamientos fraudulentos. Con todo, será importante evaluar estas evidencias teniendo en cuenta las características propias de cada sistema tributario así como sus elementos culturales.

Por último, y ahondando en los efectos de las comunicaciones tributarias sobre la moral tributaria española, nuestros resultados demuestran que provocan mayoritariamente emociones negativas. La opinión pública española expresa que todavía pesa algo más la disuasión que la mejora de la claridad y comprensión de los documentos en la reducción de las emociones de carácter negativo. Como demuestran OLSEN *et al*. (2018) en un experimento reciente aplicado a pequeños empresarios, es la confianza la que reduce las emociones negativas y aumenta los sentimientos positivos, que se asocian con la intención de cumplir voluntariamente. Por su parte, HERD y MOYNIHAN (2018) recomiendan que, frente a escenarios como este con emociones negativas, no solo es deseable sino necesario buscar formas de hacer que la experiencia de la ciudadanía con el Gobierno sea más sencilla, accesible y que reduzcan así sus costes de cumplimiento (cargas administrativas), alentando al cumplimiento tributario voluntario. En este sentido, es necesario seguir trabajando en estrategias que mejoren la confianza y el poder legitimo de la AEAT dentro del marco de la «pendiente resbaladiza».

Para concluir, cabe expresar la necesidad de seguir recabando opiniones y actitudes de la ciudadanía española en torno a su percepción social de la complejidad del sistema tributario español y de sus comunicaciones tributarias. Cualquier estrategia metodológica puede ser pertinente: ampliar más datos de encuesta, implementar estudios cualitativos e incluso desarrollar experimentos. Los análisis descriptivos de este capítulo son una introducción al problema que cuenta con las restricciones de una muestra reducida, pero que sin duda ayudan a vislumbran la importancia de estas variables dentro de la dimensión institucional de la moral tributaria.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AEAT (2023). La Agencia Tributaria simplifica el lenguaje de sus documentos más habituales para mejorar la comunicación con el contribuyente. *Nota de prensa AEAT*, 2 de noviembre de 2023. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/La_Agencia_Tributaria_simplifica_el_lenguaje_de sus_documentos_mas_habituales_para_mejorar_la_comunicacion_com_el_contribuyente.html

ALLINGHAM, M. G. y SANDMO, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.

BANCO MUNDIAL (2021). *Behavioral Insights for Tax Compliance*. https://documentos.bancomundial.org/es/publication/documents-reports/

documentdetail/472181576511865338/behavioral-insights-for-tax-compliance

BECKER, G. S. (1968). Crime and punishment: an economic approach. En N. G. FIELDING, A. CLARKE y R. WITT (eds.), *The economic dimension of crime* (pp. 13-68). Palgrave Macmillan.

BOBEK, D. D., ROBERTS, R. W. y SWEENEY, J. T. (2007). The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States. *Journal of Business Ethics*, 74(1), 49-64.

BOUDREAU, C. y MACKENZIE, S. A. (2018). Wanting what is fair: How party cues and information about income inequality affect public support for taxes. *The Journal of Politics,* 80(2), 367-381.

CASTAÑEDA, N., DOYLE, D. y SCHWARTZ, C. (2020). Opting out of the social contract: Tax morale and evasion. *Comparative Political Studies,* 53(7), 1175-1219.

CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS (2020). *Opinión pública y política fiscal* (XXXVII).

COOPER, G. S. (1993). Themes and issues in tax simplification. *Australian Tax Forum*, 10(4), 417-460.

DE NEVE, J. A., IMBERT, C., SPINNEWIJN, J., TSABKOVA, T. y LUTS, M. (2019). How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population-wide Experiments in Belgium. *Saïd Business School* WP 2019-07.

DELGADO, M. L. y GUTIÉRREZ, M. (2006). El espejo fiscal y su reflejo social. En M. A. GALINDO MARTÍN (Ed.), *Ética y economía* (pp. 201-226). Instituto de Estudios Fiscales.

DROUVELI, M. y GROSSKOPF, B. (2016). The effects of induced emotions onpro-social behaviour. *Journal of Public Economy*, 134, 1-8.

GANGL, K., HOFMANN, E. y KIRCHLER, E. (2015). Tax Authorities' Interaction with Taxpayers: A Conception of Compliance in Social Dilemmas by Power and Trust. *New Ideas in Psychology*, 37, 13-23.

GUTIÉRREZ, M. (2005). Ética y fiscalidad. *Información Comercial Española,* 823, 11-129.

HERD, P. y MOYNIHAN, D. (2018). *Administrative Burden. Policymaking by other means.* Russell Sage Foundation.

HERNÁNDEZ, M., JAMISON, J., KORCZYC, E., MAZAR, N. y SORMANI, R. (2017). *Applying behavioural insights to improve tax collections. Experimental evindence from Poland*. World Bank Group.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2023). *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2022*. Documento de trabajo 7/2023, Instituto de Estudios Fiscales.

KAHNEMAN, D. y TVERSKY, A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica,* 47(2), 263-291.

KIRCHLER, E., HOELZL, E. y WAHL, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The slippery slope framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.

LAWLOR, A. (2018). Media and public policy. En L. Dobuzinskis y M. Howlett (eds.), *Policy Analysis in Canada* (pp. 145-146). Bristol University Press.

LÓPEZ-LABORDA, J. y SANZ-ARCEGA, E. (2016). La moral fiscal de los españoles, reexaminada. *Revista de Economía Aplicada*, 70, 53-76.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. y SANZ-ARCEGA, E. (2020).¿Puede el borrador mejorar el cumplimiento tributario? Los efectos del programa Renta Web desde una perspectiva de sociología tributaria. *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, 172, 81-100.

MASCAGNI, G. (2018). From the lab to the field: a review of tax experiments. *Journal of Economic Surveys,* 32(2), 273-301.

McCOMBS, M. (2006). *Estableciendo la agenda. El impacto de los medios en la opinión pública y en el conocimiento.* Paidós.

NOGUERA, J. A., MIGUEL, F. J., GRIERA, O., CAMPUZANO, J. y DE QUINTANA, J. (2020). «Experimentació social i polítiques públiques conductuals: aplicació a la fiscalitat». *EAPC Treballs de recerca* 2018 EAPC 000014.

OLSEN, J., KASPERA, M., ENACHESCUA, J., BENKB, S., BUDAK, T. y KIRCHLER, E. (2018). Emotions and tax compliance among small business owners: An experimental survey. *International Review of Law and Economics*, 56, 42-52.

ONU, D. y OATS, L. (2014). Social norms y tax compliance. *Discussion Paper,* 006-14, Tax Administration Research Center.

ORTEGA, D., RONCONI, L. y SANGUINETTI, P. (2016). Reciprocity and willingness to pay taxes: Evidence from a survey experiment in Latin America. *Economía*, 16, 55-87.

ORTIZ, P. y PORTILLO, M. J. (2018). Moral fiscal en el contexto de crisis socioeconómica en España. *Política y Sociedad*, 55(2), 421-440.

PETERSEN, M. B., S., SZNYCER, D., COSMIDES, L. y TOOBY, J. (2012). Who deserves help? Evolutionary psychology, social emotions, and public opinionabout welfare. *Political Psychology*, 33, 395-418.

PUVIANI, A. (1903). *Teoria dell'illusione finanziaria.* ISEDI.

SAAD, N. (2014) Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: Taxpayers' view. *Procedia-Social and Behavioral Sciences,* 109, 1069-1075.

SAWYER, A. (2016). Complexity of Tax Simplification: A New Zealand Perspective. En S. JAMES, A. SAWYER Y T. BUDAK (eds.), *The Complexity of Tax Simplification.* Palgrave Macmillan.

SCHMÖLDERS, G. (1962). *Teoría General del Impuesto.* Editorial del Derecho financiero.

SERVICE, O., HALLSWORTH, M., HALPERN, D., ALGATE, F., GALLAGHER, R., NGUYEN, S., RUDA, S., SANDERS, M., PELENUR, M., GYANI, A., HARPER, H., REINHARD, J. y KIRKMAN, E. (2020). *EAST. Cuatro maneras simples de aplicar las ciencias del comportamiento.* The Behavioural Insights Team, Cabinet Office. https://www.bi.team/publications/east-espanol/

SUNSTEIN, C. R. (1973). *Simpler: the future of Government*. Simon & Schuster.

SUWITRI, N. M., MUSLIMINB, R., CHALARCE, A., YAMIN, N. Y. y DIN, M. (2021). The effect of tax morale on tax evasion in the perspective of Tri Hita Karana and tax framing. *Accounting*, 7, 1499-1506.

TORGLER, B. (2007). *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*. Edward Elgar.

TORGLER, B. y SCHNEIDER, F. (2007). Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: a Panel Analysis. *Center for Research in Economics, Managements and the Arts, working paper* 2007-2.

TSIKAS, S. A. (2017). Enforce Tax Compliance, but Cautiously: The Role of Trust in Authorities and Power of Authorities. *Hannover Economic Papers* (HEP), 589.

VYTHELINGUM, P., SOONDRAM, H. y JUGURNATH, B. (2017). An assessment of tax morale among Mauritian taxpayers. *Journal of Accounting and Taxation*, 9(1), 1-10.

YAN, L., WANG, Y., WANG, R., KLEMES, J. J., DE ALMEIDA, C. M., QIAO, J. M. y QIAO, Y. (2020). Environmental-social-economic footprints of consumption and trade in the Asia-Pacific region. *Nature communications,* 11(1), 1-9.

ZEELENBERG, M. y PIETERS, R. (2006). Feeling is for doing: a pragmatic approach to the study of emotions in economic behavior. En D. CREMER, M. ZEELENBERG, y K. MURNIGHAN (eds.), *Social Psychology and Economics* (pp. 117-137). Psychology Press.

Capítulo 6

La opinión de los profesionales sobre la calidad de la comunicación de las Administraciones tributarias [1]

Mar Forment Fernández
Universitat de Barcelona

Estrella Montolío Durán
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. CIUDADANÍA Y CULTURA TRIBUTARIA. 2. OBJETIVOS. 3. EL ORGANISMO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓN DE BARCELONA (ORGT). 4. METODOLOGÍA. *4.1. El cuestionario y su distribución. 4.2. Muestra encuestada.* 5. RESULTADOS. *5.1. Situación actual de la comunicación entre el ORGT y la ciudadanía.* 5.1.1. Las notificaciones. 5.1.2. Los canales de comunicación. 5.1.3. Los emisores del mensaje: el personal de atención al contribuyente del ORGT. 5.1.4. Los destinatarios del mensaje: ayuntamientos, ciudadanía y personas jurídicas. 5.1.5. Los tributos. 5.1.6. Los trámites. 6. PROPUESTAS DE MEJORA. 7. CONCLUSIONES. 8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

1. INTRODUCCIÓN. CIUDADANÍA Y CULTURA TRIBUTARIA

Cada vez disponemos de más datos que confirman que, para un ciudadano medio, comprender cómo funciona el sistema tributario representa un auténtico desafío. Este hecho, sin embargo, contrasta con la convicción de que es socialmente necesario que la ciudadanía disponga de un mayor conocimiento sobre el sistema tributario para que tome así conciencia de la importancia de dicho sistema para el mantenimiento del estado de bienestar[2], así como de su solvencia técnica y su credibilidad jurídica. La idea es que este mejor conocimiento ciudadano revertiría en una mayor predisposición a cumplir de manera voluntaria con las obligaciones tributarias. Las Administraciones tributarias, por lo tanto, aspiran a establecer relaciones sólidas y constructivas con las personas contribuyentes basadas en que estas desarrollen cierta cultura tributaria. Con este propósito, se han comenzado a implementar estrategias que fomentan el desarrollo de conocimientos tributarios entre la población, partiendo de la convicción de que un mayor conocimiento en la materia redundará en un mayor nivel de cumplimiento fiscal. De hecho, algunos estudios como el de FOREMNY (2020) demuestran que la explicación del sistema tributario incrementa, por ejemplo, la conciencia ciudadana sobre la desigualdad y moldea las preferencias del ciudadano en términos de redistribución de recursos. Por otra parte, ALARCÓN-GARCÍA (2018), RUIZ (2018) y MORA (2022) han puesto de relieve la importancia de la educación, la conciencia fiscal y el fomento de la pedagogía tributaria como ejes estratégicos en la lucha contra el fraude fiscal y la mejora de la conciencia tributaria de los ciudadanos.

La cultura tributaria puede difundirse de diversas maneras. En el informe *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía* (OECD 2021), se ofrece un extenso catálogo de las iniciativas de formación tributaria que están implementándose en distintos lugares del mundo. Concretamente, el informe se basa en la experiencia de 59 países y muestra 140 iniciativas que ofrecen una gran variedad de enfoques: concursos de redacción sobre impuestos dirigidos a jóvenes en edad de formación, talleres sobre el cumplimiento de nuevas normativas, implementación de programas educativos para formar a los contribuyentes del futuro mientras aún están en la escuela o asistencia a los contribuyentes para presentar las declaraciones tributarias anuales.

2. Los estudios demuestran que la percepción ciudadana hacia el sistema tributario es esencialmente negativa. Véase, por ejemplo, CICUÉNDEZ (2018). Sobre el papel que desempeñan algunos medios de comunicación en esa percepción ciudadana negativa, puede consultarse GOENAGA (2020).

La educación tributaria abarca también aspectos relacionados con la comunicación entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos: se supone que la Administración instruye y ayuda a los contribuyentes recordando, por ejemplo, los plazos importantes; que la Administración es transparente y que la Administración persuade explicando de manera comprensible cómo se utilizan los ingresos derivados de los impuestos. Indudablemente, la educación tributaria debería llegar a cualquier ciudadano, incluidos los que pertenecen a grupos con un contacto limitado con la Administración, ya sea porque pertenecen a colectivos vulnerables o porque no tienen acceso a la tecnología.

En este sentido, las autoridades y los empleados públicos deben facilitar a la ciudadanía el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (también tributarias), según queda recogido en el artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Además, de acuerdo con los principios de conducta que han de respetar los funcionarios públicos (Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre), estos deben poner en conocimiento de sus superiores o de los órganos competentes las propuestas que consideren adecuadas para mejorar el desarrollo de las funciones de la unidad en la que estén destinados. Teniendo en cuenta todas estas consideraciones, las Administraciones tributarias españolas están empezando a poner en marcha iniciativas para favorecer el acceso y la inteligibilidad de la información que trasladan a la ciudadanía, conscientes de que todavía resultan excesivos para el ciudadano los costes de cumplimiento en tiempo, dinero, estrés psicológico y emociones negativas hacia lo público[3] (AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2020). De hecho, muchas Administraciones tributarias españolas han iniciado complejos procesos de transformación comunicativa motivados por un contexto condicionado por los siguientes factores:

1) La reivindicación cada vez más insistente de la ciudadanía de su derecho a entender las comunicaciones que recibe de la Administración (MONTOLÍO y TASCÓN, 2020).

2) El papel clave del lenguaje claro como herramienta estratégica para potenciar la eficacia de la actuación de las Administraciones tribu-

3. No son pocos los estudios que arguyen la inteligibilidad de la comunicación administrativa como uno de los factores básicos que acarrean que no se ejecuten (porque no se solicitan) grandes sumas de presupuestos especialmente destinados a poblaciones vulnerables. Entre otros, véanse COSTAS *et al.* (2022) o la reciente revisión de BELMONTE *et al.* (2024).

tarias (CUESTA *et al*., 2019; VÁZQUEZ y SALADRIGAS, 2019; GARCÍA *et al*., 2022).

3) La implantación de nuevas formas de interacción entre la Administración y la ciudadanía asociadas a la inevitable digitalización.

La Diputación de Barcelona (DIBA) se encuentra entre las instituciones que han emprendido medidas para promover el uso de estrategias vinculadas a la comunicación clara en sus interacciones con los ciudadanos[4]. En este sentido, conviene destacar la creación en 2022 de la Cátedra UB-DIBA de Comunicación Clara Aplicada a las Administraciones Públicas[5]. La Cátedra promueve la reflexión sobre la necesidad de transformar la compleja comunicación administrativa actual para conseguir el objetivo de precisión, sencillez, claridad y amabilidad en los intercambios comunicativos hacia el ciudadano y, de esta manera, promover una mayor proximidad entre los organismos públicos y la ciudadanía. Más específicamente, la Cátedra se propone estudiar la calidad de las comunicaciones administrativas de la Diputación de Barcelona, especialmente de los documentos relacionados con los procedimientos de gestión y de recaudación tributaria, para identificar buenas prácticas, delimitar problemas y plantear soluciones y propuestas de mejora. Así, las primeras actuaciones de la Cátedra se han focalizado hasta ahora en las prácticas comunicativas del Organismo de Gestión Tributaria (en adelante, ORGT).

2. OBJETIVOS

El propósito fundamental de este artículo es explicar las primeras medidas impulsadas por la Cátedra UB DIBA de Comunicación Clara Aplicada a las Administraciones Públicas. Específicamente, este trabajo detalla las acciones llevadas a cabo en colaboración con la dirección del ORGT con el fin de instaurar una transformación comunicativa en dicha institución. El trabajo da cuenta del primer estadio de ese proceso de transformación, conformado por la realización de un diagnóstico riguroso y empírico de cómo son actual-

4. MONTOLÍO (2023, p. 262) ofrece información sobre diferentes instituciones que han expresado recientemente su compromiso con el derecho ciudadano a entender y sobre las iniciativas de lenguaje claro, a menudo relacionadas con transparencia y buen gobierno, implementadas por diferentes Administraciones en España.

5. La página web https://www.ub.edu/catedres/es/catedras/catedra-ub-diba-de-comunicacion-clara-aplicada-las-administraciones-publicas contiene información detallada sobre los objetivos y las actividades de la Cátedra, y sobre los investigadores que la integran. El consejo director de la Cátedra está formado por los lingüistas del equipo de investigación *Estudios del Discurso Académico y Profesional* (EDAP). http: www.ub.edu/edap/

mente las prácticas comunicativas del ORGT hacia la ciudadanía. Este análisis fundamenta y justifica la necesidad de una transformación comunicativa del organismo vinculada al derecho a entender de los ciudadanos.

La metodología empleada para analizar las prácticas comunicativas del ORGT se basa en la realización de cuestionarios dirigidos a diversos grupos involucrados en dicha comunicación. Como primer paso, se entrevistó al personal del ORGT que interactúa directamente con la ciudadanía, tanto en las oficinas de atención ciudadana como en el centro de atención telefónica. La investigación se realizó mediante un cuestionario que plantea las dificultades comunicativas que el personal del ORGT se encuentra en la atención ciudadana y elicita las estrategias que aplica, o que sugiere aplicar, para resolverlas. De esta manera, las respuestas al cuestionario ofrecen conocimiento sobre la situación actual de la comunicación entre el ORGT y los contribuyentes y favorecen la sensibilización hacia las temáticas sobre las que se pregunta: la encuesta obliga a las personas encuestadas a reflexionar y valorar propuestas y realidades que, en muchos casos, no habían ponderado con anterioridad.

En un segundo estudio, cuyas conclusiones están a punto de ser publicadas, los resultados del cuestionario que aquí se presenta se completan con la percepción de la ciudadanía sobre la eficacia de las prácticas comunicativas del ORGT.

3. EL ORGANISMO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA DIPUTACIÓN DE BARCELONA (ORGT)

El ORGT es una entidad autónoma de carácter local, instaurada por la Diputación de Barcelona en 1988, que ostenta personalidad jurídica independiente. Realiza funciones de gestión, inspección y recaudación de impuestos por delegación o encargo de distintas Administraciones de Cataluña. La sede central del ORGT está ubicada en la ciudad de Barcelona, y el organismo dispone de más de 100 oficinas territoriales en la demarcación de Barcelona que ofrecen atención presencial a los ciudadanos. El ORGT cuenta con una plantilla de más de 900 profesionales especializados en materia tributaria y recaudatoria[6].

La Diputación de Barcelona ofrece sus servicios a 311 municipios en red de la provincia de Barcelona, cifra que cubre el 24 % de la superficie de Cataluña y el 74,4 % del total de la población catalana (más de cinco millones y medio de personas). El ORGT trabaja en la gestión de los tributos de 308

6. Para más información, véase: https://orgt.diba.cat/es/Home/Index

municipios de Barcelona, por lo que las prácticas comunicativas de esta Administración tributaria tienen una enorme repercusión y afectan a millones de personas físicas y jurídicas. Desde la creación de la Cátedra, el ORGT tiene entre sus líneas estratégicas de actuación conocer, medir y evaluar el grado de fluidez de sus interacciones con la ciudadanía, así como clarificar algunos de los documentos asociados a los trámites tributarios para que resulten más comprensibles (MONTOLÍO *et al*., en prensa). En este sentido se ha diseñado un plan de trabajo cuya primera fase consiste en el análisis empírico de la situación y la identificación del problema (BABBIE, 2000). Para ello, se han elaborado tres extensos cuestionarios cuyas características se describen a continuación.

4. METODOLOGÍA

Como ya se ha adelantado, el trabajo de investigación de la Cátedra en colaboración con el ORGT incluye encuestas a los diferentes actores que intervienen en las comunicaciones tributarias. El objetivo fundamental es obtener una visión holística y científica al recoger las valoraciones sobre la comunicación tributaria tanto desde la perspectiva del emisor del mensaje (personal de la Administración) como desde la óptica de su receptor (ciudadanía). Durante el año 2023 se han realizado encuestas a muestras específicas de sujetos que pertenecen a los siguientes colectivos:

- Encuesta al personal de atención ciudadana de las oficinas del ORGT de la Diputación de Barcelona.
- Ciudadanos usuarios del servicio de atención presencial del ORGT de la Diputación de Barcelona.
- Población contribuyente mayor de 25 años que reside en la provincia de Barcelona[7].

Conviene destacar que los estudios sobre la calidad de comunicación tributaria basados en las percepciones de los agentes que la protagonizan constituyen un campo de investigación emergente con pocas investigaciones que puedan tomarse como punto de partida o referencia. De este modo, como señala GOENAGA en esta misma obra (Capítulo 5), las dos principales fuentes de datos demoscópicos que recogen la opinión pública fiscal de los españoles, a saber, el Centro de Investigaciones Sociológicas y el Instituto de Estudios Fiscales, se ciñen a medir cuestiones como la percepción

7. Este artículo se basa en los resultados de la primera de las encuestas mencionadas, es decir, en la encuesta al personal del ORGT.

de complejidad del sistema tributario y el nivel de autonomía de los contribuyentes para realizar trámites tributarios, pero no incluyen en sus cuestionarios preguntas sobre comunicación tributaria[8].

Si preguntar a la ciudadanía acerca de la calidad de las prácticas comunicativas de las Administraciones tributarias es poco común, todavía es menos frecuente instar a los profesionales a pronunciarse sobre esta misma cuestión[9]. En consecuencia, el ORGT de la Diputación de Barcelona es la primera Administración tributaria del país que ha brindado a su personal la posibilidad de reflexionar sobre una cuestión capital: la imagen que proyectan a la ciudadanía a través de su forma de comunicarse con ella.

Los trabajadores de las oficinas de atención ciudadana del ORGT resultan informantes clave para conocer en profundidad cómo son las prácticas comunicativas de esta Administración tributaria[10]. En realidad, su labor

8. En este punto hay que mencionar que el grupo EDAP, en el marco del proyecto de investigación en el que se inscribe este trabajo (ver nota 1), redactó el bloque variable del barómetro fiscal «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles» del Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de 2022. Este apartado del barómetro está formado por 6 preguntas dedicadas a cuestiones relativas a la comunicación tributaria y los costes de cumplimiento psico-sociales. La elaboración de estas preguntas supuso un reto metodológico por la falta de estudios en esta materia y por la necesidad de formular preguntas adecuadas para informantes de cualquier tipo sociológico y que, además, pudieran ser planteadas fácilmente con la metodología de recogida de datos del barómetro.

9. En 2023 se publicó, por ejemplo, la cuarta edición de la encuesta acerca de la opinión de los economistas asesores fiscales sobre el sistema tributario, promovida por el Registro de Asesores Fiscales (REAF). Como en las encuestas anteriores —realizadas en 2020, 2021 y 2022—, el cuestionario incluía preguntas recurrentes referidas a la complejidad del sistema fiscal, su aplicación por las Administraciones tributarias o la descentralización fiscal, hecho que facilita disponer de resultados longitudinales sobre cómo evoluciona en el tiempo la percepción que tienen los profesionales de las cuestiones mencionadas. Además, cada uno de estos cuestionarios incluye un bloque de preguntas específicas que abordan cuestiones tributarias más novedosas o actuales. En ninguno de estos cuestionarios se ha recogido hasta ahora de manera explícita la opinión de los profesionales fiscales sobre las prácticas comunicativas de las Administraciones tributarias. Con todo, en las preguntas relacionadas con la evaluación del sistema tributario, algunos asesores reconocen que el sistema tributario es muy complejo incluso para ellos y que, en ocasiones, no son capaces de desentrañar, comprender e interpretar adecuadamente determinados aspectos.

10. El informe de la consultora Prodigioso Volcán titulado *¿Habla claro la Administración española? Estudio preliminar sobre el estado del lenguaje administrativo en España* se basó, entre otros datos, en las respuestas de 20 técnicos de la Administración pública a un cuestionario breve. Uno de los resultados del informe es la idea de que el área que debe impulsar la comunicación clara en una institución es el departamento de atención ciudadana (33 % de respuestas de los técnicos encuestados). También son importantes los departamentos de comunicación (22 % de respuestas de los técnicos encuestados), de transformación digital (22 %) y de transparencia (22 %).

consiste, en gran medida, en clarificar contenidos y procedimientos que resultan confusos para los ciudadanos y para las personas jurídicas a quienes van dirigidos. De este modo, la actividad profesional cotidiana de las personas encuestadas permitirá identificar los puntos de dolor de la comunicación del ORGT hacia la ciudadanía.

4.1. EL CUESTIONARIO Y SU DISTRIBUCIÓN

Los datos que aporta este artículo proceden de una consulta a través de una encuesta a todo el personal de atención al contribuyente de la red de oficinas, puntos de información y centro de atención telefónica del ORGT de la Diputación de Barcelona.

La encuesta tiene como objetivo recabar datos que faciliten la consecución de los siguientes objetivos de la investigación.

1. Identificar puntos de fricción en la comunicación entre el ORGT y la ciudadanía.
2. Conocer las causas de estos puntos de fricción.
3. Conocer buenas prácticas de comunicación clara que se aplican en las unidades de atención ciudadana.
4. Recoger propuestas de mejora en la comunicación.
5. Priorizar líneas de mejora en la comunicación entre el ORGT y la ciudadanía.

La consulta se ha realizado por medio de un cuestionario semiestructurado, es decir, que combina preguntas de respuesta predefinida y preguntas abiertas de respuesta libre.

Las preguntas del cuestionario se han estructurado en cuatro bloques temáticos, que cubren los objetivos del estudio y permiten conocer la composición de la muestra.

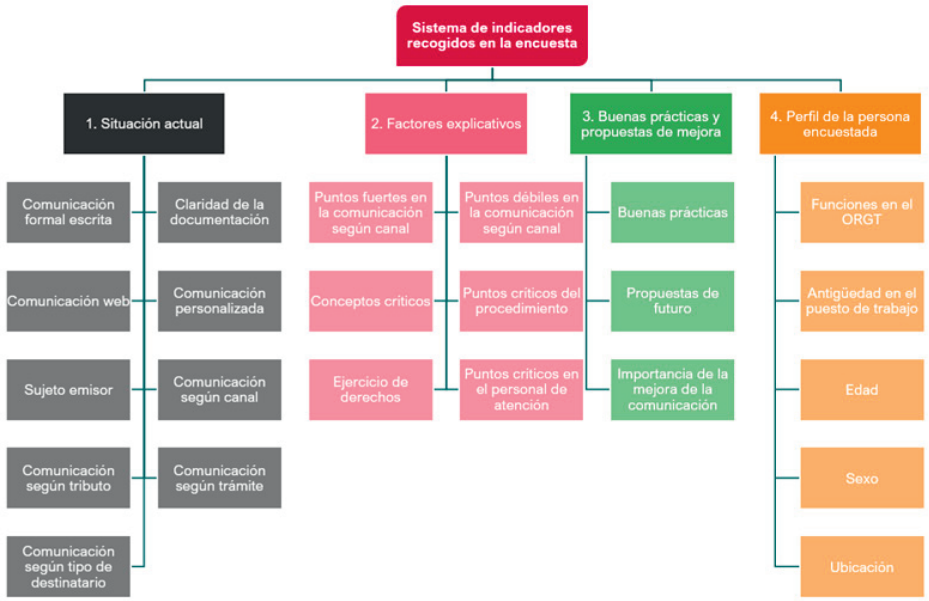


Diagrama 1. Indicadores recogidos en la encuesta a personal de atención ciudadana del ORGT.

La encuesta se ha llevado a cabo con sistema CAWI (*Comptuer Asssited Web Interviewing*); por lo tanto, mediante un cuestionario digital distribuido en línea.

La cumplimentación ha sido autoadministrada: el personal de atención al contribuyente del ORGT ha contestado de forma autónoma a partir de las instrucciones incluidas en el mismo cuestionario y la asistencia de la plataforma de encuestación Typeforms. El cuestionario se distribuyó mediante un correo electrónico enviado a todo el personal de atención al contribuyente desde la misma gerencia del ORGT. El correo incluía un escrito de presentación que animaba a participar en la encuesta y cubría los requisitos del consentimiento informado.

4.2. MUESTRA ENCUESTADA

La recogida de respuestas de la encuesta se efectuó en diciembre de 2022. En total, se obtuvieron 352 respuestas válidas al cuestionario sobre un total de 603 empleados de atención al contribuyente. Estas cifras representan una tasa de respuesta del 58,4 % y permiten estimar el margen de error asociado

a los resultados de la encuesta en un ±3,37 % con un 95 % de intervalo de confianza. Este margen de error significa que los resultados estadísticos deben interpretarse dentro de un intervalo de desviación posible del ±3,37 % sobre los valores obtenidos. Este margen de error se considera estadísticamente bajo y permite afirmar que los resultados tienen una alta fiabilidad.

En cuanto a la edad de los encuestados, nueve de cada diez tienen más de 40 años y solo uno de cada diez tiene menos de 40 años. En consonancia con las edades de las personas encuestadas, encontramos una antigüedad laboral elevada en el ORGT: seis de cada diez encuestados acumulan más de diez años de experiencia como trabajadores en el ORGT; dos de cada diez, entre tres y diez años; el resto, dos de cada diez, hace menos de tres años que trabaja en el ORGT. Podemos decir, por tanto, que los individuos que conforman la muestra poseen una elevada experiencia en la temática abordada.

La mayoría de las personas que contestaron el cuestionario combinan tareas administrativas internas con la atención ciudadana presencial, telefónica y en muchos casos también por correo electrónico. En cuanto al sexo, aproximadamente dos de cada tres respondientes son mujeres, y uno de cada tres, hombres, hecho que refleja la feminización de la plantilla del ORGT. Las respuestas obtenidas están distribuidas, como mínimo, en 78 oficinas diferentes y el centro de atención telefónica. Un total de 110 personas han preferido no indicar la ubicación territorial de la oficina donde trabajan, de manera que no se puede conocer con exactitud la representación territorial de las respuestas.

5. RESULTADOS

La extensión del cuestionario distribuido facilitó la recogida de una importante cantidad de datos que no pueden ser presentados en su totalidad en este artículo. A continuación, el lector hallará una selección de los resultados obtenidos, los cuales le permitirán forjarse una impresión sobre la calidad de las comunicaciones del ORGT dirigidas a la ciudadanía.

5.1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA COMUNICACIÓN ENTRE EL ORGT Y LA CIUDADANÍA

El análisis de la situación actual de la comunicación entre el ORGT y los ciudadanos se ha estructurado siguiendo los elementos de la comunicación —código, canales, emisores, receptores y mensajes contenidos—, adaptados al ámbito tributario.

En primer lugar, el análisis revisa las notificaciones, como acto comunicativo principal entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes que, por su carácter legal y oficial, contienen unos códigos específicos.

En segundo lugar, se analizan los canales de comunicación entre el ORGT y los ciudadanos. Estos canales han tendido a diversificarse en los últimos años: así, al correo postal y a las oficinas presenciales, se ha añadido el canal telefónico, el correo electrónico y la sede electrónica. La sede electrónica implica un cambio de paradigma en la comunicación entre contribuyentes y Administración ya que permite la interacción telemática y no personal. Integra todas las comunicaciones y actos administrativos que pueden hacerse a través de otros canales. Además, es el canal de comunicación destinado a prevalecer sobre los demás.

En tercer lugar, se exponen algunas características de los emisores —en este caso, el personal de atención al contribuyente del ORGT— en cuanto a su predisposición y capacitación hacia la comunicación clara.

En cuarto lugar, se abordan las características de los receptores, es decir, los destinatarios de la comunicación que, en este caso, es toda la ciudadanía con deberes tributarios. Se profundiza, específicamente, en las características de los destinatarios con más dificultades para comunicarse con el ORGT.

Finalmente, se abordan los mensajes, en este caso relativos a los tributos y a los procedimientos tributarios.

5.1.1. Las notificaciones

Las primeras preguntas del cuestionario, relativas a las notificaciones, eran las siguientes:

1.1. En qué medida crees que en el ORGT hemos alcanzado los siguientes objetivos. Contesta en función de lo que percibes desde la unidad de atención donde trabajas:

(Escala de respuesta de 1 a 5 en cada ítem, 1=Nada alcanzado; 5= Totalmente alcanzado + «No lo sé»)

a) Comunicación oficial escrita destinada a la ciudadanía vía correo postal o medios electrónicos:

- Las notificaciones escritas llegan a sus destinatarios.
- La ciudadanía lee las notificaciones que le hacemos llegar.

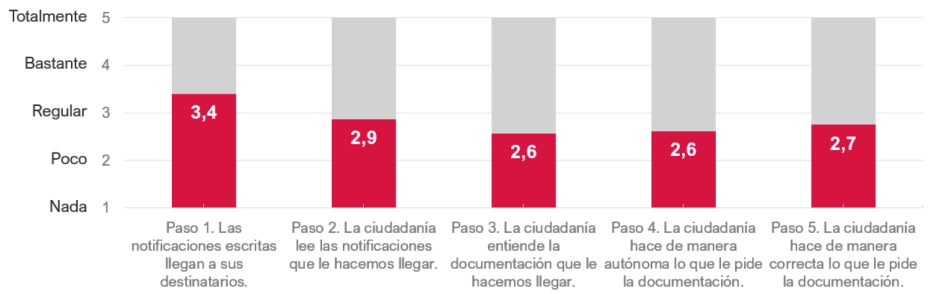
- La ciudadanía entiende la documentación que le hacemos llegar.
- La ciudadanía realiza de manera autónoma lo que le pide la documentación.
- La ciudadanía hace de manera correcta lo que le pide la documentación.
- La ciudadanía conoce sus derechos y deberes tributarios.
- La ciudadanía utiliza activamente los canales disponibles para resolver dudas o hacer reclamaciones.

a.1) Específicamente, con respecto al redactado de la documentación que destinamos a la ciudadanía:

- La comunicación escrita que generamos es precisa, breve y clara.
- Los documentos dan una primera impresión de sencillez e invitan a ser leídos.
- Los textos que generamos están bien estructurados.
- Los textos destacan la información importante a primera vista.
- Los textos están redactados con frases cortas.
- Añadimos a los textos elementos gráficos o visuales (por ejemplo, iconos) para favorecer su comprensión.
- Utilizamos un lenguaje comprensible para personas con bajo nivel de estudios o de comprensión escrita.
- Tenemos claro cuándo tratar de vos, usted o de tú a las personas.
- Los textos tienen un tamaño adecuado de letra.

Como se aprecia en el gráfico 1, la comunicación entre el ORGT y los ciudadanos a través de las notificaciones escritas —enviadas por correo postal o medios electrónicos— tiene un margen de mejora muy amplio, según las respuestas del personal de atención ciudadana del ORGT.

Gráfico 1. En qué medida crees que en el ORGT hemos alcanzado los siguientes objetivos:



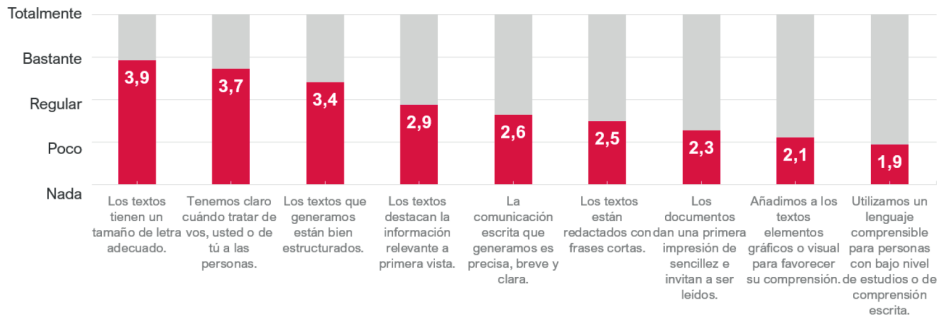
Así, la comunicación a través de las notificaciones ha alcanzado una cierta eficacia en el primer paso, que es conseguir que los documentos lleguen a sus destinatarios (3,4 sobre 5 puntos, equivalente a entre regular y bastante). La suma actual de canales postales y electrónicos para el envío de notificaciones contribuye a este objetivo.

Sin embargo, en los pasos posteriores la comunicación a través de las notificaciones pierde eficacia. De este modo, los ciudadanos leen entre regular y poco (2,9 sobre 5) el escrito de las notificaciones; entienden el escrito entre poco y regular (2,6 sobre 5); consiguen entre poco y regular (2,6 sobre 5) hacer lo que les pide el escrito de forma autónoma. Hacer de forma correcta lo que indica el escrito es un objetivo que se alcanza también entre poco y regular (2,7 sobre 5). Como consecuencia de la situación descrita, las opciones de atención personalizada que se ponen a disposición del ciudadano son muy necesarias para compensar estos déficits en la lectura y comprensión de las notificaciones.

Ante la pregunta sobre qué elementos dificultan a la ciudadanía la comunicación a través de las notificaciones escritas, según las respuestas del personal de atención al contribuyente del ORGT (ver gráfico 2), falla especialmente la accesibilidad del lenguaje, que es entre poco y nada comprensible para personas con bajo nivel de estudios o de comprensión escrita (valoración media de 1,9 en una escala de 5). De hecho, la población con bajo nivel de estudios y de edad avanzada tiene muchos problemas para comprender las notificaciones, y esto la hace más dependiente de terceras personas o de la atención presencial y telefónica del ORGT, ya que su dominio de las herramientas digitales también es muy bajo. El uso de elementos gráficos (como iconos o imágenes) que faciliten la comprensión de los mensajes clave es también insuficiente en las notificaciones (2,1 sobre 5). Asi-

mismo, los textos no dan una suficiente primera percepción de sencillez que invite a leerlos (2,3 sobre 5). Con puntuaciones un poco más altas, pero aún por debajo de lo regular (2,5 y 2,9 en una escala de hasta 5 puntos) encontramos la brevedad, precisión y relevancia de los textos. En general, los textos tienden a estar redactados con frases demasiado largas, los contenidos son extensos, a veces confusos y no se destaca a primera vista de manera suficiente la información más importante. Los aspectos más valorados de las notificaciones por parte del personal del ORGT son la estructuración de los contenidos de los documentos, el uso de un lenguaje respetuoso y el tamaño de la fuente utilizada.

Gráfico 2. En qué medida crees que en el ORGT hemos alcanzado los siguientes objetivos:



En relación con la dificultad de entender las notificaciones, la encuesta ha pedido al personal de atención al contribuyente ejemplos de conceptos o palabras especialmente difíciles de entender para la población. Esta pregunta tiene especial relevancia, dado que la accesibilidad del lenguaje ha sido el aspecto peor valorado de las notificaciones que se envían a los ciudadanos. El listado de ejemplos aportados por el personal encuestado es extenso e incluye vocabulario técnico propio del discurso tributario como *providencia de apremio, diligencia de embargo, período ejecutivo, base liquidable, beneficio fiscal, plusvalía* o *catastro.* La nómina de voces recogida aporta también ejemplos de vocabulario semitécnico (ALCÁRAZ Y HUGUES, 2002), es decir, unidades léxicas del lenguaje común que han adquirido uno o varios significados nuevos en el discurso jurídico administrativo: *abonar, bonificación, demora, domiciliación, fraccionar, liquidación, prorrateo* o *retención*.

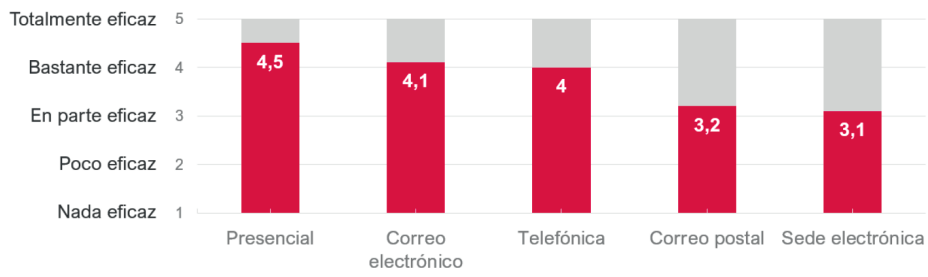
5.1.2. Los canales de comunicación

Las preguntas incluidas en el cuestionario han permitido analizar la eficacia de la comunicación del ORGT mediante cada uno de los cinco cana-

les que tiene habilitados el organismo para comunicarse con la ciudadanía. Tres de los canales son de tipo personal, es decir, se basan en la interacción directa entre ciudadanos y empleados del ORGT: esta comunicación personal se realiza de forma presencial en las oficinas y a distancia por correo electrónico y por teléfono. Los otros dos canales son, en cambio, impersonales y ambos de tipo escrito: por un lado, el correo postal, como medio tradicional y unidireccional de envío de notificaciones; por otro lado, la sede electrónica, como medio no personal que posibilita la interacción con el ciudadano gracias a la programación informática y a la conectividad en línea. De hecho, la sede electrónica es un medio integral que permite al ciudadano informarse, recibir notificaciones, avisos y hacer trámites tributarios completos como el pago de tributos y multas a las Administraciones locales.

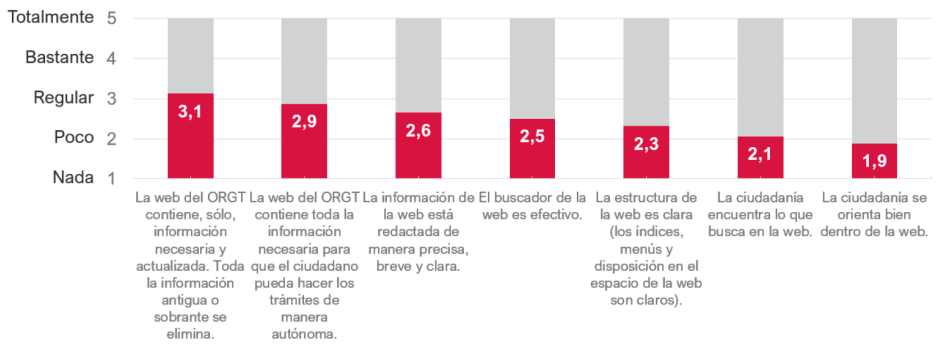
La comunicación a través de la sede electrónica es considerada la más ineficiente por parte del personal del ORGT, a pesar de las ventajas relativas a la inmediatez, la seguridad y al hecho de que es un sistema de comunicación integral (gráfico 3).

*Gráfico 3. ¿Cuál dirías que es el **grado de eficacia** alcanzada en la comunicación vía...?*



Si se pone el foco en la sede electrónica del ORGT, su eficacia es aceptable en cuanto a la validez de la información que contiene. En cambio, la sede electrónica tiene un amplio margen de mejora en cuanto a la claridad y la dosificación de la información y, especialmente, en cuanto a la organización y la presentación de la información y la efectividad de los motores de búsqueda. Como se aprecia en el gráfico 4, el principal problema de la sede electrónica es, de hecho, que a los usuarios les cuesta orientarse en ella y encontrar la información que buscan.

Gráfico 4. ¿En qué medida crees que en el ORGT hemos alcanzado los siguientes objetivos?



A pesar de que la comunicación a través de la sede electrónica es considerada la menos eficaz, como contrapunto, es también el tipo de comunicación que más ha mejorado en los últimos cinco años, en opinión del personal de atención ciudadana del ORGT. Así, un 78 % de las personas que han contestado la encuesta opina que este canal de atención ciudadana ha mejorado en los últimos 5 años; un 17 % considera que no ha variado y solo un 5 % cree que ha empeorado.

Para comprender estas valoraciones, la encuesta ha preguntado qué puntos fuertes y débiles caracterizan la comunicación por la sede electrónica. El principal punto fuerte es la inmediatez, ya que a través de la sede se pueden realizar trámites en tiempo real: el envío y la recepción de documentación son procesos instantáneos y es posible consultar la información en cualquier momento. La sede ofrece también seguridad y garantía, gracias a los medios de identificación que incorpora. Actualmente, a través de la sede electrónica los ciudadanos pueden realizar prácticamente todos los trámites y gestiones posibles; es un medio con más cobertura incluso que los medios presenciales. Además, la sede electrónica integra y facilita el acceso a medios de apoyo personalizado, como el servicio «Quiero que me llamen», «Quiero hacer una consulta por e-mail» o la opción de pedir cita previa para ser atendido presencialmente en las oficinas.

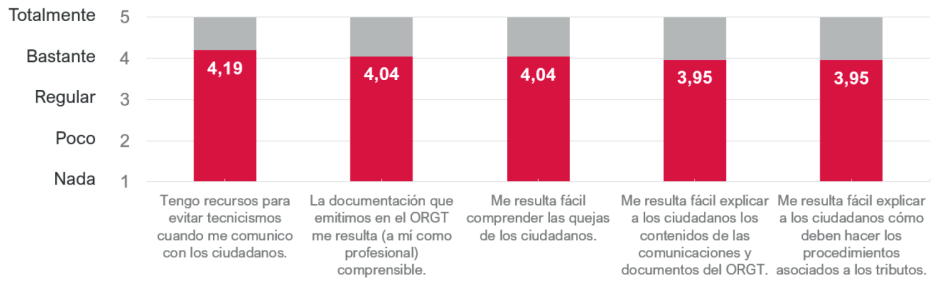
Con mucha diferencia, el principal punto débil de la sede electrónica es su complejidad. Se percibe como poco intuitiva para los usuarios, que no consiguen encontrar el trámite o la información que buscan y se mueven dentro de ella como en un laberinto. Se considera, también, que el buscador no es eficaz y que la información no está redactada de forma suficientemente clara. Todo ello genera una gran cantidad de llamadas y correos

electrónicos en los que la ciudadanía solicita apoyo para utilizar la sede electrónica. Los profesionales afirman en sus respuestas que gran parte de las consultas atendidas actualmente tiene que ver con dónde encontrar los trámites y la información en la sede electrónica del ORGT. Además, los trabajadores del ORGT consideran que la sede electrónica no es un medio que pueda ser considerado universalmente accesible, ya que parte de la población, especialmente la de más edad, carece de competencias digitales y, en consecuencia, no puede usarla. Se hace evidente, asimismo, que no toda la población dispone de identificación electrónica.

5.1.3. Los emisores del mensaje: el personal de atención al contribuyente del ORGT

La encuesta ha incluido preguntas destinadas a captar en qué medida el personal de atención ciudadana del ORGT se siente capacitado para comunicarse de forma clara y efectiva con los ciudadanos. Las respuestas a estas preguntas obtienen en todos los casos puntuaciones elevadas (puntuaciones medias en torno a 4 sobre 5).

Gráfico 5. ¿En qué medida estás de acuerdo con las siguientes afirmaciones?



El gráfico 5 muestra que el personal de atención ciudadana considera que dispone de bastantes recursos para evitar tecnicismos en su comunicación con la población. Asimismo, los trabajadores del ORGT disponen de un alto nivel de comprensión de la documentación que el organismo redacta para los ciudadanos. En coherencia con lo anterior, al personal de atención le resulta bastante fácil aclarar, si es necesario, el contenido de las comunicaciones y los trámites. Además, el personal consigue un buen nivel de empatía con el ciudadano y entiende sus quejas.

A lo largo de la encuesta, se demuestra que el personal expresa una valoración alta de su cualificación, experiencia y voluntad de servicio para conseguir una comunicación clara y efectiva. De hecho, muchos de los puntos fuertes destacados para los canales de atención personales aluden de manera implícita o explícita a esta consideración.

La encuesta pregunta al personal de atención ciudadana si querría recibir formación o capacitación sobre algún aspecto de atención ciudadana. Ante esta pregunta, un 42 % mencionan que sí querrían recibir formación —independientemente de que, como se afirma, ya reciben formación de manera periódica—. Los aspectos sobre los que querrían recibir formación son los siguientes:

1. Habilidades comunicativas y gestión de emociones en la comunicación.
2. Normativa y procedimientos de los tributos.
3. Técnicas de comunicación clara. Habilidades para transmitir la información de forma comprensible y eficaz, oralmente y por escrito.
4. Atención a la diversidad (trato a personas con discapacidad, sin conocimiento del idioma, de edad avanzada y personas sin competencias digitales).

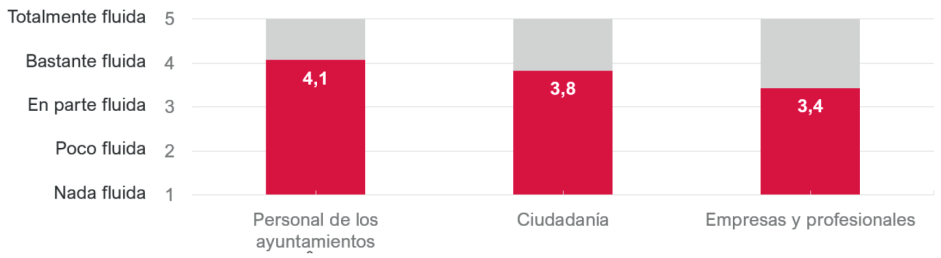
5.1.4. Los destinatarios del mensaje: ayuntamientos, ciudadanía y personas jurídicas

El ORGT se comunica con tres tipos de destinatarios. El principal y más numeroso son los ciudadanos, en su condición de personas físicas empadronadas en un municipio. El siguiente tipo de destinatario son las personas jurídicas y profesionales autónomos. Se trata de un grupo menos numeroso, pero que paga tributos específicos a las Administraciones locales y es sujeto de una parte importante de los trámites que gestiona el ORGT. Además, hay que tener en cuenta que se trata de un colectivo obligado a realizar sus trámites vía sede electrónica. En este grupo de personas jurídicas y profesionales predominan autónomos, pequeños empresarios y propietarios de comercios locales. El tercer interlocutor del ORGT son los ayuntamientos con los que se ha establecido un convenio de delegación de competencias de recaudación de impuestos locales. La comunicación con los ayuntamientos es necesaria para realizar trámites que requieren coordinación entre el

ORGT y el consistorio y también para derivarse mutuamente demandas ciudadanas que no pueden resolverse directamente.

El gráfico 6 expone las valoraciones del personal del ORGT en relación a la fluidez en las comunicaciones que mantiene el organismo con cada tipo de interlocutor. Se observa cómo con los ayuntamientos se ha logrado una comunicación bastante fluida. La fluidez en la comunicación con la ciudadanía es también bastante alta (3,8). La comunicación con empresas y profesionales se considera, en cambio, la menos fluida (3,4 de valoración media sobre 5).

Gráfico 6. ¿Cuál es el grado de fluidez de la comunicación con...?



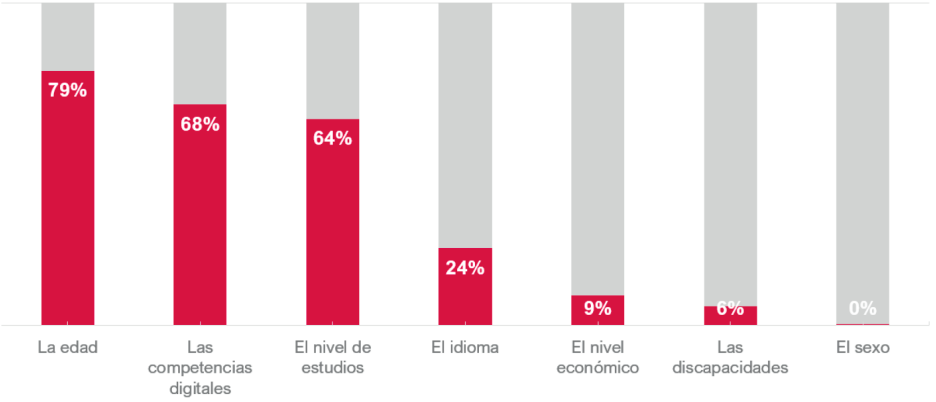
Las dificultades en la comunicación con las empresas y los profesionales derivan de la obligatoriedad de estos colectivos de hacer todos los trámites por medios electrónicos, sin opción de atención en las oficinas ni de hacer trámites en papel (cuando la web, como ya se ha visto, todavía no es lo suficientemente clara).

Por lo que respecta a la ciudadanía, se trata de un colectivo muy heterogéneo de personas, con grandes desigualdades entre sí en cuanto a la facilidad de comunicación con la Administración pública. Como muestra el gráfico 7, las variables asociadas a una mayor dificultad de comunicación con el ORGT son la edad, las competencias digitales y el nivel de estudios. Las tres variables están muy correlacionadas entre sí, pues las personas de edad más avanzada se caracterizan también por tener un menor nivel de estudios y una menor competencia digital. En el extremo contrario, los contribuyentes más jóvenes (especialmente menores de 40 años) son los que acumulan un mayor grado de instrucción y de dominio de los medios telemáticos de comunicación.

El idioma es también una barrera importante en la comunicación, que afecta a la población de origen inmigrante. En algunos municipios el por-

centaje de inmigrantes es elevado y es en las oficinas de estos territorios donde más se destaca esta dificultad.

Gráfico 7. ¿Cuáles son las variables de la población que implican una mayor dificultad para conseguir una comunicación eficaz?



5.1.5. Los tributos

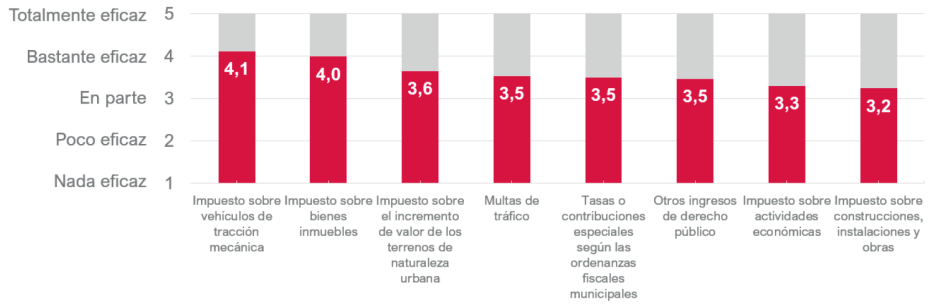
Los tributos locales delegados por los ayuntamientos que gestiona el ORGT se agrupan en los siguientes 8 tipos:

1. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
2. Impuesto sobre bienes inmuebles.
3. Impuesto sobre el aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.
4. Multas de tráfico.
5. Tasas o contribuciones especiales según las ordenanzas fiscales municipales.
6. Otros ingresos de derecho público.
7. Impuesto sobre actividades económicas.
8. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

Para cada uno de ellos, se ha preguntado al personal de atención ciudadana del ORGT qué grado de eficacia se ha alcanzado en la comunicación

para su recaudación. Como se puede ver en el gráfico 8, de acuerdo con las respuestas, se ha logrado una comunicación bastante eficaz en relación al impuesto de vehículos de tracción mecánica (IVTM) y el impuesto de Bienes Inmuebles (IBI). Ambos son también los dos impuestos más frecuentes. Para el resto de impuestos se ha alcanzado una comunicación menos eficaz (con puntuaciones entre 3 y 3,5 puntos sobre 5). Los impuestos donde la comunicación es menos eficaz, según las valoraciones obtenidas, son el Impuesto de Actividades Económicas (IAE), que afecta exclusivamente a empresas y profesionales y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), que atañe tanto a particulares, como a comunidades de vecinos, profesionales y empresas.

Gráfico 8. ¿Cuál es el grado de eficacia de la comunicación entre el ORGT y la ciudadanía en relación con los siguientes tributos?

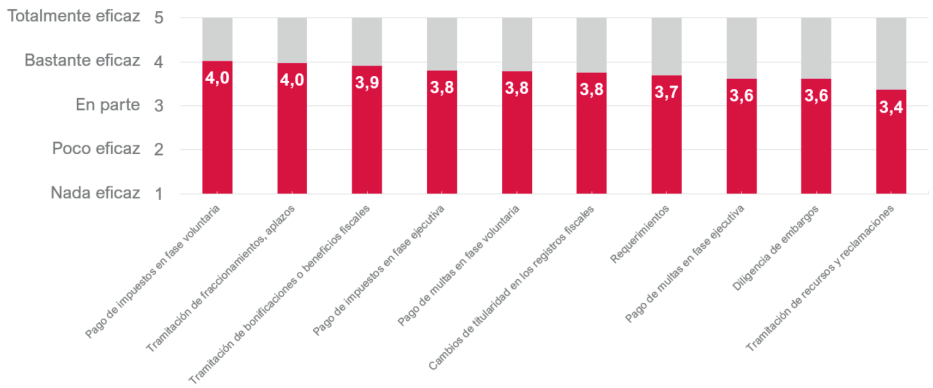


5.1.6. Los trámites

Los trámites que gestiona el ORGT pueden clasificarse de diferentes formas. Una de ellas sigue una escala que va de la máxima voluntariedad al máximo constreñimiento en el pago de los impuestos. La eficacia de la comunicación tiene una correlación directa con el grado de voluntariedad del trámite que se evalúa. Así pues, como se recoge en el gráfico 9, la eficacia es máxima (4 sobre 5) en la fase voluntaria de pago de impuestos y baja hasta el 3,6 sobre 5 en la fase ejecutiva de pago de multas y las diligencias de embargos. La comunicación menos efectiva se atribuye a la tramitación de recursos y reclamaciones. En relación con este trámite, los profesionales destacan que muchos ciudadanos tienen dificultades para expresarse por escrito y hacer las reclamaciones por las vías formales previstas; que presentan dificultades para explicar con claridad lo que quieren y justificarlo, para llenar correctamente la parte expositiva y la parte de solicitud. Además, el personal del ORGT reconoce poca previsión de apoyo específico a

los ciudadanos para este tipo de comunicación, en el que el ciudadano se convierte en el emisor del mensaje. El hecho de no prever fórmulas efectivas de apoyo en estos casos es disuasivo para el ciudadano, que tiende entonces a formular sus quejas de manera informal y fuera de los canales que garantizan que el ORGT recibirá su mensaje.

Gráfico 9. ¿Cuál es el grado de eficacia de la comunicación entre el ORGT y la ciudadanía en relación con los siguientes trámites?



Una vez presentada la situación actual de la comunicación del ORGT hacia la ciudadanía, en el epígrafe siguiente expone la identificación de estrategias que aplica el personal de atención ciudadana para conseguir una comunicación clara y efectiva. Además, también se han recogido una serie de propuestas del personal del ORGT para avanzar en el derecho a entender del ciudadano.

6. PROPUESTAS DE MEJORA

La compilación de las propuestas de mejora que sugería el personal del ORGT se realizó a partir de las siguientes dos preguntas:

3.1.¿Puedes poner algún ejemplo de estrategia o medida concreta que has aplicado a la unidad de atención del ORGT donde trabajas para mejorar la comunicación con la ciudadanía en cualquiera de sus aspectos? (respuesta abierta)

3.2. ¿Cuáles de las siguientes propuestas te parecen más útiles para mejorar la comunicación con la ciudadanía? Marca un máximo de tres:

□ Potenciar las redes sociales como canal bidireccional de comunicación.

□ Potenciar material audiovisual en la web del ORGT (ej. vídeos tutoriales).

□ Incluir las videollamadas como canal adicional de comunicación.

□ Incorporar a la web del ORGT la función de asistente virtual, a partir de inteligencia artificial.

□ Reforzar las competencias digitales de la población, a través de acompañamiento o formación.

□ Usar un lenguaje más cercano y claro en todos los documentos del ORGT.

□ Explicar mejor para qué se utilizan los tributos que se recaudan.

□ Explicar mejor las sanciones que comporta no pagar los tributos.

□ Explicar mejor qué es el ORGT.

Las respuestas obtenidas a la pregunta 3.1, en la que los informantes enumeraban en un campo abierto las estrategias que ya se están aplicando, destacan el esfuerzo por clarificar el lenguaje como la estrategia más habitual. Se trata de una estrategia aplicada sobre todo oralmente en la comunicación personal y que, por ahora, se ha trasladado menos al lenguaje escrito, donde aún tienen más peso las rutinas discursivas administrativas y jurídicas. Se remarcan otras estrategias y actitudes igualmente importantes, como la voluntad de servicio y de empatía, el tiempo de escucha y atención destinado a cada persona, el fomento de la proactividad del ciudadano para pedir ayuda, la edición de esquemas y manuales de trámites habituales y la unificación de criterios de respuesta entre el personal de una misma oficina.

En cuanto a la pregunta 3.2, que ofrecía una serie de propuestas planteadas para mejorar la comunicación con la ciudadanía, las que obtienen más apoyo son las que tienen que ver con utilizar un lenguaje más claro y cercano en los documentos del ORGT y la incorporación de herramientas (asistente virtual, vídeos tutoriales, etc.) para facilitar la orientación dentro de la sede electrónica (gráfico 10).

Gráfico 10. ¿Cuáles de las siguientes propuestas te parecen más útiles para mejorar la comunicación con la ciudadanía?



Resulta altamente significativo que los propios trabajadores de las oficinas de atención ciudadana y del *call center*, expertos en la materia tributaria, apoyen mayoritariamente la idea de que es necesario que el ORGT use un lenguaje más asequible en todos los documentos que emite. Esta es la propuesta de mejora que genera mayor consenso en las respuestas al cuestionario. En este sentido, es necesario aplicar en la documentación escrita estrategias de clarificación del leguaje que los profesionales del ORGT manifiestan que ya están empleando oralmente en la atención personal presencial.

7. CONCLUSIONES

La Cátedra UB-DIBA sobre Comunicación clara aplicada a las Administraciones públicas se constituye con el compromiso de aportar conocimiento y apoyo a la Diputación de Barcelona para conseguir una comunicación más clara con la ciudadanía y garantizar así su derecho a entender. Uno de los ámbitos donde la comunicación tiene más déficits de claridad es el ámbito tributario. Por ello, un primer paso para aportar conocimiento ha sido consultar al personal de atención al contribuyente del ORGT de la Diputación de Barcelona qué dificultades se encuentran en la comunicación con los contribuyentes. Las valoraciones recogidas hay que contextualizarlas en las funciones que desarrolla el personal del ORGT. Estas valoraciones

se complementarán en estudios posteriores con la publicación de los resultados de una consulta realizada a ciudadanos que se comunican con el ORGT.

Los resultados de la consulta al personal de atención ciudadana del ORGT aportan orientaciones muy significativas para avanzar en el derecho a entender de la población:

1. Las notificaciones son el acto comunicativo por excelencia de las Administraciones tributarias. Son escritos administrativos con valor jurídico que se caracterizan por utilizar los códigos propios de la Administración y del ámbito jurídico. Este tipo de códigos ponen en el centro a la propia Administración, pero no al ciudadano destinatario, para quien este tipo de documentos, en consecuencia, resulta poco comprensible. Por lo tanto, los códigos comunicativos que caracterizan las notificaciones aportan más seguridad jurídica al emisor —en este caso el ORGT— que al receptor.

   Los resultados de la encuesta indican que el grado de comprensión de las notificaciones por parte de las personas destinatarias es bajo, debido, sobre todo, al lenguaje jurídico-administrativo que utilizan y el apoyo en textos exclusivamente verbales, sin elementos visuales que faciliten la comprensión. Este lenguaje es una barrera comunicativa especialmente importante para las personas de más edad y con menos estudios. Este colectivo de población sufre actualmente una doble exclusión en el ámbito tributario: la que supone el lenguaje jurídico-administrativo de las notificaciones y la que supone la administración electrónica, debido a la brecha digital.

2. La administración electrónica es, y está destinada a ser aún más, el canal de comunicación preferente entre Administración y ciudadano. Sin embargo, este canal es actualmente el que tiene más déficits de claridad, en opinión del personal del ORGT encuestado. Los usuarios de la sede electrónica del ORGT tienen problemas para orientarse dentro de este espacio digital y para conseguir hacer sus trámites. La administración electrónica está, por ahora, lejos de conseguir el grado de eficacia comunicativa alcanzada con los canales donde hay una atención personal (sea presencial, telefónica o por correo electrónico).

   Por otro lado, el gran espacio virtual de la sede electrónica amplía la cantidad de textos escritos a través de los cuales se comunica. La comunicación escrita ya no son sólo las notificaciones, sino también

toda la estructura de instrucciones e informaciones que contiene la sede electrónica. Por ello, podemos decir que la claridad de los contenidos de la sede electrónica es un objetivo tan importante como la claridad de las notificaciones. Uno de los grandes puntos fuertes del ORGT es haber cuidado y reforzado los canales de atención personal, especialmente durante la pandemia y durante este proceso de transición hacia una administración cada vez más electrónica.

La demanda de atención a través de los canales personales —sobre todo telefónico y por correo electrónico— ha tendido a aumentar en los últimos años —o así lo sienten los empleados de atención al usuario—. Gran parte de estas demandas de atención se derivan directamente de las dificultades de comunicación con la sede electrónica y las notificaciones. Así, muchas de las consultas son peticiones de apoyo para encontrar un determinado vínculo en la sede electrónica o para saber qué hay que hacer con una notificación recibida. A medida que la sede electrónica se haga más intuitiva y las notificaciones más claras, es de esperar que baje la presión de demandas de apoyo personal que provocan. El mayor dominio de las herramientas digitales y de nivel de estudios de las generaciones jóvenes de contribuyentes contribuirá probablemente, también, a la disminución de estas necesidades de apoyo.

3. Hay dos formas de comunicación que parecen menos cuidadas por parte del ORGT: por un lado, la formulación de quejas y reclamaciones y, por otro, la comunicación con profesionales y personas jurídicas. En el primer caso, se detecta poca previsión de apoyo específico a los ciudadanos para formular quejas y sugerencias. Este tipo de comunicación, donde el ciudadano se convierte en el emisor y no ya en el receptor, implica un mayor grado de esfuerzo por parte del ciudadano. La falta de anticipación de estrategias eficaces de respaldo en tales circunstancias desalienta al ciudadano, quien suele expresar sus inquietudes de forma informal y al margen de los canales que aseguran la recepción de su mensaje por parte del ORGT.

   En cuanto a los profesionales y personas jurídicas, se observa que son un colectivo que sufre tanto o más que los ciudadanos los déficits de comunicación clara de la Administración. Además, están obligados a hacer todas las gestiones por el canal actualmente menos claro en términos de comunicación, que es la sede electró-

nica. Los resultados de la encuesta sugieren que es importante prestar atención y cuidar igualmente la comunicación con este colectivo, detrás del cual están los autónomos, comerciantes y empresarios de cada ciudad o pueblo.

4. Es necesario potenciar el empleo de algunas estrategias de simplificación del lenguaje que el personal de atención ciudadana del ORGT está aplicando hasta ahora en la comunicación presencial oral. En este sentido, conviene proponer nuevas formulaciones lingüísticas, cambios tipográficos, infográficos y de diseño en los documentos escritos emitidos por el ORGT a fin de conseguir nuevas versiones de estos textos más comprensibles para la ciudadanía y sin ambigüedades interpretativas.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. (2020-2023). *Plan estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-estrategico-agencia-tributaria-2020-2023/plan-estrategico-agencia-tributaria-2020-2023.html

ALARCÓN, G. (2018). La conciencia fiscal. En E. GIMÉNEZ-REYNA y S. RUIZ (coords.), *El fraude fiscal en España* (pp. 1069-1092). Thomson Reuters Aranzadi.

ALCARAZ, E. y HUGHES, B. (2020). *El español jurídico*. Ariel.

BABBIE, E. R. (2000). *Fundamentos de la investigación social*. International Thomson.

BELMONTE, E., CABO, D. y ÁLVAREZ, M. (2024). Miles de millones sin gastar en ayudas que no llegan. *Civio*, 15 de febrero de 2024. https://civio.es/2024/02/15/ejecucion-presupuestaria-ayudas/

CICUÉNDEZ, R. (2018). Los ciudadanos y la política fiscal: opiniones y actitudes de los españoles hacia los impuestos. *Documento para su presentación en el IX Congreso Internacional en Gobierno, Administración y Políticas Públicas GIGAPP, Madrid (España) 24-27 de septiembre de 2018.*

COSTAS, E., FERRER, C. y PONCE, J. (2022). *El impacto de los trámites administrativos en el acceso a las prestaciones sociales. Una perspectiva conductual*. Taula d'Entitats del Tercer Sector Social de Catalunya.

CUESTA, A., REYES, A. y ROSETH, B. (2019). *La importancia de ser claro: Programa de Lenguaje Claro: Evidencia en la reducción de la carga administrativa en Colombia*. IDB Working Paper Series, No. IDB-WP-983, Inter-American Development Bank (IDB), Washington, DC. https://doi.org/10.18235/0001683

FOREMNY, D. (2020). *¿Qué sabemos sobre los impuestos que pagamos? ¿Y saber más cambia nuestra forma de pensar sobre la redistribución?* El Observatorio Social, Fundación La Caixa. https://elobservatoriosocial.fundacionlacaixa.org/es/-/que-sabemos-sobre-los-impuestos-que-pagamos-

GARCÍA, M. Á., POLANCO, F. y MONTOLÍO, E. (2020). Redacción clara: un *nudge* y una respuesta a la exigencia democrática de transparencia entre la Administración y la ciudadanía. En J. PONCE (coord.), *Acicates (Nudges), buen gobierno y buena Administración. Aportaciones de las Ciencias conductuales, Nudging y sectores público y privado* (pp. 191-215). Marcial Pons.

GOENAGA, M. (2020). Los relatos tributarios en la prensa española. *Revista Internacional de Sociología*, 78(1), e147. https://doi.org/10.3989/ris.2020.78.1.18.191

MONTOLÍO, E. (2023). La Administración somos todos. Pero ¿nos habla a todos? En Carmen Pastor (dir.), *El español en el mundo 2023. Anuario del Instituto Cervantes* (pp. 247-266). Instituto Cervantes. https://cvc.cervantes.es/lengua/anuario/anuario_23/montolio/p01.htm

MONTOLÍO, E., GARCÍA, M. Á. y FORMENT, M. (2024). Análisis y clarificación de la comunicación tributaria española: el proyecto de investigación ComTClar. En A. R. RETEGUI Y F. BERNABÉ (EDS.), *Lenguaje claro en Iberoamérica. Principios y prácticas*. (557-568). La Ley SAEeI, Thomson Reuters Americas B. V.

MONTOLÍO, E. y TASCÓN, M. (2020). *El derecho a entender. La comunicación clara, la mejor defensa de la ciudadanía*. Catarata.

MORA, T. (2020). La educación fiscal, una estrategia para mejorar la cultura fiscal: la experiencia de la Agencia Tributaria de Catalunya, *Revista de Educación y Derecho*, 26,. https://doi.org/10.1344/REYD2022.26.40643

OECD. (2021). *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía: Guía sobre educación tributaria en el mundo.* OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/17a3eabd-es

PRODIGIOSO VOLCÁN. (2020). *¿Habla claro la Administración española? Estudio preliminar sobre el estado del lenguaje administrativo en España*. https://comunicacionclara.com/habla-claro-la-administracion/prodigioso-volcan-habla-claro-la-administracion.pdf.

REGISTRO DE ASESORES FISCALES (REAF). (2023). *La opinión de los economistas asesores fiscales sobre nuestro sistema tributario*. Institut d'Economia de Barcelona. https://economistes.org/wp-content/uploads/2023/06/La-opini%C3%B3n-de-los-economistas-asesores-fiscales-sobre-nuestro-sistema-tributario-2023-1.pdf

RUIZ, S. (2018). Educación para el cumplimiento tributario. En E. GIMÉNEZ-REYNA y S. RUIZ (coords.), *El fraude fiscal en España* (pp. 1131-1159). Thomson Reuters Aranzadi.

VÁZQUEZ, Y. y SALADRIGAS, H. M. (2019). La construcción estratégica del discurso en comunicación: Análisis de un caso de discurso tributario en Cuba. *Question/Cuestión*, 1(64). https://doi.org/10.24215/16696581e224

Sección II

Buena administración y estrategias en las actuaciones de recaudación

Capítulo 7

La buena administración en las actuaciones de recaudación [1]

Borja Garín
Universitat de Barcelona

José-Andrés Rozas
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. PLANTEAMIENTO. 2. LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO. 3. LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN LAS ACTUACIONES DE RECAUDACIÓN. 4. SÍNTOMAS Y PROFILAXIS. *4.1. Jurisprudencia internacional y europea.* 4.1.1. El pacífico disfrute de la propiedad. 4.1.1.1. El caso *Yukos*. 4.1.1.2. Actuaciones de compensación, duplicidad y embargo. 4.1.1.3. Devolución de créditos fiscales. 4.1.2. Premisas constitucionales de la asistencia mutua en materia de recaudación. 4.1.2.1. Procedimientos ejecutivos. 4.1.2.2. Retenciones a cuenta. *4.2. Jurisprudencia nacional.* 4.2.1. Tribunal Supremo. 4.2.1.1. Contestaciones a la Solicitud de fraccionamiento y aplazamiento. 4.2.1.2. Obligatoriedad de resolver recurso antes de dictar providencia de apremio. 4.2.1.3. Obligatoriedad de resolver motivadamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento.

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.* Borja Garín ha elaborado los epígrafes 1, 2, y 3.2. José-Andrés Rozas el resto de los epígrafes. El epílogo está redactado entre ambos autores.

4.2.1.4. Cómputo de plazos. 4.2.2. Tribunales Superiores de Justicia. *4.3. Actuaciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente.* 4.3.1. Mínimo de subsistencia. 4.3.2. Actuaciones de derivación de responsabilidad. 4.3.3. Reembolso de créditos fiscales y garantías. 5. CONCLUSIÓN. 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. PLANTEAMIENTO

Uno de los objetivos del proyecto de I+D+i del que arranca esta obra colectiva era el de tratar de contribuir, modestamente, a un más eficiente y justo desarrollo de las actuaciones de recaudación tributaria. Tanto mediante una clarificación de las comunicaciones que jalonan su desarrollo como de una más sencilla y ajustada a Derecho ordenación de las mismas. Como ya apuntaba Adam Smith, tres son las exigencias básicas de un sistema tributario: equidad, certidumbre y claridad.

Con esta finalidad, el grupo de juristas que hemos participado en el proyecto organizamos tres seminarios tratando de discernir en qué aspectos concretos de sus actuaciones de recaudación las Administraciones tributarias españolas presentaban un más amplio margen de mejora o habían desplegado iniciativas de mayor interés y alcance[2].

Tal y como en un cuerpo humano es el dolor la señal ordinaria de la enfermedad, en las relaciones jurídicas son los recursos —judiciales o administrativos— los que dan razón de alguna patología en su devenir. Atender, pues, a aquellos aspectos de las actuaciones recaudatorias en los que son más frecuentes los recursos y quejas de los contribuyentes se adivina como un buen método para diagnosticar sus disfunciones y proponer sus remedios.

Esta metodología se enmarca en lo que durante las últimas décadas se ha venido identificando en los estudios de Derecho público como principio,

2. A este propósito se celebraron tres seminarios a lo largo del curso académico 2022/2023, cuyos resultados se tradujeron en la publicación de seis papeles de trabajo publicados en la Colección del Grupo de Derecho tributario y política fiscal y de la empresa, del Depósito digital de la UB. En concreto, este artículo trae causa de los elaborados para su discusión en dichos seminarios por Borja Garín, «Buena administración y prácticas de recaudación» y por José-Andrés Rozas, «Perfil constitucional de las actuaciones de recaudación». Siendo únicamente responsabilidad de los firmantes su contenido, hemos de agradecer a quienes participaron en su organización y desarrollo su valiosa colaboración y aportaciones: Gil Hortal, Josep Godall, Pablo Grande, Iván Mesón, Patricia Francés, Rafael Olañeta, Marina Serrat, Cristina García Herrera, Fernando Polanco, María Ángeles García Asensio y Mar Forment.

deber, o derecho a la buena administración (epígrafe 1), que, lógicamente, también tiene sus manifestaciones concretas en el ámbito específico de las actuaciones de recaudación (epígrafe 2).

Definido el contexto del estudio, el análisis del particular —los síntomas de las disfunciones y las distintas profilaxis sugeridas para su prevención— se estructura en tres bloques. En primer lugar, la mirada se ha dirigido a algunas manifestaciones que de todo ello se han localizado en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y en la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (epígrafe 3.1); a continuación, el foco se ha dirigido a aquellas sentencias que provienen de los órganos jurisdiccionales españoles (epígrafe 3.2); para terminar dirigiendo la atención a lo que ha merecido la atención del Consejo para la Defensa del Contribuyente (epígrafe 3.3).

2. LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

De un tiempo a esta parte, se ha ido desarrollando jurisprudencialmente la irradiación del principio de buena administración en nuestro ordenamiento jurídico y, en concreto, en los procedimientos tributarios.

Esta hercúlea labor, ha sido liderada por el Tribunal Supremo, órgano que ha centrado su labor, sobre todo, en dos elementos clave: definir la posibilidad aplicativa del «metaprincipio» de buena administración y clasificar, en función de los asuntos en que correspondía pronunciarse, en qué caso se consideraba vulnerada la misma o no.

En primer lugar, todo avance en la conceptualización del derecho a una buena administración ha tenido como punto de partida la inclusión del mismo en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea[3].

3. Recuerda FRAGALE (2019, p. 127) que «su aparición en el terreno del derecho positivo tuvo lugar en el año 2000 con la ratificación de la Carta de Niza que, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el 1.º de diciembre de 2009, es jurídicamente vinculante. En efecto, debe recordarse que el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea declara que "la Unión reconoce los derechos, libertades y principios consagrados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea del 7 de diciembre de 2000, adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, que tiene el mismo valor jurídico que los Tratados"».

Partiendo del precepto anterior, ha resultado muy relevante el hecho de que, desde 2017[4], el Tribunal Supremo haya considerado de directa aplicación el derecho a una buena administración. Para ello, el Tribunal Supremo reconoce en todo momento la influencia del derecho de la UE. Un buen ejemplo de ello, es su sentencia de 15 de octubre de 2010 donde afirma que

> «el derecho de los ciudadanos a una buena administración, (...) consustancial a las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros de la Unión Europea, (...) ha logrado refrendo normativo como derecho fundamental en el artículo 41 de la Carta del Consejo de Niza de diciembre de 2000, al enunciar que este derecho incluye en particular la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones».

A su vez, el propio Tribunal Supremo ha considerado este principio como parte de nuestro ordenamiento jurídico interno, contemplado en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española, así como en otros varios preceptos de rango legal (como, por ejemplo, el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público).

Este hecho ha resultado de vital importancia, puesto que considerar positivizado el derecho a una buena administración en nuestro ordenamiento interno ha evitado una inoperante discusión jurídica sobre la manera en que irradiaba el derecho de la Unión Europea a nuestro ordenamiento jurídico (discusión que ha tenido gran relevancia en otros países de la Unión Europea, como es el caso de Italia, donde el tema ha originado ríos de tinta[5]).

---

4. Un ejemplo de ello son las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2017 (c. 2379/2015) de 17 de abril de 2017 (c. 785/2016) y 5 de diciembre de 2017 (c. 1727/2016).

5. Así, la discusión en Italia por su Corte de Casación ha sido si el artículo 41 de la CDFUE era directamente aplicable a los procedimientos italianos o únicamente a los que intervenían Instituciones europeas. El tema ha originado una gran discusión entre una interpretación *extensiva o restrictiva,* resuelto, entendiendo que existe una doble comprensión del citado artículo 41, como derecho subjetivo y como principio derivado de las tradiciones constitucionales comunes. Al respecto, URANIA GALETTA (2019, p. 28) afirma que «e, in effetti, dal 1.º dicembre 2009 ad oggi non è identificabile un approccio giurisprudenziale inteso a distinguere chiaramente, nei contenuti, le garanzie connesse al diritto ad una buona amministrazione, a seconda che esso sia inteso come principio generale (e quindi applicabile per i casi di amministrazione comunitaria indiretta) ovvero come diritto ex art. 41 CDUE (e, quindi, applicabile solo ai casi di amministrazione comunitaria diretta). Tanto più che resterebbe fuori da questa distinzione fra amministrazione diretta ed amministrazione indiretta tutta quell'ampia casistica riconducibile al fenomeno della c.d. amministrazione comunitaria mista/congiunta, che si caratterizza per un'interazione continua fra amministrazioni nazionali e amministrazioni UE, la quale rende di per sé impossibile

Gracias a la interpretación del Tribunal Supremo, nos hemos ahorrado una interesante pero nebulosa discusión sobre el papel aplicativo de los derechos recogidos en la Carta Fundamental de Derechos de la Unión Europea, las tradiciones constitucionales comunes o las diferencias entre derechos, deberes y principios.

Sin embargo, este último punto sí que debe ser tomado en consideración, en aras de avanzar en el diseño de un estándar de buena administración en la aplicación de los procedimientos tributarios. Esta conceptualización no solo debe ayudar a una sistematización del proceder de la Administración, sino también aclarar cómo debe/puede actuar todo partícipe del procedimiento. El deber de buena administración[6] debe regular un actuar administrativo por parte de los funcionarios. El derecho de buena administración permite al contribuyente reivindicar sus derechos subjetivos vulnerados. El principio de buena administración debe conceptualizarse como garantías, objetivas y reguladas, que deben cumplirse en todo procedimiento tributario. Avanzar en dicha conceptualización consideramos que puede ser de gran utilidad para que la buena administración no se convierta en un cajón de sastre etéreo que dependa de los casos que acaben elevándose al Tribunal Supremo[7].

Es el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2021, el que ha afirmado que la buena administración

> «por un lado constituye un deber y exigencia a la propia Administración que debe guiar su actuación bajo los parámetros referidos, entre los que se encuentra la diligencia y la actividad temporánea; por otro, un derecho del

---

segmentare artificialmente le garanzie procedimentali; al pari di come risulta impossibile segmentare le varie fasi procedimentali per separarle nettamente l'una dall'altra».

6. Como afirma PONCE SOLE (2001, p. 127), «el procedimiento se configura como uno de los instrumentos jurídicos que posibilita el cumplimiento del deber de buena administración y constituye un elemento de legitimación de la actuación administrativa, de manera que el principio de buena administración debería tener reflejo en todas sus fases». El respeto del justo procedimiento (*due process*) es garantía de buen hacer.

7. Para ello, como destaca JUAN LOZANO (2023, p. 168), «la identificación de las exigencias implícitas del deber de buena administración habitualmente comienza, en un plano casuístico, en el orden jurisprudencial; pero si se aspira a la generalización de su implantación y a una efectividad que alcance a toda la actuación administrativa (y no únicamente al reconocimiento de sus efectos sobre los casos concretos objeto de control judicial), es necesario elevarse desde una perspectiva de defensa (sin negarla ni desconocer su relevancia) y trascender hasta una dimensión de configuración normativa informada por las exigencias de la buena administración». Su dimensión como deber administrativo es más trascendente que como derecho del contribuyente.

administrado, que como tal puede hacerse valer ante la Administración en defensa de sus intereses».

Evidentemente, además, para que esta clasificación tenga algún sentido práctico, deben regularse consecuencias objetivas y subjetivas, previstas para el incumplimiento de este estándar, tema que excede en esta ocasión esta breve introducción.

3. LA BUENA ADMINISTRACIÓN EN LAS ACTUACIONES DE RECAUDACIÓN

En primer lugar, al hablar de recaudación, debemos diferenciar dos planos que nos ayudarán a distinguir entre dos conceptos, buena administración y buena gobernanza.

Si entendemos la recaudación tributaria como un elemento de política fiscal, nos centraremos en estrategias para aumentar la misma. Estas estrategias irían destinadas a valorar las relaciones entre los contribuyentes y la Administración y cómo, influyendo en las mismas, puede aumentarse dicha recaudación. Para ello, entre otras cuestiones, se podría analizar la conflictividad tributaria para introducir mejoras, los *nudges* y cómo estos pueden mejorar la conducta del contribuyente, el régimen sancionador y cómo cambiarlo para conseguir una conducta más colaborativa del contribuyente, el lenguaje claro de las notificaciones o cómo este puede mejorar la recaudación... Todo ello puede mejorar la recaudación, pero no es buena administración o, al menos, no responde al derecho/principio/deber de buena administración.

Las cuestiones anteriores responden a estrategias de buena gobernanza que, pese a ser un concepto cercano al de buena administración, no comparte disciplina de análisis. Esta primera distinción parte de que existe un no despreciable volumen de doctrina que, al aproximarse a dicho término, confunde lo jurídico con lo politológico o sociológico[8]. Este acercamiento destaca cómo el derecho a una buena administración proviene de una nueva premisa de las relaciones entre la Administración y el ciudadano, una concepción abierta y complementaria del interés general (CASAS, 2020) o, directamente, aboga por una confusión sin límite entre lo que suponen las relaciones cooperativas y la buena administración (CORRAL, 2020).

8. Por ejemplo, MARÍN-BARNUEVO (2020) afirma que «todo parece indicar que el desarrollo jurídico del principio de buena administración tuvo su base en los trabajos llevados a cabo en el seno de la Unión Europea y, muy especialmente, con la publicación del Libro Blanco sobre la gobernanza».

Por lo tanto, para concretar nuestro acercamiento a la recaudación, debemos distinguir la buena administración de la *Good Governance*, definida por Naciones Unidas como «the process of decision-making and the process by which decisions are implemented (or not implemented). Governance can be used in several contexts such as corporate governance, international governance, national governance and local governance»[9]. Entre los ocho elementos característicos de la misma, deben incluirse: «participatory, consensus oriented, accountable, transparent, responsive, effective and efficient, equitable and inclusive and follows the rule of law» y the *Right to Good Administration.*

El primero es un término propio de disciplinas como la Ciencia de la Administración, la Ciencia Política o la Sociología. Esta perspectiva se centra en analizar las relaciones entre los ciudadanos y las administraciones u otros actores participantes en la toma de decisiones.

Nuestra perspectiva no es esta y, aunque seamos partidarios de la transversalidad de disciplinas en los análisis propios de las ciencias sociales, consideramos relevante establecer previamente qué es la buena administración en términos jurídicos, es decir, cuando nos referimos a *the right to good administration.*

Mientras la *Good Governance* pone en el centro del foco en el ciudadano (en sus relaciones con la Administración y los particulares), nuestro centro gravitatorio es la Ley (*rule of law*) y cómo, partiendo de la misma, se ramifican derechos y deberes que se entrelazan como armazón de este novedoso derecho a la buena administración, aún en construcción.

Por lo tanto, pese a que la numeración anterior es trascendental para mejorar tanto la recaudación como las políticas públicas, en esta ocasión nos vamos a referir a términos estrictamente jurídicos. En consecuencia, hablar de buena administración en materia tributaria y, en especial, en materia de recaudación, es referirse a la regulación y disfunciones del procedimiento tributario (el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1990 expuso que «la estricta observancia del procedimiento es en todas las jurisdicciones y grados la más racional garantía de buena administración»).

9. https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf

4. SÍNTOMAS Y PROFILAXIS

Delimitado el marco conceptual del estudio, ahora se aborda su objeto propio: el análisis de disfunciones propias de las actuaciones de recaudación y la profilaxis propuesta desde los tribunales que las han diagnosticado.

4.1. JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL Y EUROPEA

Conviene iniciar el análisis de la cuestión por la jurisprudencia más transversal, la que proviene del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

4.1.1. El pacífico disfrute de la propiedad

El art. 1 del Protocolo adicional 1.º al Convenio para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales preserva el derecho de toda persona al pacífico disfrute de sus propiedades[10].

Es evidente que las actuaciones de ejecución forzosa de los créditos tributarios perturban esa pacífica posesión del patrimonio personal. Se apremia, primero, el pronto pago de los créditos de Derecho público cuya ejecución se pretende y, de no atenderse esta incitación al pago, se procede a su traba, embargo y eventual apropiación para atender con los mismos el pago de lo pretendidamente debido.

Todo ello, normalmente, sin necesidad de tutela judicial alguna, en el marco de un procedimiento estrictamente administrativo en el que la Administración pública, por imperio de la ley, actúa revestida de la llamada «autotutela ejecutiva», valiéndose de las potestades y prerrogativas «exorbitantes» —como se suelen denominar en la literatura científica— que a tal efecto le reconoce el ordenamiento jurídico. Tras un procedimiento en el que ha actuado, también, revestida de su privilegio de «autotutela declarativa».

Sin perjuicio de que las actuaciones de recaudación son imprescindibles y gozan, naturalmente, de amparo legal —en el mismo artículo que

10. Art. 1.1 del Prot. 1.º de la CEDH: «Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional».

garantiza el derecho de propiedad[11]—, es evidente que el desarrollo de un procedimiento de ejecución forzosa de créditos tributarios está presidido por una fuerte tensión entre el deber de contribuir y el derecho de propiedad. De ahí que sea un terreno propicio para llevar a cabo juicios de ponderación encaminados a evaluar en qué medida la necesaria preservación del íntegro pago de las deudas de Derecho público, en tiempo y forma, puede, o no, vulnerar el derecho fundamental al pacífico disfrute del patrimonio personal.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha dictado varias sentencias en las que se analizan actuaciones ejecutivas de recaudación desde esta perspectiva.

Prescindiendo de si la configuración y cuantía del tributo del que trae causa el crédito público puede calificarse, o no, de confiscatoria —en tanto que cabe considerar que la carga fiscal que comporta fuese excesiva—, en las sentencias a las que se va a hacer referencia, la Corte de Estrasburgo fija su atención en la razonabilidad y la proporcionalidad de las actuaciones administrativas emprendidas para conseguir que el contribuyente pague sus deudas tributarias.

La aplicación efectiva del Derecho tributario no puede discurrir sobre normas y actuaciones que comporten un establecimiento y exigencia de las deudas tributarias «arbitrario y desproporcionado»[12].

4.1.1.1. El caso Yukos

Probablemente el *leading case* más rico y significativo al respecto lo constituye el caso *Yukos*, paradigmático en muchos sentidos. Bien conocido por su trascendencia política, lo que tal vez no lo sea tanto es que el Gobierno ruso fue objeto de una dura condena por el TEDH, precisamente por haber vulnerado los derechos fundamentales a la pacífica posesión de los bienes de las personas propietarias de dicha empresa, mediante el despliegue de actuaciones desproporcionadas de recaudación tributaria.

---

11. Art. 1.2 del Prot. 1.º de la CEDH: «Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas (subrayado del autor)».
12. «*Arbitrary and disproportionate (imposition) and enforcement*»: TEDH, 17/01/2012 (14902/04) *Yukos v. Russia*.

Es muy significativo al respecto que la Sentencia no ponga en duda que en el comportamiento de la empresa pudieran reconocerse actuaciones de mala fe —de elusión fiscal u ocultación patrimonial— merecedoras de reproche, como la interposición de sociedades pantalla (*sham o shell companies*), la desviación de fondos a jurisdicciones opacas (*tax havens*) o incluso la concertación de acuerdos fraudulentos con otras autoridades tributarias distintas de las que instruían los procedimientos en entredicho (*fraudulent tax arrangements*).

Más allá de que en el comportamiento de la empresa se pudieran, o no, identificar incumplimientos del ordenamiento tributario, la sentencia fija su atención en el contenido y forma de las actuaciones de recaudación ejecutiva que la Administración tributaria rusa desplegó para hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias líquidas, exigibles e impagadas. En definitiva, en lo que es el objeto propio de un procedimiento administrativo de recaudación ejecutiva.

Sin poner en duda que esas actuaciones de recaudación eran «necesarias para asegurar el pago de los tributos», el Tribunal advierte de que «la falta de flexibilidad tuvo un efecto general negativo en el desarrollo del procedimiento de ejecución seguido contra la empresa demandante»[13].

La Corte identifica toda una serie de actuaciones ejecutivas, a este respecto, que considera una injerencia en el derecho a la propiedad privada:

- La exigencia de unas tasas de tramitación del procedimiento de ejecución forzosa equivalentes al 7% de la deuda tributaria.
- La denegación, no adecuadamente justificada, del diferimiento y aplazamiento de los pagos, así como de garantías alternativas a las que se exigían por las Autoridades rusas.
- Las condiciones en las que se procedió al embargo selectivo de determinados bienes y, en concreto, al de una serie de participaciones que la compañía tenía en otras sociedades cuya subasta acelerada tuvo un efecto evidente en la posterior quiebra de la sociedad deudora.
- La imposición de sanciones de importes considerables, del 100%, que la Corte califica de desproporcionadas.

13. «*Necessary to secure the payment of taxes...*» «*lack of flexibility had a negative overall effect on the conduct of the enforcement proceedings against the applicant company*». *Ibidem* § 656.

La Corte de Estrasburgo lleva a cabo, también, una serie de consideraciones en lo relativo a la proyección temporal de las deudas tributarias. En definitiva, a la perdurabilidad de las actuaciones de recaudación, al derecho fundamental del contribuyente a que las deudas no le sean exigidas de forma intempestiva, cuando ya ha transcurrido un plazo de tiempo más que considerable desde su devengo.

En este orden de cosas, por ejemplo, se llega a la conclusión de que las Autoridades rusas no se ajustaron a «una interpretación razonable de la normativa que regula la prescripción de las deudas»[14].

4.1.1.2. Actuaciones de compensación, duplicidad y embargo

Las actuaciones de recaudación ejecutiva encaminadas a hacer efectivo el pago de las deudas tributarias líquidas, vencidas e impagadas son de muy distinto orden. Entre las que, con mayor frecuencia —por su sencillez y facilidad— se llevan a cabo están las de proceder a la compensación de las deudas con los créditos de Derecho público de los que el contribuyente fuese titular.

En este sentido, la Corte de Estrasburgo condenó a la República de Croacia por entender que el modo en el que se procedió para llevar a cabo la compensación de deudas tributarias impagadas con cargo a un crédito frente al Estado del que era titular el contribuyente contravenía la CEDH[15].

El embargo de bienes inmuebles es una de las facultades que el Derecho procesal tributario reconoce a las Autoridades responsables de la ejecución de los créditos tributarios en orden a hacer efectivo su íntegro pago.

Pues bien, a este propósito, la Corte de Estrasburgo consideró, en una sentencia dictada contra el Reino de Suecia[16], que se habían vulnerado derechos fundamentales del contribuyente en el modo en el que se procedió a embargar su vivienda habitual para proceder a cobrar con cargo a dicha

14. «No reasonable interpretation of statute of limitation rules». *Ibidem* § 574. A este respecto, ya no en lo relativo a su interpretación sino al régimen jurídico sustantivo de la extinción de las deudas tributarias por prescripción, el Tribunal Europeo de Justicia (TJUE), como es bien sabido, ha considerado que no es conforme con el Derecho de la UE una regulación que prevé la imprescriptibilidad de las deudas tributarias, como los artículos, hoy derogados, de la Ley 7/2012 que ligaban este efecto a la ocultación de patrimonio en el extranjero [*Comisión europea v España,* C-788/19, (ECLI:EU:C: 2022:55)].
15. TEDH (38785/18) *Silvano Radobuljac v Croatia*.
16. TEDH (27183/04) *Rousk v. Sweeden*.

propiedad una serie de deudas tributarias cuyo pago no se había atendido en su integridad.

El Tribunal de Luxemburgo, por su parte, en un supuesto de hecho relativo al impago de deudas tributarias devengadas en transacciones internacionales, vino a considerar contrarias al Derecho de la UE una serie de actuaciones de recaudación que se llevaron a cabo de modo simultáneo por las Autoridades del país de procedencia de los bienes y por el de destino de las mercancías[17]. O se reclamaban por una Administración tributaria, o por la otra, pero no por ambas a la vez.

4.1.1.3. Devolución de créditos fiscales

Bien sea por haberse realizado un pago indebido[18] o por el normal funcionamiento de los tributos[19], es frecuente que la Administración venga obligada legalmente a proceder al abono al contribuyente de las cantidades que por uno de ambos conceptos se le adeudan.

En este caso nos encontramos ante la otra cara de las actuaciones de recaudación ejecutiva. Se invierten las posiciones subjetivas y el contribuyente pasa a ser el acreedor, mientras que la Administración tributaria ocupa la posición de deudor.

También en este plano, el modo en el que se lleva a cabo esa devolución, o la cuantía de su importe, puede comportar una vulneración de los derechos y garantías del contribuyente.

La Corte de Estrasburgo, a estos efectos, condenó a la República de Portugal por el modo en el que se habían calculado los intereses compensatorios a satisfacer en el marco de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

El Tribunal de Luxemburgo, por su parte, ha dictado varias sentencias relativas a la configuración y contenido del derecho del contribuyente a la devolución de ingresos públicos[20]. También la Corte de Estrasburgo se ha manifestado en este sentido[21].

17. TJUE, C-95-19, *Agenzia delle Dogane v. Silcompa SpA*.
18. Art. 32 de la Ley núm. 58/2003, General Tributaria (LGT).
19. Art. 31 LGT.
20. STJUE, C-199/82 *San Giorgio v Italy*.
21. TEDH (58364/10), *Antonov v. Bulgaria.*

El peculiar funcionamiento del IVA se presta a que la Administración tributaria pueda tomar ventaja de su particular posición como acreedora por razón de créditos fiscales a favor del contribuyente que, en tanto que se pueden considerar derechos de su propiedad, el comportamiento de las Autoridades tributarias al respecto se puede considerar una legítima intromisión en su pacífico disfrute.

Así lo ha considerado la Corte de Estrasburgo en tres sentencias relativas a supuestos en los que la devolución de los créditos fiscales del contribuyente en lo relativo al IVA se había postergado en el tiempo de modo improcedente[22]: se había denegado porque el proveedor no había ingresado la deuda correlativa[23] o se habían retenido como garantía por un plazo excesivamente prolongado[24].

4.1.2. Premisas constitucionales de la asistencia mutua en materia de recaudación

En un entorno globalizado de relaciones sociales y económicas, ha cobrado una importancia inusitada el desarrollo de actuaciones de recaudación coordinada entre Administraciones tributarias de diferentes Estados. La mera existencia de estas actuaciones administrativas coordinadas opera como una garantía preventiva que evita el impago sistemático de los créditos de Derecho público contraídos por no residentes en el ámbito de relaciones comerciales o particulares cuya configuración y efectos se hubieran llevado a cabo en un tercer país[25].

Se trata de supuestos en los que el título ejecutivo que permite realizar actuaciones administrativas de embargo sobre los bienes del deudor lo expide una Administración tributaria —la titular del crédito tributario del que traen causa— diferente de la de residencia del deudor, en cuya jurisdicción radican los bienes y derechos susceptibles de traba.

22. TEDH (803/02), *Intersplav v. Ukraine.*
23. TEDH (3991/03), *Bulves ad v. Bulgaria.*
24. TEDH (55887/07) *Edata-Trans S.R.L. v. Moldavia.*
25. Aunque con toda probabilidad en la actualidad la eficacia de la asistencia mutua en materia recaudatoria ha mejorado, en una publicación con más de una década de antigüedad, se fijaba en un 5% el porcentaje de éxito de los procedimientos tramitados entre Autoridades tributarias de distintos Estados miembros (TROYER, 2009, p. 211). Con todo y con eso el mero conocimiento por los contribuyentes de la posibilidad de que cualquier Autoridad tributaria de otro Estado miembro puede proceder en ejecución forzosa de una deuda tributaria contra los bienes de los que dispone en su Estado de residencia tiene un efecto inducido que no cabe menospreciar. Más allá del número concreto de los procedimientos que se inicien y de su tasa de éxito (TROYER, 2017, p. 425).

Son las denominadas actuaciones de asistencia mutua en materia de recaudación. La OCDE, junto con el Consejo de Europa, elaboró, ya en 1988, un modelo de tratado de asistencia mutua tributaria, cuya última versión es del 2010, que incluye lo relativo a las actuaciones de recaudación[26]; más allá de las disposiciones específicas que a este respecto se pueden contener en los Convenios bilaterales de doble imposición suscritos entre diferentes jurisdicciones, de los que el Reino de España tiene ratificados más de un centenar.

En el ámbito propio de la UE, dos Directivas (2001/44/CE, y 2002/44/CE) y un Reglamento de la Comisión (1189/2011)[27] constituyen el marco normativo específico de esta tipología de actuaciones ejecutivas de recaudación en régimen de asistencia mutua —que se aplica con carácter preferente respecto del Convenio Consejo de Europa/OCDE, en concurrencia con el mismo— para hacer efectivo el cobro transfronterizo de deudas tributarias, y cualquier otro tipo de ingreso público, impagadas, de importe superior a 1.500 € y antigüedad no superior a los cinco años[28].

En otros casos, las Autoridades tributarias adoptan medidas cautelares para garantizar el pago de la deuda contraída como, por ejemplo, la práctica de retenciones en los pagos a no residentes. En qué medida estas disposiciones resultan, o no, proporcionadas y acordes con el respeto de las libertades fundamentales de circulación y el principio de no discriminación es cuestión sobre la que también ha tenido oportunidad de pronunciarse el Tribunal de Luxemburgo al hilo de las actuaciones recaudatorias de los Estados miembros.

4.1.2.1. Procedimientos ejecutivos

Las libertades fundamentales de movimientos —de personas, bienes y capitales— facilitan a quienes pretenden poner a salvo su patrimonio de las legítimas acciones recaudatorias de un determinado Estado miembro el lograr esquivarlas. Constituye, pues, un objetivo connatural a la consolida-

26. Convención sobre Asistencia administrativa mutua en materia fiscal (2010). Hasta la fecha este Modelo de Convenio multilateral ha sido suscrito por 146 jurisdicciones, entre las que se encuentra el Reino de España. No obstante, en la lista de países que expresamente rechazan la asistencia mutua en materia de recaudación se encuentran jurisdicciones relevantes como EE.UU., China, Canadá o Brasil (VELTROP, 2016, p. 44).

27. Por el que se adopta por la Comisión un instrumento único de comunicación, seguro, cifrado, y en formato electrónico, en la práctica obligatorio para los Estados miembros, que revolucionó el actuar administrativo en la materia, multiplicando de forma exponencial su eficacia. *Vid.* (CHACÓN JERÉZ, 2012, p. 5).

28. A cuyo tenor se adapta el Derecho interno mediante las disposiciones contenidas en el Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, el RD 704/2002, de 19 de julio, y la Orden ministerial HAC/2324/2003, de 31 de julio.

ción de un mercado único en el que todas las partes actúen con sujeción al principio de no discriminación el procurar las medidas de asistencia mutua entre las distintas Administraciones tributarias para lograr que los procedimientos ejecutivos sean eficientes en relaciones transfronterizas.

En el marco de estas actuaciones, el Estado emisor del título ejecutivo, en el que se ha contraído la deuda tributaria impagada, lo remite al Estado receptor, el de residencia del deudor y radicación de sus bienes o derechos susceptibles de traba, para que proceda a la notificación formal de la documentación administrativa generada en el procedimiento de ejecución forzosa, así como al embargo de los bienes y derechos del deudor con la finalidad de aplicarlos a la satisfacción de la deuda impagada.

El eje de este tipo de actuaciones es el principio de confianza mutua. Dicho de otro modo, la misma fuerza ejecutiva que al título habilitador de las actuaciones de embargo se le reconoce en el Estado emisor, se le debe de atribuir, de forma automática, en el Estado receptor del mismo.

Pues bien, el TJUE ha tenido la oportunidad, en diversas ocasiones, de pronunciarse sobre algunas cuestiones relativas al normal desarrollo de estas actuaciones y a los requisitos que se deben de respetar por los Estados receptor y emisor del título ejecutivo en aras de preservar tanto la eficacia del procedimiento como los derechos y garantías de los contribuyentes.

Un principio asentado en estos pronunciamientos es el de que las eventuales limitaciones y restricciones que cupiera objetar a la ejecución automática del título habilitante se han de interpretar de forma estricta y restrictiva[29]. En la citada sentencia se hace referencia, también, a que las actuaciones de asistencia mutua en materia de recaudación, como cualesquiera otras, han de estar presididas por el respeto de los estándares de buena administración descritos en el art. 41 CDFUE, entre los que, a los efectos del caso enjuiciado, resultaba de aplicación el de que los procedimientos han de tener una duración razonable, también consagrado en el art. 6 de la CEDH.

En la aproximación a lo que puede ser una duración razonable del procedimiento, el Tribunal de Luxemburgo es sensible a las mayores dificultades que los Estados miembros pueden tener en la tramitación de los procedimientos ejecutivos cuando los bienes del contribuyente se encuentran ubicados en otro Estado miembro. Así, por ejemplo, se consideró propor-

29. STJUE, de 26 de abril de 2018, As. C-34-17, *Eamonn Donnellan v. The Revenue Commissioners*, § 50.

cionado, con ciertos matices, que el plazo de prescripción en estos casos se alargase hasta los doce años[30].

Una segunda premisa que ha de presidir la tramitación de estos procedimientos de embargos transfronterizos es el de que estas medidas cautelares de protección y ejecución de los créditos tributarios han de resultar debidamente justificadas y motivadas con expresión precisa de las circunstancias, del contexto, en el que se desenvuelven[31].

Como se ha hecho notar más arriba, la premisa de la que arrancan y fundamentan estas actuaciones en régimen de asistencia mutua es la de la mutua confianza y reconocimiento automático de la fuerza ejecutiva del título remitido por el Estado que requiere la asistencia. De modo que, en línea de principio, el Estado receptor del título no puede poner en entredicho la conformidad a Derecho del título cuya ejecución se le reclama.

Una antigua sentencia sobre asistencia mutua ponía ya el límite a la misma en los márgenes de lo que el Derecho nacional del Estado requerido autorizase a realizar a sus Autoridades tributarias. En el supuesto de hecho, ciertos ordenamientos jurídicos no autorizaban, en aquel entonces, a requerir a las entidades aseguradoras el detalle de las aportaciones efectuadas a un determinado producto financiero por sus beneficiarios, residentes en otro Estado miembro. Este segundo Estado, en consecuencia, limitaba a sus residentes el derecho a deducirse parte de esas aportaciones, alegando las dificultades para controlar su realización efectiva. Pese a la legitimidad de estas limitaciones a la provisión de asistencia mutua, el Tribunal consideró discriminatorio restringir el derecho a la deducción por esta razón[32].

Una sentencia de particular interés en cuanto al contenido efectivo del llamado derecho a entender las comunicaciones administrativas es la relativa al caso Kyrian[33], en la que se reconoció al contribuyente, ciudadano checo, a que se le remitiese la información relativa a la deuda que se le

30. STJUE, de 11 de junio de 2009, Ass. C-155-08, y C-157/08, *X. and Passenheim-van Schoot v. Staassecetaris van Financiën.* Sentencia bien conocida en España por cuanto en la reforma del régimen jurídico propio de las obligaciones de información respecto del patrimonio en el extranjero se podría haber seguido este criterio, de alargar los períodos de prescripción, en lugar de, directamente pasar de la imprescriptibilidad al régimen general.
31. STJUE, de 20 de enero de 2021, As. C-420/19, *Maksu- ja Tolliamet v Heavyinstall OÜ.*
32. STJUE, de 28 de enero de 1992, As. C-204/90 *Hans-Martin Bachman v. Belgian State.*
33. STJUE, de 14 de enero de 2010, As. C-233/08 *Milan Kyrian v. Celní úřad Tábor*, § 60. Esta sentencia está en el origen de la modificación que se llevó a cabo en el texto de la Directiva precedente, del 2008, para adoptar una estandarización de la comunicación de los títulos ejecutivos.

reclamaba en la lengua oficial de su Estado de residencia, y no únicamente en alemán, que era la lengua en la que se había expedido el título ejecutivo.

En realidad, el caso al que dio lugar esta sentencia, en el marco de los protocolos que presiden las actuaciones de asistencia mutua en materia de recaudación tras la Directiva de 2010, no debería de haberse producido. En la actualidad se prevé que el instrumento uniforme de notificación se remita en la lengua oficial del Estado requerido, junto con el título ejecutivo del Estado que requiere la asistencia, este último en su lengua original, de forma que se asegure con ello que su destinatario va a estar en condiciones de entender la información esencial de la deuda que se le reclama.

Precisamente la jurisprudencia de la Corte de Luxemburgo ha enfatizado la importancia que reviste que tanto el cauce uniforme de notificación como el título ejecutivo estándar («instrumento único que permite la ejecución») tienen en orden a garantizar la tutela administrativa y judicial efectiva del contribuyente. El contenido básico de sus garantías de defensa consiste en garantizar su derecho a entender qué y por qué se le reclama una determinada cantidad[34].

Esto no quiere decir que el Estado de quien se requiere la asistencia deba traducir en su integridad el título ejecutivo que se le remite por el Estado que la solicita, «pero sí que la comunicación del título ejecutivo debe asegurar que el destinatario pueda conocer en su propio idioma (o al menos en el idioma del Estado que se dirige frente a él) la deuda, su objeto, su causa y sus características esenciales como para poder así ver garantizado su derecho a la defensa (y obviamente dichas condiciones se dan cuando la notificación del acto se le hace estando éste íntegramente traducido)». (CHACÓN JERÉZ, 2012, p. 7).

4.1.2.2. Retenciones a cuenta

Una práctica ordinaria y legítima en materia de recaudación consiste en establecer una obligación de pago a cuenta mediante retención que recae sobre el residente cuando realiza algún tipo de pago a un no residente. En línea de principio esta medida de garantía del pago de la deuda tributaria es legítima, siempre y cuando se acomode a los principios de proporcionalidad y no discriminación.

34. STJUE, de 4 de septiembre de 2014, Ass. C-119/13 y C-120/13, *eco cosmetics GmbH & Co. KG v. Virginie Laetitia Barbara Dupuy and Raiffeisenbank St. Georgen reg. Gen. mbH v. Tetyana Bonchyk.* Citada y comentada por TROYER (2017, p. 426).

Así, en este sentido, existe una abundante y constante jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que pone en entredicho estas actuaciones cuando, por ejemplo, la Administración tributaria estaba en perfectas condiciones para conocer los requisitos que acreditaban, en el caso concreto, que la renta obtenida por el no residente estaba exenta de gravamen en el Estado de residencia del pagador. Y que, por lo tanto, el pago a cuenta no garantizaba ninguna deuda tributaria[35].

4.2. JURISPRUDENCIA NACIONAL

Aunque existen numerosas garantías procedimentales tributarias que, bajo el estándar de buena administración, serían aplicables a los procedimientos de recaudación por su transversalidad (derecho a ser oído[36], motivación de las resoluciones[37], consulta del expediente, plazos razonables[38]...), nos vamos a referir a aquellos aspectos que son especialmente relevantes en los procedimientos de recaudación y sobre los que se han pronunciado los tribunales en relación a la buena administración en los procedimientos tributarios.

Cabe no olvidar que el derecho a la buena administración se erige como un «mandato de optimización», por lo tanto, nos centraremos en aquellas cuestiones que, en los procedimientos de recaudación, son susceptibles de mejora. En cuanto al procedimiento de recaudación, dicha optimización se materializa en la diligencia debida exigible a la Administración, es decir, al mandato que recibe la misma en su actuar en aras de garantizar el «derecho a la tutela administrativa efectiva» (Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2019).

A continuación, aludiremos a algunos de los recientes pronunciamientos de los Tribunales nacionales donde se han abordado cuestiones relativas a la recaudación a la luz de la buena administración.

35. STJUE, de 3 de octubre de 2006, As. C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH v. Finanzamt Hamburg Eimsbüttle. Vid.* al respecto, con referencia de otras decisiones equivalentes, TROYER (2009, p. 215).
36. STS 13 de diciembre de 2017.
37. STS 28 de mayo de 2020 y STS 20 de octubre de 2021.
38. STS 15 de marzo de 2021.

4.2.1. Tribunal Supremo

4.2.1.1. Contestaciones a la Solicitud de fraccionamiento y aplazamiento

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (comentada por SANZ, 2021:239) se pronuncia acerca de un aplazamiento o fraccionamiento solicitado en periodo ejecutivo. Al respecto, el artículo 65.5 de la Ley General Tributaria determina que «la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento».

La sentencia se plantea, en esencia, si el artículo 65.5 de la LGT, por el que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento —posibles en período ejecutivo antes de notificarse la enajenación de bienes embargados— impedirían a la Administración —pues «podrá» hacerlo— «iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento».

La Sala tercera aplica directamente el principio de buena administración para concluir que no puede dictarse tal providencia sin dar respuesta motivada a la solicitud de aplazamiento, argumentando en los siguientes términos:

> «Las exigencias del principio de buena administración al que antes hemos hecho referencia y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entra la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúe a diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos (artículo 13 de la LPAC), derechos que no se compadecen muy bien con una resolución administrativa que se dicta sorpresivamente, sin haber dado siquiera trámite a la petición de aplazamiento de las deudas que se apremian».

4.2.1.2. Obligatoriedad de resolver recurso antes de dictar providencia de apremio

En su Sentencia del 28 de mayo de 2020, la Sala tercera del Tribunal Supremo afirma que no se puede dictar providencia de apremio para la ejecución forzosa de una liquidación cuando aún pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio. En este sentido, afirma el Tribunal lo siguiente:

> «(...) Aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la Administración el deber de resolver expresamente (...) es dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración y contrarias a principios constitucionales de innegable

> valor jurídico, como los de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE); y servicio con objetividad a los intereses generales (art. 103 CE):
>
> a) La primera práctica, no por extendida menos aberrante, es la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima, que podría contestar o no según le plazca o le convenga.
>
> b) La segunda práctica intolerable es la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, aun en su modalidad potestativa, que es la que aquí examinamos. En otras palabras, que se trata de una institución inútil, que no sirve para replantearse la licitud del acto, sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos, aquí los tributarios, a la tutela judicial (...).
>
> Expresado de otro modo, se conculca el principio jurídico, también emparentado con los anteriores, de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (allegans turpitudinem propriam non auditur), lo que sucede en casos como el presente en que el incumplido deber de resolver sirve de fundamento a que se haya dictado un acto».

Al respecto de la Sentencia, CUDERO (2022, p. 15) afirma que «es exigencia ineludible derivada del principio de buena administración la de resolver las peticiones, reclamaciones o recursos, no solo cuando se trata de actos discrecionales, sino en todos los casos, sobre todo en aquellos —como el analizado en la sentencia— en el que la quiebra de ese deber permite dictar un acto desfavorable».

4.2.1.3. Obligatoriedad de resolver motivadamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2021 apunta que «el principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente, incluso cuando tales solicitudes han sido efectuadas en periodo ejecutivo de cobro».

Es obligación de la Administración «dar respuesta motivada a las solicitudes que los ciudadanos formulen a la Administración y a que las consecuencias que se anuden a las actuaciones administrativas [...] sean debidamente explicadas no solo por razones de pura cortesía, sino para que el sujeto pueda desplegar las acciones defensivas que el ordenamiento le ofrece».

Sobre dicha cuestión, cabe mencionar también la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2020 sobre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento implica «la suspensión preventiva del ingreso, que impide dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resuelva expresamente dicha petición».

4.2.1.4. Cómputo de plazos

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 7 de febrero de 2022 determina que el *dies a quo* (fecha en que da comienzo el plazo) del cómputo del plazo de prescripción para reclamar la deuda a los declarados responsables ha de situarse en la fecha de la declaración de fallido. En consecuencia, las actuaciones recaudatorias posteriores contra el obligado fallido (en el caso enjuiciado, providencias de apremio) carecen de virtualidad para interrumpir el plazo de prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario.

4.2.2. Tribunales Superiores de Justicia

El estándar buena administración en temas de recaudación también se ha ido desarrollando a través de la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, los cuales han seguido la estela del Tribunal Supremo.

A continuación, exponemos algún ejemplo de resoluciones recientes sobre el particular:

- **Particularización en el requerimiento los datos omitidos**

  La STSJ de Galicia de 14 de marzo de 2022: el objeto de discusión es si «la Administración debía particularizar en el requerimiento practicado los datos omitidos y defectos apreciados en la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento o, cuando menos, una vez apreciado el error padecido por la contribuyente al cumplimentar el realizado genéricamente, esclarecerlo para poner en conocimiento de la interesada qué documentación de toda la referida en el Anexo II era la solicitada. El Tribunal considera que debe ser así "al amparo del principio de buena administración y confianza legítima"».

- **Solicitud de aplazamiento fuera de plazo de ingreso voluntario**

  La STSJ de Castilla y León de 1 de octubre de 2021: aludiendo a jurisprudencia anterior del Tribunal Supremo «la presentación de una solicitud de aplazamiento fuera de plazo de ingreso voluntario y sin requerimiento previo, implica "per se" la suspensión preven-

tiva del ingreso y en consecuencia recargo, mientras la Administración Tributaria no resolviera expresamente dicha petición». Continúa la Sentencia expresando que «tal criterio parece adecuarse mejor al principio de buena administración o derecho a una buena Administración pública, del que derivan unos derechos».

– **Motivos permitidos de oposición en apremio**

En las SSTSJ Galicia 14 de julio de 2017 y de 8 de noviembre de 2021 y de 17 de febrero de 2022 se apela a la buena administración en relación a los motivos de oposición en apremio. En la Sentencia de 2017, por ejemplo, «la limitación de los motivos de oposición debe interpretarse de forma generosa y con la posibilidad de atacar la liquidación originaria en caso de errores patentes o vicios que generen nulidad de pleno derecho, a lo que también puede añadirse la inexistencia de hecho imponible o la falta de correspondencia subjetiva entre éste y el sujeto pasivo del tributo».

– **Devolución de ingresos indebidos**

La STSJ Andalucía de 18 de enero de 2022, respecto a devolución de ingresos indebidos y la falta de diligencia de la Administración, afirma que «casa mal con la Actuación de la AEAT a la que le era exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, por así exigirlo el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta del procedimiento y en la automática aplicación de la norma, sino que, en determinadas situaciones como la que ahora se examina, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente».

– **Anulación de procedimiento de recaudación por incorrecta notificación**

La STSJ Castilla y León de 10 de febrero de 2023 anula un procedimiento de recaudación por considerar incorrectamente realizada la notificación, «lo que se aprecia en el presente supuesto es un auténtico automatismo en la práctica de la notificación limitándose la Administración a constatar que, al resultar fallida por "desconocido" la notificación enviada al domicilio que figuraba en el acta-denuncia, se pasa directamente a notificación edictal, sin efectuar diligencia o actuación alguna para intentar que esa notificación fuera efectiva y puesta en conocimiento real de su destinatario,

debiendo entender con ello que hay una falta de diligencia por parte de la Administración por no efectuar averiguaciones del verdadero domicilio ante la constatación de la falta de recogida de todas las notificaciones intentadas en ese domicilio, diligencia, sin embargo que sí cabe apreciar a los efectos de poder llevar a cabo la notificación de la providencia de apremio»[39].

4.3. ACTUACIONES DEL CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Más allá de la jurisprudencia internacional y nacional mencionada en los epígrafes precedentes, una fuente de interés para detectar qué tipología de actuaciones de recaudación dan muestras de una mayor probabilidad de colisionar con el contenido esencial de los derechos y garantías del contribuyente son los informes y propuestas que emanan del Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC).

Este órgano, creado en 1997, dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda, está integrado por 16 miembros, de los que la mitad son altos cargos de la Administración tributaria, 4 representantes del mundo académico y otros 4 asesores fiscales en ejercicio, con un mandato de cinco años susceptible de una sola renovación. El Presidente es nombrado por la persona titular de la Secretaría de Estado de Hacienda por un período —renovable por otro— de tres años[40].

En cuanto a sus funciones propias, por una parte, le corresponde dar cumplida respuesta a las quejas que presentan los contribuyentes respecto al funcionamiento de los órganos y al comportamiento de los empleados de la Administración tributaria del Estado. En una primera fase, es la Unidad operativa del CDC —dependiente del Servicio de Auditoría de la AEAT y estructurada en dos dependencias territoriales y una central— la que tra-

39. La Sentencia 147/2022, de 29 de noviembre, del Tribunal Constitucional (ECLI:ES:TC:2022:147), ha evidenciado, a propósito del sistema de notificaciones electrónicas, que la Administración tributaria no puede recurrir a la notificación por edictos cuando es consciente de que el contribuyente no ha tenido conocimiento de sus actuaciones sin desplegar otros medios a su alcance para asegurar la efectividad de sus comunicaciones. Este pronunciamiento del TC es muy trascendente en términos de buena administración.

40. En la actualidad esta función la desempeña el Dr. Jesús Rodríguez Márquez en quien concurre una triple condición profesional —profesor titular de Derecho financiero y tributario (exc.), funcionario del Ministerio de Hacienda (exc.), y asesor fiscal en ejercicio— que le procura un particular conocimiento transversal de los distintos mundos profesionales —excepción hecha de la judicatura— cuyo centro de atención propia lo constituye la configuración y desarrollo de las relaciones tributarias.

mita la primera respuesta que al contribuyente se da por el Servicio responsable de las actuaciones a las que se refiera la queja.

Es una constante en el actuar del Consejo que en la abrumadora mayoría de las quejas (alrededor del 97%, de las aproximadamente 10.000 que anualmente se tramitan) el contribuyente muestre su conformidad con la respuesta inicial que a su reclamo se da desde el Servicio con el que la queja guarda relación. Es en el 3% restante, de disconformidad, en cuya resolución intervienen los vocales del Consejo para redactar una propuesta de respuesta que se aprueba en Comisión permanente o en pleno.

Del conocimiento de estas quejas arranca la elaboración y aprobación de informes y propuestas que se elevan por el pleno a la Secretaría de Estado de Hacienda[41]. Lo que constituye la segunda función nuclear propia de este órgano consultivo.

Pues bien, no tiene nada de particular que, de los 215 informes y propuestas que en sus 25 años de existencia ha presentado el CDC —a una media de 9 anuales—, nada menos que 51, el 23%, se refieran a cuestiones que guardan relación con el régimen jurídico propio y desarrollo de las actuaciones de recaudación.

Aun cuando, es evidente, las actuaciones de recaudación ejecutiva no representan, ni de lejos, un porcentaje semejante del conjunto de las que tienen su origen en órganos de la Administración tributaria, lo cierto y verdad es que sus características propias entrañan un riesgo cualificado de provocar la queja del contribuyente.

Se trata de actuaciones considerablemente incisivas —así se configuran por su régimen jurídico específico— que interfieren el pacífico disfrute de los bienes y derechos del contribuyente, procediendo a su traba y embargo. Es lógico, pues, que se trate de una tipología de actuaciones administrativas que, al comportar un daño patrimonial cualificado en el contribuyente —aun cuando vengan impuestas y amparadas por la normativa tributaria y se puedan llevar a cabo con escrupuloso respeto de las disposiciones que las regulan—, sean susceptibles de generar más quejas que otro tipo de actos tributarios.

41. Toda la información sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente está disponible en su página web. Sus informes (In.) y propuestas (Pr.) a los que se hará referencia en adelante, constan en sus memorias anuales y se citarán por su número seriado de forma anual.

A este respecto, puede hacerse una clasificación de los informes y propuestas emanados del Consejo cuyo contenido se refiere al área de recaudación, en cuatro grandes grupos[42]:

i) El alcance, régimen jurídico propio y funcionamiento de los límites que las actuaciones de embargo deben de respetar en lo que se refiere a los bienes y derechos que constituyen el mínimo esencial necesario para llevar una vida digna[43].

ii) Una cuestión a la que el pleno del CDC ha prestado atención repetidamente es al régimen jurídico propio y funcionamiento práctico de las actuaciones de derivación a terceros de la responsabilidad por deudas impagadas, así como a la duplicidad de pagos que en ocasiones genera[44].

iii) Las actuaciones de reembolso de ingresos indebidos, o derivados del normal funcionamiento de los tributos, así como lo relativo a las garantías que del contribuyente se exigen para suspender el pago de las deudas tributarias, o para obtener el reconocimiento de sus créditos fiscales, son otros dos ámbitos de recaudación de los que el CDC se ha ocupado, reiteradamente, en su actividad consultiva[45].

iv) El último conjunto de actuaciones relativas a la recaudación del pago de las deudas tributarias que ha suscitado la atención del pleno del CDC, a lo largo de estos años, ha sido el relativo al régimen jurídico, cuantificación, cálculo y cobro de los intereses de demora, así como a la suspensión del ingreso de las deudas tributarias[46].

---

42. Se han descartado, al hacer esta clasificación, algunos informes y propuestas que se refieren a cuestiones, como el lugar o el modo de realizar los ingresos tributarios, que, no sin carecer de interés, han quedado ya desbordados por los considerables avances que la digitalización integral de los procedimientos de recaudación ha llevado consigo. Como, por ejemplo, la Pr. 11/2000 que sugería eliminar una restricción a la presentación de determinadas autoliquidaciones del IVA (Mod. 309) en las entidades colaboradoras de recaudación.
43. In.VII/2020, que guarda relación con una cuestión actualmente pendiente de resolución por el Tribunal Supremo (ATS 9295/2019) referida al alcance de las diligencias de embargo en cuanto al activo disponible en las cuentas corrientes que se nutren de ingresos por pensiones o sueldos no embargables.
44. Pr. 26/2000; Pr.1/2003; Pr. 8/2003; In. 2/2012; In. 1/2018.
45. Pr. 1/1999; Pr. 16/1999; Pr. 20/1999; Pr. 29/1999; Pr. 43/1999; Pr. 50/1999; Pr. 10/2000; Pr. 5/2002; Pr. 1/2008; In. 2/2010; Pr. 1/2003; Pr. 2/2022.
46. Pr. 8/1997; Pr. 2/1999; Pr. 12/1999; Pr. 18/1999; Pr. 10/2000; Pr. 2/2002.

4.3.1. Mínimo de subsistencia

Entre los estándares de buena administración en materia de recaudación que el *Observatory on the Protection of Taxpayer's Rights*[47] identifica en sus informes periódicos está el respeto de unos umbrales de mínimo de subsistencia en las actuaciones de embargo de bienes y derechos de los contribuyentes.

A este respecto, el CDC ha elaborado un informe[48] en el que plantea tres líneas de actuación para tratar de mejorar el sistema tributario a este respecto. El problema del que se parte es el límite de inembargabilidad de los sueldos, pensiones y honorarios profesionales o empresariales que se sitúan por debajo del salario mínimo interprofesional cuando, como es habitual, se ingresan en una cuenta corriente. El art. 171.3 LGT, en su redacción vigente desde 2003[49], autoriza a la Administración tributaria a embargar las cantidades que se puedan acumular en una cuenta corriente por encima de ese mínimo de subsistencia.

En este orden de cosas el Informe del Consejo sugiere dos líneas de trabajo:

i) De mejora de la regulación legal, tanto la tributaria como la de Derecho común, el art. 607 de la LEC, para establecer un umbral de «ahorro mínimo inembargable» que permitiera al deudor llevar una existencia digna, en consonancia con lo que al respecto prevé el Derecho francés.

ii) De mejora de la regulación y práctica administrativa, ajustando los procedimientos de aplazamientos de pago para poder concertar planes específicos para deudores de buena fe, que permitan a estos contribuyentes en situaciones de vulnerabilidad hacer frente a sus pagos pendientes de forma proporcionada a su capacidad econó-

47. Dirigido por los Profs. Baker y Pistone, coordinado por el Prof. Turina, y con sede en el IBFD de Ámsterdam, viene trabajando desde el 2015, a través de informes de más de 40 países que elaboran académicos y especialistas en Derecho tributario en el seguimiento de las mejores prácticas y estándares mínimos de respeto a los derechos del contribuyente. El último de sus informes editados, cuya integridad se puede consultar en abierto a través de su web, es de 2021.

48. In. VII/2020 «Sobre la posibilidad de introducción de límites al embargo ejecutivo del saldo de cuentas bancarias y otras opciones para evitar la ejecución forzosa de bienes y derechos».

49. El TS en su Auto de 26 de septiembre de 2019 (rec. 889/2019) ha entendido que carece de interés casacional la interpretación, a estos efectos, del mencionado precepto por cuanto su tenor literal es nítido y transparente.

mica efectiva, tal y como se prevé, por ejemplo, en el Derecho norteamericano (*Installment agreements*) y en el alemán.

Más allá de estas eventuales reformas normativas, en el CDC se han recibido diversas quejas sobre una práctica administrativa en materia de embargo que tanto la Dirección general de tributos[50], como, más recientemente, el TEAC[51] y el TS han considerado contraria a Derecho:

> «El límite de inembargabilidad de sueldos, salarios o pensiones a que se refiere el artículo 607.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil en el mes en que se percibe junto a la mensualidad ordinaria una gratificación o paga extraordinaria está constituido por el doble del importe del SMI»[52].

4.3.2. Actuaciones de derivación de responsabilidad

Un tema de particular trascendencia sobre el que el CDC emitió dos informes[53] es el del llamado coloquialmente «milagro de la multiplicación de los recargos». La Administración tributaria venía considerando el recargo de apremio como si se tratase de una tasa por la tramitación de cada uno de los procedimientos individualizados que se derivasen de la ejecución forzosa de la deuda. Desde esta concepción, errónea, del susodicho recargo, si se iniciaban cinco procedimientos de derivación de responsabilidad contra otros tantos administradores de una determinada sociedad, a todos y a cada uno de ellos se les exigía el recargo de apremio, aun cuando ya hubiera sido satisfecho por uno de ellos o por el deudor principal.

Finalmente, en 2020, el Tribunal Supremo puso coto a esta práctica administrativa dejando claro que el recargo de apremio va ligado a la deuda tributaria, es una obligación accesoria de la misma, y que satisfecho por un deudor se extingue, quedando liberado de su pago el resto de los eventuales responsables solidarios o subsidiarios de la deuda[54].

50. V2034-16, de 11 de mayo, V5001-16. De 17 de noviembre y V613-18, de 7 de marzo).
51. R. de 17 de mayo de 2022, RG1975-2022, en unificación de criterio.
52. STS de 20 de octubre de 2022, Rec. 585/2021.
53. In. II/2012, «Sobre la pluralidad de responsables y obligaciones accesorias generadas tras la derivación de responsabilidad»; e In. I/2018, «Sobre la existencia de pluralidad de deudores tributarios y problemas advertidos en la aplicación de los tributos».
54. SSTS 1289/2020, de 14 de octubre (rec. 2785/2018), y 1700/2020, de 10 de diciembre (rec. 2189/2018). Para un comentario de dichas sentencias *vid.* (SERRANTES, 2021).

4.3.3. Reembolso de créditos fiscales y garantías

Uno de los cambios en la normativa general tributaria que vino a acoger, en buena medida, las propuestas del CDC en cuanto al ingreso de deudas tributarias por duplicado —generándose en la Administración un enriquecimiento injusto[55]— es el relativo a la exigencia de pagos a cuenta por retenciones no efectuadas, al retenedor, cuando la deuda tributaria principal ya había sido extinguida por el contribuyente[56].

Esta situación, que daba lugar a numerosas quejas, fue objeto de atención por el CDC[57], que proponía una modificación legal al respecto que, aun cuando no se culminó del todo, sí se acogió en buena medida al aprobarse la LGT de 2003, cuyo art. 23 califica con rotundidad el «carácter autónomo» de la principal que tiene la obligación de realizar pagos a cuenta.

Otro supuesto en el que el CDC había advertido sobre las consecuencias de duplicidad de pago que convenía atajar normativamente[58], y que ha dado lugar a toda una línea jurisprudencial y modificaciones en el actuar de la Administración tributaria[59], es el de lo que genéricamente se suele llamar «regularización íntegra», cuando de la practicada a un contribuyente se deriva el reconocimiento de créditos fiscales al mismo, o a otro, relacionado con aquel.

Un supuesto que ha generado no pocas quejas en los contribuyentes es el relativo al régimen jurídico de las deducciones autonómicas por alquiler de vivienda, dando lugar a un Informe del CDC[60]. En numerosas legisla-

55. Así se consideraron estos ingresos, como indebidos, por el Tribunal Supremo, en una línea jurisprudencial ininterrumpida desde entonces que arranca de la STS de 13 de noviembre de 1999 (rec. cas. 166/1995) y que se extiende, al menos, hasta la dictada en unificación de doctrina, 46/2006, de 8 de febrero de 2010.
56. La propia AEAT enfatiza en la nota 3 de su Nota 5/10 que la doctrina del Tribunal Supremo al respecto se había referido siempre a supuestos anteriores a la entrada en vigor de la LGT 58/2003, en la que, al afirmarse con toda rotundidad el carácter autónomo de las prestaciones a cuenta respecto de la principal —como no podía ser de otro modo— quedó zanjada la polémica al respecto.
57. Pr. 1/2003.
58. Pr. 6/2003 «Conveniencia de que la Administración compruebe simultáneamente la repercusión e ingreso del IVA por los proveedores del denominado "oro industrial" a empresas de joyería cuando en un procedimiento de comprobación a estos últimos se ha regularizado el IVA soportado, eliminando como deducibles determinadas cuotas que se han repercutido incorrectamente por no haber aplicado la regla de inversión del sujeto pasivo, procediendo, en su caso, de oficio, al inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos».
59. Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (AEAT) (2019): Nota sobre la regularización íntegra en el caso del IVA.
60. In. II/2020.

ciones autonómicas se contempla una deducción por alquiler de vivienda cuya deducibilidad está ligada al depósito por el arrendador de la fianza en las instituciones autonómicas responsables a tal efecto. Con frecuencia, al aplicarse la deducción el arrendatario, la AEAT le reclama mediante un procedimiento de comprobación la acreditación del mencionado requisito que, en realidad, es el arrendador quien lo habría debido cumplimentar. De no aportar esa prueba el arrendatario, tal y como establece la normativa autonómica, se le deniega el derecho a la deducción.

Mientras las distintas legislaciones autonómicas que regulan tal deducción no modifiquen su régimen jurídico, el Informe del CDC lo que sugiere —y en esta dirección parece que se está avanzando— es «promover, a través del Consejo Superior para la Coordinación y Coordinación de la Gestión tributaria, la firma de Convenios de coordinación administrativa con las Comunidades autónomas en las que están en vigor deducciones por alquiler que establecen este requisito, para que sean los organismos autonómicos responsables de gestionar los depósitos de las fianzas quienes suministren a la AEAT de forma automática, periódica y sistemática dicha información».

De ese modo se afianzaría mediante cauces de coordinación administrativa el correcto funcionamiento del sistema con el adecuado reconocimiento de los créditos fiscales de los arrendatarios y sin tener que importunarles con procedimientos de comprobación, que, además, no dejan de tener un coste administrativo.

En lo relativo a garantías de la deuda tributaria, el CDC hizo notar[61], a raíz de la resolución de una queja sobre el particular, que resultaba anacrónico exigir que los fiadores personales, en el caso de solicitarse la suspensión de la ejecución del acto en vía de recurso, fuesen «dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia»[62]. Ese requisito de cercanía territorial al deudor avalado ha desaparecido del vigente Reglamento de revisión tributaria[63], facilitando a los deudores la presentación como garantía de la «fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia»[64], sin que sea necesario que sean vecinos de la localidad en la que tiene su domicilio fiscal el deudor.

61. Pr. 10/2000.
62. Art. 75 del Reglamento de las Reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.
63. Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.
64. Art. 233.2 de la Ley núm. 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria.

Las dificultades concomitantes a la coordinación entre Administraciones tributarias, y de estas con las entidades financieras, en los pagos transfronterizos de rendimientos del capital mobiliario conducen, en muchos casos, a que el contribuyente termine pagando una deuda tributaria por su obtención superior a la que se deriva del Derecho convencional tributario. El CDC ha tenido oportunidad de manifestarse sobre el particular instando a la Secretaría de Estado de Hacienda a que impulse los trabajos que en este sentido se están llevando a cabo en la OCDE y, entre tanto, trate de avanzar en un marco cooperativo con las entidades financieras españolas para explorar fórmulas de colaboración que mejoren el estado de cosas actual[65].

En definitiva, cuando una entidad financiera española gestiona para un contribuyente en España el abono de los dividendos correspondientes a los valores extranjeros que este tiene depositados en la misma, con mucha frecuencia lo hace a través de una agencia extranjera que, en realidad, desconoce quién sea el titular efectivo de esos valores.

En consecuencia, aplica al pago de esos rendimientos el tipo de gravamen general para los no residentes en el Estado pagador, prescindiendo de que exista o no límite convencional alguno. Cuando el contribuyente hace valer en su autoliquidación anual la deducción por doble imposición a la que tiene derecho, la Administración entiende que únicamente se la puede practicar hasta el límite de las disposiciones convencionales, y ha de reclamar de la Administración tributaria del Estado en el que se practicó la retención el exceso del pago a cuenta efectuado.

Siendo así que, en muchos casos, se trata de cantidades reducidas satisfechas en diversos Estados, el coste de gestión que todo ello comportaría para el contribuyente conduce, en la práctica, a que soporte una carga tributaria global por el cobro de esos rendimientos del capital mobiliario superior a la que se deriva de la ley aplicable, que es el Convenio para atenuar la doble imposición vigente en los Estados entre los que se desenvuelve la relación financiera.

Es un supuesto muy claro en el que una deficiente articulación de la cooperación administrativa entre Autoridades tributarias, y de estas con los colaboradores sociales en la gestión, conduce, en la práctica, a que la deuda que, finalmente, paga el contribuyente sea, con frecuencia, superior a la que se deriva de lo establecido en la ley aplicable: los Convenios de doble imposición en los que se establecen los límites a la imposición en el Estado en el que se pagan los dividendos.

65. Pr. 2/2022 «Sobre los datos fiscales relativos a impuestos pagados en el extranjero».

5. CONCLUSIÓN

Este trabajo se inserta en un proyecto orientado a la mejora del marco de comunicación entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes en un ámbito bien concreto, las actuaciones de recaudación.

Sea en su versión voluntaria como, no digamos ya, en su dimensión ejecutiva (forzosa), el pago efectivo de las deudas tributarias —o la devolución de los créditos fiscales a los contribuyentes acreedores— son actuaciones muy delicadas en términos de comunicación. En sí mismas son actuaciones desagradables —a nadie le gusta pagar ni estar pendiente de que se le devuelva aquello a lo que tiene derecho— en cuyo desarrollo las Administraciones tributarias deberían de ser especialmente cuidadosas y atentas.

El modelo español de gestión tributaria descansa sobre la colaboración voluntaria de los contribuyentes y sus representantes. Es crucial, pues, acertar con un diseño equilibrado de sus cauces de comunicación, de los deberes y derechos de ambas partes en su discurrir[66], para que su aplicación efectiva, los estándares habituales de comportamiento que lo presidan alimenten un clima de confianza mutua que contribuya a mejorar los niveles de justicia y eficacia del sistema, así como a reducir sus índices de litigiosidad[67].

Este estudio explora, a este respecto, qué aspectos de las actuaciones de recaudación son más conflictivos y, por ende, en los que el Derecho tributario y las Administraciones tributarias tienen un más amplio margen de mejora para optimizar sus resultados en términos de justicia y eficacia.

Toda mejora en los estándares de buena administración de las actuaciones de recaudación es evidente que habrían de redundar en una mejor comprensión de su desarrollo y resultados por los contribuyentes, por sus representantes; en una más fluida comunicación, pues, entre las partes, y,

66. La palabra «equilibrio» (KPMG, 2020) expresa muy gráficamente lo que debiera de ser un modelo ideal de relaciones y comunicación en el orden tributario, construido sobre premisas no tanto de poderes y potestades administrativas frente a derechos y garantías de los contribuyentes como de cooperación y colaboración entre todas las partes que intervienen en la relación. *Vid.* ROZAS VALDÉS (2018) y (2019).

67. Los estudios de la australiana BRAITWAITE (2009) han sido pioneros en la exploración del papel central que en la configuración y aplicación de los sistemas tributarios tiene el logro de un clima de confianza mutua entre las partes que los integran. Para un excelente y sugestivo estudio general sobre el particular, *vid.* GOSLINGA, S. *et. al.* (2019), cuyo título es suficientemente expresivo, en este orden de cosas: *Tax and Trust*.

con ello, en un incremento de los niveles de confianza en el desarrollo de las relaciones tributarias.

Un criterio de ponderación de la legalidad de las actuaciones recaudatorias en términos de su adecuación al contenido esencial del derecho de propiedad —más allá de la legitimidad del título de crédito objeto de ejecución— es el de evaluar si su extensión y efectos resultan, o no, «arbitrarias o desproporcionadas»[68].

En este orden de cosas las actuaciones de recaudación puede llegar a considerarse que incurren en este exceso cuando, por ejemplo, no permiten un plan asumible de pagos, se fundamentan en una interpretación no razonable de las normas que regulan la prescripción o conducen a la quiebra del deudor, comportan compensaciones desproporcionadas con créditos del contribuyente, embargos en los que la entidad de los bienes trabados no es equiparable a la de las deudas garantizadas o con el respeto del mínimo de supervivencia.

Un ámbito en el que el Tribunal de Luxemburgo ha puesto en entredicho, con cierta frecuencia, las actuaciones de recaudación de los Estados miembros es el relativo a la debida proporcionalidad que deben presidir las mismas por lo que se refiere al reconocimiento y plazo de devolución de los créditos fiscales en materia del IVA, por cuanto es un derecho esencial para garantizar la neutralidad del impuesto y el normal funcionamiento de la actividad empresarial.

Los imprescindibles sistemas de asistencia en mutua en materia de recaudación ejecutiva de ingresos públicos impagados han de operar, también, con pleno respeto de los derechos y garantías del contribuyente. La confianza mutua que ha de presidir la coordinación administrativa en este ámbito —la ejecutividad automática del crédito en el Estado requerido— no es incompatible con el derecho del contribuyente a la tutela de su derecho a entender el contenido del título ejecutivo y a la preservación de sus derechos de defensa en el Estado que solicita la asistencia.

De la actividad desarrollada por el CDC, de sus propuestas normativas e informes (1997-2022), se advierte que uno de los ámbitos en los que son más habituales las quejas de los contribuyentes es en lo relativo a las actuaciones de recaudación. Es posible, a este respecto, identificar tres puntos significativos de fricción entre las mismas y los derechos y garantías del

68. «Arbitrary and disproportionate (imposition) and enforcement»: TEDH, 17/01/2012 (14902/04) *Yukos v. Russia.*

ciudadano: a) el respeto, en las actuaciones de embargo, del mínimo esencial para llevar una vida digna; b) la duplicidad de ingresos en el caso de actuaciones seguidas contra distintos obligados tributarios de deudas accesorias o autónomas de la principal; y c) las garantías y condiciones exigidas para el logro de la suspensión de los pagos o el reconocimiento de los créditos fiscales.

Leídos en perspectiva, las propuestas del CDC analizadas en este trabajo, las quejas de las que traen causa, han contribuido a impulsar modificaciones normativas y en las prácticas administrativas que se han traducido en una mejora de los servicios públicos tributarios en la preservación de la integridad de los créditos públicos, sin merma ni de la recaudación ni de los derechos y garantías que al contribuyente se le reconocen por el ordenamiento jurídico.

En el mismo sentido, se ha podido constatar el constante goteo de sentencias que apelan a la buena administración como filtro para considerar el buen proceder, o no, de la Administración Tributaria. Hemos querido centrar nuestro escrito en un repaso jurisprudencial puesto que, hasta el momento, ha sido la herramienta jurisdiccional la que ha permitido avanzar en la conceptualización de un estándar de buena administración.

Por poner sólo un ejemplo de ello, la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2023, apelando al artículo 24 de la Constitución Española y respecto al silencio administrativo, considera que «no hay un derecho subjetivo incondicional de la Administración al silencio, sino una facultad reglada de resolver sobre el fondo de los recursos administrativos, cuando fueran dirigidos frente a actos presuntos como consecuencia del silencio por persistente falta de decisión, que no es, por lo demás, una alternativa legítima a la respuesta formal, tempestiva y explícita que debe darse, sino una actitud contraria al principio de buena administración». Por lo tanto, el Tribunal concluye que «ordenar, en un recurso de casación, que se conceda a la Administración una nueva oportunidad de pronunciarse, en un recurso administrativo, sobre la procedencia de una solicitud formulada en su día y no contestada explícitamente, supondría una dilación indebida del proceso prohibida por el art. 24 de la CE y una práctica contraria al derecho a una buena administración».

Se ha pasado revista, así, en este estudio, a una selección de jurisprudencia, nacional e internacional, relativa a garantías procedimentales en las actuaciones recaudatorias que tratan de equilibrar la relación entre contribuyente y Administración.

Y es que la buena administración debe conceptualizarse como un mandato de optimización de la interactuación entre Administración y contribuyente. Así lo destacaba ya el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de noviembre de 1990 afirmando que «la estricta observancia del procedimiento es en todas las jurisdicciones y grados la más racional garantía de buena administración». A su vez, en su Sentencia de 4 de noviembre de 2021 conceptualiza la buena administración diciendo que «por un lado, constituye un deber y exigencia a la propia Administración que debe guiar su actuación bajo los parámetros referidos, entre los que se encuentra la diligencia y la actividad temporánea; por otro, un derecho del administrado, que como tal puede hacerse valer ante la Administración en defensa de sus intereses».

En consecuencia, nos encontramos ante un principio eminentemente procedimental, cuya fuerza radica no tanto en su conceptualización como derecho (*ex post* al actuar administrativo), sino como mandato previo (*ex ante*) a la Administración.

Por último y sin quitar mérito a los avances doctrinales y jurisprudenciales, consideramos que la buena administración debe dejar de ser un «metaprincipio» utilizado *ad hoc* para resolver cuestiones de procedimiento. Para ello, debe legislarse sobre el mismo, para especificar su alcance en los procedimientos tributarios.

En relación a lo anterior, también concluimos que esta intervención del legislador debe ir seguida de una previsión y establecimiento normativo de consecuencias objetivas y subjetivas que se prevean consecuencias concretas cuando no se respete. Estas consecuencias objetivas deberían centrarse en la nulidad de pleno derecho de los actos tributarios por omisión de la buena administración. Las consecuencias subjetivas, con la responsabilidad de los funcionarios que omitan, por negligencia, dicho principio. Confiemos, pues, en que el siguiente avance en la conceptualización de la buena administración venga dado por su configuración normativa; lo que, sin duda, contribuiría a que las Administraciones tributarias asumieran de forma efectiva, en mayor medida, su significado y efectos como modelo ideal de comunicación entre todas las partes que intervienen en el desarrollo de las relaciones tributarias.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRAITHWAITE, V. (2009). *Defiance in taxation and governance: resisting and dismissing authority in a democracy*. Edward Elgar Publishing.

CASAS AGUDO, D. (2020). Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario. *Nueva Fiscalidad*, Monográfico Derechos Fundamentales y Tributación, 61-101.

CHACÓN JERÉZ, D. (2012). *La Reformulación Del Mecanismo de Asistencia Mutua En Materia Recaudatoria En La Unión Europea: El Nuevo Modelo de La Directiva 2010/24/UE, de 16 de Marzo*. Instituto de Estudios Fiscales. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_04.pdf

CORRAL GUADAÑO, I. (2020). La gestión del IRPF ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 111-140.

FRAGALE, E. (2019). El derecho (europeo) a la buena administración y el problema de la autonomía de las pretensiones participativas en el ordenamiento italiano. *Revista Digital de Derecho Administrativo*, 21, 125-151.

JUAN LOZANO, A. (2023). Los avances de la buena administración en los procedimientos de inspección. En G. M.ª LUCHENA MOZO y M.ª E. SÁNCHEZ LÓPEZ (Dirs.), *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos* (pp. 167-197). Tirant lo Blanch.

GOSLINGA, S., VAN DER HEL, L. Y MASCIN, P. (Eds.) (2019). *Tax and Trust. Institutions, interactions and instruments*. Eleven.

KPMG ABOGADOS (Coord.) (2020). *Gobernanza fiscal: una aproximación equilibrada*. Fundación Impuestos y Competitividad.

MARÍN BARNUEVO FABO, D. (2020). El principio de buena administración en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, 186. https://www.perezllorca.com/wp-content/uploads/2020/07/revista-espa%C3%B1ola-de-derecho-financiero-el-principio-de-buena-administracion-en-materia-tributaria.pdf

PONCE SOLÉ, J. (2001). *El principio de buena administración discrecionalidad y procedimiento administrativo*. (Tesis doctoral, Universitat de Barcelona). https://www.tdx.cat/handle/10803/666064#page=1

ROZAS VALDÉS, J. A. (2018). *Los sistemas de relaciones tributarias cooperativas.* Ediciones Jurídicas Olejnik.

ROZAS VALDÉS, J. A. (2019). Hacia una metodología cooperativa en la realización del Derecho financiero. *TransJus Working Papers*, 2/2019. http://hdl.handle.net/2445/130837

SANZ GÓMEZ, R. (2021) Buena Administración y Procedimiento Tributario Justo. En I. MERINO JARA (ed.), *La Protección de los derechos Fundamentales en el ámbito tributario* (pp. 225-253). Wolters Kluwer.

SERRANTES, F. (2021). La multiplicación de los panes y los recargos (II). En *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*. https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/puede-la-aeat-exigir-tantos-recargos-de-apremio-como-responsables

TROYER, I. (2009). An European Perspective on Tax Recovery Cross-Border Situations. *EC Tax Review,* 9, 211-220.

TROYER, I. (2017). Implementation of Agreements on International Assistance in Tax Collection: Avoiding the Complexity of a «Mirror» Approach. *Bulletin for International Taxation,* 71(8), 424-429.

URANIA GALETTA, D. (2019). Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE). En M. C. PIERRO, *Il diritto a una buona amministrazione nei procedimenti tributari* (pp. 1-32). Giuffré Francis Lefebvre.

VELTROP, M. (2016). Council of Europe-OECD Convention on Mutual Assistance in Tax Matters – Taxes for Which Recovery Assistance is Provided. *EU Intl. Tax Coll. News* 2.

Capítulo 8

Ventajas y riesgos en la simplificación del sistema tributario [1]

Cristina García-Herrera Blanco
Directora de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales (IEF)

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA Y SISTEMA TRIBUTARIO SIMPLE. 3. LA COMPLEJIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO. 4. LA SIMPLIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA. 5. LA SIMPLIFICACIÓN PARA FOMENTAR EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO. 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

Conseguir un sistema tributario sencillo, simple y sin complejidad es un objetivo comúnmente aceptado por todas las partes implicadas. Independientemente de a quién se consulte, hay acuerdo sobre que el sistema tributario debe simplificarse. No hay ningún informe de comités de expertos u organismos internacionales que afronten cuáles son los principios de una reforma fiscal que no incluya entre sus objetivos conseguir y alcanzar un sistema tributario más simple. Esto es un hecho. Sin embargo, también existe consenso en que, paradójicamente, los sistemas fiscales cada vez son más complejos.

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

Este capítulo[2] se vertebra en torno a tres temas relacionados con la simplificación tributaria. En primer lugar, trataré de definir qué es la simplificación tributaria y qué entendemos por un sistema tributario simple (§ 2). A continuación, plantearé las causas de la complejidad del sistema tributario (§ 3). Y, por último, en los apartados 4 y 5 explicaré en qué ámbito del sistema tributario es posible alcanzar una simplificación con mayor éxito a partir de la experiencia de algunos países que han implementado medidas orientadas a simplificar sus sistemas tributarios.

2. SIMPLIFICACIÓN TRIBUTARIA Y SISTEMA TRIBUTARIO SIMPLE

A lo largo de los años, tanto la legislación tributaria como su aplicación se ha ido complicando cada vez más, especialmente en los países más desarrollados. En consecuencia, lo primero que cabe plantearse es qué es un «sistema tributario simple» y qué supone su simplificación. No todo el mundo entiende este concepto de la misma manera, ya que puede conceptualizarse de distintas formas según la perspectiva que apliquemos[3].

Por un lado, un sistema tributario simple es aquel que es previsible. Es decir, una norma es simple si es entendible por el contribuyente y por los asesores fiscales de forma fácil y de forma precisa.

No obstante, también puede hablarse de simplificación del sistema desde la perspectiva de la proporcionalidad. En este sentido, una norma es sencilla si la complejidad que comporta no es más de lo razonablemente necesaria para conseguir el objetivo que tiene establecido.

Por otro lado, también en algunas ocasiones podemos hablar de simplificación desde la perspectiva de la consistencia de una norma, esto es, que soluciona supuestos en el mismo sentido sin caer en arbitrariedades.

También podemos hablar de simplificación desde la perspectiva de lo que implica su cumplimiento estrictamente: la norma es fácil si para los contribuyentes es sencillo cumplirla sin costes excesivos.

Asimismo, también lo podemos ver desde la perspectiva de la Administración, lo cual es muy importante cuando se aborda la elaboración de determinadas soluciones normativas. Una norma simple es aquella que la

2. Este capítulo recoge mi intervención en las Jornadas *Comunicación tributaria clara*, celebradas el 22 y 23 de noviembre de 2023 (https://www.diba.cat/es/web/comunicacio-clara/1-jornada-de-comunicacio-tributaria-clara).
3. Seguimos en este apartado a JAMES *et al*. (1998, p. 34).

Administración tributaria, que tiene que aplicar el sistema para un conjunto amplio de contribuyentes, puede gestionarlo de forma practicable.

Y, por último, podemos contemplarlo desde la perspectiva de lo que es puramente la expresión: una norma es simple si está expresada en términos claros.

Pues bien, más allá de esa variedad de conceptos —que no son equivalentes—, cuando hablamos de «simplificar» hay que decidir sobre qué ámbito o ámbitos se quiere actuar, ya que de hecho en este contexto la simplificación puede afectar a tres ámbitos diferentes, que abordaremos en los apartados siguientes: en primer lugar, el sistema tributario; en segundo lugar, la normativa tributaria (esto es, la legislación que desarrolla ese sistema tributario); y, en tercer lugar, el cumplimiento (es decir, la aplicación de ese sistema tributario).

3. LA COMPLEJIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Como venimos diciendo, uno de los objetivos de la simplificación del sistema tributario es que este sea (más) simple. Ahora bien, si analizamos las causas de su complejidad, advertimos enseguida que esta deriva de una serie de causas, algunas de las cuales son absolutamente inevitables. Y si son inevitables, la simplificación que se puede alcanzar es más limitada de lo que en principio podríamos pensar.

Por un lado, la realidad social y económica es cada vez más compleja debido fundamentalmente a la digitalización e internacionalización de la economía. Pensemos, por poner solo algunos ejemplos, en los nuevos modelos de negocio digitales, como la economía de las plataformas o economía colaborativa, la aparición de nuevas profesiones como la de los *youtubers o influencers*, el uso de monedas virtuales o el *blockchain* o la irrupción del teletrabajo que permite la realización del trabajo desde cualquier lugar del mundo. Se trata de nuevos modelos que son mucho más complejos, por lo que requieren de normas también más sofisticadas.

Por otro lado, el sistema tributario no solo tiene que ser sencillo, sino que también tiene que cumplir con otros principios fundamentales, reconocidos constitucionalmente, como el principio de justicia y equidad. En este sentido, la justicia conlleva la exigencia de normas más complejas porque deben tener en cuenta circunstancias personales más concretas, de modo que para cumplir dicho fin el sistema se vuelve más complicado. Un ejemplo paradigmático lo constituyen los sistemas de estimación objetiva, conocidos como sistema de módulos, que sin duda son una solución sencilla

para la determinación de los rendimientos de actividades económicas, pero suponen un quebrantamiento del principio de justicia tributaria y una vulneración del principio de igualdad que solo puede tolerarse cuando esté debidamente justificado.

A esto cabe añadir que el sistema tributario también persigue fines extrafiscales para alcanzar otros objetivos de política económica como, por ejemplo, la finalidad medioambiental que añade nuevos enfoques y principios como el de «quien contamina paga». Pensemos, además, en los sistemas tributarios más modernos que buscan integrar los impuestos con las prestaciones públicas para conseguir que los ingresos y los gastos públicos se integren de mejor manera. Y podrían ponerse muchos más ejemplos.

A las causas anteriores se suman otras que también contribuyen a la complejidad del sistema fiscal y que no son evitables. Así, pensemos en el obligado cumplimiento de los acuerdos y tratados internacionales, y en particular la recepción del Derecho de la Unión Europea, que implica la necesidad de incluir en nuestro ordenamiento nuevas normas fiscales o modificar las existentes. Asimismo, la estructura territorial de un país es relevante. España es un país descentralizado y nuestra Constitución otorga competencias normativas en materia tributaria a los distintos niveles de gobierno, de modo que a las normas estatales hay que añadir las autonómicas y también las locales.

Y, por último, otra de las causas de la complejidad normativa reside en la necesidad de evitar que las normas tributarias sean vulnerables al abuso, la elusión y el fraude fiscal, de modo que las normas tengan que blindarse mediante la inclusión de cláusulas que también contribuyen a que el sistema sea cada vez más intrincado.

De todo lo anterior se deriva una primera conclusión: existe una complejidad que es inevitable y que, en consecuencia, tenemos que asumir como tal.

4. LA SIMPLIFICACIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

La normativa que desarrolla el sistema tributario también es muy compleja. Y probablemente, como decíamos antes, en una parte relevante inevitablemente compleja.

La normativa tributaria es sencilla —podemos decir— si es legible y es entendible por los contribuyentes Y aquí cobra una especial relevancia el lenguaje —hemos asistido a charlas muy brillantes sobre la importancia del

lenguaje que comparto totalmente—. La complejidad del lenguaje tributario deriva, por un lado, de su carácter técnico, que yo creo que es inevitable y que supone una garantía de seguridad jurídica. Sin embargo, por otro lado, sí es posible aplicar una cierta «depuración» de ese lenguaje para hacerlo más directo y más claro.

Hay algunos países del ámbito anglosajón que se han preocupado por el lenguaje y por la claridad de las leyes tributarias. Países como Australia, Reino Unido, Nueva Zelanda[4], Estados Unidos y Canadá han invertido tiempo, esfuerzo y presupuesto en poner en marcha proyectos orientados a reescribir las normas tributarias para hacerlas más simples. En estos casos se han constituido grupos de expertos, tanto del sector público como del sector privado. Algunas de las acciones llevadas a cabo para simplificar la normativa han consistido en reelaborar leyes tributarias acortando las frases, evitando repeticiones, intentando reducir el tamaño de esa legislación para conseguir que sea más clara. Sin embargo, pese al indudable valor que poseen estas iniciativas, los estudios que analizan todos esos proyectos llegan a la conclusión de que no se consigue simplificar el sistema tributario hasta el punto que pudiera esperarse y teniendo en cuenta el esfuerzo que se ha invertido[5].

Por otro lado, a la hora de implementar proyectos de reescritura de las normas cabe tener en cuenta dos cuestiones. Una de ellas es el riesgo de cambiar el sentido de la norma al reescribirla, lo que supondría darle una interpretación distinta a la que estaba establecida en la ley. Otra es plantearse a quién va dirigida realmente la norma, ¿al contribuyente o a un asesor fiscal? La respuesta no es única y dependerá de cada caso. Por ejemplo, la Ley General Tributaria quizá sí podamos pensar que va más dirigida hacia los contribuyentes; pero la legislación especial (por ejemplo, la legislación del IVA, la del impuesto sobre sociedades o incluso la del impuesto sobre la renta de las personas físicas) va más dirigida a los profesionales que a los contribuyentes, quienes no van a leer esas normas de manera directa.

En este sentido, una estrategia más interesante —y, desde luego, más ambiciosa— es la que se llevó a cabo en el Reino Unido con la creación, en

4. Un ejemplo paradigmático de sistema tributario claro es Nueva Zelanda. Con todo, cabe decir que cuenta con algunas ventajas respecto a nosotros: por una parte, disponen de un estado centralizado (en nuestro caso, tenemos un estado descentralizado en distintos niveles territoriales con capacidad para aprobar normas); por otra parte, el tamaño de su economía es menor y poseen un censo más reducido de contribuyentes.
5. Véase, por todos, SAWYER (2013).

2010, de una oficina de simplificación tributaria (*Office of Tax Simplification*). Este organismo ha realizado trabajos muy interesantes (entre ellos, un índice de complejidad tributaria con una serie de indicadores para valorar la complejidad del sistema tributario del Reino Unido) y publicaciones que han dado lugar, además, a modificaciones de la normativa y a una simplificación del propio sistema. El balance realizado por la doctrina ha sido positivo, entendiendo que, si bien el verdadero impacto de las recomendaciones de la Oficina es difícil de medir, podía considerarse significativo[6]. Pero la mala noticia es que en el año 2023 se anunció el cierre de esta oficina porque se consideraba que la simplificación no debe depender de un organismo independiente, sino que debe estar dentro de la Administración, formar parte del corazón de la política tributaria. Sea como sea, la realidad es que esta iniciativa tan interesante y que había tenido resultados muy positivos ha desaparecido 13 años después de haberse creado en un país que se preocupa de estas cuestiones.

5. LA SIMPLIFICACIÓN PARA FOMENTAR EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Para terminar, abordaré el tercer ámbito al que puede afectar la simplificación del sistema tributario: el de cumplimiento tributario claro.

Además de la complejidad del sistema fiscal y su normativa y la manera de simplificarla, cabe prestar atención también al cumplimiento tributario. De hecho, muchos de los temas que se han tratado en estas Jornadas están relacionados precisamente con eso, más concretamente, con cómo podemos facilitar el cumplimiento a los contribuyentes. Y creo que este es un ámbito que brinda muchas posibilidades de mejora y en el que se pueden implementar acciones que obtengan resultados positivos. En Estados Unidos, por ejemplo, en relación con el derecho a entender, se ha acuñado el término «simplexity»[7] para denominar la manera de ayudar a hacer más claro y entendible el sistema tributario sin modificar la normativa, sino a través de comunicaciones claras, guías, asistencia, etc.

6. Véase SHERWOOD *et al.* (2017).
7. Como apuntan BLANK y OSOFKY (2017), las agencias del gobierno federal estadounidense están aplicando cada vez más un lenguaje sencillo en las comunicaciones escritas que dirigen a la ciudadanía. Aplicado al ámbito tributario, en lugar de buscar la *simplicidad* ('simplicity'), lo que implicaría una reforma de la ley subyacente, el gobierno ha optado por aplicar la *simplexity*, esto es, usar un lenguaje sencillo para describir reglas y regulaciones legales complejas realizando presentaciones claras y explicaciones simples de la ley sin resaltar su complejidad o intentar reducirla a través de cambios legales formales.

En este contexto, los esfuerzos que se realicen por las Administraciones tributarias son esenciales, dado el claro margen de mejora que existe. Así se desprende de la opinión de los españoles. En el año 2022, el Instituto de Estudios Fiscales a través de su encuesta anual sobre las opiniones y actitudes de los españoles ante la fiscalidad (BARÓMETRO FISCAL, 2023) preguntó a los ciudadanos sobre sobre la claridad de los documentos recibidos de la Administración tributaria, así como por el sentimiento que provoca recibir una comunicación tributaria. Los resultados muestran que la claridad de la documentación enviada por la AEAT recibe una valoración aceptable, aunque con posibilidad de mejorar. En cuanto al tono de los documentos que utiliza en sus comunicaciones se considera neutro por la mayoría, aunque un porcentaje no desdeñable lo percibe como amenazante o intransigente. En relación con los aspectos que influyen en la comprensión de los documentos, destacan la identificación del procedimiento al que se asocia, y el uso del vocabulario técnico y la redacción de las frases. Además, cabe destacar que la satisfacción de los ciudadanos en su relación con la AEAT presenta en todos los aspectos citados un nivel de satisfacción aceptable, excepto la comprensión de la terminología empleada en los documentos. Y, por último, la preocupación es el sentimiento más destacado que expresan los entrevistados ante la recepción una carta de la Agencia Tributaria. Entre los principales factores que reducirían dicha preocupación los más señalados son saber que la persona receptora de la carta no tendrá que pagar o que la persona que recibe la carta tenga claro lo que le piden y cómo hacérselo llegar de manera correcta.

En cualquier caso, hay que señalar que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ya está tomando medidas para mejorar la claridad de su comunicación con los contribuyentes. Así, recientemente la AEAT ha modificado ocho de sus modelos, acortando su longitud, eliminando información superflua o rediseñando la manera en que se muestra a información e incluso incluyendo un resumen al inicio de la comunicación que con un lenguaje más comprensible recoja los aspectos esenciales[8]. El compromiso de la AEAT continúa y veremos resultados próximamente.

Con todo, la mejora del cumplimiento tributario y su simplificación también determinan algunos retos y dificultades relevantes. Si bien adoptar medidas para simplificar la comunicación de las Administraciones tributarias con el contribuyente es claramente positivo, no deja de entrañar ciertos riesgos. Así, cuando la Administración tributaria ofrece explicaciones a los contribuyentes sobre el contenido de las leyes —y esto los juristas sabemos

8. Ver DE LA LASTRA (2023).

que es importante—, están adoptando su propia interpretación, una interpretación administrativa que puede no coincidir con nuestra interpretación de la ley o la que darían los jueces. Eso puede suponer hasta cierto punto una vulneración del principio de igualdad, dado que habrá una inmensa mayoría de contribuyentes que no tengan medios para acudir a un asesor fiscal que les ayude a defender una interpretación distinta, por lo que acabarán asumiendo la interpretación administrativa. En cambio, aquellos contribuyentes que dispongan de recursos podrán acudir a asesoramiento profesionalizado que les ayude a seguir defendiendo interpretaciones que pueden ser distintas a las de la administración tributaria.

En suma, pese al reto que acabo de plantear, el ámbito de la simplificación en el cumplimiento tributario tiene un largo recorrido y es en el que creo que se pueden obtener resultados muy positivos para los ciudadanos y para la propia Administración.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BLANK, J. D. y OSOFKY, L. (2017). Simplexity: Plain Language and the Tax Law. *Emory Law Journal*, 66(2), 189-424.

https://scholarlycommons.law.emory.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1085&context=elj

DE LA LASTRA y LERALTA, G. (2023). Paso adelante en la mejora de la comunicación con el contribuyente. Entrada en el blog de Crónica Tributaria, 8 de noviembre. Georgina de la Lastra y Leralta | (ief.es)

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. (2023). Opiniones y actitudes de los españoles en 2022. Documento de Trabajo, 7. DOC_7_2022Barometro (ief.es)

JAMES, S., SAWYER, A. y WALLSCHUTZKY, I. (1998). The complexities of tax simplification: Progress in Australia, New Zeland and the United Kindgdom. *Australian Tax Forum Journal Article*, 29, 29-67.

SHERWOOD, J., EVANS C., y TRAN-NAM, B. (2017). The Office of Tax Simplification: the way forward? *British Tax Review*, 2, 458-476. https://ssrn.com/abstract=3727107

SAWYER, A. (2013). Moving on from de Tax Legislation Rewrite Projects: A comparison of the New Zealand Tax Working Group/Generic Tax Policy Process and the United Kingdom Office of Tax Simplification. *British Taw Review*, 3, 321-344.

Capítulo 9

Estrategias de simplificación del pago en la Agencia Tributaria [1]

Iván Mesón García
Inspector de Hacienda del Estado (Agencia Estatal de Administración Tributaria)

Pablo Grande Serrano
Inspector de Hacienda del Estado (Agencia Estatal de Administración Tributaria)

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EL COSTE PSICOLÓGICO DEL PAGO. *2.1. Los costes del pago. 2.2. La experiencia de pagar impuestos.* 3. LA UTILIZACIÓN DEL ENFOQUE *BEHAVIOURAL INSIGHTS* PARA FACILITAR EL PAGO. 4. JUSTIFICACIÓN DE LA NECESIDAD DE SIMPLIFICACIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS: CONCEPTOS NECESARIOS. *4.1. Los medios de pago. 4.2. Los canales de pago. 4.3. El sistema de comunicación y difusión.* 5. ESTRATEGIAS DE SIMPLIFICACIÓN DEL PAGO EN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *5.1. El Plan Estratégico de la Agencia Tributaria. 5.2. La implantación del sistema NRC on-line. 5.3. La creación del servicio de información y asistencia en el área de Recaudación (REC@T): el pago telefónico. 5.4. La creación de una app para realizar pagos de deudas y la tramitación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento. 5.5. El uso de herramientas de asistencia virtual.* 5.5.1. La calculadora de plazos de pago. 5.5.2. La calculadora de intereses y aplazamientos.

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

5.5.3. El cálculo del importe embargable de sueldos, salarios y pensiones. 6. CONCLUSIONES SOBRE LAS ESTRATEGIAS REALIZADAS POR LA AGENCIA TRIBUTARIA. 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

El cumplimiento tributario es un pilar esencial de las sociedades modernas, asegurando que los servicios públicos y las infraestructuras se mantengan y desarrollen adecuadamente. Sin embargo, la complejidad del sistema tributario y aduanero puede actuar como una barrera significativa para el cumplimiento efectivo y eficiente por parte de los ciudadanos. Reconociendo esta problemática, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria) ha implementado una serie de estrategias destinadas a simplificar el proceso de pago de impuestos, buscando mejorar la experiencia del obligado tributario y la eficiencia en la recaudación. Este capítulo se dedica a explorar estas estrategias, analizando cómo la combinación de enseñanzas conductuales —*behavioural insights*—, avances tecnológicos y comunicación efectiva puede reducir las barreras al cumplimiento tributario y fomentar una cultura de responsabilidad fiscal.

Inicialmente, abordaremos la psicología del cumplimiento tributario, considerando el dolor de pagar y otros factores psicológicos que pueden influir en la decisión de los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones fiscales. La comprensión de estos factores es crucial para diseñar intervenciones que alienten el cumplimiento voluntario y reduzcan el fraude, la evasión y la elusión fiscal.

A continuación, examinaremos cómo la Agencia Tributaria ha integrado las enseñanzas conductuales —*behavioural insights*— en su enfoque, utilizando principios de las ciencias del comportamiento para diseñar políticas y procedimientos más amigables para el ciudadano. Estas iniciativas se basan en la premisa de que pequeños cambios en el entorno de decisión pueden tener impactos significativos en el comportamiento de los obligados tributarios.

La digitalización de los servicios tributarios representa otro eje central de las estrategias de simplificación. La implementación de plataformas digitales y aplicaciones móviles ha transformado la interacción entre la Agencia Tributaria y los ciudadanos, haciendo que el proceso de declaración y pago de impuestos sea más accesible, rápido y menos propenso a errores.

Además, la importancia de la comunicación clara y efectiva se discutirá en detalle. La Agencia Tributaria ha hecho esfuerzos significativos para mejorar la manera en que comunica las obligaciones tributarias, los cambios normativos y los plazos a los contribuyentes, utilizando un lenguaje claro y canales de comunicación accesibles.

Finalmente, el capítulo concluirá con una reflexión sobre los desafíos y oportunidades futuras en la simplificación del proceso de pago de impuestos. Aunque se han logrado avances significativos, la evolución constante del panorama fiscal y tecnológico presenta nuevas áreas para la innovación y mejora.

Este análisis integral no solo arroja luz sobre las estrategias actuales de simplificación tributaria de la Agencia Tributaria, sino que también ofrece perspectivas sobre cómo estas prácticas pueden adaptarse y evolucionar en respuesta a las cambiantes necesidades y expectativas de los ciudadanos.

2. EL COSTE PSICOLÓGICO DEL PAGO

La Agencia Tributaria tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero. No obstante, no tiene competencias para la elaboración y aprobación de normas tributarias.

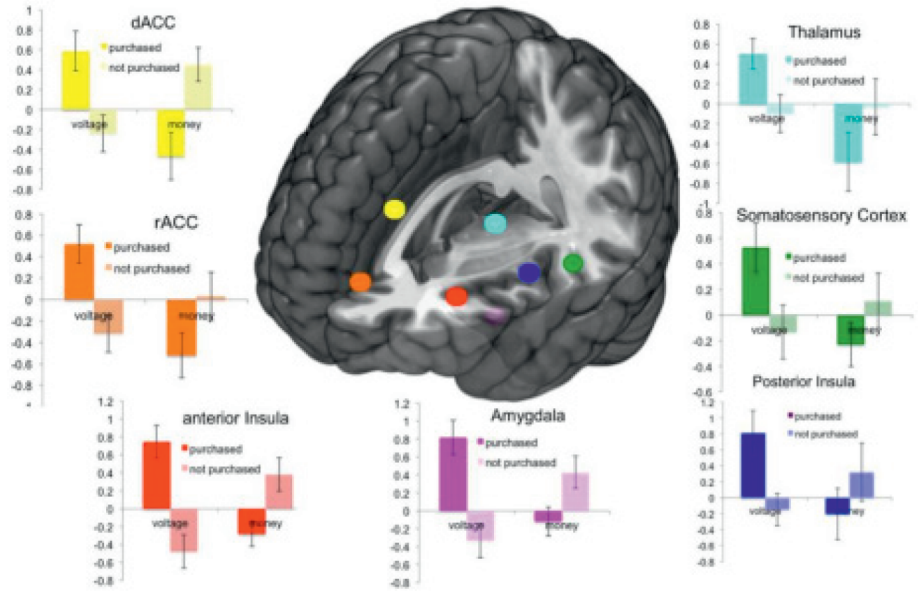
En el ámbito de la recaudación tributaria, consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas, esto es, de las deudas derivadas de tributos de titularidad estatal, de ingresos propios de la Unión Europea, tasas del Sector Público Estatal en periodo voluntario o ingresos de derecho público de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados o dependientes de ella en vía ejecutiva. Por tanto, cuando se trata de facilitar y simplificar la recaudación tributaria, la Agencia no tiene la posibilidad de influir sobre uno de los elementos esenciales de la misma, esto es, el importe que se paga, que vendrá determinado por las normas reguladoras de cada tributo o gravamen.

2.1. LOS COSTES DEL PAGO

En todos los pagos se produce un coste, y no entendemos por tal únicamente el coste económico o monetario significado en el importe en la divisa oficial en que se cuantifique el pago, sino un coste en un sentido más amplio que abarque las utilidades, expectativas y satisfacciones que experimenta el agente económico que realiza el pago.

Uno de estos costes es, por ejemplo, el coste de oportunidad. Por costes de oportunidad entendemos aquello a lo que se renuncia para poder hacer algo, las oportunidades presentes o futuras que sacrificamos al tomar una decisión.

Otro coste es psicológico, el dolor de pagar. Por dolor de pagar entendemos, con Dan ARIELY, que es la idea de que experimentamos algún tipo de dolor mental cuando pagamos por las cosas. Tal es así que «recientes estudios centrados en imágenes y escáneres neurológicos han revelado que el hecho de pagar estimula las mismas regiones del cerebro que procesan el dolor físico» (ARIELY Y KREISLER, 2018, p. 103).



Note: Anticlockwise from top left: regions linked to affective pain processing: dorsal anterior cingulate cortex (dACC), rostral anterior cingulate cortex (rACC), anterior insula; region linked to arousal during pain processing: amygdala; regions linked to somatosensory pain processing: posterior insula, somatosensory cortex, thalamus.

Gráfico 1. Patrones de activación neural de decisiones de compra en regiones de procesamiento del dolor al pagar en efectivo frente a la tolerancia de choques eléctricos (Fuente: MAZAR *et al*. [2016]).

La imagen muestra un conjunto de gráficos y una representación cerebral relacionados con un experimento que estudia los patrones de activa-

ción neuronal durante decisiones de compra en contextos de dolor. El experimento compara las reacciones neuronales cuando los sujetos pagan con dinero frente a cuando toleran choques eléctricos.

En el contexto del experimento:

- Con los choques eléctricos (*shocks*): Hubo un aumento en la actividad cerebral asociada con el procesamiento del dolor cuando los participantes decidieron comprar algo, lo que indica una mayor carga emocional o respuesta al dolor físico que anticipan por el choque eléctrico.
- Con el uso de dinero: Hubo una disminución en la actividad cerebral asociada con el procesamiento del dolor cuando los participantes realizaron una compra, lo que podría reflejar las emociones negativas (como el dolor o la tristeza) que se experimentan al gastar dinero.

El acto de pagar con dinero activaba regiones del cerebro asociadas con el procesamiento del dolor, específicamente aquellas involucradas en aspectos afectivos del dolor, pero no en aspectos que se relacionan con la percepción física del dolor (somatosensóricos).

Estos costes, y su relación con las utilidades y las expectativas, se comprenden con más facilidad si lo ejemplificamos con los procesos de compras de bienes o servicios. THALER (2016) se refiere a dos tipos de utilidad para explicar en qué circunstancia un coste se convierte en una pérdida: utilidad de adquisición y utilidad de transacción (p. 103).

> «La utilidad de adquisición se basa en la teoría económica estándar y es equivalente a lo que los economistas denominan "excedente del consumidor" [designa al excedente resultante de medir la utilidad del objeto ganado y sustraerle el coste de oportunidad de aquello a lo que se ha renunciado] (...) una compra producirá una abundancia de utilidad de adquisición si, y sólo si, el comprador valora lo comprado mucho más que el mercado. (...) tendemos a valorar otro aspecto de la compra: la calidad percibida de la transacción, que se define con la diferencia entre el precio esperado de compra, esto es, el precio de referencia y el precio final al que se acaba comprando un producto».

En esencia, la utilidad de transacción está relacionada con las expectativas, y puede ser positiva o negativa. La utilidad de transacción será negativa cuando el precio final sea más alto que el precio de referencia, en estos casos, el agente económico se verá impulsado a no finalizar el proceso de

una compra que, sin embargo, le podría haber generado un incremento de su bienestar (i.e. un excedente del consumidor positivo). Por tanto, la decisión de asumir un coste se ve influenciada, con carácter general, por los siguientes factores: la utilidad del objeto, el coste de oportunidad, el precio de referencia (o esperado) y el precio final. En lo relativo a la utilidad del objeto y el coste de oportunidad, dado un bien o servicio, ninguno de los agentes económicos que incurren en el intercambio podrá actuar significativamente, sí podrán hacerlo sobre los precios, de referencia y final, en particular, el vendedor tendrá un fuerte incentivo «para manipular la percepción del precio de referencia y crear la ilusión de un buen negocio» (THALER, 2016, p. 105). Esta ilusión del buen negocio es una de las estrategias de las que se aprovechan algunos negocios con las promociones de los (mal) llamados «días sin IVA» (GRANDE, 2021b).

Al hablar de pérdidas debe hacerse una mención, aún breve, a la teoría de las perspectivas (*prospect theory*). En 1979, Daniel KAHNEMAN y Amos TVERSKY publican *Teoría de las Perspectivas: un análisis de la decisión bajo riesgo* y que puede resumirse en este gráfico:

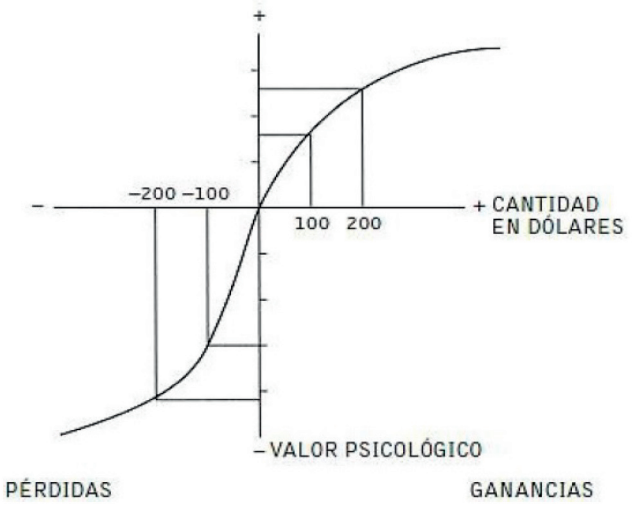


Gráfico 2. Teoría de las perspectivas (*prospect theory*) (Fuente: KAHNEMAN [2015, p. 368]).

La función del gráfico mide cambios en el nivel o estado de referencia, el *statu quo*, por ello se expresa en términos de ganancias y de pérdidas. El punto de referencia puede ser la situación actual, un estado psicológico o una expectativa de a lo que se aspira, y que una vez conocida se anclará en

nuestra mente, por ello, cómo se realice la descripción de la situación inicial va a ser determinante para enfocar el resultado como ganancia o como pérdida y, en consecuencia, la tolerancia al riesgo (LEWIS, 2017). Esta descripción de la situación inicial es lo que se conoce como «efecto marco». La función es «cóncava en el dominio de las ganancias, y convexa en el dominio de las pérdidas, y es considerablemente más empinada para las pérdidas que para las ganancias» (KAHNEMAN y TVERSKY, 1979, p. 279); como consecuencia, tenemos una mayor sensibilidad a las pérdidas que a las ganancias, es decir, tenemos aversión a las pérdidas.

En el gráfico podemos ver que para una ganancia de 100 dólares, el placer que experimentamos es de +1.5, mientras que para una pérdida de 100 dólares, el dolor es de -3, por tanto, «las pérdidas duelen aproximadamente el doble de lo que gustan las ganancias» (THALER, 2016, p. 68). Observando con más detalle el gráfico, podemos ver que la función crece —ganancias— o decrece —pérdidas— cada vez más lentamente; por tanto, para mayores niveles de ganancia o de pérdida, el placer o el dolor será menor. Pequeños cambios en nuestro estado de referencia tienen un gran impacto. En consecuencia, las personas se sentirán empujadas a disminuir sus pagos —incluidos los relativos a impuestos—, aunque sea en escasa cuantía y lo harán porque el dolor de perder es tan grande que las personas se convierten en «amantes del riesgo en el caso de las pérdidas [y] aversas al riesgo en el caso de las ganancias» (THALER, 2016, p. 67). En efecto, la amenaza de grandes pérdidas anudada a la probabilidad, aunque baja, de evitarlas, puede provocar en las personas la disposición a asumir grandes riesgos, lo que tiene gran importancia en el ámbito de la recaudación tributaria cuando se inicia el procedimiento de apremio —la deuda no se ha pagado en el plazo voluntario— y, con él, la posibilidad de embargar bienes y derechos.

Los obligados tributarios, al afrontar el pago de impuestos, también se enfrentan a los conceptos descritos anteriormente, algunos por completo, como el coste de oportunidad, otros, de forma menos evidente, como la utilidad de transacción.

Desde una perspectiva estrictamente legal, los impuestos se satisfacen sin contraprestación y con el fin de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. En un sentido más amplio, de filosofía del derecho, los impuestos son parte imprescindible del contrato social, y son una de las causas que posibilitaron el nacimiento del estado del bienestar en el siglo XX. Por ello, cuando los ciudadanos pagan impuestos esperan recibir a cambio bienes y servicios públicos de calidad. Si bien el pago

de impuestos es coactivo, no cabe duda de que el dolor de pagar será de una intensidad distinta, entre otras causas, debido a la utilidad de adquisición y a la utilidad de transacción.

2.2. LA EXPERIENCIA DE PAGAR IMPUESTOS

Nos centraremos en el momento de afrontar el pago del importe de la deuda tributaria, o, en su caso, de la sanción tributaria[2], obviando el estudio de las motivaciones que condicionan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como pueden ser la aceptación del sistema tributario por los contribuyentes (PEÑARANDA, 2008), la corrupción y la confianza en las instituciones (TEDDS, 2007; LAGARES *et al*., 2014), la actuación de comprobación e investigación de las administraciones tributarias (ÁLVAREZ y HERRERA, 2004; KASPER, 2016), la transparencia fiscal (BØ, SLEMROD y THORESEN, 2014), la disuasión o probabilidad percibida de ser investigado (SNOW y WARREN, 2005; VIÑUELA *et al*., 2013; DAI, HOGARTH y VILLEVAL, 2015), la conciencia fiscal (BANCO MUNDIAL, 2015; SUH *et. al*., 2019), pero también las medidas de carácter represor, aunque una coacción excesiva puede generar desconfianza y corromper el cumplimiento voluntario (KIRCHLER, 2007). Y, respecto de este punto, nos referiremos a los aspectos mentales, o psicológicos, relacionados con el pago de la deuda tributaria.

El dolor que se experimenta al pagar depende dos factores, «el primero es el tiempo que transcurre entre que el dinero sale de nuestra cartera y que consumismos el producto que hemos pagado; y el segundo es la atención que prestamos al pago en sí mismo» (ARIELY y KREISLER, 2018, p. 105). Las personas experimentan menos dolor al pagar un viaje con todos los gastos incluidos antes de comenzarlo en comparación con la experiencia de pagar cada uno de los gastos en los que se incurre durante el viaje —incluso aunque en este segundo caso se acabe pagando menos dinero[3]—. Que el

2. A lo largo del documento, al hacer referencia al pago de la deuda tributaria también entendemos incluida la sanción tributaria, salvo expresa mención en contrario, y ello con el fin de facilitar la lectura del texto, aun cuando el artículo 58.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece expresamente que la sanción tributaria no formará parte de la deuda tributaria.

3. Para entender mejor la relación entre el dolor de pagar y su relación con el tiempo considera, por ejemplo, las diferentes situaciones que pueden darse en un restaurante, cuando los comensales abonan la cuenta antes de disfrutar de la comida, la separación temporal entre el desembolso y la experiencia de consumo puede atenuar la sensación del dolor de pagar, permitiendo un disfrute más pleno de la experiencia —fácilmente identificable con aquellas situaciones en las que se pide comida a domicilio, en las que

pago de impuestos no esté conectado con la recepción de bienes y servicios públicos implica afrontar el pago de estos como un gasto sin retorno, dificultando la reducción del dolor en el pago. Más aplicabilidad tiene el segundo de los factores, este es, la atención que se presta al pago mismo. El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y el impuesto sobre el valor añadido (IVA) son los tributos que suponen la mayor parte de la recaudación tributaria, aproximadamente supondrán dos de cada tres euros de los ingresos no financieros previstos en los Presupuestos Generales del Estado para el año 2023[4], y, al mismo tiempo, son impuestos que se caracterizan porque su pago se realiza sin prestar mucha atención. En el IRPF mediante las retenciones, especialmente sobre los rendimientos del trabajo[5], y en el IVA mediante la repercusión del importe del impuesto al destinatario de la operación gravada o, aunque no se trate efectivamente del pago de impuestos, la posibilidad del sujeto pasivo del IVA de optar por compensar las cuotas negativas en trimestres posteriores.

Otro concepto que influye, como vimos, en la experiencia del pago es la utilidad de transacción, entendida por tal como la diferencia entre el precio de referencia y el precio final. No hay duda del precio final, pero ¿cuál es el precio de referencia que pueden utilizar los obligados tributarios?, ¿la valoración que haga de los bienes y servicios públicos que recibe?, ¿los bienes y servicios públicos que reciben en otros países considerando la carga tributaria de esos países? Todas estas opciones pueden valorarse como una referencia, aun cuando la estimación del valor asignado a la misma es compleja. De hecho, conforme al último Barómetro Fiscal del Instituto de Estudios Fiscales,

---

no solo se paga antes, sino que habitualmente se paga por medios electrónicos, sin prestar atención al pago en sí mismo—; en contraste, abonar la cuenta al concluir la comida concentra el dolor del pago en un único momento, lo que permite disfrutar de la experiencia sin interrupciones financieras. Por el contrario, imagina la situación en la que se efectúa un pago por cada elemento consumido (cada plato servido o cada vez que se rellena el vaso), la constante recordación del coste económico puede amplificar el dolor, distrayendo y posiblemente disminuyendo el placer asociado con la comida. En esencia, la proximidad temporal entre el consumo y el pago influye significativamente en la intensidad del dolor del pago, afectando la percepción general de la experiencia.

4. El Libro Amarillo correspondiente a la —entonces Proyecto— Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023, publicado por el Ministerio de Hacienda, establece la siguiente previsión de ingresos (p. 264) en el cuadro IV.2.1 sobre los ingresos no financieros totales y del Estado. Para el IRPF, 113.123 millones de euros; para el IVA, 86.093 millones de euros; total de ingresos no financieros (excluidos los fondos *Next Generation EU*), 289.233 millones de euros; por tanto, representan el 68,88 %.

5. Conforme a las estadísticas publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el año 2022 (datos provisionales), las retenciones devengadas sobre las rentas del trabajo (72.698 millones de euros) supusieron el 66,71 % del total de IRPF devengado 108.978 millones de euros).

los españoles valoran con un 3,0 sobre 4 la oferta pública de bienes y servicios, y están bastante de acuerdo (2,8 sobre 4) con que los bienes y servicios públicos justifican el pago de impuestos; no obstante, y aunque es difícil conocer cómo funciona la fiscalidad en otros países, el 46 % de los españoles creen que la relación entre impuestos pagados y la oferta de bienes y servicios públicos recibida es peor en España que en el resto de países de la Unión Europea. Las comparaciones son difíciles, sin la suficiente información son incompletas, e influidas por sesgos cognitivos, como el instinto de negatividad[6], incorrectas.

Con el fin de dar a conocer el coste de los bienes y servicios públicos —precio de referencia— se desarrolló por algunas administraciones públicas, distintas de la tributaria, campañas informativas. Por ejemplo, «Pamplona por el civismo» tenía por objeto adherir etiquetas al mobiliario urbano con el precio de este, o su valor, para fomentar una conducta de civismo y respeto al mobiliario urbano[7]; «factura sanitaria informativa», impulsada desde el Gobierno central, algunas comunidades autónomas desarrollaron esta medida tendente a conocer el coste de los servicios sanitarios para hacer un uso racional de los mismos[8]. Pese a lo interesante de su planteamiento, no se conocen estudios sobre la efectividad de estas iniciativas. En lo que aquí interesa, dotar de un precio de referencia al obligado tributario para que pueda tener más elementos con los que juzgar la utilidad de la transacción, no parece que sea una medida eficaz[9], por cuanto en los casos en los que el pago de los impuestos atrae la atención del obligado tributario, es poco probable que se conecten con el uso de un bien o servicio público concreto. Por tanto, aunque son un paso hacia una mayor transparencia fiscal, estas campañas deben complementarse con estrategias educativas más amplias y esfuerzos de comunicación para abordar efectivamente las diversas barreras psicológicas y cognitivas al cumplimiento tributario.

6. El instinto de negatividad es la tendencia a notar más lo malo que lo bueno (ROSLING *et al*., 2018, p. 85).
7. Puede obtenerse más información en http://policia.pamplona.es/verpagina.aspx?IdPag=26&Idioma=1
8. Ejemplos para el caso andaluz en https://www.juntadeandalucia.es/servicios/videos/detalle/43195.html
9. Su eficacia puede ser, por otra parte, contraproducente. Se sabe que «cuanto más usa una persona algo por lo que ha pagado, más positiva es su sensación sobre la transacción» (THALER, 2016, p. 112), por lo que la idea de usar los bienes y servicios públicos hasta percibir que se ha resarcido el montante total de los impuestos pagados puede inducir a un uso abusivo de algunos bienes y servicios públicos, sin percibir otros cuya cuantificación es menos tangible, como la seguridad, el orden social o el control del tráfico aéreo.

3. LA UTILIZACIÓN DEL ENFOQUE *BEHAVIOURAL INSIGHTS* PARA FACILITAR EL PAGO

Como hemos visto, el pago de una deuda tributaria genera costes monetarios y psicológicos. Analizar los costes monetarios que supone, las posibles dificultades de tesorería u otras vicisitudes relacionadas con la efectiva cuantificación de la deuda tributaria exceden, con mucho, los objetivos de este trabajo; por ello, haciendo abstracción de los costes monetarios, interesa examinar las posibilidades de reducir los costes psicológicos a los que se enfrenta el obligado tributario en el pago de la deuda tributaria.

En los últimos años el campo de las ciencias conductuales —*behavioural sciences*—, o ciencias del comportamiento, ha experimentado un importante crecimiento, lo que ha contribuido a una mayor comprensión del análisis sistemático de los procesos que subyacen al comportamiento humano, a través de la observación y la experimentación (SOUSA *et al*., 2016, p. 9). Así, las ciencias conductuales aportan la evidencia que permite conocer los impulsores conscientes y no conscientes del comportamiento humano con el fin de abordar los problemas prácticos del día a día, este enfoque se ha venido a llamar *behavioural insights* —perspectivas conductuales— (HALLSWORTH y KIRKMAN, 2020).

La aplicación de las ciencias conductuales en el ámbito de las administraciones tributarias está bastante extendida en el ámbito de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), como reflejaba su informe *Behavioural Insights for Better Tax Administration*, alrededor de un tercio de los miembros del *Forum on Tax Administration* están utilizando las perspectivas conductuales en el desempeño de sus tareas. En el informe se dan algunas pautas para su aplicación en el ámbito de servicios a los obligados tributarios, el envío de comunicaciones o la aplicación de la norma tributaria; así como estrategias para su implementación.

La mayoría de las intervenciones conductuales realizadas en el ámbito tributario han estado dirigidas a la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias[10] ; sin embargo, no es exclusivo de ella[11] y, como veremos, también tienen un importante papel que desempeñar en la facilitación del pago de las deudas tributarias.

10. Ver para una explicación de cómo se diseñan las intervenciones y cuáles son las perspectivas conductuales que se aplican, ver GRANDE (2021a). Para consultar la efectividad de estas intervenciones, consultar el metaanálisis de ANTINYAN y ASATRYAN (2019). En él se recopilan alrededor de mil estimaciones del efecto del tratamiento de más de 40 ensayos controlados aleatorios para mostrar que los acicates no disuasorios (intervenciones que apuntan a elementos de la moral fiscal individual)

Para la aplicación del enfoque *behavioural insights* se han desarrollado multitud de métodos y estrategias[12], el propio informe del *Forum on Tax Administration* de la OCDE da unas pautas. La misma OCDE, en el año 2018[13], publicó un documento en el que proponía una herramienta consistente en cinco fases consecutivas para aplicar los avances de las ciencias del comportamiento a las políticas públicas, y que se conoce por el acrónimo BASIC (son las siglas en inglés de comportamiento, análisis, estrategias, intervención y cambio). La Comisión Europea, a través del *Competence Centre on Behavioural Insights*[14], en sus directrices para una mejor regulación sugiere un enfoque de cuatro pasos que denomina DO IT (son las siglas en inglés de definir el elemento del comportamiento, observar el comportamiento y tratar de comprenderlo, identificar las opciones de política y probar la efectividad de estas políticas). La Organización de Naciones Unidas (UNITED NATIONS INNOVATION NETWORK), a través de su grupo de ciencias del comportamiento, también ha publicado recientemente un docu-

---

son en promedio ineficaces para frenar el fraude fiscal, mientras que los acicates disuasorios (intervenciones que enfatizan los determinantes tradicionales del cumplimiento, como las probabilidades de auditoría y las tasas de penalización) son potentes catalizadores del cumplimiento. Sin embargo, estos efectos son de magnitud bastante pequeña. Los empujones de disuasión aumentan la probabilidad de cumplimiento solo en 1,5-2.

11. Para un estudio sobre la aplicación de las ciencias del comportamiento en el diseño del sistema tributario y aduanero, tanto de la estructura del sistema como de su gestión, puede consultarse GRANDE (2022b).

12. Más preciso sería distinguir dos aproximaciones. Por un lado, guías en las que se describen, paso a paso, cómo aplicar los avances de las ciencias del comportamiento; por otro lado, se encuentran los marcos, enfoques o esquemas que ayudan a comprender cómo toman decisiones las personas y cuáles son los impulsores conscientes y no conscientes que motivan ciertos comportamientos. Detallar esa distinción desborda los límites de este trabajo.

13. Para un análisis más detallado consultar: OCDE. *BASIC – the Behavioural Insights Toolkit and Ethical Guidelines for Policy Makers*. OECD, Paris, 2018. Recuperado de https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9ea76a8f-en/index.html?itemId=/content/publication/9ea76a8f-en. El acrónimo BASIC viene de las palabras en inglés *Behavior, Analysis, Strategies, Intervention* y *Change*.

14. En 2007, la Comisión Europea inició un proyecto con la finalidad, entre otras, de que las políticas también tengan en cuenta la evidencia de cómo los individuos y las sociedades pueden reaccionar a una intervención. El proyecto logró su implantación a partir de 2016 con la creación de la unidad de prospectivas y perspectivas conductuales —*Unit for Foresight and Behavioural Insights*— que tuvo como primer proyecto la evaluación de 32 políticas en los distintos Estados miembros. El éxito fue tal que en 2019 se creó el centro de competencia sobre las perspectivas conductuales —*Competence Centre on Behavioural Insights*— que tiene como misiones: la investigación, la asistencia como expertos y el desarrollo de capacidades para promover el uso de las ciencias del comportamiento a lo largo del proceso legislativo tanto en la Unión Europeo como en la legislación nacional de cada Estado miembro. Puede ampliarse información en BAGGIO *et al.* (2021).

mento con directrices para la aplicación del enfoque de *behavioural insights*. Sin embargo, el primero de todos fue el marco MINDSPACE (DOLAN *et al*., 2010), desarrollado en 2010 conjuntamente por el Gabinete del primer ministro del Reino Unido y el *Institute for Government* (una entidad privada); el término MINDSPACE hace referencia a nueve de los más robustos elementos (no coercitivos) que pueden influir en el comportamiento de los ciudadanos.

Messenger	Mensajero	Estamos fuertemente influenciados por quién comunica la información.
Incentives	Incentivos	Nuestras respuestas a los incentivos están formadas por atajos mentales predecibles (heurísticas).
Norms	Normas	Estamos fuertemente influenciados por lo que hacen otros.
Defaults	(Por) defecto	Tendemos a seguir la corriente de las opciones preestablecidas.
Salience	Notoriedad	Nuestra atención se dirige hacia cosas novedosas que nos parecen relevantes.
Priming	Destacado	Nuestras acciones a menudo están influenciadas por señales subconscientes.
Affect	Afecto	Nuestras acciones pueden ser moldeadas por nuestras asociaciones emocionales.
Commitments	Compromisos	Buscamos ser consecuentes con nuestras promesas públicas y corresponder las acciones de otros.
Ego	Ego	Actuamos de forma que estemos mejor con nosotros mismos.

Tabla 1. MINDSPACE (Fuente: Elaboración propia a partir de DOLAN *et al*. [2010]).

Este marco de trabajo acabaría propiciando, entre otros factores, la creación del *Behavioural Insights Team*[15] (equipo de perspectivas conductuales), el cual creó su propio marco, denominado EAST[16] (siglas en inglés de simple, atractivo, social y a tiempo). Estos dos marcos, el MINSPACE y el EAST, son los que mejor permiten conocer las oportunidades para la simplificación de los procesos del pago de deudas tributarias con la finalidad de reducir los costes psicológicos que se originan en los obligados

15. El *Behavioural Insights Team*, también conocido como *Nudge Unit* o unidad del acicate, se creó en 2010 como unidad adscrita al Gabinete del Primer Ministro de Reino Unido; posteriormente fue privatizado en parte, y ahora es propiedad de la fundación Nesta y de los propios empleados.
16. El acrónimo EAST viene de las palabras en inglés *Easy*, *Attractive*, *Social* y *Timely*.

tributarios. A continuación, destacamos algunas ideas relevantes, con experiencias implementadas y examinadas, para después detallar algunas de las estrategias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agencia Tributaria).

La forma más eficaz para fomentar un comportamiento es hacer más simple el proceso. Para ello, se pueden simplificar los mensajes, con un lenguaje más sencillo y quitando información superflua. La Administración tributaria de Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs*, HMRC, impuestos y derechos arancelarios de Su Majestad) logró, de esta forma, que la tasa de respuesta a una carta se incrementará del 5 al 10 por ciento (BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM, 2018, p. 18). En este mismo sentido, reducir las molestias, los inconvenientes y los trámites necesarios para realizar una acción también son útiles. Con la misma finalidad, y aplicando explícitamente el marco EAST, la Administración nacional de impuestos y aduanas de Hungría (KANIZSAI, 2022) realizó un proyecto piloto en 2019 que consistía en enviar mensajes recordatorios con texto simplificado a los obligados tributarios que habían superado el plazo de pago[17]. La nueva carta incremento la tasa de pago en un 1,4 % en promedio, pero el aumento fue aún mayor, 2,9 %, para aquellos que más debían. En Bélgica (DE NEVE *et. al*., 2021) también se aplicó la simplificación en las comunicaciones tributarias, y se midió el efecto mediante un experimento natural durante tres ejercicios fiscales (2014, 2015 y 2016). La simplificación consistió en cartas más cortas, pero conservando la información relevante para esperar una respuesta del obligado tributario, además, para atraer la atención del lector, la información importante se destacó en color y/o se colocó en recuadros. Las cartas simplificadas también fueron personalizadas, dirigiéndose al obligado tributario por su nombre. Enviar cartas simplificadas recordando la necesidad de presentar una declaración tributaria supuso un incremento del 8 %, con relación al recordatorio tradicional; mientras que la carta simplificada recordando la obligación de pagar impuestos atrasados, incremento el pago posterior en un 23 %.

No solo es relevante el contenido de la carta, sino el medio por el que se pone en conocimiento del destinatario, esto es, el mensajero. A través del experimento realizado en Eslovenia en 2014 (DOERRENBERG y SCHMITZ, 2015) podemos observar que las cartas entregadas en mano por un empleado de la Administración tributaria eslovena, en las que se recordaba la importancia de pagar impuestos e informando la probabilidad (10 %) de

17. Se enviaron recordatorios a 21.000 empresarios individuales con deudas entre 10 mil y 1 millón de florines húngaros (entre 25 y 250 euros al cambio).

ser objeto de una comprobación, incrementaron el cumplimiento voluntario 8 puntos porcentuales por encima de las entregadas por vía postal (20,28 frente a 12,63 %).

Como en el experimento de Bélgica, hacer atractivo un trámite o un proceso es una medida adecuada para fomentar el comportamiento. En ese caso se atrajo la atención de los destinatarios con su nombre, pero en otro experimento realizado en Reino Unido (BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM, 2018, p. 20) relacionado con el impuesto sobre los vehículos, se diseñaron dos cartas, en una se simplificó el mensaje: «paga tu impuesto o pierde tu (marca del vehículo)» y en otra se incluyó este mensaje y una foto del vehículo concreto. El mayor incremento en la tasa de pago fue entre el grupo de deudores del que más atención se atrajo.

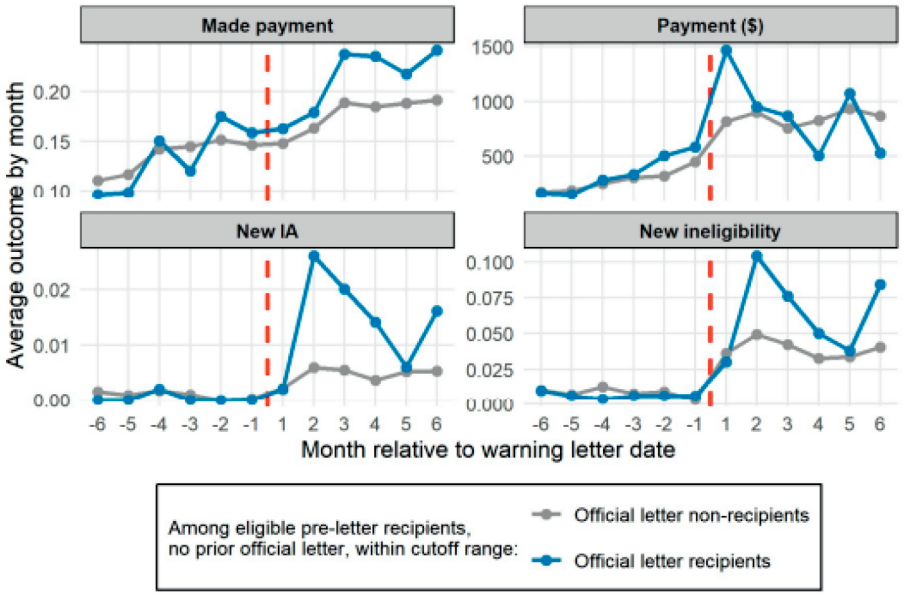
En los comportamientos de cada persona influye mucho el comportamiento del resto de personas con las que nos relacionamos e identificamos, es lo que se entiende por normas sociales. En el mismo sentido, el compromiso y el ego nos obliga a actuar de una forma tal que estemos conformes con nosotros mismos y demos cumplimiento a compromisos públicos o actuemos en reciprocidad a situaciones previas. En definitiva, «a la mayoría de [las personas] les importa lo que hacen los que están a su alrededor y el modo en que encajan en su grupo; incluso imitan la conducta de otros de manera casi automática» (BANCO MUNDIAL, 2015, p. 7). Esta tendencia a comportarnos como la multitud y juzgar si una actitud es positiva o negativa se ha denominado efecto arrastre o gregarismo (ARIELY Y KREISLER, 2018, p. 142). Por ejemplo, al tiempo de cumplimentar una declaración de impuestos, cambiar el mensaje que aparecía «de un 'gracias por acceder' a un 'usted accedió', incrementó las tasas de respuesta de un 21 a un 25 %» (BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM, 2018, p. 34). Con la misma finalidad se produce la publicación de listados de deudores a la Hacienda Pública. Esta medida, que es frecuente en países de la Unión Europea y que ha sido refrendada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (GRANDE, 2022b), utiliza el poder de las normas sociales.

Ahora bien, estas pueden ser de dos tipos: descriptivas o prescriptiva. Las normas prescriptivas (*injunctive norms*) indican cómo la gente cree que deberíamos comportarnos cada uno; mientras que las normas descriptivas (*descriptive norms*), señalan cómo se comporta realmente la gente. Por ejemplo, en España, según la última encuesta del Centro de Investigaciones

Sociológicas (CIS)[18], el 86 % de los encuestados cree que engañar a Hacienda es engañar al resto de ciudadanos (norma prescriptiva). El último listado de deudores a la Hacienda Pública española estaba constituido por 6.076 deudores, esto supone que el 99,9899 % de los obligados tributarios no estaban incluidos en el listado de deudores (norma descriptiva). Cuando los obligados tributarios toman decisiones hacen una ponderación de las distintas normas sociales, el problema radica cuando las normas prescriptiva y descriptiva no coinciden. En este punto, ¿qué norma es más determinante al tomar una decisión? Lo que nos dice la literatura (LOIS y WESSA, 2001) es que las normas descriptivas (qué hace la gente) pesan más en nuestro comportamiento que las normas prescriptivas (que deberíamos hacer). Por tanto, es importante destacar las normas prescriptivas, ahora bien, las normas descriptivas podrán ser más útiles cuando sean positivas. Por eso el listado de deudores es eficaz. En California el proceso para publicar se inicia eligiendo a los deudores de más de 100.000 dólares (normalmente unos 3.000 deudores). Se envía una carta previa (*pre-letter*) informando sobre su potencial publicación y se les concede un plazo de cuatro meses para pagar o llegar a acuerdos. Vencido el plazo de meses, se envía la carta oficial a los que siguen cumpliendo los requisitos. De nuevo, se concede un nuevo plazo de dos meses para pagar o llegar a algún acuerdo. Este sistema se evaluó (ANGARETIS *et al*., 2024) y se observó que la carta oficial (línea azul) tiene un fuerte efecto en los pagos (*payment*) y lograr acuerdos de pagos (*new IA*) para no ser publicados en el listado.

18. Opinión pública y política fiscal 2023 (XL). Disponible: https://www.cis.es/documents/d/cis/es3418marpdf

Figure 4: Behavior before and after the official letter, recipients vs. non-recipients (only those within cutoff range)

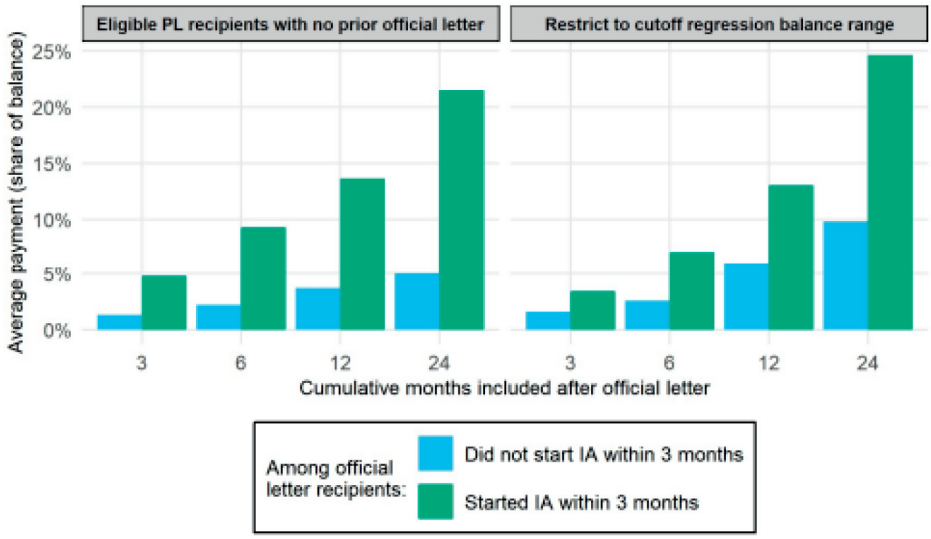


Notes: This figure compares the behavior of two groups of taxpayers around the date of the official letter. In gray are taxpayers who are eligible for publication and received a pre-letter, but did not receive an official letter. In blue are similar individuals (eligible pre-letter recipients) who did receive an official letter. In this figure we exclude individuals who previously received an official letter (i.e., we focus on first-time recipients), and we limit to those with balances between $150,000 and $230,000, the range of cutoff values inside of which treatment is quasi-random.

Gráfico 3. Efecto de las cartas oficiales en los pagos y en los acuerdos de pagos (Fuente: ANGARETIS *et al*. [2024]).

Cabe dudar de la eficacia de los acuerdos, ya que podría pensarse que existe el incentivo a lograr acuerdos de pagos justo antes de la publicación para no salir publicado, y luego incumplir el acuerdo. También lo comprobaron, los acuerdos de pagos se cumplían.

Figure 8: Payment share among official letter recipients, effect of IAs



Notes: The figure summarizes average payments as a share of starting balance by households entering an installment agreement with FTB within three months of receiving an official letter, in green. Blue bars represent averages for all other treated households. The sub-graph on the right restricts observations to those where the unpaid balance at time of the letter falls within the cutoff range.

Gráfico 4. Efectos de los acuerdos de pago (Fuente: ANGARETIS *et al*. [2024]).

La conclusión fue que estimaban el efecto directo de mandar la carta oficial incrementaba la recaudación de 2,8 y 7,2 millones de dólares anualmente.

4. JUSTIFICACIÓN DE LA NECESIDAD DE SIMPLIFICACIÓN DEL PAGO DE IMPUESTOS: CONCEPTOS NECESARIOS

Teniendo en cuenta los costes del pago y la utilización del enfoque *behavioural insights* expuestos, a la hora de pagar un impuesto, un sistema tributario moderno debería contemplar todos aquellos mecanismos de pago que minimizaran el coste psicológico que para un obligado tributario supone pagar cualquiera de las modalidades impositivas. Dicho sistema debería ser ágil, sencillo y de fácil realización sin olvidar que también debería minimizar las cargas administrativas que pueden suponer para el obligado tributario, de modo que este pueda cumplir con sus obligaciones tributarias de la forma que más se adapte a sus preferencias.

Para conseguir un sistema idóneo que cumpla con estas necesidades sería necesario simplificar y facilitar el pago de impuestos. Pero ¿qué se entiende por estos conceptos?

Si acudimos a las definiciones que recoge el diccionario de la Real Academia Española, simplificar, consistiría en «hacer más sencillo, más fácil o menos complicado» el pago, mientras que facilitar sería «hacer fácil o posible la ejecución» del pago o la consecución del mismo. Ambos términos deben ir de la mano pues, de lo contrario, se podrían simplificar los métodos de pago y a la vez se podrían establecer procedimientos que, por seguridad o por su dificultad de realización, no facilitaran el mismo.

Por ello consideramos que la simplificación en el pago requiere abordar un triple enfoque: a) definir las modalidades o medios de pago que pueden ser admitidas para pagar tributos, b) definir los canales por los que se puede realizar de pago, c) definir el sistema de difusión y comunicación, tanto de los medios de pago como de los canales, estableciendo incentivos para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por el obligado tributario.

4.1. LOS MEDIOS DE PAGO

En primer lugar, definir las modalidades o medios de pago en el sistema tributario implica establecer, de forma clara y precisa, si una modalidad tributaria puede ser pagada por alguno de los diferentes medios de pago que actualmente se admiten en el sistema económico. En este punto es necesario conocer qué es un medio de pago.

Tradicionalmente, la teoría económica ha definido «medio de pago» como todo aquel instrumento o bien que permite comprar un producto, contratar servicios o cancelar todo tipo de deudas. Ahora bien, desde un punto de vista jurídico, en el ordenamiento jurídico español no se establece una definición específica del mismo, pero sí los diferentes medios que se pueden utilizar para pagar.

La norma principal que en nuestro sistema tributario se encarga de establecer y regular el pago, el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RGR), dispone en su artículo 33 que el pago de deudas puede realizarse «en efectivo, mediante efectos timbrados y en especie», enumerando el artículo 34 los diferentes medios de pago, en el que se reconocen, además del pago en efectivo en dinero de curso legal, el cheque, la tarjeta de crédito y débito, la transferencia bancaria, la domiciliación bancaria y «cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda». Estos medios de pago son desarrollados a

lo largo del articulado del RGR, recogiendo un sistema complejo y de difícil comprensión para el obligado tributario[19].

Y no hay que olvidar que a toda esta regulación del pago nuestro sistema tributario también establece facilidades del pago de deudas y sanciones a través del sistema de concesión de aplazamientos o fraccionamientos de pago, siendo un motivo adicional para que la complejidad del sistema dispare las cargas administrativas a las que se ve sometido el obligado tributario.

Simplificar el pago de tributos desde el lado de los medios de pago supone tomar una serie de decisiones complejas, que abarcan desde delimitar si se puede aplazar o fraccionar el pago hasta, en caso de pago, si se permite el uso de monedas virtuales frente al tradicional dinero en efectivo de curso legal, y otros mecanismos más tradicionales y obsoletos, como el cheque, frente al novedoso BIZUM[20] o PayPal. No podemos olvidar que, con el avance de las nuevas tecnologías, han surgido multitud de alternativas que deben ser valoradas, si en nuestro día a día podemos pagar bienes y servicios por cualquier canal, tanto en comercios físicos como *on-line*, de una forma ágil, rápida, cómodo y segura, no parece razonable que los negocios, actos o hechos económicos que originan una deuda tributaria puedan pagarse con estos medios, pero no la propia deuda tributaria.

Por tanto, el éxito en la decisión dependerá de que la mayor parte de los mecanismos sean los más utilizados y aceptados por los ciudadanos en su día a día, sin desechar, *a priori*, ninguna modalidad de pago siempre que

19. A esta complejidad debemos añadir la regulación de los medios de pago en otras normas. En el ámbito de deudas no tributarias es el artículo 110 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, el que enumera los medios de pago, al indicar que «en las condiciones que establezcan los Ministros de Economía y de Hacienda, en sus respectivos ámbitos, los ingresos y los pagos de la Administración General del Estado y sus organismos autónomos podrán realizarse mediante transferencia bancaria, cheque, efectivo o cualesquiera otros medios de pago, sean o no bancarios (...)». Y sin olvidar, además, que el artículo 34.3 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, recoge sus propios medios de pago: a) el papel moneda y la moneda metálica, nacionales o extranjeros, b) Los efectos negociables o medios de pago al portador (cheques de viaje, los cheques, pagarés u órdenes de pago), c) Las tarjetas prepago y d) Las materias primas utilizadas como depósitos de valor de gran liquidez, como el oro.

20. BIZUM es la solución de pagos a través del móvil, permite realizar transferencias instantáneas utilizando el usuario, únicamente, el número de teléfono móvil del destinatario. Y para su uso se requiere que el destinatario tenga una cuenta bancaria en España con una entidad de crédito que ofrezca el servicio.
BIZUM ha sido desarrollado por la empresa homónima, pudiéndose obtener más información en https://bizum.es

garantice las necesidades de seguridad e identidad que requerirá cualquier sistema tributario.

4.2. LOS CANALES DE PAGO

Definir los canales de pago implica determinar la vía por la que el obligado tributario puede realizar el pago de deudas tributarias, bien usando los medios tradicionales como el pago en caja[21], o de manera presencial en entidades bancarias autorizadas, hasta el uso de medios electrónicos, más acordes con el sistema actual de comercio electrónico o *e-commerce*.

Si nos ceñimos exclusivamente al canal electrónico como mecanismo de pago, al ser el reflejo de la actual economía global, podemos analizar, *mutatis mutandi*, si las necesidades de los compradores son comunes o similares a las que puede tener un obligado tributario en el proceso de pago de cualquier deuda tributaria usando este medio.

En atención a este documento de trabajo, podemos extrapolar dos conclusiones que recoge el *Estudio anual de e-commerce 2022*, elaborado por IAB Spain[22], la filial española de la mayor asociación mundial de comunicación, publicidad y marketing digital. La primera de ellas es la importancia que para el consumidor tiene el medio de pago, pues se encuentran entre los diez principales motivos de satisfacción de los clientes en el proceso de compra (41 %), siendo, además, la variedad de dichos métodos de pago uno de los aspectos más relevantes, destacando como métodos más usados en el comercio electrónico las tarjetas de crédito/débito, seguidas de PayPal y de la transferencia bancaria.

La segunda de las conclusiones es que, al comprar *on-line*, los clientes buscan dos cosas: que su información esté segura y protegida y que el proceso de compra sea rápido y cómodo. Es por eso por lo que simplificar el proceso de pago y ofrecer un método fiable y seguro ayuda realizar la compra.

Aceptando que este deseo también es buscado cuando se quieren pagar impuestos, el éxito del sistema tributario estará en el adecuado equilibrio de compaginar un número variado de mecanismos de pago, siempre que los utilizados sean los que admiten la mayoría de los ciudadanos en su día a día, y por todos los canales posibles para conseguir una mayor cercanía con el ciudadano, siempre con el ánimo de facilitar el cumplimiento de sus

21. Para el ingreso de las entidades que presten el servicio de caja, véase el artículo 28 del RGR.
22. Estudio Anual de E-commerce 2022, elaborado por la IAB Spain.

obligaciones tributarias de manera ágil, eficiente y cómoda, sin olvidarnos de dar las máximas garantías en seguridad informática.

4.3. EL SISTEMA DE COMUNICACIÓN Y DIFUSIÓN

La simplificación en el pago requiere definir el sistema de difusión y comunicación tanto de las modalidades como de los mecanismos, pues de nada sirve establecer los mejores mecanismos de pago y la disponibilidad de dichos mecanismos en todos los canales posibles, si el propio obligado tributario no es conocedor de las diferentes opciones y alternativas de las que dispone, para poder elegir la más conveniente, la que más se adapte a sus necesidades o, en definitiva, la que mayor utilidad le reporte. Y es en este punto donde el proceso de comunicación que realice la Administración encargada de la gestión de los tributos cobra una especial relevancia. A nuestro juicio, tendrá que establecer mecanismos de comunicación adecuados para que su mensaje llegue a los obligados tributarios, y sea comprendido por estos. Es por ello que los sistemas de asistencia e información, así como la utilización de un lenguaje claro en los documentos que destina a los obligados tributarios, tienen mucho que aportar en este proceso de comunicación[23].

5. ESTRATEGIAS DE SIMPLIFICACIÓN DEL PAGO EN LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.1. EL PLAN ESTRATÉGICO DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Para analizar este proceso de simplificación del pago desde las cuatro necesidades indicadas, tomaremos el ejemplo que en España está realizando la Agencia Tributaria para simplificar el pago de los tributos cuya gestión recaudatoria tiene encomendada, limitada por el marco normativo anteriormente indicado y partiendo de las cargas administrativas que actualmente impone nuestro sistema tributario.

Estas cargas administrativas no son propias solo de España, sino de cualquier país desarrollado de la OCDE. De hecho, nuestro país es uno de los mejor posicionados en la consecución de estos objetivos, como bien se indica en el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria de 2022* (RUÍZ-HUERTA *et al*., 2022) al recomendarla reducción de obligaciones tributarias, indicando, por remisión a los datos del Banco Mundial, que las empresas dedi-

23. Un estudio más detallado sobre la aplicación de las ciencias del comportamiento y de los acicates (*nudges*) puede obtenerse consultando GARCÍA ASENSIO *et al*. (2022).

can de media 23 horas para realizar el pago de impuestos, en España ese número es de 9 horas (2020).

> «Es necesario tener un sistema tributario que reduzca las obligaciones tributarias, pues los costes de cumplimento son una carga adicional derivada de la tributación muy relevante para las empresas y, especialmente, para el emprendimiento.
>
> (...)
>
> Se estima que en media a nivel mundial deben dedicarse 234 horas a cumplir con estas obligaciones (90 a impuestos sobre el consumo, 85 a los vinculados al trabajo y 59 al impuesto sobre la renta), con una media de 21,3 pagos (2,8 por impuestos sobre los beneficios, 9 relacionados con el trabajo y 11,3 con el resto).
>
> (...)
>
> En este aspecto, España se posiciona mejor que la media en la clasificación global de *Paying Taxes*, valorándose de forma positiva la contribución de la Agencia Tributaria».

Consciente de estas cargas, y para cumplir con el mandato de simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias[24], a lo largo de estos años, la Agencia Tributaria ha desarrollado técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas, y contribuido a simplificar la normativa reguladora de tales obligaciones. Así lo recogió, por ejemplo, la exposición de motivos de varias normas, basta poner de ejemplo la Orden HAC/729/2003, de 28 de marzo, por la que se establecen los supuestos y las condiciones generales para el pago por vía telemática de las tasas que constituyen recursos de la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos.

En este proceso de mejora, la Agencia Tributaria incluyó en su Plan Estratégico 2020-2023[25], como un eje vertebrador de las actuaciones de prevención del fraude tributario y aduanero, un servicio de asistencia telemá-

24. El artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por el que se crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, creó dicho organismo asignándole entre sus funciones, en el número 3 de su apartado uno, el desarrollo de las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, minimizando los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

25. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Plan Estratégico 2021-2023: https://portal.www.aeat/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf

tico y personalizado en el área de Recaudación para facilitar el pago de deudas, basado en tres mejoras fundamentales, incorporadas en la Adenda 2021 a su Plan Estratégico 2020-2023[26]: a) el pago de deudas por transferencia desde el extranjero, b) la creación de una app para realizar pagos de deudas y la tramitación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, y c) la implantación del sistema NRC on-line. Además, en su Adenda 2022[27] añade al Plan Estratégico el enfoque *behavioural insights*, dirigido al rediseño y simplificación de documentos en el área de Recaudación.

Estas actuaciones van unidas a las mejoras introducidas en 2020 en materia de asistencia e información al obligado tributario, como son: la creación de las Administraciones de asistencia Digital Integral (ADI) y la creación del Servicio de Información y Asistencia de Recaudación (REC@T).

Pero hacer las cosas fáciles no es sencillo, el proceso de mejora que se inició hace años continuará siendo un objetivo estratégico para la Agencia Tributaria, que ha incluido en su Plan Estratégico 2024-2027 la continuación de la simplificación del lenguaje administrativo para que los ciudadanos puedan tener un conocimiento claro de las cuestiones que se les plantean. Además, se advierte que para superar el carácter jurídico técnico que acompaña inevitablemente a los documentos administrativos, se desarrollaran formularios, asistentes virtuales o informadores para facilitar a los ciudadanos el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones en un «lenguaje más coloquial».

Analizamos, a continuación, como mecanismos que han facilitado el pago: a) la implantación del sistema NRC *on-line*, b) la creación del servicio de información y asistencia en el área de Recaudación (REC@T), c) la creación de una app para realizar pagos de deudas y la tramitación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento y d) el uso de herramientas de asistencia virtual.

5.2. LA IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA NRC *ON-LINE*

La implantación del sistema NRC *on-line* es un proyecto desarrollado conjuntamente entre la Agencia Tributaria y las entidades colaboradoras

26. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Adenda 2021 al Plan Estratégico: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-estrategico-agencia-tributaria-2020-2023/adenda-plan-estrategico.html
27. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Adenda 2022 al Plan Estratégico: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/planificacion/plan-estrategico-agencia-tributaria-2020-2023/adenda-2022-plan-estrategico.html

que se puso en marcha en 2021 y que sustituye el sistema anterior basado en el uso del NRC.

Para conocer la importancia de este proyecto es necesario exponer antes, de forma breve, qué es un NRC y para qué se utiliza.

El NRC, o Número de Referencia Completo, es un código de veintidós posiciones alfanuméricas, generado informáticamente por la Agencia Tributaria mediante un sistema que permite asociar el pago a la autoliquidación, la tasa o el documento de ingreso expedido por la Agencia Tributaria o por los órganos competentes de la Administración General del Estado de ellas derivado[28]. Es decir, es el código que se genera como justificante, en cuyos caracteres se incorpora, de forma cifrada, la información del NIF del declarante, el importe y la deuda que se paga (modelo, ejercicio y periodo), garantizando la identidad del pagador, permitiendo el pago de declaraciones y autoliquidaciones que supongan un ingreso y para las que no se haya seleccionado como forma de pago la domiciliación bancaria, es decir, permite el pago de autoliquidaciones mediante cargo en cuenta, bien por canal presencial o de forma electrónica por la pasarela de pagos de la Agencia Tributaria.

Tomando de este sistema, ya consolidado con la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria, se ha realizado una mejora que permite al sistema NRC añadirle el calificativo de *on-line.*

Este nuevo sistema se puso en funcionamiento en septiembre de 2021 y se encuentra regulado en la Orden HFP/915/2021, de 1 de septiembre, que modifica diferentes órdenes ministeriales reguladoras de los mecanismos de pago y no regula estrictamente los medios de pago de deudas, pero sí el nuevo procedimiento de gestión de los mismos por las entidades colaboradoras.

Así pues, este mecanismo ha permitido instaurar un sistema que permite a la Agencia Tributaria estar en disposición de tener información ins-

28. Artículo 4 de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

tantánea en el momento en que se realicen los pagos por los obligados tributarios, no teniendo que esperar al plazo quincenal en el que actualmente se obtiene esa información como consecuencia de aplicar el artículo 29 del RGR[29].

Esto tiene grandes beneficios e implicaciones no solo para la Agencia Tributaria, sino también para cualquier obligado tributario, pues que la Agencia Tributaria conozca fehacientemente el ingreso realizado ha permitido dar un mejor servicio y reducir las cargas administrativas. Un primer ejemplo de ello es que la rapidez en la obtención de la información ha facilitado la emisión de certificados de estar al corriente de obligaciones tributarias en aquellos casos en que eran emitidos como negativos al faltar la justificación del ingreso, pese a que el obligado tributario lo había realizado.

Además, este servicio se encuentra disponible tanto en el acceso por la app como en el portal web de la Agencia Tributaria (Sede electrónica) y resuelve uno de los grandes problemas que tenían los obligados tributarios que solicitaban con urgencia un certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias para acceder a alguna subvención o realizar operaciones con terceros, y se encontraban con un certificado negativo por contar con deudas pendientes, sin margen de maniobra para poder realizar el ingreso y obtener el certificado que necesitan.

29. Dispone el artículo 29.1 del RGR, disposición final 2.5 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, lo siguiente:
«1. Las entidades colaboradoras centralizarán la operación de ingreso en el Tesoro de las cantidades recaudadas durante cada quincena y el envío al órgano de recaudación competente de la información a que se refiere el apartado 2. Cada quincena comprenderá desde el fin de la anterior hasta el día 5 o 20 siguiente o hasta el inmediato hábil posterior, si el 5 o el 20 son inhábiles.
El día 18 de cada mes o el inmediato hábil anterior, las entidades colaboradoras ingresarán en la cuenta del Tesoro el total de lo recaudado durante la quincena que finaliza el día 5 del referido mes.
El penúltimo día hábil de cada mes las entidades colaboradoras ingresarán en la cuenta del Tesoro el total de lo recaudado durante la quincena que finaliza el día 20 de dicho mes.
A efectos de lo previsto en el presente apartado se considerarán días inhábiles los sábados, los domingos, las festividades nacionales, autonómicas y locales correspondientes a la localidad en la que se encuentra situada la oficina central de la entidad de crédito designada por la Administración tributaria correspondiente para recibir los ingresos y, en todo caso, el Lunes de Pascua.
En el supuesto en que el sistema automatizado transeuropeo de transferencia urgente para la liquidación bruta en tiempo real permanezca cerrado el día de ingreso determinado de acuerdo con los párrafos anteriores, el ingreso se realizará el día hábil inmediatamente anterior».

Para estos casos en que existe un certificado previo negativo, el sistema NRC *on-line* permite enlazar el ingreso y la inmediata solicitud y obtención, en caso de que proceda, del certificado de estar al corriente, pulsando un único botón.

Otro ejemplo de los beneficios que aporta el sistema NRC *on-line* es que permite la detección inmediata de los supuestos de impago, lo que conlleva la agilización de las actuaciones ejecutivas realizadas por los órganos de Recaudación, así como evita que se realicen actuaciones de embargo innecesarias al contabilizar que se ha realizado el ingreso, aunque no se haya aplicado.

5.3. LA CREACIÓN DEL SERVICIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA EN EL ÁREA DE RECAUDACIÓN (REC@T): EL PAGO TELEFÓNICO

Con la llegada de la pandemia provocada por el COVID-19, como cualquier otra entidad, pública o privada, la Agencia Tributaria tuvo que cerrar temporalmente sus oficinas y adaptar sus servicios a la nueva situación para dar asistencia a los obligados tributarios. Por ello, partiendo del Servicio CAT (el Centro de Atención Telefónica) se generó la necesidad en dar una respuesta rápida a los obligados tributarios y especializada en el área de Recaudación. Surgió así, en mayo de 2020, el REC@T - AIRE (Centro de Atención Telefónica de Recaudación - Asistencia e Información de Recaudación). REC@T es un servicio telefónico con agentes especializados que atienden las cuestiones de los procedimientos de recaudación[30], estando disponible de lunes a viernes laborales, en horario de 9 a 14 horas, sin necesidad de cita previa. El servicio se caracteriza por los siguientes principios: a) especialidad: solo atiende personal de recaudación, especializado en atención al público; b) seguridad e identidad: se requiere la identificación mediante documento o mediante el sistema Cl@ve PIN si se van a realizar trámites; c) garantía: todas las llamadas telefónicas son grabadas; y d) calidad: las llamadas son auditadas por personal específico para garantizar la calidad del servicio.

A través de este sistema se dan una serie de servicios de información y asistencia, como son[31]:

30. Al tiempo de redactar este trabajo, el REC@T en el número de teléfono 91 553 68 01, accesible también desde el 901 200 350.
31. El catálogo actual de los servicios se puede consultar en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/contacta-nosotros/telefonos-interes/asistencia-sobre-deudas-recaudacion.html

- Pago telefónico de deudas / Generación de documentos de ingreso.
- Solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de pago de deudas en vía ejecutiva.
- Cumplimentación del requerimiento de datos sobre la cuenta bancaria de domiciliación de aplazamiento o fraccionamiento de pago de deudas.
- Modificación de la cuenta de domiciliación bancaria de solicitudes y acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento de pago.
- Solicitud de compensación de deudas en vía ejecutiva con créditos tributarios.
- Información y consulta sobre las deudas apremiadas.
- Información y consulta sobre actuaciones y diligencias de embargo de cuentas corrientes, sueldos, salarios y pensiones, créditos, vehículos y devoluciones tributarias, y generación de documentos de ingreso.

Entre ellos, permiten facilitar el pago: a) la posibilidad de realizar un pago telefónico, b) la obtención de cartas de pago telefónicas y c) la posibilidad de solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de deudas en período ejecutivo de pago, así como otros trámites comunes del procedimiento de aplazamiento.

A través de una llamada de teléfono, un obligado tributario, que sea persona física, puede efectuar el pago de sus deudas, mediante adeudo en cuenta o con tarjeta, siempre que pueda identificarse con el sistema Cl@ve PIN[32]. En caso de adeudo en cuenta, este servicio está disponible solo para obligados tributarios personas físicas con deudas inferiores a 18.000 euros.

Para realizar el pago telefónico, una vez identificado por el sistema Cl@ve Pin, se solicitan los datos relativos a: NIF del titular de la deuda, el número de justificante, el modelo de la carta de pago, el importe de la deuda y el número de cuenta en el que desea que se realice el cargo. Realizado el

32. Esta forma de pago se permite tras la Resolución de 11 de marzo de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras, con ocasión del pago de deudas con tarjetas de crédito y de débito, mediante el sistema de firma no avanzada con clave de acceso en un registro previo (sistema Cl@VE PIN).

pago, se ofrece al ciudadano enviar el justificante de pago del cargo en cuenta con Código Seguro de Verificación (CSV) que podrá verificar a través de la Sede electrónica.

Pero para aquellos obligados tributarios que no quieren pagar en el momento, por cualquier motivo, también se les ofrece la posibilidad de obtener una carta de pago telefónica, remitiendo al solicitante el CSV de la carta de pago vía SMS al teléfono móvil facilitado. De esta forma, se pretende suplir, por su voluntad, su desplazamiento físico a las oficinas de la Agencia Tributaria.

Desde su apertura, este servicio REC@T es todo un éxito y muy bien valorado por los ciudadanos que lo utilizan. Se han atendido más de 2,2 millones de llamadas (hasta noviembre de 2023), y de los ciudadanos que fueron atendidos por teléfono, el 80 % no requirió ser atendido en una oficina con posterioridad. De hecho, según los datos de la Agencia Tributaria, «actualmente, la mitad de los ciudadanos que solicitan un servicio personalizado en materia recaudatoria utiliza esta vía de asistencia, cuya calidad se evalúa por una encuesta al finalizar la atención, y que las personas atendidas vienen avalando con una puntuación media de ocho sobre diez»[33].

Adicionalmente, se ofrece asistencia e información sobre los procedimientos de subastas de la Agencia Tributaria a través del servicio ENC@T. La atención se realiza por un operador especializado en la materia, quien guía a lo largo de todo el proceso de la subasta, tanto si se es licitador, destinatario de alguna notificación, adjudicatario o simplemente como interesado en conocer algún aspecto de la misma.

La simplificación en el pago requiere definir el sistema de difusión y comunicación tanto de las modalidades como de los mecanismos, pues de nada sirve establecer los mejores mecanismos de pago y la disponibilidad de dichos mecanismos en todos los canales posibles, si el propio ciudadano no es conocedor de las diferentes opciones y alternativas de las que dispone, para poder elegir la más conveniente, la que más se adapte a sus necesidades o, en definitiva, la que mayor utilidad le reporte.

En este punto, el proceso de comunicación que realice la Administración encargada de la gestión de los tributos cobra una especial relevancia. Por

33. Nota de prensa de la Agencia Tributaria de 4 de julio de 2022: «La Agencia Tributaria incorpora un nuevo servicio a su 'app' para hacer más ágil la solicitud de aplazamiento, la consulta y el pago de deudas» (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Actualidad/Notas_prensa/2022/04-07-22_NP_Nuevas_funciones_app_AEAT.pdf).

ello, los sistemas de asistencia e información, así como la utilización de un lenguaje claro en los documentos que destina a los ciudadanos, tienen mucho que aportar en este proceso de comunicación.

Desde la puesta en marcha del REC@T (y hasta noviembre de 2023), se han ingresado más de 103 millones de euros mediante el pago telefónico y más de 86.000 solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento han sido realizadas por teléfono.

5.4. LA CREACIÓN DE UNA APP PARA REALIZAR PAGOS DE DEUDAS Y LA TRAMITACIÓN DE SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO

El 4 de junio de 2022, la Agencia Tributaria incorporó en su app una nueva funcionalidad para el pago de deudas, llamada «Pagar, aplazar y consultar», que permite a cualquier persona física, desde su móvil, y siempre que tenga la identificación de Cl@ve PIN, consultar sus deudas, realizar pagos y tramitar aplazamientos o fraccionamientos de una forma muy ágil, sencilla, cómoda e intuitiva, basada en el funcionamiento de «un par de clics».

En particular, para realizar consultas, pago de deudas y tramitación de aplazamientos o fraccionamientos se necesitan cuatro clics. La concesión de aplazamientos o fraccionamientos de deudas tributarias se puede realizar en 7 segundos. Ello ha permitido que desde su puesta en marcha (y hasta noviembre de 2023) se hayan ingresado más de 40 millones de euros a través de la app y se hayan presentado 45.000 solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento.

Con la puesta en funcionamiento de esta herramienta se reducen considerablemente las cargas administrativas, pues a través de ella se permiten realizar los trámites más habituales de recaudación, sin necesidad de acudir a las oficinas de la Agencia Tributaria a solicitar una carta de pago y posteriormente ir a la entidad bancaria a realizar el mismo, ahorrando tiempo y desplazamientos, sin olvidarnos que se puede hacer desde cualquier lugar y sin limitación de horarios. La propia Agencia Tributaria pone en valor esta funcionalidad aportando cifras al respecto: «A modo de ejemplo, cada año más de 233.000 personas físicas solicitan aplazamientos de pago en un momento distinto de la presentación de la declaración correspondiente, de los cuales cerca de un 42 % acuden a las oficinas para ello».



Gráfico 5. Imagen corporativa de la nueva funcionalidad (Fuente: Agencia Tributaria).

En cuanto a su navegabilidad, una vez que el usuario accede el módulo de «Pagar, aplazar y consultar deudas», en un primer nivel de navegación aparecen tres grandes accesos diferenciados que se corresponden con los tres de trámites del servicio que se ofrece: pagar, aplazar y consultar deudas[34].

34. En los siguientes enlaces de la web de la Agencia se encuentran disponibles vídeos divulgativos de la nueva funcionalidad de la app:
https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/videos/app-agencia-tributaria-visualice-navegacion-basica.html
https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/videos/app-agencia-tributaria-visualice-demostracion.html



Gráfico 6. Detalle de la navegación en la APP (Fuente: Agencia Tributaria).

En caso de acceder a la modalidad de pagar, se permiten las opciones de pagar todas las deudas pendientes de forma global con un único justificante de pago (opción «Pagar todas mis deudas»), seleccionar el pago de alguna de las deudas que tengamos pendiente (opción «Selección de alguna deuda»), realizar pagos parciales de deudas (opción «Pago parcial de una deuda», e incluso, realizar el pago de diligencias de embargo que la Agencia Tributaria remita al contribuyente en condición de pagador de una diligencia de embargo y no como deudor (opción «Pago de diligencias de embargo»).

En el caso de los aplazamientos y fraccionamientos de pago, se permite al ciudadano, de una forma rápida y sencilla, presentar una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago pudiendo incluso, obtener el acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento solicitado en cuestión de segundos.

La forma de presentación de la solicitud se realiza en tan solo cinco pantallas. Seleccionado «Aplazar y fraccionar deudas», elegimos en el menú la opción «Solicitar aplazamiento o fraccionamiento de deudas». Una segunda pantalla nos requiere para seleccionar la forma de actuar: en nom-

bre propio o como representante de un tercero. La tercera pantalla muestra de alta de solicitud, en el que se detallan las deudas pendientes de pago que podemos incluir en la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Una vez elegidas las deudas a aplazar o fraccionar, la siguiente pantalla muestra las deudas seleccionadas y tendremos que cumplimentar los datos de la solicitud que impone la normativa tributaria, como son: a) el tipo de garantía, debiendo elegir entre «exención» o «garantía (con o sin dispensa)»; b) el número de cuenta bancaria (IBAN) en la que domiciliaremos los pagos, teniendo en cuenta que la aplicación nos muestra por defecto la última cuenta bancaria usada por el contribuyente en algún acto con la Agencia Tributaria; c) la propuesta de pago, en la que aparecen precumplimentados: el «N.º de plazos de duración (periodicidad mensual)» que pueden concederse, como máximo, con carácter general, y la «Fecha de primer plazo (debe ser un día 5 o 20)»; y d) el motivo de la solicitud, que puede ser completado, si lo considera conveniente, indicando el tipo de garantía en caso de ofrecerla y cualquier otra condición del aplazamiento. Una vez cumplimentados todos los datos de la solicitud, seleccionaremos «Firmar y Enviar» y la solicitud se habrá presentado correctamente, dando un justificante con todos los datos de nuestra solicitud.

Además, la entrada en funcionamiento de la app va asociada a una nueva funcionalidad que tiene por finalidad conceder o denegar un aplazamiento o fraccionamiento prácticamente en el mismo momento en el que el contribuyente presenta su solicitud. Grabada la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, si esta cumple los requisitos del artículo 82.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se emitirá el acuerdo de concesión o denegación en cuestión de segundos. Además, si el solicitante se ha suscrito al sistema de avisos de la Agencia Tributaria, se le remitirá un aviso inmediato vía notificación *push* (si dispone de la app de la Agencia Tributaria), correo electrónico a la dirección facilitada o SMS al número de teléfono móvil facilitado.

Finalmente, la opción de consulta de deudas permite no solo consultar las deudas pendientes, con su estado, importe y datos más significativos, sino que también permite acceder a los datos de los pagos realizar en la opción «Mis Pagos».

5.5. EL USO DE HERRAMIENTAS DE ASISTENCIA VIRTUAL

Finalmente, la Agencia Tributaria ha puesto a la disposición de cualquier ciudadano una serie de herramientas virtuales para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, especialmente, para cumplir con

el pago. Son: a) la calculadora de plazos de pago, b) la calculadora de intereses y aplazamientos, y c) el cálculo del importe embargable de sueldos.



Gráfico 7. Herramientas de asistencia virtual (Fuente: Agencia Tributaria).

5.5.1. La calculadora de plazos de pago

Saber la fecha límite para pagar es muy importante para el obligado al pago porque no cumplirla puede conllevar la exigencia de los recargos del período ejecutivo[35] y de intereses de demora[36]. Ahora bien, nuestra normativa no se lo pone fácil a tenor de los plazos detallados que regula el artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Este asistente resuelve la mayor parte de los casos, pues permite dar a conocer la fecha límite de ingreso para el pago de determinadas deudas, principalmente aquellas deudas liquidadas por la administración (período voluntario de pago sujeto al plazo del artículo 62.2 de la LGT) y de cualquier

35. Recargos del 5, 10 o 20%, de acuerdo con lo regulado en el artículo 28 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
36. Regulados en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

providencia de apremio (período ejecutivo sujeto al plazo del artículo 62.5 de la LGT), personalizada a la situación particular del contribuyente.

Para calcular la fecha límite, el usuario deberá introducir el número de justificante que aparece en la notificación recibida y, en caso de que la Administración no conozca la misma, también le pedirá la fecha de la notificación de la deuda liquidada por la administración o de la providencia de apremio[37].

5.5.2. La calculadora de intereses y aplazamientos

Mediante este asistente, se pone a disposición de los ciudadanos un servicio de información y asistencia dirigido a conocer los intereses, legales y/o de demora, que puedan resultar aplicables a las deudas, tributarias y/o no tributarias. Concretamente, este servicio de ayuda se divide en tres grandes bloques[38]:

- Para conocer los intereses aplicables a las deudas objeto de aplazamiento y/o fraccionamiento.
- Para conocer los intereses aplicables a las deudas tributarias.
- Para conocer los intereses aplicables a las deudas no tributarias.

5.5.3. El cálculo del importe embargable de sueldos, salarios y pensiones

Cuando la Agencia Tributaria emite una diligencia de embargo de sueldos salarios y pensiones a un pagador o entidad pagadora para que ingrese en el Tesoro la cantidad correspondiente, la normativa tributaria, en concreto, el artículo 82 del RGR, dispone que el embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), siendo el artículo 607 de esta Ley el que se refiere a esta materia. La LEC establece la obligación de aplicar, al importe líquido a percibir por el trabajador o pensio-

37. En el siguiente enlace de la web de la Agencia Tributaria se encuentra disponible el vídeos divulgativos de este nuevo asistente virtual: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/videos/videos-herramientas-recaudacion/calculadora-plazos-pago.html

38. En el siguiente enlace de la web de la Agencia Tributaria se encuentra disponible el vídeos divulgativos de este nuevo asistente virtual: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/videos/videos-herramientas-recaudacion/calculadora-intereses-aplazamientos.html

nista, una escala a la parte que excede del salario mínimo interprofesional, que va desde el 30 al 90 %.

Con este asistente primero se tiene que indicar el importe a embargar y, una vez consignado, debe indicar el tipo de retribución, debiendo optar por una de las dos siguientes opciones: mensual o diaria, dependiendo de si el importe líquido se percibe con frecuencia mensual o diaria. A demás, si se selecciona «mensual», se le pregunta si la paga o pagas extraordinarias están prorrateadas (incluidas en el pago mensual).

De esta forma, se calcula el importe a ingresar para dar cumplimiento a la diligencia de embargo[39].

Adicionalmente, se informa del número estimado de ingresos que habrá que realizar para cubrir el importe a embargar consignado en la casilla «datos del embargo» teniendo en cuenta el ingreso que realiza en ese momento y siempre que no se produzca ninguna alteración, ni en el importe del salario ni se reciba una notificación de levantamiento de embargo.

6. CONCLUSIONES SOBRE LAS ESTRATEGIAS REALIZADAS POR LA AGENCIA TRIBUTARIA

Hemos indicado con anterioridad que la simplificación en el pago requiere abordar un triple enfoque: a) definir las modalidades o medios de pago que pueden ser admitidas para pagar tributos, b) definir los canales por los que se puede realizar de pago, c) definir el sistema de difusión y comunicación tanto de los medios de pago como de los canales estableciendo incentivos para el cumplimiento voluntario de las obligaciones del contribuyente. Todo ello en aras de reducir las molestias, los inconvenientes y los trámites necesarios, haciendo más simple el proceso de pago para que el dolor de pagar tenga una intensidad menor.

La estrategia que está utilizando la Agencia Tributaria es un buen camino para conseguir estos objetivos, por dos motivos:

En primer lugar, porque, a pesar de la complejidad del sistema, tiene definidos los medios de pago y los canales a utilizar, abarcando todos aquellos que son admitidos por los ciudadanos en su actividad diaria. Se pueden pagar los impuestos gestionados por la Agencia Tributaria de forma pre-

39. En el siguiente enlace de la web de la Agencia se encuentra disponible el vídeos divulgativos de este nuevo asistente virtual: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/videos/videos-herramientas-recaudacion/calculo-importe-embargable-sueldos.html

sencial, acudiendo a las oficinas de entidades colaboradoras, con las correspondientes cartas de pago, utilizando como medio de pago dinero en efectivo y sin necesidad de tener cuenta abierta en esa entidad. También se puede utilizar el pago telemático[40], a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria o de su app, pudiendo pagar con adeudo en cuenta, mediante domiciliación bancaria[41], con tarjeta bancaria[42] o con transferencia (para determinados supuestos)[43]. Y por último permite el pago telefónico, pudiendo pagar mediante cualquiera de los medios anteriores.

Y, en segundo lugar, porque el sistema de difusión y comunicación está llegando a los ciudadanos como hemos expuesto y ha comenzado a dar sus frutos, especialmente a través del sistema REC@T. No obstante, entendemos que este debe ser desarrollado con una mayor profundidad y que estará

40. El pago telemático en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria se regula en la Resolución de 3 de junio de 2009, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las Entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito («BOE» del 25 de junio).

41. El pago mediante domiciliación bancaria se regula en la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria («BOE» del 23 de junio).

42. Resolución de 11 de marzo de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras, con ocasión del pago de deudas con tarjetas de crédito y de débito, mediante el sistema de firma no avanzada con clave de acceso en un registro previo (sistema Cl@VE PIN).

43. Los pagos por transferencia en las cuentas de las Delegaciones de la Agencia Tributaria se regulan en Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se desarrolla lo previsto en el apartado sexto de la Orden HAC/3578/2003, de 11 de diciembre, en relación a los procedimientos especiales de ingreso («BOE» del 2 de marzo).
Por otra parte, el procedimiento de pago por transferencia por los grandes pagadores de embargos de sueldos y de salarios está regulados en la Resolución de 30 de septiembre de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se desarrolla la Orden HAC/3578/2003, de 11 de diciembre, en relación a los procedimientos especiales de ingreso derivados de determinadas actuaciones de gestión recaudatoria en vía ejecutiva («BOE» del 13 de octubre).
Y por último, el procedimiento de pago de deudas desde entidades no colaboradoras en la gestión recaudatoria del Agencia Tributaria (particularmente aplicable a los desde el extranjero) está regulado en la Resolución de 18 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria («BOE» del 4 de febrero).

listo cuando la Agencia Tributaria desarrolle el enfoque *behavioural insights* rediseñando y simplificación de documentos en el área de Recaudación que van destinados a los ciudadanos.

Todo ello para reducir las molestias, los inconvenientes y los trámites necesarios, haciendo más simple el proceso de pago para que el dolor de pagar tenga una intensidad menor. Estas estrategias desarrolladas por la Agencia Tributaria, que ponen el énfasis en la prevención y en la información y asistencia, tienen consecuencias positivas en la relación entre los contribuyentes y la Agencia Tributaria.

Las más inmediatas son las que se exponen a lo largo del capítulo, las menos inmediatas son la reducción de la conflictividad. Si atendemos a la conflictividad relativa (porcentaje de actos emitidos susceptibles de recurso o reclamación económico-administrativa que son objeto de recurso o reclamación económico-administrativa), los actos de los órganos de Recaudación (1,27 %) de la Agencia Tributaria presentan una menor conflictividad relativa que los del conjunto (1,76 %). Además, la conflictividad relativa, tanto los específicos de los órganos de recaudación como los del conjunto de áreas, se ha reducido en 2022 en relación con 2021 (16 puntos básicos para la Agencia Tributaria y 8 puntos básicos para el área de Recaudación).

Por otra parte, centrando el estudio en los actos administrativos que son objeto de reclamación económico-administrativa y, en su caso, de posterior recurso contencioso-administrativo: un 0,27 % del total de actos que dicta la Agencia Tributaria y que son reclamables son finalmente anulados por los Tribunales, bien en la vía económico-administrativa (un 0,24 %) o bien en la vía contencioso-administrativa (un 0,03 %).

Los porcentajes de anulación anteriores incluyen cualquier resolución económico-administrativa o sentencia contraria a la Agencia Tributaria, aunque la estimación del recurso o reclamación tenga carácter parcial y con independencia del propio alcance del recurso o reclamación interpuesto, ya que el interesado ha podido impugnar el acto en su totalidad o simplemente aspectos parciales o formales del mismo y también con independencia de que el órgano revisor haya podido ordenar la retroacción de las actuaciones o la subsanación de algún defecto en el acto impugnado.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁLVAREZ, S. y HERRERA, P. (2004). La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios. *Documentos de Trabajo, 16/2004*, Instituto de Estudios Fiscales.

ANGARETIS, C., GALLE, B. D., ORGAN, P., y PROHOFSKY, A. C. (2024). Non-Monetary Sanctions as Tax Enforcement Tools: Evaluating California's Top 500 Program. *Journal of Policy Analysis & Management.* https://doi.org/10.2139/ssrn.3950490

ANTINYAN, A., y ASATRYAN, Z. (2019). Nudging for Tax Compliance: A Meta-Analysis. Antinyan, Armenak and Asatryan, Zareh, Nudging for Tax Compliance: A Meta-Analysis (2024). *ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-055*, http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3500744

ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA. (2023). Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2022. *Documentos de Trabajo, 7/2023*, Instituto de Estudios Fiscales,.

ARIELY, D. y KREISLER, J. (2018). *Las trampas del dinero: Cómo controlar tus impulsos, gastar con cabeza y vivir mejor*. Ariel.

BAGGIO, M., CIRIOLO, E., MARANDOLA G. y VAN BAVEL, R. (2021). The evolution of behaviourally informed policy-making in the EU. *Journal of European Public Policy*, 28(5), 658-676. https://doi.org/10.1080/13501763.2021.1912145.

BANCO MUNDIAL. *Informe sobre el desarrollo mundial 2015: Mente, sociedad y conducta.* Banco Mundial. https://doi.org/10.1596/978-1-4648-0342-0_fm.

BEHAVIOURAL INSIGHTS TEAM (2018). *EAST — Cuatro maneras simples de aplicar las ciencias del comportamiento*. https://www.bi.team/wp-content/uploads/2018/12/BIT-Publication-EAST_FA_ESPAN%CC%83OL_09_FEB_2018.pdf

BØ, E., SLEMROD, J. y THORESEN, T. (2014). Taxes on the internet. Deterrence effects of public disclosure. *Discussion Papers N.º 770*, Statistics Norway Research department.

CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLÓGICAS (2023). *Opinión pública y política fiscal (XL)*. https://www.cis.es/documents/d/cis/es3418marpdf

COMISIÓN EUROPEA (2021). Better regulations. Guidelines. *Comission Staff Working Document*. https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/swd2021_305_en.pdf

DAI, Z., HOGARTH, R. M., y VILLEVAL, M. C. (2015). Ambiguity on Audits and Cooperation in a Public Goods Game. *European Economic Review*, 74, 146-162.

DE NEVE, J.-E., IMBERT, C., SPINNEWIJN, J., TSANKOVA, T., y LUTS, M. (2021). How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population--Wide Experiments in Belgium. *Journal of Political Economy*, 129(5), 1425-1463.

DOERRENBERG, P. y SCHMITZ, J. (2015). Tax Compliance and Information Provision - A Field Experiment with Small Firms. *ZEW - Centre for European Economic Research. Discussion Paper No. 15-028*.

DOLAN, P., HALLSWORTH, M., HALPERN, D., KING, D. y VLAEV, I. (2010). *MINDSPACE: Influencing behaviour through public policy.* Institute for Government. https://www.bi.team/wp-content/uploads/2015/07/MINDSPACE.pdf

GARCÍA ASENSIO, M.ª A., POLANCO MARTÍNEZ, F. y MONTOLÍO DURÁN, E. (2022). Redacción clara: un *nudge* y una respuesta a la exigencia democrática de transparencia en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía. En J. Ponce Solé (coord.), *Acicates (nudges), buen gobierno y buena administración: Aportaciones de las ciencias conductuales, «nudging» y sectores público y privado (*pp. 191-212). Marcial Pons.

GRANDE SERRANO, P. (2021a). Experiencia internacional en la aplicación de la psicología económica para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Revista de Administración Tributaria CIAT / AEAT/ IEF*, 47 (1), 29-46.

GRANDE SERRANO, P. (2021b). Un listado sin deudores a la Hacienda Pública. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/un-listado-sin-deudores-a-la-hacienda-publica/

GRANDE SERRANO, P. (2022a). Los 'días sin IVA', ¿y sin moral tributaria?, No sólo impuestos. https://nosoloimpuestos.es/2022/04/18/los-dias-sin-iva-y-sin-moral-tributaria/

GRANDE SERRANO, P. (2022b). Psicología tributaria: cómo las herramientas conductuales pueden mejorar el sistema tributario. En J. Ponce Solé (coord.), *Acicates (nudges), buen gobierno y buena administración: Aportaciones de las ciencias conductuales, «nudging» y sectores público y privado* (pp. 153-168). Marcial Pons.

HALLSWORTH, M. y KIRKMAN, E. (2020). *Behavioral insights*. MIT Press. https://doi.org/10.7551/mitpress/12806.001.0001

KAHNEMAN, D. (2015). *Pensar rápido, pensar despacio*. Debate.

KAHNEMAN, D. y TVERSKY, A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. *Econometrica*, 47, 263-292. https://doi.org/10.2307/1914185

KANIZSAI KATALIN, Dra. (2022). Behavioural interventions in payment notifications. https://www.iota-tax.org/news/behavioural-interventions-payment-notifications.

KASPER, M. (2016). How do Institutional, Social, and Individual Factors Shape Tax Compliance Behavior? Evidence from 14 Eastern European Countries. *WU International Taxation Research Paper Series*, 2016-04.

KIRCHLER, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge University Press.

LAGARES, M. *et al*. (2014). *Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*. https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf

LEWIS, M. (2017). *Deshaciendo errores: Kahneman, Tversky y la amistad que nos enseñó cómo funciona la mente*. Debate.

LOIS, G., y WESSA, M. (2021). Honest mistake or perhaps not: The role of descriptive and injunctive norms on the magnitude of dishonesty. *Journal of Behavioral Decision Making*, 34(1), 20-34. https://doi.org/10.1002/bdm.2196

MAZAR, N., PLASSMAN, H., ROBITAILLE, N. y LINDNER, A. (2016). Pain of Paying? – A Metaphor Gone Literal: Evidence from Neural and Behavioral Science. *Rotman School of Management Working Paper No. 2901808*. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2901808

OCDE. (2018). *BASIC — the Behavioural Insights Toolkit and Ethical Guidelines for Policy Makers*. OECD. https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9ea76a8f-en/index.html?itemId=/content/publication/9ea76a8f-en

OCDE. (2021). *Behavioural Insights for Better Tax Administration: A Brief Guide.* OECD. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/behavioural-insights-for-better-tax-administration-a-brief-guide.pdf

PEÑARANDA, A. (2008). Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente. *Documentos de Trabajo, 2/2008*, Instituto de Estudios Fiscales.

PWC y WORLD BANK. (2022). *Paying Taxes 2020: The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies.* https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf

ROSLING, H., OLA ROSLING y ANNA ROSLING. *Factfulness: Diez razones por las que estamos equivocados sobre el mundo. Y por qué las cosas están mejor de lo que piensas*. Ediciones Deusto.

RUIZ-HUERTA *et al*. (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

SNOW, A. y WARREN, R. (2005). Ambiguity about audit probability, tax compliance, and taxpayer welfare. *Economic Inquiry*, 43(4), 865-871. https://doi.org/10.1093/ei/cbi066

SOUSA LOURENÇO, J., CIRIOLO, E., RAFAEL ALMEIDA, S. y TROUSSARD, X. (2016). *Behavioural insights applied to policy: European Report 2016*. EUR 27726 EN. doi:10.2760/903938.

SUH, J.-W., LEE, H.-Y., KUK, A. E. y RYU, H. (2019). Effect of the triste taxpayer designation on corporate tax avoidance behaviour. Evidence from Korea. *Asian Journal of Business and Accounting*, 12(2), 121-146.

TEDDS, L. (2007). Keeping it of the Books: An Empirical Investigation of Firms that Engage in Tax Evasion. *Applied Economics*, 42(19), 2459-2473. DOI: 10.1080/00036840701858141

THALER, R. (2016). *Todo lo que he aprendido con la psicología económica*. Ediciones Deusto.

UNITED NATIONS INNOVATION NETWORK. (2022). *Practitioner's Guide to Getting Started with Behavioural Science Applications to UN Policies, Programmes and Administration*. https://www.uninnovation.network/assets/BeSci/UN_PractitionersGuideToGettingStartedWithBeSci_2022.pdf

VIÑUELA, J. *et al*. (2013). *Opciones para una reforma del sistema tributario español*. Fundación Ramón Areces.

Capítulo 10

Estrategias de simplificación en el pago de los tributos. Reflexiones sobre la simplificación en la gestión de los tributos locales [1]

Patricia Francés Barceló [2.]
Gestión Tributaria Territorial

Rafael Olañeta Fernández-Grande [3.]
Universitat de Barcelona / Ajuntament de Barcelona

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. GESTIÓN TRIBUTARIA. 3. RECAUDACIÓN. 4. INSPECCIÓN. 5. REVISIÓN. 6. ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE. 7. ATENCIÓN MULTICANAL Y SU IMPACTO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. 8. LOS TRÁMITES DE AUTOGESTIÓN Y LA AUTOMATIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS. 9. IMPORTANCIA DEL LENGUAJE EN LA SIMPLIFICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS. 10. LAS RESISTENCIAS INTERNAS AL CAMBIO. 11. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-100, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y aclaración del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.

2. Asesora especialista del Servicio de Clientes en Gestión Tributaria Territorial (GTT).

3. Exdirector de la Inspección de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona. Profesor titular de Derecho Financiero y tributario de la UB (en exc.).

1. INTRODUCCIÓN

En el presente documento vamos a analizar supuestos concretos, en el ámbito de los tributos locales, en los que a nuestro juicio existe margen de mejora en relación a la «comunicación clara» y la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Nos referiremos no solo a los clásicos ámbitos de gestión, recaudación, inspección y revisión tributaria, sino también, en un sentido amplio, a las relaciones con los contribuyentes y los aspectos organizativos internos de cualquier Administración tributaria local (Ayuntamiento, o Diputación que actúa por delegación de un Ayuntamiento)[4].

No vamos a hablar de inteligencia artificial, ni de *big data*, ni de tecnología *blockchain*. Vamos a hablar de medios al alcance de cualquier Administración tributaria y de cualquier ciudadano/a.

2. GESTIÓN TRIBUTARIA

Con frecuencia, los que nos dedicamos al Derecho tributario pensamos que todo el mundo sabe cuáles son sus obligaciones fiscales. Nada más lejos de la realidad. En este sentido, las Administraciones tributarias deberían invertir muchos más recursos, deberían hacer mucha más pedagogía, con la finalidad de que todos los obligados tributarios conociesen sus obligaciones fiscales. En consecuencia, como ya pone de manifiesto la primera parte del título de la última reforma fiscal (Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal...)[5], deberían invertirse más recursos en prevención, en pedagogía, y de esa forma se gastaría menos en persecución del fraude. El ejemplo paradigmático por todos conocido es el de la sanidad: si se invirtiese más en prevenir enfermedades, se gastaría menos en curar enfermos.

Si concretamos un poco más lo que acabamos de decir, podemos poner algunos ejemplos en relación a los tributos locales.

Empezando por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), que se debe pagar cada año si se es propietario de un inmueble (piso, casa, terreno, etc.), en no pocas ocasiones hemos escuchado como algunos ciudadanos confunden el IBI con el IVA (Impuesto sobre el valor añadido), tal vez por su «similitud fonética». Pero no es solo eso, pensemos que para alguien que ha vivido siempre o vive en un piso de alquiler, el IBI es un

4. El interés por la comunicación tributaria no es nuevo. Véase al respecto ROZAS (2000).
5. Nos estamos refiriendo a la Ley 11/2021, de 9 de julio.

tributo que le resulta lejano, incluso desconocido, salvo que se le repercuta claramente en el recibo mensual del alquiler. Y, por tanto, si esta persona pasa de vivir en un piso de alquiler a ser propietario de una vivienda (viva o no en ella), lo primero que hay que explicarle es que cada año deberá pagar el IBI.

El IBI es un tributo de cobro periódico, lo que quiere decir que no es necesario notificar cada año personalmente, por parte del Ayuntamiento, una liquidación al ciudadano[6], salvo el primer año en que se debe pagar el IBI por un inmueble. Pero cuando se adquiere una vivienda que ya tributaba por IBI (por ejemplo, de segunda mano), según la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, no es necesaria la notificación individualizada en el primer año[7] y puede ocurrir (por desgracia ocurre con más frecuencia de lo que sería deseable) que, si el aviso de pago no llega al buzón del ciudadano, el impuesto se exigirá finalmente con un recargo del 10% al ser reclamado por la vía ejecutiva[8].

Algo similar puede ocurrir con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM) ya que la persona que adquiere por primera vez un vehículo (sea un turismo o una motocicleta, por ejemplo) es probable que desconozca que cada año deberá pagar este impuesto, complicando la situación el hecho de que existan varios impuestos asociados a la adquisición de un vehículo según el caso (Impuesto sobre el valor Añadido, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e IVTM).

Si los Ayuntamientos dispusieran de los números de teléfono móvil y correos electrónicos de todos los ciudadanos, un simple SMS recordatorio de que se debe pagar el IBI y/o el IVTM anual evitaría muchos problemas. O la remisión de una carta informativa o de un correo electrónico.

En relación al Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), que deben pagar aquellas empresas que facturan más de un millón de euros anuales[9], existe también bastante desconocimiento sobre determinadas obligaciones formales. Citaremos dos ejemplos: en primer lugar,

6. Artículo 102.3 de la Ley General Tributaria.
7. Consultas vinculantes V 3434-13, de 26-11-13, V 0280-06, de 14-2-06 y V 1228-13, de 11-4-13, esta última referida al Impuesto sobre Vehículos.
8. Esta problemática se aborda en la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 73/1996, de 30 de abril, concluyendo que la ausencia de notificación personalizada en los tributos de cobro periódico no vulnera el artículo 24 de la Constitución Española, es decir, no produce indefensión.
9. Artículo 82.1,c de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

muchas empresas de nueva creación desconocen que, tras los dos primeros años de exención de pago de este impuesto, si no han declarado el importe neto de la cifra de negocios en el Impuesto sobre Sociedades, deben comunicar a la Administración tributaria encargada de la gestión censal si su cifra de negocios ha superado el millón de euros, ya que en caso contrario seguirían estando exentos de pago[10]. En segundo lugar, las denominadas «variaciones» de los elementos tributarios (como puedan ser, por ejemplo, los metros cuadrados del local donde se desarrolla la actividad, o la potencia instalada medida en kilovatios) deben comunicarse a la Administración tributaria si suponen un incremento o disminución superior al 20%[11]. Pues bien, suele haber un gran desconocimiento sobre estas obligaciones, lo que provoca regularizaciones tributarias posteriores con intereses de demora y sanciones, efectos que se paliarían en gran medida si por parte de la Administración tributaria se remitiesen cartas informativas al respecto.

En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (también conocido como Impuesto de Plusvalía) existe también un grado de desconocimiento notable. Toda persona, física o jurídica, que, por ejemplo, vende o hereda un inmueble urbano, debe pagar este impuesto. Pues bien, cuando en los Ayuntamientos y Diputaciones se comprueba si se ha satisfecho dicho tributo, nos encontramos con numerosos casos en que no se ha pagado el impuesto por desconocimiento (también nos encontramos con casos de fraude consciente, de no pago a pesar de saber que se está obligado a ello), a pesar de la advertencia que se hace en las escrituras notariales sobre dicha obligación. La confusión generada, además, desde 2017, por diversas sentencias del Tribunal Constitucional[12], ha acrecentado estos casos, a los que hay que sumar la creencia de que el impuesto ya no existe, ha desaparecido, o no debe hacerse nada por parte del contribuyente si no ha habido incremento de valor. Una carta informativa reduciría considerablemente estos casos y evitaría el pago de intereses de demora y de sanciones.

Por último, y sin ánimo de ser exhaustivos, en el Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras, existe la creencia bastante generalizada de

10. Artículo 90.2 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y Orden HAC/85/2003, de 23 de enero.
11. Regla 14.2, párrafo 1.º, de la Instrucción del IAE, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, en relación con el artículo 91.2, párrafo 2.º, de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.
12. Nos estamos refiriendo a las sentencias de 11 de mayo de 2017, 31 de octubre de 2019 y 26 de octubre de 2021. Sobre las tribulaciones jurídicas que ha padecido este impuesto desde 2017 nos remitimos a Olañeta *et al*. (2022).

que cuando se inicia la obra y se paga la primera autoliquidación en base al presupuesto de la obra, puede abonarse la cantidad que se quiera, cuando legalmente, esto no es así[13]. Si, por ejemplo, al inicio de una obra ya se sabe que va a costar 1.000.000 €, la autoliquidación y pago debe hacerse en función de esa cantidad y no por tratarse, de hecho, de un pago a cuenta, abonar la cantidad que se quiera, pues luego, una vez finalizada la obra y con la comprobación correspondiente por parte de la Administración, ya se abonará el resto si procede.

Pues bien, en todos los ejemplos mencionados, si la Administración tributaria invirtiese más en prevención, en información y pedagogía, se evitarían muchos problemas para los contribuyentes. Y la Administración se ahorraría mucho dinero en la persecución de los hechos mencionados, que, en realidad, buena parte de ellos no son fraude en sentido estricto sino incumplimientos de obligaciones tributarias por desconocimiento[14].

Pero lo que puede hacer la Administración no queda solo en lo apuntado. Desde hace algunos años vemos como diversas Administraciones tributarias de todo el mundo están profundizando en el empleo de las llamadas «cartas amables» (*nudges*), informando e invitando a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias, apostando por una línea que contrasta con la habitual «dureza» de las actuaciones tributarias (dureza en el sentido de aplicar recargos, sanciones e intereses de demora)[15].

También es muy importante, máxime en esta materia, la fiscal, de tanta complejidad para el no experto, simplificar los trámites[16]. Pondré un ejemplo: la imposibilidad de pagar las propuestas de liquidación. Cuando un contribuyente recibe una propuesta de liquidación se le advierte que, aunque esté de acuerdo, todavía no puede pagar. Dispone de un plazo para hacer alegaciones y si no las hace debe esperar a recibir la liquidación provisional. La mayoría de los contribuyentes que reciben estas propuestas de liquidación no presentan alegaciones y lo que desean (sin entusiasmo, claro está) es zanjar el asunto cuanto antes y pagar. Nada costaría reformar la Ley

13. Artículo 103.1 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.
14. El conocido texto del artículo 6, 1.º, del Código Civil («la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento») creemos que no invalida lo que aquí afirmamos. Es más, el artículo 85 de la Ley General Tributaria obliga a informar y asistir a los obligados tributarios.
15. Para una mayor profundización al respecto, véase NOGUERA *et al.* (2020).
16. Véase al respecto el interesante documento *Administración tributaria digital integral. la evolución de la gestión tributaria en el marco de la* LGT (GARCÍA DE CASTRO y JUAN, 2021).

General Tributaria[17] y permitir el pago de las propuestas de liquidación si no se desea presentar alegaciones.

3. RECAUDACIÓN

Nos puede ocurrir a cualquiera de nosotros. Vamos a pagar con nuestra tarjeta bancaria de débito y el pago es rechazado. Consultamos el saldo y los últimos movimientos desde el móvil y vemos que, efectivamente, no hay saldo suficiente ya que, al parecer, nos han embargado una parte o todo el saldo por parte de una Administración tributaria. Para un ciudadano que resida, por ejemplo, en Barcelona, en ocasiones, el primer problema será saber qué Administración le ha embargado. ¿La Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Agencia Tributaria de Cataluña, el Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona, el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona? No es una pregunta baladí, pues nos hemos encontrado con esta situación en muchas ocasiones: ciudadanos que pensaban que habían sido embargados por el Instituto Municipal de Hacienda de Barcelona y finalmente resultaba que era otra administración tributaria la que les había embargado. Seguramente también se habrán dado los casos inversos.

Dicho esto, conviene aclarar que cualquier Administración tributaria puede embargar todo o parte del saldo de la cuenta bancaria de un contribuyente, siempre y cuando se hayan seguido unos pasos obligatorios y cumplidos una serie de requisitos. Por citar el último de los pasos y requisitos, para embargar el saldo total o parcial de una cuenta bancaria se debe haber notificado con anterioridad la llamada «providencia de apremio», un documento en el que informa al contribuyente de sus deudas no pagadas en periodo voluntario, se le da una nueva oportunidad para pagar con el 10% de recargo y se le advierte de que en caso de no pagar se procederá al embargo de sus bienes. Este documento («providencia de apremio») debe estar perfectamente notificado para que tenga validez y permita el posterior, en su caso, embargo de cuentas[18].

Pues bien, con frecuencia los ciudadanos se encuentran con el saldo de su cuenta total o parcialmente embargado y no saben o no recuerdan el motivo de tal embargo. Es posible además que tengan diversas deudas con su Ayuntamiento (impuestos, tasas, multas de tráfico ...).

17. Por ejemplo, los artículos 132.3 y 138.3.
18. Art. 167 y 171 de la Ley General Tributaria.

Lo primero de lo que se quejan los contribuyentes es de no haber sido avisados, por ejemplo, el día anterior. Bien, avisados, avisados, estuvieron: la «providencia de apremio» es la que «avisa» de que si no se paga el siguiente paso será el embargo. Y no nos engañemos, si se avisase de nuevo el día anterior, algunos contribuyentes rápidamente vaciarían su cuenta. Pero bueno, a lo que vamos es al recorrido de mejora que tiene esta situación. Es cierto que la Ley General Tributaria obliga a documentar cada actuación de embargo en la llamada «diligencia de embargo»[19] pero se recibirá con posterioridad[20]. Por ello, sería deseable que el contribuyente, desde su móvil o desde su portátil, pudiese consultar las deudas que han quedado pagadas como consecuencia de ese embargo. Todo ello, claro está, en un lenguaje claro y comprensible para el ciudadano de a pie.

4. INSPECCIÓN

Tradicionalmente un procedimiento de inspección se realizaba con la presencia física del contribuyente o de su asesor fiscal, o de ambos. Esta presencialidad se producía normalmente en las oficinas de la Inspección, si bien la Ley General Tributaria contemplaba otras posibles ubicaciones[21].

Esta situación ha dado un cambio espectacular a raíz de la pandemia sufrida en los últimos años, aunque también es cierto que nuestra Ley General Tributaria vigente establece desde hace 18 años, como uno de los derechos de los obligados tributarios, el «derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa»[22], debiéndose basar la aplicación del sistema tributario, entre otros, en el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales[23].

Un procedimiento de inspección se inicia con una citación para que el contribuyente comparezca en las oficinas de la Inspección, seguida de

19. Art. 170.
20. Normalmente el ciudadano se entera del embargo de su cuenta por no poder pagar con su tarjeta bancaria, no poder sacar dinero de un cajero automático o por la comunicación de la entidad bancaria. Rara vez lo primero que le llega es la comunicación del Ayuntamiento, la «diligencia de embargo».
21. Domicilio fiscal del obligado tributario, domicilio fiscal del asesor fiscal o lugar donde se realicen las actividades gravadas. Art. 151 de la Ley General Tributaria.
22. Art. 34.1.k de la Ley General Tributaria.
23. Art. 3.2 de la Ley General Tributaria. Por costes indirectos debe entenderse el tiempo o dinero que debe destinar el contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. O el dinero que debe emplear en pagar a profesionales que le asesoren en dicho cumplimiento.

diversas entrevistas entre el inspector/a y el asesor o representante del contribuyente, que finalmente acaban con la firma de un acta y la notificación de la correspondiente liquidación tributaria. Todo ello supone una serie de desplazamientos, que no siempre se producen en la misma ciudad en la que reside el asesor fiscal, sino en cualquier punto de la geografía española.

Pues bien, en la actualidad, legalmente ya es posible realizar todo un procedimiento de inspección, desde el inicio hasta su finalización, sin necesidad de desplazamientos ni personaciones en las oficinas de la Inspección[24]. El nuevo apartado noveno del art. 99 de la Ley General Tributaria establece que mediante la utilización de la videoconferencia u otro sistema similar, puede establecerse un sistema de comunicación bidireccional y simultánea de imagen y sonido, una interacción visual, auditiva y verbal entre el representante del contribuyente y el inspector, garantizando la transmisión y recepción seguras de los documentos que, en su caso, recojan el resultado de las actuaciones realizadas, asegurando su autoría, autenticidad e integridad. La utilización de este sistema requiere del acuerdo entre Administración y obligado tributario en relación con su uso y con la fecha y hora de su desarrollo. Esta novedad se refuerza con la nueva letra e) del art. 151.1 de la Ley General Tributaria, referido a los lugares en donde se puede desarrollar una inspección[25].

Pero incluso sin utilizar el mecanismo de la videoconferencia es posible tramitar un procedimiento de inspección en su totalidad acordando entre las partes la utilización del teléfono, el correo electrónico, el registro electrónico y la firma electrónica, algo que está al alcance ya de la mayoría de las Administraciones tributarias y de los despachos profesionales, que son los clientes habituales de la Inspección. Si había dudas sobre su cobertura legal, han quedado despejadas con el nuevo apartado 9 del art. 99 del texto legal citado.

Ante la reticencia mostrada por un inspector a utilizar la videoconferencia, le preguntamos por el motivo. La respuesta fue sorprendente. No le gustaba porque no le veía las manos al asesor fiscal, y las manos le daban mucha información sobre su estado: nervioso, seguro ... Bueno, no podemos decir el clásico «arriba las manos» de las películas (quedaría feo). Habrá que pensar en cómo paliar esta deficiencia, pero el asesor fiscal de una conocida

24. En el ámbito local, en 2021 el Ayuntamiento de Alcalá de Henares fue pionero en la implantación de videocomparecencias de Inspección Tributaria. Véase al respecto SEVILLA DEL AMO (2021).

25. Nuevos apartados introducidos por el Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, disposición final primera.

multinacional textil gallega está encantado de no tener que desplazarse a Barcelona cada vez que tiene que firmar un acta de inspección.

5. REVISIÓN

En el ámbito de la revisión vamos a referirnos brevemente a la automatización de las resoluciones o emisión de documentos, algo que despertaba muchos recelos no hace demasiados años. La automatización en la toma de decisiones (también denominada informática decisional) ha sido incorporada en el presente siglo a la Ley General Tributaria (art. 96.3 y 100.2) y al Reglamento conocido como de gestión e inspección o de aplicación de los tributos (art. 84 y 85)[26]. En Cataluña, además, todas las entidades locales (Ayuntamientos y Diputaciones) están sometidas a la Ley de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña[27], en cuyo artículo 44 se regula la actuación administrativa automatizada[28].

¿Qué debemos entender por actividad automatizada?[29] Pues dicho en palabras que se entiendan, cuando una aplicación informática, debidamente aprobada con carácter previo por el órgano municipal competente, puede crear o dictar actos administrativos, que ahorrarán muchísimo tiempo a la Administración pública y proporcionarán al ciudadano una respuesta mucho más rápida a, por ejemplo, sus recursos o peticiones. Algunos ejemplos: emisión de documentos de pago, respuesta a recursos o reclamaciones presentadas, emisión de la providencia de apremio, emisión de certificados de pago o de deudas pendientes, imposición de sanciones, devoluciones de ingresos indebidos, etc.

6. ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE

No hay más que fijarse en la banca o en las compañías de seguros o suministros (telefonía, luz, agua, gas...) para comprobar cómo ha evolucionado en los últimos años la atención al cliente. Cada vez más se tiende a la supresión de oficinas, a la disminución radical de la atención presencial, física, a la eliminación de la atención espontánea sin cita previa, etc. Ello no

26. Aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
27. Ley 26/2010, de 3 de agosto.
28. Para una mayor profundización, véanse los comentarios a esta regulación de TARRÉS (2012) y ALAMILLO y URIOS (2011).
29. El Art. 41 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público señala que «se entiende por actuación administrativa automatizada, cualquier acto o actuación realizada íntegramente a través de medios electrónicos por una Administración Pública en el marco de un procedimiento administrativo y en la que no haya intervenido de forma directa un empleado público».

supone de entrada un retroceso si la alternativa proporciona una buena atención. Con algunas compañías de seguros nos podemos relacionar desde hace años por teléfono y en general debemos decir que la atención es muy satisfactoria. Desconocemos si quien nos atiende es rubio/a o moreno/a, no vemos su cara (es atención telefónica clásica, sin videoconferencia), pero lo que realmente valoramos es la realización de cualquier trámite sin tener que desplazarnos. Si alguna vez tenemos que firmar algo (una póliza de seguros, un parte), hace años nos lo enviaban por correo postal y lo devolvíamos por el mismo medio firmado. Ahora nos lo remiten por correo electrónico y lo firmamos por el mismo conducto.

En las Administraciones tributarias el canal telefónico tiene un potencial extraordinario. No solo para informar al contribuyente, sino también para realizar multitud de trámites. Recordemos que el 99% de la población dispone de un teléfono móvil o fijo. Hemos llamado en muchas ocasiones al teléfono de información de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para preguntas por encima de lo básico, y la respuesta ha sido muy satisfactoria.

Aun así, consideramos que algunas Administraciones llaman poco a los contribuyentes, les envían pocos SMS, y que a través del móvil se deberían poder hacer muchísimos más trámites (trámites adaptados al tamaño de la pantalla del móvil, claro). La banca en este tema, lleva un gran adelanto. Es fantástico poder pagar, ver el saldo, los movimientos, realizar transferencias, bizums, etc., en cualquier lugar y desde un móvil, a cualquier hora, cualquier día.

7. ATENCIÓN MULTICANAL Y SU IMPACTO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

La evolución de la sociedad y los avances tecnológicos han generado nuevos canales de comunicación entre las administraciones y los ciudadanos y, a su vez, una oportunidad de adoptar nuevos modelos que contemplen esas nuevas formas de interacción demandadas tanto por la rapidez como por la facilidad para realizar transacciones.

En este sentido, si el teléfono ha sido y es clave en la evolución de la atención al contribuyente, el paso en el que nos encontramos, la atención multicanal, se convierte en el elemento disruptivo que posibilita una atención de calidad y permite al contribuyente resolver sus obligaciones tributarias, según necesite. Así, lejos de sustituir la atención presencial por la atención telefónica o telemática, las administraciones están ampliando las

posibilidades de comunicación y actuando de forma más proactiva y cercana.

Los antiguos «callcenter» o centros de atención telefónica se están reconvirtiendo en centros de atención telemática que no se limitan a contestar las llamadas de los contribuyentes, sino que de manera proactiva se adelantan a sus necesidades mediante campañas informativas a través de llamadas telefónicas, correo electrónico o SMS, además de impulsar y facilitar los trámites a través de las OVT (Oficina Virtual Tributaria).

Es precisamente a través de las Oficinas Virtuales Tributarias y de la implementación de las actuaciones administrativas automatizadas que se han tratado en el apartado anterior y sus posibilidades, donde se aprecia la evolución en la atención al contribuyente. Concretamente nos estamos refiriendo a los trámites de autogestión que pueden realizar los ciudadanos sin necesidad de ser asistidos presencial ni telefónicamente.

En la actualidad, ya es posible que el contribuyente pueda realizar trámites de forma totalmente autónoma, a través de la OVT de la entidad en la que pague sus impuestos, como: domiciliar el pago de los tributos, cambiar el domicilio, recibir notificaciones electrónicas, pagar u obtener documentos de pago, autoliquidar tasas, presentar recursos o solicitar un fraccionamiento y si cumple con los requisitos establecidos en la Ordenanza, obtener la resolución de forma automatizada, etcétera.

Aunque bien es cierto que las administraciones tributarias pueden beneficiarse de los procesos de transformación digital que se vieron impulsados de forma general con el COVID 19, no podemos olvidar que sigue existiendo un gran número de contribuyentes, sobre todo en el ámbito de las haciendas locales que se resisten al cambio. En la mayor parte de los casos, la resistencia se produce por desconocimiento, por lo que es fundamental la labor pedagógica de los agentes de atención tanto presencial como telefónica facilitando y guiando a los usuarios en la realización de los trámites de manera telemática.

A modo de ejemplo, la evolución de los canales de atención a los contribuyentes en Ayuntamientos y Diputaciones en los que se han invertido medios para fomentar la atención telemática se puede apreciar en las tablas siguientes, en las que se comparan el número de asistencias de cada tipo, durante el mes de octubre, desde 2019 a 2023:

Asistencias totales						
	Presencial	Telefónica entrante	Telefónica saliente	E-mail	Internet	Total
oct-19	10.278	6.248	2.887	764	12.657	32.834
oct-20	5.706	12.147	945	794	17.983	37.575
oct-21	5.749	9.932	409	423	17.991	34.504
oct-22	6.106	7.443	265	200	38.142	52.156
oct-23	6.223	6.226	267	154	51.650	64.520

Tabla 1. Asistencias en municipio entre 400.000 y 450.000 habitantes (Fuente: elaboración propia GTT).

Asistencias totales						
	Presencial	Telefónica entrante	Telefónica saliente	E-mail	Internet	Total
oct-19	1.540	3.307	1.233	456	4.422	10.958
oct-20	845	4.224	1.269	728	4.736	11.802
oct-21	803	2.618	752	236	4.687	9.096
oct-22	775	2.660	205	259	9.208	13.107
oct-23	867	3.101	236	525	11.378	16.107

Tabla 2. Asistencias en provincia de casi 300.000 habitantes (se han excluido los habitantes de la capital de provincia) (Fuente: elaboración propia GTT).

A partir de estos datos, vemos cómo en un municipio con una población entre 400.000 y 450.000 habitantes las atenciones a través de las Oficinas Virtuales Tributarias (OVT) han pasado de representar el 38,55% de las asistencias totales del mes de octubre de 2019 a representar el 80,05% en el mismo mes de 2023.

Asimismo, en una Diputación provincial con una población cercana a los 300.000 habitantes (sin tener en cuenta los de la capital de provincia) las atenciones a través de la OVT han pasado de representar el 40,35% de las asistencias totales del mes de octubre de 2019 a representar el 70,64% en el mismo mes de 2023.

En ambos casos y a pesar de la diferencia de perfiles de los contribuyentes, ya que en el primer cuadro se trata de un municipio de gran población mientras que en el segundo se trata de municipios pequeños cuyos tributos son gestionados por una Diputación, se observa un constante incremento en las atenciones a través de OVT en detrimento de las presenciales y de las telefónicas salientes.

Pero lo realmente relevante de estos datos no es el incremento de las gestiones en OVT, sino el incremento del nivel de satisfacción de los contribuyentes que de manera autónoma y sencilla pueden realizar sus trámites en la OVT desde el propio teléfono móvil.

Consolidar la transformación digital de las administraciones tributarias supondrá obtener una recaudación más eficaz, simplificar los procesos aumentando la eficiencia y eficacia, rentabilizar los recursos utilizando canales digitales más económicos, autónomos y accesibles, optimizar la explotación de los datos, reducir cargas administrativas para los contribuyentes que devengan del incumplimiento de sus obligaciones, y en definitiva, contribuirá a lograr mayor equidad en la recaudación tributaria y a impulsar cambios muy significativos en la sociedad.

Una de las claves fundamentales para que este proceso de digitalización de trámites tributarios se realice con éxito es potenciar la cercanía con los contribuyentes.

La experiencia nos dice que la atención personalizada, bien presencial o por teléfono, puede servir como guía de uso, sobre todo en un primer momento, para personas que todavía no tengan hábitos de interacción digital.

Y de manera general, hemos constatado la utilidad de campañas informativas específicas que bien por e-mail, SMS o por teléfono recuerdan acciones concretas como, por ejemplo, los plazos para el pago, o la fecha de cargo del impuesto domiciliado, o el fin de la domiciliación.

Las entidades que realizan este tipo de campañas incrementan los porcentajes de recaudación en periodo voluntario. Además, desde un punto de vista pedagógico estas campañas pueden diseñarse de forma más ambiciosa en cuanto a su alcance, y más personalizada en función de la situación de los contribuyentes. A modo de ejemplo, en los últimos años hay ayuntamientos y diputaciones que han puesto en marcha campañas de:

– Ofrecimiento de domiciliaciones:

  - Dirigidas a contribuyentes que tributan por primera vez en un padrón (IBI, IVTM, por ejemplo). En estos casos, no solo se informa al ciudadano de que va a tributar por primera vez en un padrón, sino que además se le ofrece la domiciliación como un medio de pago cómodo y seguro.

  - Dirigidas a contribuyentes que en ejercicios anteriores han atendido el pago tras recibir la notificación de la providencia de apremio, con el objetivo de evitarles el recargo de apremio en los ejercicios siguientes.

- Recordatorio de pago la última semana del periodo voluntario a los contribuyentes que no han pagado.

- Envío de SMS y/o email recordando la fecha de cargo en cuenta para los recibos domiciliados.

- Ofrecimiento de Planes Personalizados de Pago.

- Recordatorio de que las notificaciones son electrónicas a obligados a recibirlas por este medio (por ejemplo, personas jurídicas), pero que no están accediendo a ellas.

- Requerimiento de pago, que pueden realizarse en distintos momentos del procedimiento:

  - Finalizado el periodo voluntario y antes de firmar y notificar la providencia de apremio, advirtiendo de las consecuencias de la providencia de apremio.

  - Notificada la providencia de apremio y antes de iniciar los procedimientos de embargo masivo.

  - Durante la vida del expediente en periodo ejecutivo, por ejemplo:

    - Cuando el contribuyente no tiene bienes embargables.

    - Deudas inferiores a 150 € que no entran en embargos de devoluciones de la AEAT.

- Campañas de depuración de direcciones. Si la Administración tiene un teléfono de contacto del contribuyente, pero el resultado de las notificaciones es negativo, a través de una llamada se puede depu-

rar la dirección e invitar al contribuyente a suscribirse a las notificaciones electrónicas.

– Campañas para enseñar a los contribuyentes a realizar trámites de autogestión a través de la OVT.

8. LOS TRÁMITES DE AUTOGESTIÓN Y LA AUTOMATIZACIÓN DE PROCEDIMIENTOS

El uso extendido de internet unido, al aumento de servicios financieros digitales y a la afluencia de nuevos servicios de pago basados en el pago digital, hace obvia la tendencia de las administraciones a avanzar en sus «catálogos de trámites» que se pueden realizar de forma rápida, fácil y prácticamente autónoma.

Como hemos visto en el apartado anterior, los centros de atención telemática son claves en la transición digital de las instituciones ya que favorecen la simplificación de los procedimientos tributarios y potencian la cercanía con los ciudadanos. Sin embargo, no debemos entender esta atención digital como un fin, sino como un medio.

En este camino para conseguir la simplificación de los procedimientos tributarios hay dos líneas a las que nos hemos referido en el apartado anterior, pero que vamos a tratar con más detenimiento en este punto puesto que se están imponiendo en los últimos años y suponen un paso importante para avanzar en la tantas veces mencionada simplificación de los procedimientos:

– Trámites de autogestión. Una buena definición de la OVT y la implantación de las actuaciones administrativas automatizadas (AAA), permite que a partir de los datos que ya obran en poder de la administración los ciudadanos puedan autogestionarse sus trámites a través de la OVT, de forma ágil y sencilla.

  Por ejemplo, para obtener un certificado de estar al corriente del pago de sus deudas, un contribuyente puede entrar en la OVT, identificarse y solicitar el certificado. Automáticamente se emitirá un certificado de no deuda firmado electrónicamente que el ciudadano podrá descargarse al momento.

– Automatización de procedimientos. Las posibilidades tecnológicas y normativas para automatizar actuaciones suponen un avance fundamental en la simplificación de los procedimientos ya que per-

miten acortar los plazos de resolución sin mermar la seguridad jurídica.

Por ejemplo, es posible que un contribuyente solicite un fraccionamiento ya sea a través de la OVT o presencialmente, y el propio sistema, después de validar que cumple con los requisitos exigidos en la Ordenanza lo conceda a través de una AAA en el acto.

Otro ejemplo serían las devoluciones de oficio a través de una AAA, en las que cuando el sistema detecta un derecho de devolución y tiene una cuenta del contribuyente en la que ingresar el dinero, resuelve automáticamente la devolución sin necesidad de la intervención humana.

9. IMPORTANCIA DEL LENGUAJE EN LA SIMPLIFICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS

La comunicación eficaz entre la administración tributaria y los ciudadanos es clave para un buen sistema fiscal. En este sentido, los nuevos canales digitales ofrecen nuevas formas de comunicación que deberían redundar en una mayor eficiencia, trasladando la misma información a los ciudadanos que otras vías que requieren de mucho más personal como los servicios presenciales o telefónicos, a servicios digitales como son los portales de autoservicio o las aplicaciones móviles.

Pero sea como sea, la forma de comunicarnos no debe alejarnos de nuestro principal propósito: hacernos entender. El lenguaje no puede ser un obstáculo más en las gestiones con la Administración.

Entendiendo que no es lo que queremos decir, sino cómo lo necesitamos decir para que se nos entienda.

Siempre ha sido —y es— un poco «feo» hablar de impuestos, de providencias de apremio, de embargos... Los usuarios de atención al público o de centros de atención telemática atienden diariamente a contribuyentes que trasladan preguntas acerca de la terminología que se emplea porque no la entienden.

Por ello, para conseguir una verdadera simplificación de los procedimientos es necesario revisar las plantillas, investigar, reflexionar, desmigar los mensajes, dar entrada a las imágenes y siempre vigilando que todo contemplara la normativa.

10. LAS RESISTENCIAS INTERNAS AL CAMBIO

Por último, nos gustaría reflexionar, aunque sea muy brevemente, sobre «las resistencias internas al cambio». El «siempre se ha hecho así» admite múltiples variantes y, por desgracia, estas resistencias de los propios empleados públicos hacen naufragar buenas ideas de cambio o retrasarlas en el tiempo.

A nuestro juicio, tanto la Ley de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas[30] como la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público[31] suponen una auténtica revolución para la Administración Pública en cuanto que, entre otros fines, se impone la Administración electrónica, sin papeles, la firma electrónica, el expediente electrónico, el archivo electrónico, el registro electrónico, las notificaciones electrónicas, etc., etc. En la actualidad nos encontramos en una etapa de transición dado que la realidad nos muestra que todavía, por ejemplo, se sigue utilizando parcialmente el papel[32], entre otras razones, por ejemplo, por tener que seguir notificando en soporte papel a las personas físicas que no se hayan «apuntado» a la notificación electrónica. Incluso, tímidamente, algunas Administraciones Públicas empiezan a crear trámites para personas físicas que únicamente se pueden hacer de forma telemática.

Pero volviendo a la reflexión inicial, es evidente que los hábitos están muy enraizados y a los empleados públicos (como al resto de trabajadores) les cuesta dar este gran salto adelante, que no puede producirse evidentemente de un día para otro. En el sector privado (dependiendo de los ámbitos) vemos como también todavía no se ha prescindido del papel.

11. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALAMILLO DOMINGO, I. y URIOS APARISI, F. X. (2011). *L'actuació administrativa automatitzada en l'àmbit de les administracions públiques.* Escola d'Administració Pública de Catalunya. https://eapc.gencat.cat/web/.content/home/publicacions/col_leccio_estudis_de_recerca_digital/3_actuacio_administrativa_automatitzada/pdf-definitiu.pdf

GARCÍA DE CASTRO, G. y JUAN, A. M. (2021). *Administración tributaria digital integral. La evolución de la gestión tributaria en el marco de la LGT*. Lefebvre.

30. Ley 39/2015, de 1 de octubre.
31. Ley 40/2015, de 1 de octubre.
32. Si queremos acabar con el papel a nivel interno, lo primero que habría que hacer es retirar las impresoras y las fotocopiadores de las oficinas.

NOGUERA, J. A. (coord.), DE QUINTANA, J., CAMPUZANO, J., GRIERA, O., MIGUEL, F. J. y TENA, J. (2020). *Experimentació social i polítiques públiques conductuals: aplicació a la fiscalitat*. EAPC Treballs de recerca. https://eapc.gencat.cat/web/.content/home/recerca/Convocatories_de_recerca/subvencions_a_la_realitzacio_de_treballs_de_recerca/2018/Treballs_complets/TR_noguera_versio-definitiva_accessible.pdf

OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R. (Coord.), ABELEIRA NAVARRO, A. y CANTERO GARCÍA, L. M. (2022). *El nuevo impuesto de plusvalía municipa*l. Aferré Editor.

ROZAS VALDÉS, J. A. (2000). Información y asistencia al contribuyente. En J. TORNOS y A. GALÁN, A. (Coords.). *Comunicación pública. La información administrativa al ciudadano* (pp. 311-338). Marcial Pons.

SEVILLA DEL AMO, L. (2021). Notas para la constitución de una inspección telemática en la esfera tributaria local. *Tributos locales*, 150, 85-101.

TARRÉS VIVES, M. (2012). Actuación administrativa automatizada. En J. TORNOS (Coord.), *Comentarios a la Ley 27/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimientos de las administracions públicas de Cataluña* (pp. 447-465). Ed. Iustel.

Capítulo 11

Estrategias digitales en la localización de bienes y derechos embargables [1]

Marina Serrat Romaní
Universidad de Maastricht / Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. PLANTEAMIENTO. 2. INICIATIVAS REGULADORAS PARA LA LOCALIZACIÓN DE BIENES EMBARGABLES EN LA UE. 3. REGULACIÓN DE LA LOCALIZACIÓN DE BIENES EN EL ÁMBITO ESPAÑOL. *3.1. Intercambio de información para la localización. 3.2. Avances normativos en la localización de bienes.* 4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y TECNOLOGÍA DIGITAL PARA MEJORAR LA LOCALIZACIÓN DE BIENES EMBARGABLES. 5. CONCLUSIONES. 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. PLANTEAMIENTO

La ordenación del embargo de los bienes como mecanismo de ejecución de condenas y resarcimiento de deudas, tan habitual en los ordenamientos jurídicos contemporáneos, encuentra su origen en el Derecho Romano, concretamente en la figura del *pignus in causa iudicati captum* establecida como mecanismo procesal de ejecución de condenas dinerarias mediante res-

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.* Marina Serrat es Investigadora Beatriu de Pinós en la Universitat de Barcelona. Este trabajo ha sido desarrollado durante la etapa como *Assistant Professor* (2019-2024) en la Universidad de Maastricht (Países Bajos).

cripto imperial[2] del emperador Antonio Pío (S. II d. C)[3]. En aquel entonces, si bien el procedimiento de embargo de bienes en sí ya se encontraba evolucionado jurídicamente, la dificultad para descubrir la titularidad de los bienes o su localización para su ejecución todavía constituía un aspecto al que enfrentarse, pues los bienes objeto de embargo podían ocultarse para evitar su incautación. En estos casos era función del *exsecutor* buscar los bienes ocultos[4] y, una vez hallados, eran embargados «en virtud de la sentencia del juez y sacados de allí donde estuvieran, para ser aplicados, como medida de equidad [...] al pago de la deuda al fisco, la república, los acreedores o cualesquiera demandantes legítimos»[5]. Así pues, desde tiempos pretéritos la localización de bienes embargables no se encuentra libre de problemática y a día de hoy seguimos compartiendo vicisitudes parecidas a las de la época romana (*nunc et sempre conditio humana*) aunque, a diferencia de aquella época, actualmente contamos con herramientas tecnológicas que muestran y facilitan la trazabilidad de determinados bienes agilizando la tarea de búsqueda y relación de dichos bienes con el deudor.

Partiendo de este planteamiento, el objeto de este capítulo es el de mostrar como determinada tipología de tecnologías, particularmente las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC), pueden contribuir a expeditar los procedimientos de embargo de bienes, especialmente en el ámbito del intercambio de información y cruce de datos, así como en el proceso de localización de los bienes embargables. Para ello, se aborda el capítulo con una aproximación a las iniciativas políticas europeas más recientes que han supuesto un avance en la detección de bienes de titulares deudores, como es el caso de la iniciativa *Freeze and Seize* o las propuestas de mejora de los procedimientos de intercambio de información y análisis y tratamiento de datos, para hacer más rápidos y eficientes los métodos de localización de bienes y cobro de deudas. Se prosigue con un examen de los cambios propuestos en el ordenamiento jurídico español que inciden directamente en el procedimiento de embargos en el ámbito tributario, haciendo

2. BUENO DELGADO (2013, pp. 378-435).
3. DÍAZ-BAUTISTA (2013, p. 31).
4. Véase DÍAZ-BAUTISTA (*op. cit*., p. 87) para conocer las funciones de los *exsecutores*. Adicionalmente a los *exsecutores*, hay que matizar que se podía dar la situación en que los bienes se hubieran depositado en poder de clérigos o se encontraban ocultos dentro de los límites de la Iglesia, dada la inmunidad garantizada a los refugiados en esta institución. En estos casos, tal inmunidad tenía unos límites, pues no cubría el embargo de los bienes de los refugiados. En estos casos la función de localización de los bienes correspondía «al reverendísimo ecónomo o al defensor del a Iglesia» (DÍAZ-BAUTISTA, *op. cit*., p. 112-113).
5. *Ibid*., p. 112-113, hace referencia literal a las garantías otorgadas por la Constitución del Emperador León de 446 d. C.

especial hincapié en el impacto que tiene el uso de las tecnologías digitales para mejorar los resultados en los tiempos de resolución de estas tramitaciones. El cuerpo del capítulo queda ultimado con una reflexión sobre la relevancia del intercambio de información en la localización de bienes embargables y las problemáticas que siguen existiendo para poder llevar a cabo las incautaciones, e incorpora la exposición de distintas estrategias que utilizando tecnologías TIC pueden contribuir a expeditar la fase de localización de bienes confiscables y su aplicación en el ámbito tributario. El estudio finaliza con unas conclusiones.

2. INICIATIVAS REGULADORAS PARA LA LOCALIZACIÓN DE BIENES EMBARGABLES EN LA UE

El factor principal a tener en cuenta para poder proceder a embargar un bien es, sin duda, la titularidad de dicho bien, que, a su vez, es también una de las cuestiones que históricamente ha acarreado mayor controversia a la hora de localizar bienes embargables, porque, como es sabido, antes de proceder a incautar los bienes de un deudor fiscal es necesaria la comprobación de la titularidad real de dicho bien, sin tener que hacer referencia expresa a normativa alguna. Es necesario mencionar este procedimiento tan básico y tan obvio porque no solo se produce la ocultación material del bien, sino que también puede tratar de ocultarse su titularidad real. Por otro lado, la naturaleza de un bien puede condicionar en mayor o menor medida la capacidad de ocultación de dicho bien, facultad que se incrementa en el caso de los bienes muebles o los semovientes, de ahí que sea fundamental la capacidad de vinculación de la titularidad de dicho bien con el verdadero deudor.

En este sentido, en el ámbito tributario, las prácticas para tratar de desvincular un bien de su titular real se han vuelto tan alambicadas que la cooperación internacional se muestra una herramienta imprescindible. Varios organismos y organizaciones internacionales, entre ellas la OCDE, concretamente el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información[6] y el GAFI[7], cada uno desde su prisma particular, se han centrado

6. Véase OCDE, *5.º Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, del 1 al 2 de septiembre del 2009.*

7. El Grupo de Acción Financiera Internacional, GAFI, es un organismo intergubernamental responsable de establecer estándares internacionales y promover la implementación efectiva de medidas legales, regulatorias y operativas para combatir el lavado de dinero, el financiamiento del terrorismo y otras amenazas relacionadas a la integridad del sistema financiero internacional. Véase FATF, «What do we do» (https://www.fatf-gafi.org/en/the-fatf/what-we-do.html).

en abordar cuestiones relacionadas con los denominados beneficiarios efectivos, esto es, aquellas personas naturales que controlan de forma efectiva los vehículos legales —es decir, los titulares reales, que no los titulares legales[8]—. El cambio más significativo contra estas prácticas se produjo en 2009 cuando el G20 llamó a una cooperación más intensa entre organizaciones internacionales para reforzar la lucha contra la evasión fiscal[9]. En 2015 el Foro Global tomó una serie de medidas para mejorar el estándar de transparencia fiscal para incluir la disponibilidad de información sobre beneficiarios efectivos, siguiendo las guías y recomendaciones del GAFI[10]. El resultado es que el intercambio de información se ha convertido en un mecanismo de asistencia mutua entre Estados imprescindible para hacer frente al fraude y la evasión fiscal y para velar por el buen funcionamiento de los sistemas tributarios.

En los últimos años, a nivel europeo también se han gestado medidas similares que inciden en tratar de reforzar la localización de los titulares reales y los bienes potencialmente embargables. En marzo de 2022, como respuesta a la invasión rusa de Ucrania, la Comisión Europea creó el grupo operativo *Freeze and Seize* («Congelar e incautar») para garantizar la coordinación a nivel europeo en la aplicación de las sanciones contra determinados oligarcas rusos y bielorrusos. Inmediatamente, esta iniciativa se amplió a nivel internacional mediante la cooperación con el G7 y su grupo de operativo REPO (acrónimo en inglés de *Russian Elites, Proxies, and Oligarchs*), al objeto de garantizar una intervención eficaz en la aplicación de las sanciones adoptadas tanto en la UE como en los países del G7[11].

A fin de imponer estas sanciones al listado de personas y empresas expedientadas, el grupo *Freeze and Seize* necesitó del intercambio de datos con varias Agencias europeas: Eurojust, Europol y Frontex, y juntas iniciaron la denominada operación Oscar, para apoyar el embargo preventivo de bienes de origen delictivo propiedad de personas y entidades sancionadas por la UE[12]. Inicialmente la iniciativa *Freeze and Seize* consiguió recaudar hasta 30 billones de euros en bienes que se congelaron poco después de empezar la iniciativa; a día de hoy el valor incautado ronda los 300 billones

8. IDB & OECD (2019, p. 2-3).
9. OCDE, *5.º Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, del 1 al 2 de septiembre del 2009*.
10. IDB & OECD (2019, p. 6).
11. EUROPEAN COMMISSION (2023).
12. EUROPOL, «EU-wide operation targeting criminal assets in relation to the Russian invasion of Ukraine», News, https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/eu-wide-operation-targeting-criminal-assets-in-relation-to-russian-invasion-of-ukraine

de euros[13]. Y es que la cooperación administrativa en materia de intercambio de información junto con el cruce de datos ha resultado la clave del éxito en las medidas de recopilación de información para la identificación de los activos de propiedad o bajo control de las personas y empresas incluidas en la lista para poder proceder a su confiscación[14].

A raíz de esta iniciativa y de la necesidad de mejorar las medidas de localización, está en trámite una propuesta de directiva sobre recuperación y decomiso de activos[15] que pretende reforzar las capacidades de las autoridades competentes en identificar, embargar y gestionar activos. Uno de los objetivos de la propuesta de Directiva es mejorar la identificación, el seguimiento y la gestión efectivos de los bienes que sean propiedad o estén bajo el control de personas y entidades sujetas a tales medidas restrictivas, así como favorecer la cooperación internacional de los organismos de recuperación de activos. Se pretende que los Estados miembros mejoren la capacidad de seguimiento e identificación de bienes, así como garantizar que dichos bienes no se transfieran ni oculten[16]. Aunque la Directiva está enfocada exclusivamente al contexto de bienes procedentes de actividades delictivas, es posible que las medidas propuestas puedan ser de inspiración o utilidad para otros ámbitos del derecho en los que haya procedimientos de embargo de bienes, como es, por ejemplo, el ámbito tributario.

La principal medida de la Directiva incide nuevamente en el acceso e intercambio de información[17], abarcando también todos los datos fiscales, incluidos los datos conservados por las autoridades tributarias. No obstante, para garantizar un acceso inmediato a distintos registros y bases de datos, así como realizar intercambio de información previo requerimiento, se precisa de recursos tecnológicos, aunque no necesariamente de *big data* y tecnología de cruce de datos avanzada. Con todo, procurar un acceso rápido de forma bilateral a las bases de datos de los registros inmobiliarios, registros de población, de seguridad social o de bases de datos comerciales o de vehículos, aeronaves y embarcaciones y demás bienes suntuarios es

13. EUROPEAN COMMISSION (2022) y BLOCKMAN (2024).
14. EUROJUST, «EU Freeze and Seize Task Force», https://www.eurojust.europa.eu/eu-freeze-and-seize-task-force.
15. Propuesta de Directiva del parlamento Europeo y del Consejo sobre recuperación y decomiso de activos, Bruselas, 25.5.2022 COM(2022) 245 final 2022/0167 (COD).
16. Prólogo, puntos 6 y 7, Propuesta de Directiva del parlamento Europeo y del Consejo sobre recuperación y decomiso de activos, Bruselas, 25.5.2022 COM(2022) 245 final 2022/0167 (COD), pp. 19-20.
17. Ver artículo 6 Propuesta de Directiva del parlamento Europeo y del Consejo sobre recuperación y decomiso de activos, Bruselas, 25.5.2022 COM(2022) 245 final 2022/0167 (COD), pp. 35-36.

factible sin necesidad de requerir mayores niveles de digitalización. Sin embargo, sería un gran adelanto —y además muy deseable— lograr una base de datos común, que uniera, centralizara y avisara de forma automática sobre la información tratada relevante a los organismos correspondientes de los Estados miembros, para poder localizar y proceder con rapidez al embargo de los bienes[18]. En este sentido, tal y como indica CORRAL ESCARIZ (2023, pp. 655-656), dentro de la UE

> «un sistema de gestión de casos con cierto grado de sofisticación debería permitir el intercambio de información, proporcionar acceso a datos en poder de terceros, facilitar el flujo de trabajo mediante listas de verificación o pasos a seguir, impedir la manipulación no autorizada de datos, con posibilidad de auditoría en todo el sistema, y disponer de herramientas avanzadas de análisis».

3. REGULACIÓN DE LA LOCALIZACIÓN DE BIENES EN EL ÁMBITO ESPAÑOL

En el ordenamiento jurídico español el pago de una deuda tributaria podrá hacerse durante el periodo voluntario o en periodo ejecutivo (art. 160 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [en adelante, LGT]). Cuando el deudor a la hacienda pública no realiza el pago ni en periodo voluntario (arts. 62.1 y 62.2, LGT), ni durante los plazos indicados con la notificación de la providencia de apremio (art. 62.5, LGT) entonces se inicia la fase de embargo. En esta fase el cobro de las deudas se realiza mediante la ejecución de los bienes que sean titularidad del deudor, emitiéndose las correspondientes diligencias de embargo para obtener el importe de las deudas más los recargos e intereses y costas a través de estos bienes. La normativa reguladora de la fase de embargo no se ha cambiado, pero sí se han realizado algunas modificaciones normativas que inciden en esta fase de embargo, concretamente en aquellos puntos donde la tecnología contribuye a mejorar la eficiencia del procedimiento.

3.1. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA LA LOCALIZACIÓN

Mejorar la eficacia en la localización de bienes embargables con el fin de resarcir las deudas con la hacienda pública no es más que otra forma de garantizar el cumplimiento tributario. En este sentido, los mecanismos de intercambio de información tributaria que se impulsaron como materialización de la estrategia política para ampliar los estándares de transparencia

18. Así lo recomiendan organizaciones y organismos internacionales como el G8 («Best practices for the administration of seized assets») o el GAFI (FATF, 2012, p. 12).

fiscal también recalaron en este ámbito. Así, la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, previó en su disposición adicional 4.ª el intercambio de información sobre deudores de las Administraciones Públicas[19] y los pagos a los mismos con el objeto de realizar las actuaciones de embargo o compensación que procedan. Por aquellas fechas los niveles de transparencia fiscal hacia los que se estaba transitando requerían de mecanismos de cooperación administrativa ágiles, lo que necesariamente condujo al desarrollo de plataformas digitales de almacenamiento y cruce de datos con suficiente potencia para gestionar la exigencia que suponían estos intercambios de información para las administraciones tributarias. Entre estas plataformas informáticas también se incluyó aquella destinada al desarrollo de los intercambios de datos y actuaciones de gestión recaudatoria relacionadas con los embargos de bienes. Esta plataforma se materializó en el Punto Neutro de Embargos (en adelante, PNE).

El PNE tiene un funcionamiento similar al del Punto Neutro Judicial (PNJ). El denominado Punto Neutro Judicial, más que una plataforma que concentra una gran cantidad de datos, es una red de servicios que ofrece a los órganos judiciales acceso a distintas aplicaciones y bases de datos del propio Consejo General del Poder Judicial, organismos de la Administración General del Estado y de otras instituciones, así como para conectar los Órganos judiciales con terceras entidades (i.e. Registros, Colegios Profesionales) con la finalidad de ofrecerles acceso a los datos necesarios para proceder con los distintos trámites judiciales al objeto de agilizar los tiempos de tramitación de los asuntos[20].

Sin embargo, el PNE requiere de un mayor nivel de complejidad tecnológica, porque su función prioritaria no es la de ofrecer un servicio que conecte a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) con otras Administraciones Públicas, sino que se trata de una aplicación de *big data*, de análisis y cruce de datos para logar una función más eficiente del sistema tributario y aduanero a nivel estatal. Principalmente, el PNE combina los datos obtenidos mediante los obligados intercambios de información con otros organismos públicos con el sistema de cruce de datos de los acreedores de pagos a las Administraciones Públicas y con los

19. Agencia Estatal de Administración Tributaria, los órganos de recaudación de la Comunidades Autónomas y Entidades Locales, la Tesorería General de la Seguridad Social y los órganos pagadores de las Administraciones públicas, así como aquellas incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley.

20. PODER JUDICIAL, «Punto Neutro Judicial», https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/e-Justicia/Servicios-informaticos/Punto-Neutro-Judicial/

datos que se conocen de los deudores de pagos a las Administraciones Públicas, a fin de que se pueda proceder con las diligencias de embargo. De este modo, mediante el cruce de ambos datos se puede proceder a embargar directamente los pagos a los acreedores que a su vez sean deudores[21].

Resulta interesante ver que la información que los entes pagadores (acreedor) facilitan a través del PNE es el listado sobre pagos que van a materializar previamente a su abono, ya que se notifica a los entes embargantes la existencia de pagos susceptibles de embargo. No obstante, no existe un intercambio de información o cruce de datos sobre los bienes embargables como tales de los deudores, pues el PNE está destinado a localizar los bienes fungibles más accesibles o evidentes, como son los pagos en divisas. Es decir, la tecnología digital hace posible el cruce y el intercambio inmediato de datos y advierte —o adelanta información— a los entes acreedores de cuándo se van a realizar pagos en divisas a un deudor persona física o jurídica para que los puedan localizar y retener rápidamente antes de que lleguen al propio deudor. Cuando el Punto Neutro detecta un cruce positivo, el embargante dispone de un plazo de tres días hábiles para enviar las Actuaciones ejecutivas que considere oportunas[22].

No obstante, el PNE no está aún operativo con herramientas tecnológicas de localización de bienes embargables más allá de los futuros pagos que quedan ligados al dinero efectivo o a las cuentas bancarias. Esta situación se corresponde a lo que indica la ONUDD en las primeras etapas del desarrollo de la capacidad de gestión de activos, pues sucedió que se desarrollaron mecanismos bastante rudimentarios de captura y almacenamiento de datos[23]. Con todo, el PNE de la AEAT es un sistema altamente eficaz, capaz de recopilar información de distintos entes acreedores pertenecientes a la administración pública; de forma que cuando la AEAT detecta que un deudor percibirá algún tipo de ingreso por parte una entidad pública (bien sea IRPF a devolver o una devolución de ingresos indebidos), simultáneamente también detecta la cuantía que este mismo deudor debe a las otras Administraciones, y automáticamente puede notificarles dicha información para que procedan con el embargo. Gracias al mecanismo de intercambio de información y al algoritmo que vincula información de deudores y acreedores de forma automática, la AEAT es capaz de retener la suma total que iba a devolver al deudor y proceder a la entrega de la parte correspondiente a los entes acreedores públicos.

21. AEAT, «5.7. Punto Neutro de Embargos».
22. AEAT, «FAQ del Punto Neutro de Embargos».
23. ONUDD (2017).

Sin duda la tecnología actual tiene potencial para permitir prácticas de captación, almacenaje y cruce de datos mucho más completos que mejoren y complementen la eficiencia de la capacidad del Punto Neutro de Embargo en el cruce de datos de entidades/personas deudoras. Se podría utilizar la información disponible sobre renta y patrimonio en la que se identifican los bienes susceptibles de ser embargados en el orden en el que constan en el artículo 167 LGT. No obstante, como previene la ONUDD, cuando un sistema evoluciona va resultando más difícil mantener registros precisos de todos los bienes sujetos a órdenes de incautación y confiscación; lo que implica que necesariamente las capacidades deberían ser actualizadas constantemente, haciéndolas cada vez más sofisticadas para acceder y preservar los datos[24].

3.2. AVANCES NORMATIVOS EN LA LOCALIZACIÓN DE BIENES

La Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introdujo una serie de modificaciones en las obligaciones de información, entre las cuales resulta de especial interés la introducción de un nuevo apartado, una nueva obligación de información en el ámbito tributario por la que se obliga a las personas jurídicas o entidades comunicar a la Administración tributaria la identificación de los titulares reales de las mismas[25]. Es decir, las personas físicas que controlan tales entidades.

Esta nueva obligación tributaria —acompañada de la consiguiente sanción en caso de incumplimiento de la misma— pretende solucionar uno de los factores para ocultar la identidad de los titulares reales de un bien. Y es que la creación de estructuras complejas de propiedad y control mediante el uso de mecanismos legales y personas jurídicas es una de las principales técnicas que se utilizan para dificultar la localización de los activos que están en poder de personas jurídicas situadas en múltiples países y, así, ocultar la identidad de los beneficiarios finales. Situación que se incrementa especialmente cuando las Administraciones no poseen información o la información que poseen es inexacta y desactualizada. De aquí la especial relevancia que cobra esta nueva obligación de información, que además viene acompañada de otra modificación en la LGT, también en la línea del intercambio de información tributaria, donde se introduce la colaboración con

24. ONUDD (2017, p. 63).
25. Artículo único. Uno: «Se añade la letra e) en el apartado 1 del artículo 93», que contiene dicha obligación y matiza la consideración de titulares reales los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos vinculada al Ministerio de Justicia. Esta modificación pretende ceder datos con relevancia tributaria para poder facilitar a dicha oficina la localización de bienes y derechos embargables en un proceso penal[26]. De hecho, con esta medida el legislador español se ha adelantado a la propuesta de Directiva arriba mencionada, pues garantiza el acceso de la información tributaria al organismo de recuperación de activos español con el objetivo de mejorar la capacidad de seguimiento e identificación de bienes, con la propuesta de acceso inmediato a distintos registros y bases de datos.

Si bien se trata de una medida unilateral, en la que los datos de relevancia tributaria se intercambian para cubrir penas pecuniarias y deudas del ámbito penal, la combinación de ambas medidas incide en los dos ámbitos clave para poder resarcir deudas: la localización de la titularidad real y facilitar la localización de los bienes y derechos embargables. Sin embargo, el avance más significativo en esta línea es la futura modificación del PNE.

Según notificó la AEAT[27], se está trabajando en el diseño de un nuevo Real Decreto que modifique la regulación del PNE, con la finalidad de «unificar en una sola plataforma los embargos que llevan a cabo todas las administraciones públicas, desde la Agencia Tributaria a la Seguridad Social, pasando por comunidades autónomas y ayuntamientos». Esta noticia se corresponde con la previsión hecha en el Plan Anual Normativo 2022 para la Administración General del Estado[28]. Está prevista la creación por parte de la AEAT de una plataforma omnicomprensiva para todas las Administraciones, menorando la capacidad del actual PNE. Esta plataforma informática permitirá realizar intercambios de información y actuaciones de gestión recaudatoria para facilitar información sobre deudores de las 37 Administraciones públicas. No obstante, se trata de una modificación legal orgánica que prevé una actualización y revisión del PNE conforme vaya avanzado la tecnología informática. Se propone la nueva regulación del algoritmo que controlará toda la información mediante un Proyecto de Real Decreto que, si bien tenía que estar listo durante 2022, aún está en fase de desarrollo. Aprovechando las nuevas capacidades de las tecnologías

26. Artículo único. Dos: Se modifica la letra m) [...] en el apartado 1 del artículo 95, que quedan redactadas de la siguiente forma: «m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes y derechos susceptibles de ser embargados o decomisados en un determinado proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia».
27. INAP (2022).
28. GOBIERNO DE ESPAÑA (2022, pp. 36 y 37).

TIC, este avance demuestra en parte el éxito del modelo de funcionamiento del primer PNE, que pretende ampliarse a todo el conjunto de Administraciones públicas. Aunque la poca información de la que se dispone a día de hoy apunta a que el foco de la modificación de la plataforma seguirá centrado en los pagos en divisas, y no incluirá otras medidas de localización de datos de bienes embargables que puedan ser volcados a dicha plataforma omnicomprensiva, ya resulta un adelanto significativo y muestra como las tecnologías TIC son una herramienta de gran utilidad para la localización de bienes embargables.

4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y TECNOLOGÍA DIGITAL PARA MEJORAR LA LOCALIZACIÓN DE BIENES EMBARGABLES

Según la Comisión Europea, de los 30 billones en valor de los activos que se congelaron al inicio de la iniciativa *Freeze and Seize*, cerca de 6,7 billones corresponden a bienes inmobiliarios, coches, barcos, helicópteros e incluso obras de arte[29]. De todos ellos, los que estén inscritos en un registro público, se transmitan mediante medios electrónicos o estén vinculados a un pagador es relativamente fácil de localizarlos, pues el intercambio de información sobre su paradero oficial se puede realizar de forma sencilla con los medios electrónicos actuales. Informar sobre la localización oficial puede ser rápido, pero realizar el embargo puede llegar a ser realmente complicado. Sobre todo, respecto de aquellos bienes que pueden moverse o desplazarse fácilmente, como es el caso de bienes por valor inferior a 1000 euros, de los que no hace falta registrar la operación financiera. O de bienes de valor superior que tienen la particularidad que pueden desplazarse fácilmente de lugar, como es el caso de vehículos a motor de cualquier tipo, bienes suntuarios como joyas, obras de arte, caballos de carreras, entre otros.

Es evidente que la naturaleza del bien combinada con una falta de medios para obtener información sobre su paradero dificulta la tarea de la ejecución de los embargos. En el caso de determinados bienes suntuarios, la problemática se incrementa por la connivencia de los sistemas de ordenación jurídica de determinados países, como son los puertos francos, donde se almacenan multitud de obras de arte, entre otros activos, cuya identificación es prácticamente imposible. Este problema se ha hecho más evidente cuando Suiza, rompiendo su característica neutralidad política, se ha alineado con la Unión Europea con la imposición de sanciones contra las personas y entidades rusas y bielorrusas que constan en la lista de sancio-

29. EUROPEAN COMMISSION (2022).

nes, embargando activos por valor de 6300 millones francos suizos[30]. No obstante, solo se trata de activos bancarios[31]. Respecto de otro tipo de bienes suntuarios no se tomó ninguna medida a pesar de que, por la opacidad y hermetismo del lugar donde se almacenan, los puertos francos están en el punto de mira. Los puertos francos son grandes almacenes donde no hay restricción sobre los tipos de bienes que custodian; su particularidad tributaria consiste en que aplican una serie de exenciones fiscales y aduaneras sobre los bienes que se encuentran dentro de estos puertos, porque se considera que son bienes que no han llegado a su destino y todavía están en tránsito, por lo que las obligaciones tributarias ya aduaneras no se realizan hasta que el bien llega a destino[32].

El problema es que, aunque estas exenciones son temporales, pueden terminar aplicándose durante un periodo de tiempo ilimitado, ya que los bienes no llegan a salir nunca de estos depósitos. La consecuencia es que estas exenciones, que en principio fueron diseñadas para eliminar barreras comerciales y reducir costes transaccionales, acaban convirtiéndose en un mecanismo para evadir impuestos, pervirtiendo, a la postre, el fin para el que fueron concebidos. Distintas organizaciones denuncian que el gobierno suizo no está actuando con diligencia sobre los puertos francos helvéticos, porque, tal y como está diseñada la normativa reguladora, favorece el fraude y la ocultación de obras de arte y otros bienes de lujo, y además la falta de transparencia hace que no se puedan obtener datos oficiales de los activos rusos en los puertos francos suizos[33]. Sin embargo, Suiza no es una excepción, ya que esta situación se reproduce en todos los puertos francos a nivel mundial, donde se calcula que se ocultan cientos de billones de euros en obras de arte y demás bienes de lujos[34]. La filtración de datos de los Papeles de Panamá fue el primer indicador que advertía del uso irregular de estos almacenes, pero más recientemente, en 2021, la filtración de los Papeles de Pandora ha visibilizado aún más el uso de los puertos francos como depósitos de arte y bienes libres de impuestos[35].

Acabar con el uso fraudulento de los puertos francos como almacenes de bienes de lujo no requiere de medidas tecnológicas complicadas, sino

30. ALLEN (2022).
31. KEYSTONE-SDA/REUTERS (2022).
32. ZHIVKO (2022).
33. CHANG (2022).
34. ZAROBELL (2020, pp. 117-129). Este tipo de almacenes se describen como «a safe and secure storage for works of art, precious metals, vintage wines, antiques, jewels, documents and archives (physical and digital), collection cars, pharmaceuticals, rare minerals, and other valuables» (FYFE, 2023, p. 164).
35. FYFE (2023, p. 167).

que pasa por la voluntad política de introducir una obligación de intercambio de información que suponga la revelación del contenido que se encuentra en tales depósitos, «en tránsito» a la espera de llegar a su destino final, fruto de una operación por la que se ha generado algún tipo de renta (sucesiones, donaciones, ganancias del capital, ingresos por la compraventa) y la revelación del beneficiario efectivo único de tales bienes. Hasta la fecha los operadores de los puertos francos no se han considerado instituciones financieras, por lo que los ingresos producidos por la venta de bienes suntuosos o la posesión de arte, joyas o antigüedades que se encuentran depositados en tales almacenes no se ha incluido en el ámbito de la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC) ni en otras normas de naturaleza similar de otras jurisdicciones fuera de la Unión europea, como es el caso de la implementación de Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)[36] o el estándar del Common Reporting Standard (CRS)[37]. No obstante, para que esta obligación de revelación e intercambio de información se pueda llevar a cabo de forma conjunta a nivel internacional la clave reside en la voluntad política (como lo fue en la adaptación de las medidas de transparencia fiscal internacional[38] o el Plan BEPS[39]). Una toma de medidas de este calibre a nivel regional es insuficiente e ineficaz, el único resultado que cabe esperar es el del traslado de los bienes suntuarios de estos puertos francos a otros puertos francos con jurisdicciones más laxas y permisivas, que sigan manteniendo la opacidad, el secretismo y la falta de cooperación respecto de la identificación tanto de los bienes que se encuentran en sus instalaciones como de sus titulares efectivos[40].

Ante la dificultad de lograr este consenso internacional en cuanto al intercambio de información se refiere, las TIC pueden contribuir a mejorar la localización de determinados bienes. En este sentido, las tecnologías de cruce de datos pueden ser de gran utilidad si pudieran vincularse a manifestaciones evidentes de consumos suntuarios. Unos sistemas similares o parecidos a *Ticket BAI*, el sistema vasco que introduce la obligación de «utilizar un sistema informático que garantice la integridad, conservación, trazabilidad, inviolabilidad y remisión de los ficheros que documenten las

36. Para entender el funcionamiento básico de la norma, véase IRS, «Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)». Para comprender su impacto, véase DE SIMONE (2023, pp. 550-564).
37. Para entender el funcionamiento básico de la norma véase OECD (2014). Para comprender su implementación, véase OECD (2024).
38. Para comprender el alcance a la adhesión de los estándares de transparencia fiscal, véase OECD, «Country Monitoring».
39. Para comprender el alcance del Plan BEPS, véase OECD, «BEPS Actions».
40. KORVER (2018, p. 36).

entregas de bienes y prestaciones de servicios»[41], o el recientemente aprobado Real Decreto de Facturación electrónica[42], que incorpora un sistema de facturación electrónica similar a *Ticket BAI* para el resto del Estado, pueden ser un mecanismo de obtención de información sobre las ventas de determinados bienes muebles, que a su vez permita obtener información para allanar la vinculación con los titulares de dichos bienes, así como su potencial paradero. Ticket BAI limita los *softwares* a determinados impuestos directos: renta de las personas físicas, sociedades y no residentes. Parte de los datos que deben registrarse en el *software* están relacionados con la identificación de las facturas dejando a la administración tributaria información muy valiosa para emitir posteriores diligencias de embargo[43].

Yendo un paso más allá, determinados tipos de bienes, pueden equiparse con determinados dispositivos que pueden llegar a proporcionar una localización muy ajustada del lugar donde se encuentra dicho bien. Este caso aplica, sobre todo, a medios de transporte. Medidas como las tomadas en Singapur para la aplicación de su peaje a la congestión, que obligan a que todos los vehículos vayan equipados con una unidad de abordo conectada a un Sistema Mundial de Navegación por Satélite[44] que les permite, entre otras funciones[45], hacer un seguimiento a tiempo real de los vehículos

41. Art. 1 Dos, Norma Foral 13/2021, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas (BOTHA, núm. 46, 30 de Abril de 2021).
42. Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandardización de formatos de los registros de facturación, BOE núm. 91, de 6 de diciembre de 2023, pp. 161954-161972.
43. En este sentido, es necesario mencionar la obligación que establece la disposición final primera del Real Decreto 1007/2023 de hacer que todas las facturas, electrónicas o no, incluyan la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «VERI*FACTU», para aquellos casos en los que el sistema informático tenga que realizar la remisión de todos los registros de facturación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Véase AEAT, «Sistemas Informáticos de Facturación y Sistemas VERI*FACTU». Para obtener información más detallada y práctica sobre cómo va a funcionar este nuevo sistema de facturación electrónica en AEAT, véase AEAT, «Factura Electrónica».
44. Véase PHANG y TOH (2004, pp. 16-25).
45. Gracias a estos dispositivos inteligentes que monitorizarán el vehículo en tiempo real, además de servir para pagar los viajes correspondientes, también proporcionarán a los conductores información en tiempo real sobre las condiciones del tráfico en la carretera. También podrán avisar al conductor cuando entre en zonas que requieran especial atención, como cuando hay colegios cerca o Zonas Plata (zonas de velocidad reducida). Además, incorporarán un sistema para gestionar el pago del aparcamiento público y, por tanto, sustituirán el sistema analógico de tickets y recibos en papel. Véase LAND TRANSPORT AUTHORITY (2021).

para detectar su entrada en las zonas delimitadas y, así, gravarles con el correspondiente peaje. Este nuevo sistema está coordinado y gestionado en última instancia por un sistema informático central que recibe y transmite información desde y hacia las unidades de los vehículos[46]. Los datos derivados de este seguimiento a tiempo real, si bien con fines de gestión del tráfico y planificación del transporte, en casos extremos de diligencias de embargo que no han podido cerrarse con otros medios, podrían llegar a ser de utilidad para incautar y precintar estos vehículos. Entre estas posibilidades de seguimiento, se encuentra las posibilidades de identificación y seguimiento que brinda la combinación de tecnologías de sellado electrónico estilo *blockchain*, con tecnologías que permiten identificar, autentificar y rastrear el contenido exacto de los contenedores de mercancías que están siendo transportadas, cuya información tributaria y aduanera queda registrada en una base de datos particular y vinculada a un medio de transporte concreto[47].

5. CONCLUSIONES

En los últimos años, a nivel europeo, han tenido lugar diversas modificaciones normativas en cuanto a medidas para mejorar la eficacia de la localización y los procedimientos de embargo de bienes y activos. En el ámbito español se han tomado medidas siguiendo la línea europea, aunque los mayores avances en cuanto al uso de tecnología para mejorar la localización y procedimientos de embargo están aún por aprobarse. La modificación de la normativa reguladora del PNE que ampliará la capacidad de la captación, cruce y análisis de datos pretende mejorar la eficacia en la fase de localización de los bienes con tal de expeditar los procedimientos de embargo.

Si bien las obligaciones de información son altamente eficientes, la combinación de tales obligaciones con estrategias de digitalización facilita y mejora las posibilidades de localizar aquellos bienes más fáciles de ocultar al fisco. La progresiva introducción de distintas tipologías de tecnologías de las comunicaciones como herramientas a utilizar para garantizar el cumplimiento tributario abre la posibilidad del seguimiento de un determinado bien desde su origen hasta su destino. Por una parte, bienes equipados con determinados dispositivos con conexión a internet pueden aproximar su localización y, por ende, reducir el tiempo de búsqueda de los mismos. En

46. Véase HIURA *et al*. (2013, p. 17). Véase también OHNO *et al*. (2007, pp. 1-5).
47. SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO, RASTREAMENTO E AUTENTICAÇÃO DE MERCADORIAS (2013).

caso de bienes que por su naturaleza no dispongan de tal conectividad, combinar registros detallados de datos con distintas tecnologías digitales abre un horizonte de posibilidades en cuanto a la detallada información sobre todas las piezas y bienes transportados, así como los datos de los titulares de los mismos.

La capacidad de seguimiento que brindan estas tecnologías puede dar valiosas pistas sobre la localización de los bienes de un determinado contenedor o vehículo de transporte de mercancías. Asimismo, podría contribuir a conocer de forma más exacta el paradero de obras de arte e incluso podría permitir vincularlas a determinados puertos francos. Por ende, esta capacidad de trazabilidad y cruce de datos sería un efectivo complemento a los actuales mecanismos que permiten la ejecución de órdenes de embargo. Y resultaría especialmente interesante para aproximar el seguimiento de bienes y mercancías en caso de ausencia de obligaciones de información, como, por ejemplo, sería el caso de aquellas destinadas a los herméticos puertos francos.

En definitiva, la digitalización de la información relativa a la titularidad efectiva de determinados bienes y derechos, unida al intercambio de dicha información entre las distintas Administraciones que la gestionan —tanto a nivel internacional como nacional— ha de contribuir de forma significativa a mejorar su localización efectiva, en el marco de los procedimientos administrativos y judiciales que disponen su embargo. Así, pues, la celeridad que la digitalización de la información proporciona a los procedimientos administrativos y judiciales evidencia que perfeccionar y simplificar los protocolos de comunicación entre Administraciones públicas es una política particularmente eficiente, al objeto de mejorar los niveles de eficacia y eficiencia en el desarrollo de sus funciones.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AEAT. 5.7. Punto Neutro de Embargos. https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/procedimientos-no-tributarios/tratamiento-datos-personales/tratamiento-datos-personales/informacion-interesado-sobre-proteccion-datos/5-registro-actividades-tratamiento/5_7_punto-neutro.html

AEAT. FAQ del Punto Neutro de Embargos. https://www.agenciatributaria.gob.es/static_files/common/internet/dep/aduanas/es/aeat/dit/adu/srem/pne/PNE_FAQ.pdf

AEAT. Sistemas Informáticos de Facturación y Sistemas VERI*FACTU. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.desarrolladores/Desarrolladores/_menu_/Documentacion/IVA/Sistemas_Informaticos_de_Facturacion_y_Sistemas_VERI_FACTU/Sistemas_Informaticos_de_Facturacion_y_Sistemas_VERI_FACTU.html

AEAT. Factura Electrónica. https://www.facturae.gob.es/Paginas/Index.aspx

ALLEN, M. (2022). ¿Hace Suiza todo lo que puede para congelar los activos rusos? *SWI*, 24 mayo 2022. https://www.swissinfo.ch/spa/economia/hace-suiza-todo-lo-que-puede-para-congelar-los-activos-rusos/47615496

BLOCKMAN, S. (2024). Freeze, seize and tax – that's how to make Russia (and its enablers) pay for Ukraine's reconstruction. *CEPS*, 19 February 2024. https://www.ceps.eu/freeze-seize-and-tax-thats-how-to-make-russia-and-its-enablers-pay-for-ukraines-reconstruction/

BUENO DELGADO, J. A. (2013). Los Rescriptos imperiales como fuentes del Derecho. *Revista Internacional de Derecho Romano*, 11, 378-435.

CHANG, O. (2022). ¿Se utilizan los puertos francos para ocultar activos rusos? *SWI*, 23 junio 2022. https://www.swissinfo.ch/spa/economia/la-guerra-en-ucrania-reanuda-la-presi%c3%b3n-sobre-los-puertos-francos-suizos/47681900

CORRAL ESCARIZ, V. (2003). *La localización de bienes en la UE y su aplicación en España*. Tirant Lo Blanch.

DE SIMONE, L. (2023). Bridget Stomberg, Has FATCA succeeded in reducing tax evasion through foreign accounts? *Oxford Review of Economic Policy*, 39(3), 550-564.

DÍAZ-BAUTISTA CREMADES, A. A. (2013). *El embargo ejecutivo en el proceso cognitorio romano: (Pignus in causa iudicati captum)*. Marcial Pons.

EUROPEAN COMMISSION (2022). *Freeze and Seize Task Force': Almost €30 billion of assets of Russian and Belarussian oligarchs and entities frozen by the EU so far*. 8 April 2022. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_22_2373

EUROPEAN COMMISSION. (2023). *Enforcing sanctions against listed Russian and Belarussian oligarchs: Commission's «Freeze and Seize» Task Force*

steps up work with international partners. 17 March 2023. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_22_1828

EUROJUST. *EU Freeze and Seize Task Force*. https://www.eurojust.europa.eu/eu-freeze-and-seize-task-force

EUROPOL. *EU-wide operation targeting criminal assets in relation to the Russian invasion of Ukraine*. https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/eu-wide-operation-targeting-criminal-assets-in-relation-to-russian-invasion-of-ukraine

FATF. *What do we do*. https://www.fatf-gafi.org/en/the-fatf/what-we-do.html

FATF. (2012). Report on Operational Issues. *Financial Investigations Guidance.*

https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/reports/Operational%20Issues_Financial%20investigations%20Guidance.pdf.coredownload.pdf

FYFE, C. (2023). Luxury Free Ports as Purpose-Built Conduits for Tax Evasion, 1990-2020. En S. GUEX, H. BUCLIN (Eds.), *Tax Evasion and Tax Havens since the Nineteenth Century* (pp. 159-170). Springer Nature.

GOBIERNO DE ESPAÑA. (2022). *Plan Anual normative 2022.* Administración General del Estado, Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria democrática.

HIURA, R., YAMAGUCHI, T., MABUCHI, Y., OKAZAKI, T.; IEHARA, M. y FUKASE, T. (2013). System Evaluation Test of Global Navigation Satellite System-based Road Pricing System. *Mitsubishi Heavy Industries Technical Review*, 50(4), 15-21.

IDB & OECD. (2019). *A Beneficial Ownership Implementation Toolkit*. IDB & OECD. https://www.oecd.org/tax/transparency/beneficial-ownership-toolkit.pdf

INAP (2022). Hacienda aprobará este año un decreto para unificar la plataforma de embargos en todas las AAPP. *Actualidad*, INAP, 31.01.2022. https://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1512514

IRS. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca#:~:text=

The%20Foreign%20Account%20Tax%20Compliance,to%20withholding%20on%20withholdable%20payments

KEYSTONE-SDA/REUTERS. (2022). Sanciones: Suiza libera 3 000 millones de francos congeladas a Rusia. *SWI*, 13 mayo 2022. https://www.swissinfo.ch/spa/politica/suiza-libera-3-000-millones-de-francos-de-sanciones-congeladas-a-rusia/47591208

KORVER, R. (2018). *Money laundering and tax evasion risks in free ports*. EPRS.

LAND TRANSPORT AUTHORITY. (2021). *Joint News Release by the Land Transport Authority (LTA), NCS Pte Ltd & MHI Asia Pacific Pte Ltd - Installation of On-Board Units for Next-Generation ERP System Delayed to 2023 Due to Global Microchip Shortage*. 17 November 2021. https://www.lta.gov.sg/content/ltagov/en/newsroom/2021/11/news-releases/installation-of-obu-for-next-generation-erp-system-delayed.html

OCDE. *5.º Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información*, del 1 al 2 de septiembre del 2009, Ciudad de México.

https://www.oecd.org/espanol/5foroglobalsobretransparenciaeintercambiodeinformaciondel1al2deseptiembredel2009ciudaddemexico.htm

OECD. (2014). *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Taks Matters*. OECD Publishing.

OECD. (2024). *AEOI standard's implementation status by jurisdiction*. 7 March 2024. https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/#d.en.345489

OECD. *BEPS Actions*. https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/

OECD. *Country Monitoring*. https://www.oecd.org/tax/transparency/country-monitoring/

OHNO, H.; SUZUKI, T.; YAMAGUCHI, Y.; OKAMOTO, S. y IIZUKA, K. (2007). Development of the Next Generation Road Pricing System with GPS Technology. *Mitsubishi Heavy Industries Technical Review*, 44(2), 1-5.

ONUDD. (2017). Study prepared by the Secretariat on effective management and disposal of seized and confiscated assets. CAC/COSP/WG.2/2017/CRP.1. *Working Group on Asset Recovery*, 17 August, 2017. https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/WorkingGroups/workinggroup2/2017-August-24-25/V1705952e.pdf

PHANG S.-Y. y TOH, R. S. (2004). Road Congestion Pricing in Singapore: 1975-2003. *Transportation Journal*, 43(2), 16-25.

PODER JUDICIAL. *Punto Neutro Judicial*. https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Temas/e-Justicia/Servicios-informaticos/Punto-Neutro-Judicial/

SISTEMA DE IDENTIFICAÇÃO, RASTREAMENTO E AUTENTICAÇÃO DE MERCADORIAS. (2013). *Manual de Orientação do Contribuinte Brasil-ID Cartão de Documentos Fiscais Eletrônico – CDF-e*. http://brasil-id.org.br/wp-content/uploads/2017/08/MOC_CDFe_preliminar_ v1.0.pdf

ZAROBELL J. (2020). Freeports and the Hidden Value of Art. *Arts*, 9(4), 117-129. https://doi.org/10.3390/arts9040117

ZHIVKO, A. (2022). Concealed Masterpieces: The Intersection of Taxation and the Art Market. *Tax Notes*, 26 September 2022. https://www.taxnotes.com/featured-analysis/concealed-masterpieces-intersection-taxation-and-art-market/2022/09/23/7f3ks#7f3ks-0000121

Sección III

Caracterización del discurso tributario. Estudio de caso: el proceso de clarificación de la providencia de apremio

Capítulo 12

Los géneros del procedimiento de recaudación de las Administraciones tributarias españolas a partir del corpus ComTClar [1]

Fernando Polanco-Martínez
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LOS GÉNEROS DEL CORPUS COMTCLAR EN EL MARCO DE LOS GÉNEROS TEXTUALES ADMINISTRATIVOS. 3. METODOLOGÍA. *3.1. El corpus ComTClar. 3.2. Metodología de análisis.* 3.2.1. Modelo multidimensional: niveles, variables y parámetros de análisis. 3.2.1.1. Variables y parámetros funcionales. 3.2.1.2. Variables y parámetros situacionales. 3.2.1.3. Variables y parámetros semántico-textuales. 3.2.1.4. Variables y parámetros lingüístico-formales. 4. RESULTADOS. *4.1. Los avisos vs. las notificaciones. 4.2. Los géneros de la derivación de responsabilidad. 4.3. Los requerimientos.* 5. DISCUSIÓN. *5.1. El aviso de providencia de apremio vs. la notificación de providencia de apremio. 5.2. Diligencia de embargo (deudor) vs. diligencia de embargo (entidad).* 6. ORGANIZACIÓN DE LOS GÉNEROS DEL CORPUS COMTCLAR. 7. CONCLUSIONES. 8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. Esta publicación forma parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

1. INTRODUCCIÓN

El procedimiento de recaudación[2] en España está compuesto por la sucesión de actos administrativos que emprende una Administración tributaria (estatal, autonómica o local) para cobrar las deudas tributarias que pesan sobre el contribuyente, esto es, para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias. La recaudación, según el art. 160 de la Ley General Tributaria[3], puede hacerse en «período voluntario» por parte del contribuyente, dentro del plazo y como consecuencia de las comunicaciones escritas que la Administración le dirige (un aviso de padrón o una notificación de liquidación, por ejemplo). Superada esta fase voluntaria, si no se ha cumplido con la obligación fiscal, las Administraciones tributarias inician la fase ejecutiva de apremio en la que ejercen control administrativo y activan procedimientos ejecutivos para asegurar el cobro de la deuda. Esta fase también implica una serie de comunicaciones escritas, entre ellas la notificación de la providencia de apremio y la notificación de la diligencia de embargo.

Disponemos de descripciones generales sobre el lenguaje administrativo (entre otros, MAP, 1991; DUARTE, 1997; CASTELLÓN, 2000, 2001, 2009; CONDE, 2009; REIG, 2010; DA CUNHA, 2020; BAYÉS, 2021), pero carecemos de descripciones específicas sobre el discurso tributario. En este capítulo analizamos el proceso de comunicación escrita que establecen las Administraciones tributarias con un/una contribuyente o con una entidad no administrativa durante el procedimiento de recaudación[4], a partir de un estudio de corpus. Nuestro interés recae específicamente en la descripción y clasificación de los géneros textuales que conforman los documentos del corpus ComTClar, diseñado para desarrollar el proyecto de investigación en el que se enmarca este trabajo (ver nota 1). Para ello, utilizamos herramientas teóricas y metodológicas desarrolladas en el campo de los géneros discursivos (SWALES, 1990; BHATIA 2004; PARODI, 2008; PARODI *et al*.,

2. En este trabajo entendemos por *procedimiento de recaudación* el «procedimiento tributario que tiene por objeto el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias, bien en período voluntario, bien en período ejecutivo» (DICCIONARIO PANHISPÁNICO DEL ESPAÑOL JURÍDICO, s.v. «procedimiento de recaudación»).
3. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
4. Excluimos del estudio las comunicaciones escritas que establece una Administración tributaria con otros órganos administrativos porque el propósito del proyecto en el que se enmarca este estudio trasciende la descripción del lenguaje administrativo del ámbito tributario y plantea un objetivo de mayor calado: clarificar el discurso público, hacerlo más simple (claro, fácil) y atractivo (accesible, persuasivo), para contribuir a que la comunicación institucional cumpla mejor su cometido y tenga una mayor incidencia social (GARCÍA *et al*., 2022; POLANCO *et al*., 2024a; POLANCO *et al*. 2024b).

2008) y la tipología textual (CIAPUSCIO y KUGUEL, 2002; CIAPUSCIO, 2000, 2005, 2019).

En primer lugar, en el apartado 2 situamos los géneros tributarios del corpus ComTClar en el marco de los géneros textuales administrativos (DA CUNHA y MONTANÉ, 2019; PISTOLA y VIÑUALES-FERREIRO, 2021) a partir de los criterios de categorización que se han utilizado en la bibliografía especializada, y presentamos el modelo de análisis que aplicaremos para la descripción y clasificación de los géneros del corpus, acorde a nuestra concepción de género textual. El apartado 3 lo dedicamos a la descripción metodológica de este trabajo: presentamos los detalles del corpus ComTClar y describimos el modelo de análisis. En el apartado 4 aplicamos el modelo de análisis al corpus ComTClar. A continuación, en el apartado 5 analizaremos en detalle las diferencias que presentan los documentos de aviso y notificación de la providencia de apremio, y de notificación de la diligencia de embargo enviada al deudor y a la entidad que ejecuta el embargo. Las diferencias comunicativas y configuracionales relevantes que presentan estos documentos permiten concebirlas como textos tipo o géneros discursivos distintos. En el apartado 6 planteamos que los géneros del corpus pueden agruparse en colonias de géneros caracterizadas por un conjunto de rasgos comunes (principalmente, el macropósito comunicativo y la obligatoriedad del documento) que entran en relación entre sí y con otras colonias dentro del sistema de géneros que conforma el macroprocedimiento de recaudación. Por último, presentamos las conclusiones del estudio y las referencias utilizadas.

2. LOS GÉNEROS DEL CORPUS COMTCLAR EN EL MARCO DE LOS GÉNEROS TEXTUALES ADMINISTRATIVOS

La relación entre la Administración tributaria y la ciudadanía es constante, inevitable y bidireccional. La Administración puede ponerse en contacto con un ciudadano para notificarle trámites obligatorios (el pago de algún impuesto o de una multa, por ejemplo), para recordarle la obligación de cumplir con dichos trámites y advertirle de las consecuencias de su incumplimiento (la notificación de una providencia de apremio), o para informarle de una actuación administrativa que afecta a su patrimonio o lo implica en el procedimiento administrativo (una notificación de diligencia de embargo o una comunicación de inicio de derivación de responsabilidad). Por su parte, también los ciudadanos se relacionan con la Administración para ejercer sus derechos (informarse o reclamar, por ejemplo) y cumplir con sus obligaciones (sobre todo, realizar la declaración del IRPF).

La comunicación que establecen las Administraciones tributarias con los contribuyentes o con entidades no administrativas se realiza mayoritariamente mediante documentos escritos[5], en papel o digitales. Estos documentos son materializaciones de géneros textuales que desempeñan funciones comunicativas y sociales; son, pues, actividades comunicativas concretas para conseguir determinados objetivos. Asimismo, desde una perspectiva cognitivo-comunicativa, son objetos procedurales y dinámicos[6]. Tanto el emisor como el destinatario de un texto activan un conjunto de conocimientos interrelacionados para producirlos o interpretarlos: conocimiento enciclopédico (conocimiento sobre el mundo), conocimiento lingüístico-textual (semántico, retórico, léxico y gramatical), conocimiento interaccional y situacional (sobre el contexto comunicativo prototípico y sus participantes), y conocimiento sobre clases de textos (CIAPUSCIO, 2005; PARODI, 2008). Estos conocimientos se materializan en un conjunto de rasgos relacionados con los distintos niveles constitutivos de los textos: la funcionalidad, la situacionalidad, la tematicidad y la forma lingüística (CIAPUSCIO, 2008). Desde esta perspectiva, los géneros textuales son realidades discursivas comunicativamente complejas y dinámicas que reflejan un sistema de conocimientos multidimensional que se adquiere a lo largo de la socialización y las experiencias comunicativas (CIAPUSCIO, 2005).

En el ámbito administrativo, la clasificación de los géneros textuales se ha realizado generalmente a partir de alguno de estos cuatro criterios: la función pragmática de los textos (su propósito comunicativo), la relación emisor-receptor, la forma del texto (macro y microestructura textual) o la

5. Aunque la forma de comunicación principal sigue siendo principalmente verbal escrita, la relación de la Administración con la ciudadanía se ha visto favorecida por el uso de nuevos soportes y vías de comunicación, como el uso de medios digitales multimedia (webs institucionales, sedes electrónicas, correo electrónico, SMS) y de redes sociales (especialmente Twitter). Estos nuevos canales de comunicación han propiciado el uso de distintos modos semióticos (lengua, imagen, sonido) y de estrategias típicas de la inmediatez comunicativa en un intento de la Administración de acercarse a la ciudadanía (POLANCO *et al.*, 2024a). De hecho, con la implementación de la Administración electrónica (también llamada Administración digital), actualmente la comunicación por esta vía es el medio habitual y, en algunos casos, el único medio de acceder a ciertos trámites administrativos (DA CUNHA, 2020; MONTOLÍO, 2022; PRODIGIOSO VOLCÁN, 2022).

6. La dinamicidad de los géneros se fundamenta en la idea de que estos se conciben en un doble plano que interactúa: por una parte, tienen una estructura externa que se deriva de la relación entre la acción comunicativa que desarrollan y la estructura social que los fundamenta; y, por otra parte, poseen una estructura interna que surge de su función comunicativa básica y su base lingüística (CIAPUSCIO 2008). Las variables del plano contextual (funcional y situacional) influyen en la estructura interna del texto (textual y lingüística); y en el plano textual, el nivel semántico condiciona el nivel lingüístico.

fase del procedimiento administrativo en la que se generan[7]. Aplicando apriorísticamente estos criterios, la clasificación de los textos tipo del corpus ComTClar sería la siguiente:

CLASE TEXTUAL	FUNCIÓN COMUNICATIVA	RELACIÓN EMISOR--DESTINATARIO	MACRO/ SUPERESTRUCTURA	FASE DEL PROCEDIMIENTO
AVISO	Informar (texto de transmisión) Solicitar	Administración>> ciudadanía	Estructura marcada (partes textuales ordenadas en apartados)	iniciación /instrucción
NOTIFICACIÓN	Informar (texto de transmisión) (Castellón, 2001; MAP, 2003; Conde 2009) Solicitar (Arakama *et al.*, 2005)	Administración>> ciudadanía (Fernández 1996; Pistola y Viñuales--Ferreiro 2021) Administración>> Administración (Pistola y Viñuales--Ferreiro 2021)	Estructura marcada (partes textuales ordenadas en apartados) (Castellón, 2001; Conde 2009; Reig 2010)	iniciación
COMUNICACIÓN **INICIO** **DERIVACIÓN**	Informar (texto de transmisión)	Administración>> ciudadanía	Estructura marcada (partes textuales ordenadas en apartados)	iniciación

7. Para una visión panorámica de cómo se aplican estos criterios y de la clasificación resultante, véanse, entre otros, PISTOLA y VIÑUALES-FERREIRO (2021) y BAYÉS (2021, pp. 65-84).

CLASE TEXTUAL	FUNCIÓN COMUNICATIVA	RELACIÓN EMISOR--DESTINATARIO	MACRO/ SUPERESTRUCTURA	FASE DEL PROCEDIMIENTO
REQUERIMIENTO	Solicitar (Arakatama *et al.*, 2005)	Administración>> ciudadanía (Arakama *et al.*, 2005; Pistola y Viñuales--Ferreiro 2021) Administración>> Administración (Pistola y Viñuales--Ferreiro 2021)	Estructura marcada (carácter formulaico, partes textuales)	iniciación/instrucción

Tabla 1. Clasificación de los géneros del corpus ComTClar según la bibliografía.

En este trabajo, en consonancia con la concepción de género que hemos presentado antes, para la caracterización de los géneros del corpus ComTClar aplicaremos un modelo de análisis multinivel y multivariante (CIAPUSCIO y KUGUEL, 2002; CIAPUSCIO, 2000, 2005, 2019; PARODI, 2008). Coincidimos con estos autores en la convicción de que el estudio de entidades complejas, como es el caso de los géneros discursivos y de los textos que los representan, exigen herramientas de análisis que permitan abordar todos los aspectos cognitivos, comunicativos y retórico-lingüísticos implicados en su conceptualización inicial y posterior proceso de producción y recepción.

3. METODOLOGÍA

En este apartado describiremos las fases metodológicas que se han empleado en esta investigación. En primer lugar, describiremos las características del corpus ComTClar que ha servido de base para el estudio, así como la primera fase metodológica orientada a la delimitación del objeto de análisis. En segundo lugar, sentaremos la base metodológica que hemos

empleado para caracterizar los géneros discursivos del procedimiento de recaudación en España.

3.1. EL CORPUS COMTCLAR

El corpus de estudio reúne documentos que se generan en las distintas actuaciones que la Administración realiza para recaudar tributos. Está estructurado en dos subcorpus, uno estatal y otro local o municipal[8]. La delimitación de estos dos subcorpus depende del emisor del documento, según que este sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) o una Administración tributaria municipal. A su vez, cada uno de estos subcorpus se subdivide en dos subconjuntos de documentos, los que se generan durante el período voluntario o de gestión del procedimiento[9] y los que se emiten durante el período ejecutivo. Ambos períodos responden a dos fases distintas del proceso recaudatorio. El período voluntario se inicia cuando hay un hecho imponible y la obligación de pago por parte del contribuyente (por ejemplo, la declaración de la renta, el alta en el padrón, la adquisición de bienes o el desarrollo de una actividad económica). Por su parte, el período ejecutivo se inicia cuando vence el plazo de ingreso en período voluntario y no se ha cumplido con la obligación tributaria. A partir de ese momento, la Administración tributaria inicia el proceso de reclamación de la deuda con el acto administrativo de la Providencia de apremio, que finaliza cuando el/la contribuyente paga la deuda más el recargo correspondiente o, si no se realiza el pago, con el embargo de bienes para cubrir dicha deuda.

Todos los documentos del corpus son textos escritos completos y reales emitidos por alguna de las Administraciones antes mencionadas y dirigidos a la ciudadanía (o a una entidad no administrativa) durante el proceso de recaudación en un período temporal acotado a los años 2020 y 2021. Se trata, asimismo, de un corpus cerrado cuya conformación no va a ser modificada mientras dure el proyecto que le dio origen; y selectivo, por dos razones: una metodológica, dado que solo se han incluido documentos relevantes

8. El corpus ComTClar no recoge documentos del nivel autonómico. Las comunidades autonómicas tienen capacidad para gestionar tributos propios [arts. 133.2 y 157.1b de la Constitución española y art. 6.1 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de Financiación de la Comunidades Autónomas (LOFCA)]. No obstante, dada la falta de uniformidad del catálogo de impuestos de cada comunidad, se ha renunciado a la recopilación de documentos de este nivel administrativo para asegurar la máxima homogeneidad del corpus (FORMENT *et al.*, 2022).

9. El subcorpus estatal no recoge documentos del período voluntario porque no pudo encontrase un interlocutor interesado en cooperar con la investigación de nuestro proyecto.

para la caracterización del discurso tributario dirigido a la ciudadanía; otra, práctica: pese a la exhaustividad de la compilación, solo ha sido posible obtener documentos de dos de los tres niveles administrativos previstos (el estatal y el municipal) y, en el caso del nivel estatal, únicamente de la fase ejecutiva.

La primera fase metodológica consistió en la selección de los documentos que conformarían finalmente el corpus y que servirían de base para el análisis posterior. Para ello, se realizó una criba de los documentos recibidos inicialmente mediante un cotejo de los documentos de cada tipo textual. La finalidad de tal cotejo era desestimar textos repetidos o con variaciones mínimas que no comportaran diferencias relevantes para el análisis en el nivel composicional (niveles retórico y lingüístico-discursivo). La siguiente tabla muestra el resultado de esta primera fase:

Nivel administrativo	Documentos recibidos	Documentos seleccionados Corpus ComTClar	Número de palabras Corpus ComTClar
FASE DE GESTIÓN (PERIODO VOLUNTARIO)			
Municipal	165	54	21.281
FASE DE RECAUDACIÓN (PERIODO EJECUTIVO)			
Municipal	380	287	127.648
Estatal	11	11	20.690
TOTAL	**556**	**352**	**169.619**

Tabla 2. Descripción cuantitativa del corpus ComTClar.

Tal como revela la tabla 2, existe un mayor número de documentos en la fase ejecutiva del procedimiento de recaudación. Esto se debe, por una parte, a que no se han podido recopilar documentos de la fase voluntaria en el nivel estatal, tal como hemos explicado antes. Y, por otra, porque el período ejecutivo es la fase del proceso recaudatorio que genera mayor diversidad de documentos. Como puede observarse en la tabla 3, esta diversidad afecta tanto a la tipología textual (por ejemplo, la diligencia de embargo) como a las variantes que presentan los textos de un mismo tipo en el nivel temático y en el nivel lingüístico-discursivo (especialmente, en la providencia de apremio).

FASE	ACTO	DOCUMENTO
PERIODO VOLUNTARIO (fase de gestión)	**LIQUIDACIÓN**	aviso de padrón
		aviso de liquidación
		notificación de liquidación
PERIODO EJECUTIVO **(O DE APREMIO)** (fase de recaudación)	**PROVIDENCIA DE APREMIO**	aviso providencia de apremio
		notificación providencia de apremio
	REQUERIMIENTO **DE BIENES EMBARGABLES /** **PAGO PREVIO AL EMBARGO**	aviso requerimiento de pago previo al embargo (deudor)
		notificación requerimiento de bienes embargables (deudor)
		notificación requerimiento de pago previo al embargo (deudor)
	DILIGENCIA DE EMBARGO	diligencia de embargo de créditos comerciales (deudor y pagador)
		diligencia de embargo de cuentas (deudor/ entidad bancaria)
		diligencia de embargo devoluciones AEAT (deudor)
		diligencia de embargo TPV (deudor/pagador)
		diligencia de embargo de salarios/pensiones (deudor/pagador)
		diligencia de embargo de inmuebles (deudor/ terceros)
		diligencia de embargo de vehículos (deudor)
	DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD	comunicación de acuerdo de inicio de derivación de resp.
OTROS	**REQUERIMIENTO**	requerimientos en procedimientos de comprobación limitada
		requerimientos en procesos de inspección

FASE	ACTO	DOCUMENTO
		requerimientos para conceder beneficios fiscales
		requerimiento de información

Tabla 3. Tipología textual del corpus ComTClar

3.2. METODOLOGÍA DE ANÁLISIS

La segunda fase del estudio consistió en el establecimiento de los rasgos constitutivos de los géneros discursivos del procedimiento de recaudación. Para ello, aplicamos un acercamiento complementario de tipo deductivo--inductivo. Si bien partimos de criterios y variables definitorios apriorísticos que suelen manejarse en el análisis textual y de géneros, estos se confirman, se actualizan o se refutan con los datos empíricos (TOGNINI-BONELLI, 2001; BIBER, CONNOR y UPTON, 2007).

Así, la aproximación al corpus ComTClar partió, por un lado, de la proyección de ciertas categorías y variables extraídas de la bibliografía especializada y de la experiencia previa de los analistas, que sirvieron como base para establecer el modelo de análisis que hemos aplicado al corpus. Por otro lado, el análisis de los documentos permitió validar la pertinencia de esas categorías y variables, así como observar la necesidad de incorporar variables y parámetros no previstos inicialmente o que no se contemplan en las clasificaciones existentes de tipos y clases textuales dentro del ámbito del discurso administrativo.

3.2.1. Modelo multidimensional: niveles, variables y parámetros de análisis

Como muestra la tabla 3 del apartado 3.1., los documentos del corpus ComTClar son la materialización, la huella gráfica de los diferentes actos administrativos que tienen lugar en cada una de las fases del procedimiento de recaudación. Como resultado de actos complejos, son también objetos comunicativamente complejos y multipropósito.

Para su clasificación, proponemos un modelo multinivel y multivariante que tiene en cuenta cuatro niveles de análisis: nivel funcional, nivel situacional, nivel semántico y nivel lingüístico-formal. Cada uno de estos niveles trata de dar cuenta de las dimensiones que intervienen en la configuración de los textos y de los géneros en que estos se inscriben. Así, el nivel funcional se relaciona con los propósitos comunicativos de los textos/géne-

ros y con los actos de habla mediante los que se articulan dichos propósitos comunicativos. En el nivel situacional consideramos los elementos contextuales relacionados con la situación comunicativa. Por su parte, en el nivel semántico y lingüístico-formal tenemos en cuenta aspectos internos del texto/género: la superestructura (estructura formal); la macroestructura (temas, secuencias discursivas, movimientos retóricos, etc.) y las estrategias lingüístico-discursivas y los modos semióticos que utiliza el texto/género para vehicular el proceso comunicativo.

De estos cuatro niveles iniciales emerge, a su vez, un conjunto de 11 variables y 32 parámetros más específicos que especificamos en la tabla 4:

NIVELES	VARIABLES	PARÁMETROS
FUNCIONAL	propósito comunicativo	dirigir, constatar, consignar
	acto ilocutivo	asertivo, directivo, declarativo
SITUACIONAL	relación interlocutores	simétrica (experto-experto, experto-semiexperto), asimétrica (experto-lego)
	contexto circulación	laboral, universal
	marco interaccional	intraprofesional, interprofesional, extraprofesional
	rol emisor	emisor-redactor, emisor-locutor
	obligación documental	obligatoriedad, no obligatoriedad
SEMÁNTICO--TEXTUAL	macroestructura	tema preestablecido, tema no preestablecido
	organización del discurso	descriptiva, argumentativa, expositiva, instructiva
	superestructura	marcada [orden información fija, (con) apartados], no marcada [orden información libre, sin apartados]
LINGÜÍSTICO--FORMAL	estructuras lingüísticas	
	modo semiótico	monomodal, multimodal, verbal, no verbal

Tabla 4. Niveles, variables y parámetros de análisis.

La relación de los niveles dentro del modelo es dinámica (CIAPUSCIO y KRUGUEL, 2002) e interactiva. De acuerdo con estos autores, los textos son sistemas dinámicos en los que «las unidades y relaciones en el nivel de la microestructura (léxico y gramática) están condicionadas por factores de tipo textual superior (básicamente, factores funcional-comunicativos y temáticos)» (2002, p. 39). De igual modo, como se desprende del análisis del corpus ComTClar, los niveles semántico y lingüístico también se ven influidos por los niveles contextuales externos al propio texto: los propósitos comunicativos y los actos de habla influyen en la macroestructura y en el tipo de secuencias discursivas empleadas en el texto; la variable situacional de la obligatoriedad o no obligatoriedad del documento, a su vez, ejerce control sobre los niveles textual y lingüístico-formal.

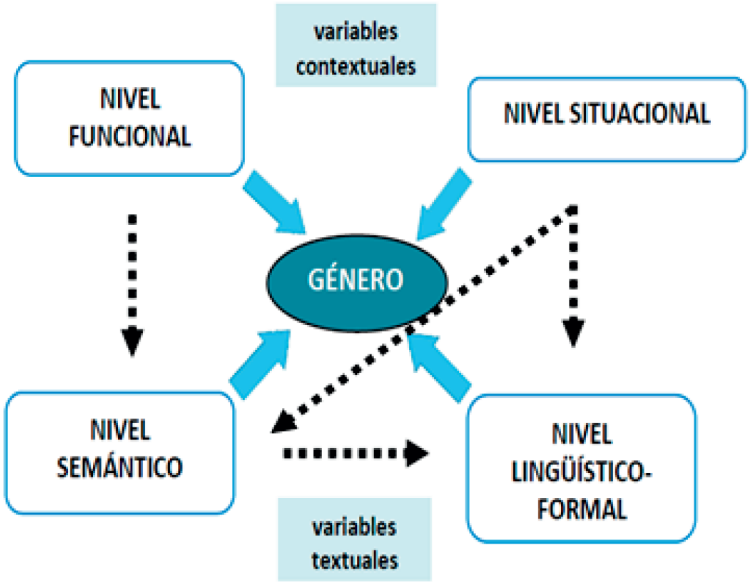


Figura 1. Relación entre niveles y variables (Fuente: elaboración propia).

Los textos analizados comunican más de un propósito comunicativo e intercalan diferentes modos de organizar el discurso, por lo que los parámetros se han aplicado en el análisis siguiendo un principio de «predominancia». Igualmente, planteamos la matriz de variables y parámetros como un conjunto abierto de rasgos, lo que permite la incorporación de nuevos parámetros que puedan resultar relevantes para afinar la clasificación de los géneros tributarios del corpus. Asimismo, al no concebirse como un conjunto de rasgos suficientes y necesarios, es posible establecer el género

como una estructura dinámica con límites permeables en la que algunos rasgos son nucleares y otros más o menos periféricos, lo que permite captar mejor los puntos de contacto entre géneros textuales aparentemente inconexos o generalmente clasificados en diferentes categorías textuales.

A continuación, describimos con más detalle las variables y parámetros del modelo que proponemos.

3.2.1.1. Variables y parámetros funcionales

Los textos del corpus ComTClar representan, como cualquier texto, eventos comunicativos concretos e intencionales motivados por las necesidades contextuales de producción. Por ello, se articulan a partir de determinados **propósitos comunicativos** (SWALES, 1990; BHATIA, 2004) que, junto con otras variables, permite identificarlos como ejemplos típicos de un género textual (PARODI, 2008).

Los textos analizados cumplen una función comunicativa genérica, que es la que, en última instancia, motiva la producción del texto y le da sentido. A su vez, esta macrofunción comunicativa se despliega en el texto mediante propósitos más concretos, los cuales pueden ser centrales al proceso comunicativo y, por tanto, ligados a la macrofunción principal del texto; o más periféricos y orientados a sustentar informativamente los propósitos centrales de la comunicación. Las macrofunciones comunicativas detectadas en los textos analizados son dos:

- Informar para saber.
- Informar para hacer.

Los propósitos concretos consignados en el análisis del corpus ComTClar son los siguientes:

- **Constatar** la validez de un hecho o procedimiento. En los textos analizados, se constata la decisión de iniciar una actuación administrativa y la validez jurídica de dicha actuación.
- **Dirigir** la actuación del destinatario hacia un fin concreto. Por lo general, requerir al contribuyente que realice alguna acción relacionada con el procedimiento administrativo (pagar una deuda, aportar información o ejecutar un embargo).
- **Consignar** información. En los textos tributarios, se trata de información necesaria para garantizar la validez jurídica del acto admi-

nistrativo (referencias a la normativa), los derechos del contribuyente (qué puede hacer si no está de acuerdo con la decisión administrativa) y la adecuada ejecución del procedimiento (qué debe hacer el receptor para saldar la deuda, cuándo y dónde debe hacerlo).

Los propósitos comunicativos de los textos del corpus se manifiestan mediante diferentes **actos de habla** cuya performatividad, directa o indirecta, repercute, igual que los propósitos comunicativos, en los niveles semántico y lingüístico-formal. En este sentido, es presumible que los propósitos «constatar» y «consignar» se actualicen mediante actos de habla asertivos; y el propósito «dirigir», por medio de actos directivos.

Sin embargo, no siempre existe una correspondencia entre el propósito comunicativo del documento y los actos de habla que contiene. Este es el caso de las notificaciones de diligencia de embargo, que incluyen la declaración explícita del embargo mediante el verbo performativo «declarar». Como explicamos en el apartado 5.2., en el que describimos con más detalle las diligencias tipo del corpus, pese a tratarse de un acto declarativo (SEARLE, 1976), su función comunicativa dentro del documento se reinterpreta como un acto informativo, por lo que no tiene entidad independiente en el nivel funcional.

3.2.1.2. Variables y parámetros situacionales

Como explicamos en el apartado 3.1., el corpus ComTClar incluye documentos emitidos por alguna Administración tributaria estatal o municipal y dirigidos a una entidad (persona no física) o al contribuyente (persona física). Por tanto, el emisor administrativo ejerce un rol comunicativo de experto, puesto que domina las claves tanto contextuales como lingüístico-textuales de la producción textual. Por su parte, el rol de los destinatarios varía en función de su conocimiento de dichas claves comunicativas. Si el receptor es una entidad (por ejemplo, un banco o una empresa), le asignamos el rol de (semi)experto y entendemos que la relación es (a)simétrica. La razón de esta decisión radica en el hecho de que, pese a que una entidad no administrativa no forma parte de la comunidad de práctica del emisor y, por tanto, posee un conocimiento menor o nulo sobre los procedimientos y textos tributarios (especialmente en el caso de pequeñas empresas), lo habitual es que cuente con asesoramiento fiscal profesional, de modo que su rol sería, en realidad, de experto y la relación entre los interlocutores sería simétrica. En cambio, si el destinatario de la comunicación es un contribuyente, presuponemos que su conocimiento del procedimiento tributario y

de sus formas de comunicación (textos/géneros y formas de expresión) es escaso o nulo, así que la relación entre los interlocutores es claramente asimétrica.

El marco interaccional depende del alcance del proceso comunicativo. La comunicación que establece la Administración con su destinatario es siempre de carácter profesional en el ejercicio de sus competencias, pero esta puede producirse dentro del ámbito administrativo (intraprofesional), entre la Administración y una entidad o un asesor fiscal (interprofesional) o, por último, entre la Administración y el contribuyente (extraprofesional). Ligado a lo anterior, el contexto de circulación de los documentos tributarios puede ser, pues, laboral (la Administración se comunica con profesionales de su mismo ámbito o de ámbitos ajenos) o universal. Este último ámbito, siguiendo a PARODI *et al.* (2008), involucra al ámbito laboral, pero incluye contextos de circulación amplia que implican a la sociedad en general, esto es, que no se restringe a contextos de circulación reducida ni altamente especializados.

Las variables y parámetros comentados hasta ahora figuran en otros modelos multinivel como características contextuales que intervienen en el proceso de producción e interpretación de textos y géneros profesionales. En el caso de los textos del corpus ComTClar no es diferente, con las particularidades comunicativas propias del procedimiento de recaudación. Sin embargo, del análisis de los textos tributarios han emergido dos variables que hemos considerado relevantes para la diferenciación entre tipos de texto o géneros y su posterior caracterización. Se trata de los parámetros «rol del emisor» y «obligatoriedad documental»:

- **Rol del emisor**. Esta variable influye en la estructura de la información y en el contenido del texto. Por ejemplo, en el caso de las notificaciones de providencia de apremio, si el emisor que notifica es también quien dicta la providencia, es responsable de la elocución de todo el contenido del texto (emisor/locutor). Formalmente, la resolución de la providencia de apremio se integra discursivamente dentro del texto. En cambio, si no es quien ha dictado la providencia, no es responsable elocutivo de dicha providencia, por lo que se limita a citar textualmente la providencia, que aparecerá como un fragmento «separado» dentro del texto (emisor/redactor).

- **Obligatoriedad documental**. Esta variable también resulta pertinente en la descripción de la configuración del texto porque, además de justificar la existencia misma del documento y su puesta en

circulación, condiciona legalmente/por normativa la aparición de ciertos contenidos. Por tanto, la obligatoriedad o no del documento influye en los propósitos comunicativos específicos del texto/género y en su estructura retórica (tanto en los movimientos que se llevan a cabo para explicitar los contenidos como en las estrategias léxico-gramaticales para representarlos). Permite entender, por ejemplo, las diferencias entre una notificación y un aviso de providencia de apremio.

3.2.1.3. Variables y parámetros semántico-textuales

En el nivel semántico-textual hemos tomado en consideración tres variables: la macroestructura del texto (los temas que trata el texto), la organización discursiva (mediante qué tipos de secuencias discursivas se desarrollan los temas del texto) y la superestructura del texto (la organización formal del texto en apartados diferenciados). Estas variables se organizan, por su parte, en parámetros más concretos: en la macroestructura, tema (no) preestablecido; en la organización secuencial, secuencias descriptiva, argumentativa, expositiva e instructiva; y en la superestructura, marcada (orden fijo de información), que puede tener apartados o no tenerlos.

Los propósitos comunicativos del texto/género (dejar constancia, consignar información, dirigir (requerir/solicitar/advertir/recomendar) condicionan los temas que van a tratarse (macroestructura) y, en buena medida, los modos de organizar internamente el discurso. Así, por ejemplo, si la finalidad del texto es informar al contribuyente de la decisión tomada en el acto administrativo de una providencia de apremio para que actúe en una determinada dirección (pagar la deuda tributaria), los temas que desarrollará el texto y la organización de esos temas girarán en torno a la finalidad comunicada, que puede esquematizarse, *grosso modo*, de esta forma:

- Informar al destinatario del hecho administrativo dejando constancia legal de ello.
- Informar de la aplicación de una penalización (recargo del 5%, 10% o 20% sobre la deuda inicial, según el caso) por no haber pagado en el plazo correspondiente (periodo voluntario).
- Justificar tal decisión normativamente.
- Requerir el pago de la deuda dentro de un nuevo plazo.
- Advertir de las consecuencias de no pagar.

- Facilitar información sobre cómo proceder para pagar la deuda y ejercer el derecho de reclamación en caso de desacuerdo con la decisión administrativa.

La macroestructura del texto también puede depender de otra variable: la «obligatoriedad» del documento. Según que el documento sea obligatorio o no dentro del procedimiento de recaudación, tendrá mayor o menor libertad temática. Continuando con el ejemplo anterior, los contenidos que deben figurar en la notificación de la providencia de apremio están fijados normativamente, de modo que estos son obligatorios para que la notificación tenga efecto legal[10]. En cambio, el aviso de providencia de apremio, pese a tener un propósito comunicativo similar, no es un documento obligatorio, por lo que los temas no están fijados de antemano y pueden variar según el emisor administrativo (como es el caso en los documentos analizados).

Los temas del texto/género se organizan, asimismo, mediante determinadas secuencias discursivas: secuencias descriptivas y expositivas para la parte temática de carácter informativo; secuencias argumentativas y expositivas para la justificación; y secuencias instruccionales para las partes del texto en las que se busca la (re)acción del destinatario, es decir, que este haga algo (pagar). Para el establecimiento de las secuencias discursivas del modelo seguimos la propuesta de ADAM (1992), salvo en el caso de la secuencia instructiva. Adam incluye esta secuencia dentro de la secuencia descriptiva (aunque en su propuesta anterior ambas secuencias estaban diferenciadas). Sin embargo, de acuerdo con BRONCKART (2004) y POLANCO (2014), consideramos que las secuencias instructivas poseen una finalidad distinta que justifica su autonomía funcional. Las secuencias instructivas, al margen de su extensión y estructura interna, que puede reducirse a un sintagma verbal o una oración o abarcar una estructura composicional más amplia, persiguen una finalidad claramente orientada a la acción, no a la descripción. El emisor no solo quiere hacer que el destinatario «vea» un objeto, una persona o un procedimiento, sino que pretende que actúe de una determinada forma (realizando alguna acción o cambiando su actitud, por ejemplo). La orientación marcadamente directiva de este tipo de secuencias incide directamente en sus propiedades lingüístico-semánticas (uso de formas directivas con carga deóntica) y, a menudo, retóricas (estructura marcada, generalmente en forma de lista; secuencialización ordenada y jerarquizada en función de las características del procedimiento).

10. La Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, y el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, regulan los contenidos obligatorios que debe contener una notificación de providencia de apremio.

Por último, la superestructura textual tiene en cuenta cómo se organizan estructuralmente los contenidos temáticos del texto (los diferentes tipos de información que incluye). Los textos del corpus ComTClar presentan una estructura marcada que distribuye la información en apartados diferenciados con un título que da cuenta del tipo de información que contiene. Por lo general, responden bien a modelos textuales completos que fijan el contenido y su distribución, y que varían solo en los aspectos concretos referidos al destinatario y el concepto que motiva la comunicación (concepto de la liquidación, apremio de deuda no pagada en periodo voluntario, tipo de bien embargable, etc.); bien a plantillas esquemáticas del documento tipo (esquemas textuales subespecificados en los que solo figura la estructura superficial del texto, sin contenido redactado). Por ello, para dar cuenta de las diferencias en cuanto a la superestructura, hemos utilizado dos parámetros:

- Estructura marcada (orden de información fijo), con apartados.
- Estructura marcada (orden de información fijo), sin apartados.

Con todo, pese a ello, existe una cierta variabilidad incluso en textos pertenecientes al mismo género discursivo. Esto se debe a que la organización estructural del texto, a diferencia de la macroestructura, no viene determinada por la obligatoriedad del documento y, por tanto, no está predefinida de antemano. La normativa documental establece los contenidos obligatorios que debe contener un documento, sobre todo en el caso de las notificaciones (ver nota 10), pero no establece cómo tiene que ser la estructura del documento ni cómo debe organizarse la información: «cada Administración gestora, dentro del marco legal, adapta el diseño de los documentos y la redacción de los textos a su propia tradición discursiva» (MONTOLÍO *et al*., en prensa). Por otra parte, el mayor grado de variabilidad en la superestructura se encuentra en la documentación municipal, en la que hay un mayor número de emisores posibles. Los textos de este nivel administrativo en el corpus representan a 9 ayuntamientos de capital de provincia y a 14 diputaciones provinciales que, a su vez, representan a un total de 2463 municipios.

3.2.1.4. Variables y parámetros lingüístico-formales

En este nivel de análisis tenemos en cuenta las características lingüísticas del texto (formas de expresión) y los modos semióticos (verbal y no verbal) utilizados.

En la figura 1 mostrábamos la influencia que ejercían las variables y parámetros del nivel situacional en el nivel lingüístico-formal, principalmente en las formas de expresión. Al tratarse de un tipo de discurso especializado e institucional, es esperable que la expresión se adecue a esas características discursivas, de modo que respeten ciertas máximas como la objetividad, el distanciamiento comunicativo y el rigor expresivo. Esta adecuación contextual se manifiesta lingüísticamente a través de la despersonalización y el uso de fórmulas y tecnicismos propios del lenguaje de especialidad jurídico-administrativos y es coherente, como describíamos en el apartado 3.2.1.2., con un tipo de comunicación profesional entre interlocutores que mantienen una relación de simetría interlocutiva (emisor experto, destinatario experto o semiexperto) porque pertenecen a la misma comunidad de práctica profesional o, en cualquier caso, manejan el mismo tecnolecto o conocen las claves para su correcta interpretación.

Sin embargo, como señalábamos también anteriormente, la mayor parte de los textos del corpus ComTClar están dirigidos a la ciudadanía, de modo que se fundamentan en una relación interlocutiva asimétrica en la que el emisor administrativo (experto) se dirige a un interlocutor lego en materia jurídico-administrativa que desconoce los géneros textuales típicos del procedimiento tributario y sus formas típicas de expresión. Es decir, se produce una inadecuación discursiva que, en términos griceanos, supone una suspensión deliberada del principio de cooperación que impide que la comunicación pueda desarrollarse con éxito (POLANCO *et al*., 2024a). El resultado de esta inadecuación es una situación de disfuncionalidad comunicativa en la que el emisor monologa en un lenguaje desconocido para el destinatario, desconsiderando los efectos perlocutivos, en principio no deseados, que este tipo de discurso produce en su interlocutor: ininteligibilidad, sensación de que se vulneran derechos (principalmente, el derecho a entender), malestar o desafección, entre otros (GARCÍA *et al*., 2022; POLANCO *et al*. 2024b). A esta situación contribuye también el uso indiscriminado de la normativa, a menudo incrustada en medio de otra información más relevante para el ciudadano. Como apuntan GAROFALO y PONTRANDOLFO (capítulo 13 de este volumen), esta pauta comunicativa, pese a asegurar la completa adecuación a la ley de los documentos en términos formales, resulta inteligible solo para un destinatario especialista y produce, en cambio, frustración en el ciudadano común, independientemente de su nivel formativo.

En cuanto a la modalidad, se corresponde con el modo semiótico que utilizan los textos/géneros discursivos del corpus ComTClar para «construir la red conceptual del mensaje y darle sentido» (PARODI, 2008, p. 50):

modo verbal (escrito) y modo no verbal (tablas, gráficos, códigos) (KRESS y VAN LEEUWEN, 2001). La mayoría de los documentos analizados presentan ambos modos (se combina texto escrito y códigos numéricos y tablas con datos verbales y numéricos), con predominancia del modo verbal escrito, por lo que dicha combinación modal se ha considerado como monomodal (verbal).

4. RESULTADOS

La primera operación que realizamos antes de aplicar el modelo multinivel a los documentos del corpus consistió en cribar los documentos seleccionados en la primera fase del estudio seleccionando solo los textos cuyas variaciones internas pudieran resultar de interés para el análisis. En la selección, tuvimos en cuenta los siguientes criterios: a) la fase del procedimiento, b) que el documento fuera representativo de un evento comunicativo diferenciado dentro del procedimiento de recaudación y c) que las variaciones internas fueran mínimas o irrelevantes para la funcionalidad del documento (sobre todo en los niveles textual y lingüístico-formal). El resultado del cribado fue reducir a 11 textos tipo los 20 tipos de documentos del corpus (ver tabla 3).

TEXTO TIPO
FASE VOLUNTARIA
▸ aviso de padrón
▸ liquidación
FASE EJECUTIVA
▸ aviso providencia de apremio
▸ notificación providencia de apremio
▸ aviso requerimiento de pago previo al embargo (deudor)
▸ notificación requerimiento de pago previo al embargo (deudor)
▸ notificación requerimiento de bienes embargables (deudor)
▸ notificación diligencia de embargo (deudor)
▸ notificación diligencia de embargo (entidad)
▸ comunicación de acuerdo de inicio de derivación de resp.
FASE VOLUNTARIA/EJECUTIVA/OTRAS
▸ requerimiento

Tabla 5. Documentos tipo del Corpus ComTClar.

La siguiente fase del estudio consistió en aplicar el modelo de análisis (ver tabla 4. Niveles, variables y parámetros de análisis) a los 11 documentos tipo seleccionados.

DOC.	NIVELES, VARIABLES Y PARÁMETROS			
	FUNCIONAL	**SITUACIONAL**	**SEMÁNTICO-TEXTUAL**	**LINGÜÍSTICO-FORMAL**
AP	Informar para hacer. DIRIGIR, (constatar)[11], consignar Asertivo, (directivo)	Comunicación externa extraprofesional (obligatoria), universal, asimétrica. Emisor-redactor	Tema preestablecido. Estructura marcada (sin apartados). Secuencias, descriptivas, (instructivas).	Si contiene texto: distancia comunicativa, (im)personalización, densidad terminológica (sin reformulación). Multimodal (verba/gráfico: tablas)
LIQ	Informar para hacer. DIRIGIR, (constatar), consignar Asertivo, directivo [indirecto][12]	Comunicación externa extraprofesional (obligatoria), universal, asimétrica. Emisor-redactor	Tema preestablecido. Estructura marcada con apartados. Secuencias (argumentativas), descriptivas, (instructivas).	Distancia comunicativa, impersonalización, destinatario genérico, densidad terminológica (sin reformulación). Monomodal (verbal)
APA	Informar para hacer. DIRIGIR, consignar Asertivo, directivo [indirecto]	Comunicación externa extraprofesional no obligatoria, universal, asimétrica. Emisor-redactor	Tema preestablecido. Estructura marcada con apartados. Secuencias descriptivas, (instructivas)	Afecta a la expresión lingüística: menor distancia comunicativa, personalización, destinatario concreto, poca densidad terminológica (sin reformulación). Monomodal (verbal)
NPA	Informar para hacer. DIRIGIR, CONSTATAR, consignar Asertivo, directivo	Comunicación externa extraprofesional obligatoria, universal, asimétrica. Emisor-redactor/locutor	Afecta a la información y a la estructura textual Tema preestablecido. Estructura marcada con apartados. Secuencias argumentativas, descriptivas, instructivas	Distancia comunicativa... Monomodal (verbal)
ARP	Informar para hacer. DIRIGIR, consignar Asertivo, directivo [indirecto]	Comunicación externa extraprofesional no obligatoria, universal, asimétrica. Emisor-redactor/locutor	Tema preestablecido. Estructura marcada sin apartados. Secuencias argumentativas, descriptivas, (instructivas).	Afecta a la expresión lingüística: menor distancia comunicativa... Monomodal (verbal)
NRP	Informar para hacer. DIRIGIR, CONSTATAR, consignar Asertivo, directivo [indirecto]	Comunicación externa extraprofesional obligatoria, universal, asimétrica. Emisor-redactor/locutor	Afecta a la información y a la estructura textual Tema preestablecido. Estructura marcada con apartados. Secuencias argumentativas, descriptivas, instructivas	Distancia comunicativa... Monomodal (verbal)
NRB	Informar para hacer. DIRIGIR, CONSTATAR, consignar, Asertivo, directivo	Comunicación externa extraprofesional obligatoria, universal, asimétrica. Emisor-redactor/locutor	Tema preestablecido. Estructura marcada sin apartados. Secuencias argumentativas, descriptivas, instructivas	Distancia comunicativa... Monomodal (verbal)
NDE (d)	Informar para saber. CONSTATAR, consignar Asertivo, declarativo	Comunicación externa extraprofesional obligatoria, universal, asimétrica. Emisor-redactor/locutor	Tema preestablecido. Estructura marcada (sin) apartados. Secuencias argumentativas, descriptivas.	Distancia comunicativa... Monomodal (verbal)
NDE (e)	Informar para hacer. DIRIGIR, CONSTATAR, consignar Asertivo, declarativo, directivo	Comunicación externa interprofesional [Administración > entidad/gestor] obligatoria, laboral, simétrica. Emisor-redactor/locutor	Afecta a la información y a la estructura textual Tema preestablecido. Estructura marcada (sin) apartados. Secuencias argumentativas, descriptivas, instructivas.	Distancia comunicativa... Monomodal (verbal)
CAD	Informar para saber. CONSTATAR, consignar Asertivo	Comunicación externa extraprofesional obligatoria, asimétrica. Emisor-redactor/locutor	Tema preestablecido. Estructura marcada (con apartados). Secuencias argumentativas, descriptivas, expositivas.	Distancia comunicativa... Monomodal (verbal)
REQ	Informar para hacer. DIRIGIR, consignar Asertivo, declarativo	Comunicación interna/externa intra/inter/extraprofesional obligatoria, laboral/universal, (a)simétrica. Emisor-redactor/locutor	Tema preestablecido. Estructura marcada (sin) apartados. Secuencias argumentativas, descriptivas, instructivas.	Distancia comunicativa... Monomodal

leyenda de siglas (orden alfabético): **AP** (aviso de padrón), **APA** (aviso providencia de apremio), **ARP** (aviso requerimiento pago previo al embargo), **CAD** (comunicación acuerdo derivación de responsabilidad), **LIQ** (liquidación), **NDE (d)** (notificación diligencia de embargo al deudor), **NDE (e)** (notificación diligencia de embargo a la entidad), **NPA** (notificación providencia de apremio), **NRB** (notificación requerimiento bienes embargables), **NRP** (notificación requerimiento pago previo al embargo), **REQ** (requerimiento/solicitud).

[11] En las tablas descriptivas de este estudio, reservamos el uso del paréntesis redondo para indicar que el rasgo en cuestión es aleatorio y puede materializarse o no en el documento. Por ejemplo, el propósito «constatar» aparecerá en las notificaciones de liquidación, pero no en los avisos; lo mismo ocurre con el parámetro «secuencia discursiva» del nivel semántico: el uso de secuencias argumentativas e instructivas depende del tipo de documento.

[12] Reservamos el uso del paréntesis cuadrado o corchetes para indicar información complementaria o aclaratoria.

Tabla 6. Aplicación del modelo multinivel al corpus ComTClar.

De los resultados de la tabla 6 puede extraerse que hay dos variables que permitan diferenciar con claridad un texto tipo de otro (esto es, que permiten identificarlos como géneros diferenciados): el (macro)propósito comunicativo (o función comunicativa) y la obligatoriedad del texto.

El macropropósito del texto es el propósito general que describe la función genérica del texto (para qué se escribe), que se materializa, a su vez, en propósitos comunicativos más concretos, ya sean centrales para la funcionalidad del texto, ya sean secundarios (y, por ello, prescindibles). La obligatoriedad del texto, por su parte, es relevante porque, como hemos descrito

anteriormente, justifica la propia existencia del documento y lo condiciona semántica y formalmente (forma lingüística, tono, contenido semántico); y, como se desprende de los datos de la tabla 6, incide también en los propósitos concretos del texto.

DOCUMENTO	MACROPROPÓSITO		OBLIGATORIEDAD	
	Informar para saber (constatar)	informar para hacer (dirigir)	obligatorio	no obligatorio
AP	—	+	+	—
LIQ	—	+	+	—
APA	—	+	—	+
NPA	—	+	+	—
ARP	—	+	—	+
NRP	—	+	+	—
NRB	—	+	+	—
NDE (d)	+	—	+	—
NDE (e)	—	+	+	—
CAD	+	—	+	—
REQ	—	+	+	—

leyenda de siglas (orden alfabético): **AP** (aviso de padrón), **APA** (aviso providencia de apremio), **ARP** (aviso requerimiento pago previo al embargo), **CAD** (comunicación acuerdo derivación de responsabilidad), **LIQ** (liquidación), **NDE (d)** (notificación diligencia de embargo al deudor), **NDE (e)** (notificación diligencia de embargo a la entidad), **NPA** (notificación providencia de apremio), **NRB** (notificación requerimiento bienes embargables), **NRP** (notificación requerimiento pago previo al embargo), **REQ** (requerimiento/solicitud).

Tabla 7. Aplicación de las variables «macropropósito» y «obligatoriedad».

En función de estas dos variables, tal como muestra la tabla 7, encontraríamos diferencias relevantes entre los siguientes documentos: **avisos**, **notificaciones**, **comunicación de acuerdo de derivación de responsabilidad y requerimientos**. En ellos, las diferencias en el (macropósito) comunicativo y la obligatoriedad del documento influyen claramente en la configuración del texto (ver tabla 6) y permiten entenderlos como textos tipo o géneros diferenciados. Las diferencias detectadas entre los textos de un mismo género las consideramos como efectos (con)textuales sin valor discriminatorio, esto es, como variaciones textuales que dependen de consideraciones particulares del emisor: valoraciones del grado de concreción/generalización semántica que debe contener el texto, la tradición retórica y lingüística establecida para elaborar determinados textos tipo, deuda sobre la que se apremia, objeto del embargo (el bien embargado), etc.

4.1. LOS AVISOS VS. LAS NOTIFICACIONES

La diferencia entre los avisos y la notificaciones, que veremos con más detalle en el apartado 5.1., se sustenta principalmente en el rasgo de obligatoriedad. Los actos dictados por la Administración se amparan en la pre-

sunción de validez y tienen efectos ejecutivos inmediatos[13]. Sin embargo, para preservar el principio de eficacia de los actos administrativos, la Administración debe notificar al contribuyente su contenido para asegurarle un conocimiento exacto del acto administrativo, evitándole cualquier situación de indefensión (LÓPEZ-YUSTE, 2018).

En este sentido, la notificación constituye, además de la comunicación formal del acto administrativo de la que depende su eficacia, una garantía tanto para el administrado como para la propia Administración (BARRACHINA, 2012). Respecto del contribuyente, supone una garantía jurídica que evita la inseguridad e indefensión del contribuyente ante el desconocimiento de un acto administrativo (especialmente en relación con la brevedad de los plazos de que dispone para poder recurrir). De hecho, pese a la legalidad que puedan tener los actos o resoluciones dictados por la Administración Tributaria, estos pueden quedar invalidados jurídicamente si no se notifican adecuadamente en tiempo y forma.

Por otra parte, el contenido mínimo de las notificaciones viene definido por ley. Por lo general, deben consignar la siguiente información[14]: el texto íntegro del acto o resolución, indicación de si el acto es definitivo o no en vía administrativa, recursos que procedan, órgano ante el que debe interponerse y plazos de impugnación (STS de 6 febrero de 1995 y de 15 de noviembre de 1996). En el caso de la notificación de liquidación[15] tributaria, deben consignarse también sus elementos esenciales, como el hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen, cuota, recargos, así como el lugar, plazo y forma de pago la deuda tributaria.

En definitiva, ambos tipos de comunicación («aviso» y «notificación») se materializan mediante textos que muestran diferencias tipológicas destacables, lo que permite concebirlas como textos tipo o géneros diferenciados. Estas diferencias tipológicas son relevantes en los siguientes casos:

13. El art. 39.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC) dispone lo siguiente: «Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten».
14. Ver nota 10.
15. La «liquidación» es el acto administrativo mediante el que la Administración determina, con carácter provisional o definitivo, el importe de la deuda tributaria que corresponde pagar al contribuyente. La liquidación pone fin al procedimiento de gestión y su correcta notificación obliga al contribuyente a pagar la deuda tributaria.

«aviso de padrón»[16], «aviso de providencia de apremio» y «aviso de requerimiento pago previo al embargo» frente a sus respectivas notificaciones. No lo son, en cambio, en el caso de los avisos de liquidación, que no difieren de las notificaciones ni formal ni semánticamente. De ahí que hayamos agrupado ambos tipos de documento bajo el género «liquidación».

Las notificaciones del corpus, con la salvedad de las diligencias de embargo (que analizamos con mayor detalle en el apartado 5.2.), muestran similitudes en todos los niveles de análisis y solo presentan variación en el nivel semántico, en función del tema objeto de la comunicación. Comparten finalidad y propósitos comunicativos (informar para hacer: constatar información y dirigir la acción posterior del interlocutor), rasgos situacionales (comunicación extraprofesional asimétrica universal) y características semántico-textuales y lingüístico-formales (tema preestablecido, estructura marcada, distancia comunicativa, etc.). Las diligencias de embargo, por el contario, presentan diferencias con el resto de notificaciones del corpus en el nivel funcional y situacional.

4.2. LOS GÉNEROS DE LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

La derivación de responsabilidad es, según explica la Agencia Tributaria estatal (AEAT), el procedimiento que inicia la Administración para reclamar el pago de las deudas y sanciones pendientes (tanto tributarias como no tributarias) a las personas o entidades a las que la normativa tributaria considera responsables como consecuencia de haber realizado determinadas actuaciones o comportamientos regulados en la Ley. Si el procedimiento termina con la declaración de responsabilidad, el responsable deberá hacer frente, junto con el deudor principal, al pago de las deudas y las sanciones por las que haya sido declarado responsable. Los documentos compilados inicialmente en el corpus relacionados con este acto administrativo eran el «acuerdo de derivación de responsabilidad» y la «comunicación de acuerdo de derivación de responsabilidad». De estos, solo el último forma parte de los géneros que la Administración utiliza para comunicarse con la ciudadanía:

16. La mayoría de los avisos de padrón recopilados en el corpus responden a cartas de pago o recibos sin texto. Los hemos incluido en el análisis porque es un documento que la Administración envía al contribuyente para que realice el pago de un tributo (en el corpus, impuesto de bienes inmuebles o impuesto sobre vehículos) y por la relevancia tipológica y formal (multimodalidad con combinación semiótica: verbal y gráfica).

- El **acuerdo de derivación** es un documento que deja constancia del acto por el que se acuerda derivar la responsabilidad del pago de una deuda tributaria a otra persona que no es el deudor. Sus características situacionales lo sitúan fuera de nuestro interés de estudio, ya que se trata de una comunicación no dirigida a la ciudadanía: se trata de una comunicación interna intraprofesional (Administración > Administración) obligatoria.
- La **comunicación de acuerdo de derivación de responsabilidad**, en cambio, es extraprofesional y asimétrica: se trata de la notificación dirigida al interesado (el responsable al que se deriva el pago de la deuda o sanción) mediante la que se le informa del acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad contra él y del plazo para presentar alegaciones. Tipológicamente es similar a las notificaciones tipo analizadas, por lo que la clasificamos como un subtipo del género «notificación».

4.3. LOS REQUERIMIENTOS

Por último, los documentos del corpus que responden al término «requerimiento» son los siguientes: el aviso de requerimiento de pago previo al embargo, la notificación de requerimiento de pago previo al embargo, la notificación de requerimiento de bienes embargables, los requerimientos en procedimientos de comprobación limitada, los requerimientos en procesos de inspección, los requerimientos para conceder beneficios fiscales y el requerimiento de información. El aviso y la notificación de requerimiento de pago previo al embargo coinciden tipológicamente con el aviso y la notificación de providencia de apremio, por lo que los clasificamos como un subtipo dentro de los géneros «aviso» y «notificación». Por su parte, el requerimiento de bienes embargables es tipológicamente similar a otros requerimientos tipo, con los que coincide en todos los niveles de análisis. Las variaciones en el nivel textual o el momento del proceso de recaudación en que se genera el documento no afectan a su consideración como texto tipo genérico.

5. DISCUSIÓN

Por cuestiones de espacio, centraremos la descripción de las diferencias más significativas entre textos tipo o géneros discursos y la justificación de la relevancia de estas diferencias en la caracterización de los géneros del corpus ComTClar en los siguientes textos tipo: aviso vs. notificación de

providencia de apremio y diligencia de embargo (deudor) vs. diligencia de embargo (entidad).

5.1. EL AVISO DE PROVIDENCIA DE APREMIO VS. LA NOTIFICACIÓN DE PROVIDENCIA DE APREMIO

Cuando finaliza el periodo voluntario y el contribuyente no ha pagado el tributo correspondiente (la deuda), comienza de oficio el periodo ejecutivo, en el que la Administración Tributaria puede iniciar el **procedimiento de apremio** para cobrar la deuda. Con este procedimiento, la Administración tributaria, mediante la providencia de apremio[17], inicia la ejecución contra el patrimonio del contribuyente para saldar la deuda. El procedimiento de apremio se inicia con la notificación al contribuyente de la providencia de apremio, en la que se identifica la deuda pendiente, se liquidan los recargos del periodo ejecutivo, se le requiere para que realice el pago en el plazo establecido y se le advierte de las consecuencias del impago (embargo)[18].

Como establecíamos en el apartado 4., la diferencia entre los avisos y la notificaciones se sustenta principalmente en el rasgo de obligatoriedad. Así como la notificación es obligatoria para preservar el principio de eficacia del acto administrativo, el aviso no tiene efectos ejecutivos (de ahí que no pueda recurrirse el aviso de la providencia de apremio, pero sí su notificación). En cualquier caso, ambos tipos de comunicación se materializan mediante textos que presentan diferencias relevantes que afectan a todos los niveles de análisis: funcional, situacional, semántico y lingüístico-formal.

En el **nivel funcional**, ambos documentos coinciden en su (macro)propósito comunicativo: informar al contribuyente de que no ha pagado en periodo voluntario y solicitarle que pague para evitar el embargo. Se trata, pues, de documentos directivos orientados a que su destinatario realice una acción. Sin embargo, difieren tanto en el grado de directividad (la fuerza obligativa del acto comunicativo) como en los propósitos comunicativos concretos, especialmente en los que resultan centrales en el proceso comunicativo.

17. La providencia de apremio que dicta la Administración se considera título suficiente para iniciar el procedimiento y tiene la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial para proceder contra el patrimonio del contribuyente.
18. En el capítulo 14 de este volumen, GARCÍA ASENSIO presenta la caracterización de este género y describe el proceso de clarificación de dos modelos, uno estatal y otro municipal, realizado en el seno del proyecto en el que se enmarca este estudio (ver nota 1).

La mayoría de los «avisos» del corpus equivalen a un acto directivo de recomendación o consejo (directividad débil) (MONTOLÍO y LÓPEZ, 2010) cuya fuerza ilocutiva se orienta hacia el beneficio del interlocutor. Esta directividad no se explicita en el documento mediante un requerimiento directo al pago de la deuda, sino que se expresa de manera indirecta formulando los motivos que deberían mover al destinatario a realizar la acción de pagar: existencia de una deuda, evitar el inicio del procedimiento de embargo y el aumento de la deuda con los recargos preceptivos, facilitar el pago sin recargo. Incluso la mención de la acción deseada por el emisor (pagar la deuda) se realiza mediante recursos de indirección y se orienta en beneficio del interlocutor:

> « (...) hemos considerado conveniente poner dicha deuda en su conocimiento facilitándole/ para facilitarle el pago con el mínimo coste posible».

> «Domicilie sus tributos. Recuerde que la forma más fácil para evitarse problemas es domiciliar sus impuestos municipales en cualquier entidad bancaria».

Se trata, pues, de macroactos de habla indirectos (AHI) que aluden principalmente a las razones para hacer algo describiendo un estado de cosas que debe modificarse (impago de la deuda > pago de la deuda). Sin embargo, la mención de la acción deseada por el emisor y la referencia explícita al destinatario sitúa el «aviso» entre los AHI convencionales (se usan recursos expresivos que, por la convención del uso, conducen la interpretación por defecto en una dirección determinada, cortocircuitando las implicaturas que puedan generarse (MULDER, 1991)) y los AHI no convencionales, que no explicitan la acción deseada, solo presentan posibles razones para realizarla y, por ello, dependen más del contexto para su interpretación.

En la «notificación», por el contrario, la orientación comunicativa se realiza desde la perspectiva del emisor administrativo, puesto que es este quien se beneficia del pago del tributo. Equivale, por tanto, a un mandato (directividad alta). Se suele expresar explícitamente el requerimiento de pago de la deuda en el primer apartado del documento, en el que se reproduce literalmente la providencia de apremio, con fórmulas como las siguientes: «requiérase a los deudores para que efectúen el pago» o «requiriéndole para que, en la forma, lugar y plazos que a continuación se indican, efectúe el ingreso de las deudas resultantes de los Recibos/Liquidaciones

apremiados»[19]. También se utilizan recursos de indirección para formular las acciones que debe realizar el destinatario en otros apartados del texto (plazos de pago, recursos).

A diferencia del «aviso», en la «notificación» la indirección se expresa mediante AHI convencionales, generalmente la perífrasis [*poder* + infinitivo]. Pese a su indirección, su interpretación como acto directivo de mandato es inmediata, ya que dichas formas se asocian con alguna de las condiciones de adecuación del acto directivo expresado, como son i) la capacidad del destinatario para realizar la acción solicitada y ii) la obviedad de que no se ha realizado previamente y no se realizará si no se solicita (al menos, antes de dictarse la providencia de apremio), y de que la acción debe realizarse porque se trata de una obligación tributaria del destinatario, cuyo incumplimiento acarrea consecuencias negativas (incremento del recargo y embargo de bienes).

En el **nivel situacional**, estos dos géneros contrastados difieren en la obligatoriedad del documento (uno es obligatorio; el otro, no), lo que influye tanto en los propósitos concretos del texto como en su configuración semántica y lingüística (niveles textual y lingüístico-formal).

19. No obstante, pese a que el requerimiento del pago es uno de los elementos comunicativos obligatorios tipificados en el artículo 71, 2e del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio («Requerimiento expreso para que efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»), no siempre aparece explicitado, tal como muestra el siguiente ejemplo:
«Se notifica que por el Sr. Interventor se ha certificado: Que el contribuyente a que se refiere el presente documento no ha satisfecho las deudas que se detallan, habiendo concluido el plazo de ingreso en período voluntario, a partir del cual se devenga el recargo ejecutivo. En su virtud el Sr. Tesorero ha dictado la siguiente Providencia: En uso de la facultad que me confiere el art. 5.2 d) R.D. 128/2018, y en virtud de lo que dispone el artículo 167 de la Ley 58/03, de 17 de Diciembre, General Tributaria, dicto providencia de apremio que es título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio contra el deudor. De conformidad con lo establecido en los artículos 70 del RGR y 28 de la Ley 58/03 procede liquidar el recargo por el 10% de las deudas apremiadas».

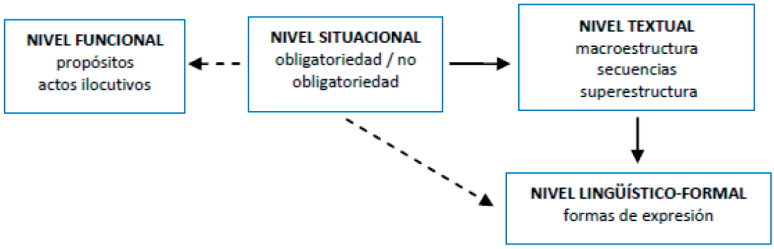


Figura 2. Interrelación entre niveles (Fuente: elaboración propia).

Como muestra la tabla 8, el aviso se limita a informar de la deuda y sugiere al contribuyente que la pague (consigna información sobre el hecho que motiva la comunicación y trata de dirigir de forma implícita la decisión del destinatario hacia una meta concreta: pagar la deuda, para evitarle costes añadidos y en última instancia, consecuencias graves como el embargo de bienes). Dado que se trata de una comunicación no obligatoria, el contenido no está tipificado normativamente, por lo que este puede diferir tanto en los temas tratados como en la forma lingüística empleada (mucho menos técnica, más personalizada y con mayor indirección) y el tono de la comunicación (más próximo y empático) (ver más adelante Figura 3).

AVISO PROVIDENCIA DE APREMIO		
VARIABLES CONTEXTUALES		
NIVEL FUNCIONAL	**propósito comunicativo**	**Informar para hacer** **DIRIGIR**: solicitar al contribuyente que salde una deuda. **Consignar** la información necesaria para garantizar la validez jurídica del acto y los derechos del contribuyente
	acto de habla	asertivo, directivo **[indirección]**
NIVEL SITUACIONAL	**relación interlocutores**	Asimétrica: experto > lego
	marco interaccional	Comunicación institucional [texto escrito] externa extraprofesional [Administración >> ciudadanía]. Universal
	rol emisor	emisor-redactor
	obligatoriedad	**No**
VARIABLES TEXTUALES		
NIVEL SEMÁNTICO	**macroestructura (tema)**	Tema preestablecido: motivo de la comunicación [impago]; plazo, lugar y forma de pago.
	organización del discurso	Secuencias: descriptivas, (instructivas).
	superestructura (estructura textual)	Estructura textual no marcada [varias partes textuales ordenadas (en apartados/ párrafos diferenciados)]. Menor rigidez estructural.
NIVEL LINGÜÍSTICO-FORMAL	**estructuras lingüísticas**	Menor distancia comunicativa, personalización, destinatario concreto, baja densidad terminológica, ausencia de referencias normativas.
	modalidad	Gráfico monomodal [modo verbal predominante]

Tabla 8. Variables (con)textuales del aviso de providencia de apremio.

En cambio, la notificación es un documento obligatorio para dejar constancia de que el contribuyente ha sido informado del inicio del procedimiento de apremio de una deuda contra él y del acuerdo que se deriva del acto administrativo de la providencia de apremio. Por tanto, no solo informa de este hecho, sino que deja constancia del acto administrativo de apremio iniciado para requerir explícitamente el pago de la deuda más el incremento por impago en el plazo voluntario y se advierte de las consecuencias de no cumplir con la obligación de pagar la deuda pendiente. Lo hace, además, consignado información detallada del acto administrativo[20], de la normativa que lo ampara, de las consecuencias de un posible impago, de los pasos que debe seguir para pagar la deuda y de sus derechos (derecho a recurrir en caso de desacuerdo). Es decir, la notificación constata un hecho, consigna información para salvaguardar la seguridad jurídica tanto del acto administrativo y de comunicación como del destinatario, y dirige explícitamente la acción futura de este último.

Tanto el volumen de información de la notificación como su nivel de detalle es mayor que en el aviso de providencia de apremio. Al tratarse de un comunicación obligatoria, el emisor debe asegurar que se respetan los derechos del contribuyente, de manera que debe consignar la información pertinente para que el destinatario **i)** pueda cumplir con el pago (justificación del apremio, cantidad que debe pagar, modo, lugar y plazo de pago) y **ii)** pueda ejercer sus derechos (recurrir en caso de desacuerdo). Asimismo, como puede verse en la tabla 9, la obligatoriedad del documento y su alto grado de directividad influyen en la expresión lingüística (despersonalización, densidad terminológica y de referencias normativas[21], etc.) y el tono (distante) (ver más adelante figura 4).

20. Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el reglamento general de recaudación (capítulo II [Procedimiento de apremio], sección 1.ª [inicio del procedimiento de apremio], arts. 70 [Providencia de apremio] y 71 [Notificación de la providencia de apremio]).

21. Aunque esta pauta comunicativa resulte inteligible a un público de especialistas y ofrezca garantías jurídicas, asegurando la completa adecuación a la ley de los documentos en términos formales, produce, en cambio, frustración en el ciudadano común, incluso cuando está adecuadamente escolarizado (GAROFALO y PONTRANDOLFO, cap.13 de este volumen).

NOTIFICACIÓN PROVIDENCIA DE APREMIO		
VARIABLES CONTEXTUALES		
NIVEL FUNCIONAL	**propósito comunicativo**	**Informar para hacer** **CONSTATAR** el inicio de una actuación administrativa y la decisión del órgano administrativo que realiza la actuación **DIRIGIR**: solicitar al contribuyente que salde una deuda **Consignar** la información necesaria para garantizar la validez jurídica del acto, los derechos del contribuyente y la adecuada ejecución del procedimiento [qué debe hacer el receptor para saldar la deuda]
	acto de habla	asertivo, **directivo**
NIVEL SITUACIONAL	**relación interlocutores**	Asimétrica: experto > lego
	marco interaccional	Comunicación institucional [texto escrito] externa extraprofesional [Administración >> ciudadanía]. Universal
	rol emisor	Emisor **[locutor]** /redactor
	obligatoriedad	**Sí**
VARIABLES TEXTUALES		
NIVEL SEMÁNTICO	**macroestructura (tema)**	Tema preestablecido: **motivo de la actuación administrativa en curso, decisión del órgano administrativo que realiza la actuación, (requerimiento al deudor para que pague), advertencia de las consecuencias del impago [embargo], normativa legal**, plazo, lugar y forma de pago, **recursos**.
	organización del discurso	Secuencias: argumentativas, descriptivas, **instructivas**.
	superestructura (estructura textual)	Estructura textual marcada [carácter formulaico, varias partes textuales fijas y ordenadas en apartados diferenciados].
NIVEL LINGÜÍSTICO-FORMAL	**estructuras lingüísticas**	Distancia comunicativa, impersonalización, destinatario genérico, formas directivas, alta densidad terminológica [sin reformulación], densidad de referencias normativas, máximas: precisión, concisión.
	modalidad	Gráfico monomodal [modo verbal predominante]

Tabla 9. Variables (con)textuales de la notificación de providencia de apremio.

El parámetro contextual de «obligatoriedad» determina no solo la estructura del texto y su contenido, sino especialmente la forma de expresión. En el caso del «aviso», la expresión y el tono se adecuan mejor a las características situacionales de la comunicación: comunicación de experto a lego, asimétrica, universal. Esto es, una situación que requeriría por parte del emisor institucional un menor grado de distancia comunicativa, con una comunicación más directa (focalizada) y simplificada (menor incidencia de formulismos y tecnicismos) y con un tono menos institucional. Por el contrario, la «notificación», pese a compartir los mismo parámetros situacionales, se sitúa en el polo opuesto de la comunicación: máxima distancia, lenguaje formulaico y excesivamente tecnificado, y un tono distante y poco empático.

Las figuras 3 y 4 ilustran las diferencias que hemos comentado entre un «aviso de providencia de apremio» y «una notificación de providencia de apremio». Como puede apreciarse en estos ejemplos, ambos textos presentan diferencias comunicativas y configuracionales relevantes que permiten

concebirlos como materializaciones de dos clases de texto tipo o géneros discursivos distintos.

En nuestros archivos figuran pendientes de pago los recibos que se indican en el presente documento.

Probablemente Vd. desconozca la existencia de dicha deuda, por lo que antes de iniciar el procedimiento ejecutivo notificándole la providencia de apremio e incrementando la deuda con los recargos del periodo ejecutivo, hemos considerado conveniente poner dicha deuda en su conocimiento facilitándole el pago con el mínimo coste posible.

La fecha límite para el pago es la que figura como fecha de caducidad del documento.

Lugares donde se puede pagar

En cualquier sucursal de la red de oficinas de Caja Duero, BBVA, BSCH y Caja España.

Dónde dirigirse para obtener información o presentar reclamaciones.

Si desea obtener alguna información o detecta algún error no dude en dirigirse por cualquier medio a nuestra oficina:

Oficina	Dirección	Teléfono	Dirección
Palencia	C/ Burgos, 1	979715100	

Domicilie sus tributos municipales
Recuerde que la forma más fácil para evitarse problemas es domiciliar sus impuestos municipales en cualquier banco o caja de ahorros, para lo cual deberá comunicarlo a nuestra oficina.

Figura 3. Aviso de providencia de apremio (nivel municipal).

Notificación Providencia de Apremio

1) Notificación: La Diputación actúa por delegación del Ayto. indicado (Art. 7 R.D. L. 2/2004, de 5 de marzo)
Se notifica que, por la **Sra. Tesorera del Ayuntamiento de GRIJOTA, en las fechas indicadas,** se ha dictado la siguiente:
PROVIDENCIA.- Finalizado el plazo de ingreso en periodo voluntario, no habiendo sido satisfechas las deudas que se relacionan en certificación que antecede, en uso delas facultades que me confieren el artículo 5.2.d) del R.D. 128/2018, de 18 de marzo (BOE 17-03-2018), y en virtud de lo que dispone el artículo 167 de la Ley 58/2003,General Tributaria, dicto providencia de apremio para que se inicie el procedimiento de apremio y se proceda contra el patrimonio de los deudores o las garantías existentes en caso de no producirse el ingreso en los plazos establecidos. De conformidad con lo establecido en el artículo 70 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por R.D. 939/2005, de 29 de julio (BOE nº 210 de, de 2 de septiembre de 2005), en consonancia con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 58/2003, General Tributaria, liquidarlos recargos de apremio reducido y ordinario por el 10 y el 20 por 100, respectivamente, de la deuda pendiente.

Requiérase a los deudores para que efectúen el pago de la deuda tributaria no ingresada y del recargo liquidado, advirtiéndoles que, de no hacer el pago en los plazos fijados en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se exigirá el recargo de apremio ordinario del 20% más los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo, y, se procederá al embargo de sus bienes, de conformidad con lo establecido en el Reglamento General de Recaudación y la Ley General Tributaria, siendo de cuenta de los deudores las costas que, en el procedimiento ejecutivo de apremio, se generen.

2) Plazos para realizar el pago (art. 62.5 de la Ley General Tributaria):
a) Si recibe esta notificación entre los días 1 y 15 de cada mes, podrá pagarse hasta el día 20 de dicho mes, o día inmediato hábil posterior. c16 35:533
b) Si recibe esta notificación entre los días 16 y último de cada mes, podrá pagarse hasta el día 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior

3) Plazo de caducidad del documento:
Indica fecha límite de admisión de este documento para su pago por Entidad Financiera. En caso de corresponder con arreglo al punto 2) plazo superior, podrá obtener documento para su pago en cualquier oficina del Servicio de Gestión Tributaria y Recaudación de la Diputación Provincial de Palencia.

4) Lugar donde se puede efectuar el ingreso:
En cualquier sucursal de Unicaja Banco, B.B.V.A., Banco Santander, Cajamar, Caixabank, Banco Sabadell y Banco Popular.

5) Recursos:
Contra la providencia de apremio puede interponer el recurso de reposición, previo al recurso contencioso-administrativo, regulado en el art. 14.2 Real Decreto Legislativo2/2004 de 5 de marzo, ante el Órgano que dictó el acto, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al del recibo de la notificación y por alguno de los motivos del art. 167.3 de la Ley 58/2003, sin que suponga la suspensión del procedimiento salvo en los casos previstos en el art.165.2 LGT. Se podrá solicitar el aplazamiento del pago en las condiciones previstas en los arts. 48 a 58 del RGR

6) Advertencias:
Si la deuda no se satisface en los plazos que se detallan en el punto 2), se exigirá el 20% del importe de la deuda no ingresada, intereses de demora y costas del procedimiento y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 167.4 de la Ley General Tributaria, se procederá, para su cobro, al embargo de los bienes del deudor hasta que se satisfaga la totalidad de la deuda, siendo de cuenta del deudor las costas que, en el procedimiento de apremio, se generen.

Figura 4. Notificación de providencia de apremio (nivel municipal).

Las notificaciones de providencia de apremio del corpus no presentan entre sí diferencias formales o textuales reseñables, incluso en las notificaciones en que el emisor institucional no es quien dicta la providencia, sino que, como muestra la Figura 4, reproduce literalmente la resolución del acto emitido por otro órgano administrativo: el organismo tributario que emite la notificación reclama la deuda y el recargo que ha establecido («liquidado») otro órgano administrativo. En estos casos, el emisor administrativo que notifica actúa como redactor de la resolución (como intermediario de la comunicación) y solo es responsable locutivo (emisor locutor) del resto de la información que contiene la notificación: acto locutivo de notificar («se notifica que...»), motivos de la actuación administrativa e información relevante para salvaguardar los derechos del contribuyente (plazos y medios de pago, recursos, etc.). En cambio, como puede verse en la Figura 5, cuando el organismo que notifica es quien dicta la providencia de apremio, asume el rol comunicativo de emisor locutor y, por tanto, es responsable locutivo de todo el contenido de la notificación, incluida la providencia, que se integra como un apartado más del documento:



Agencia Tributaria
sede.agenciatributaria.gob.es

Delegación Especial de ANDALUCIA

DEPENDENCIA REGIONAL DE RECAUDACIÓN
R41782.99
PZ MINISTRO INDALECIO PRIETO, 1
41001 SEVILLA (SEVILLA)
Tel. 915536801

Nº de Remesa: 00022840019

9028010852 Nº Certificado: 229XXXXXXXX75

ESPAÑOL ESPAÑOL JUAN
CALLE XXXXX
41XXX DOS HERMANAS
SEVILLA

PROVIDENCIA DE APREMIO

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Clave de Liquidación: **A4160522XXXXXXXX**
Concepto: **IRPF DECLARACION ANUAL ORDINARIA 2020**
LIQUIDACION PROVISIONAL I.R.P.F.
Origen de la deuda: **ADMON. DE SEVILLA CENTRO**
Órgano que dicta el acto: **DEPEND. REGIONAL RECAUDACION**

IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO AL PAGO

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: **ESPAÑOL ESPAÑOL JUAN**
NIF: **XXXXXXXXX**
DOMICILIO: **CALLE XXXXX**
41XXX DOS HERMANAS (SEVILLA)

ACUERDO

El día 16-07-2022 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 05-09-2022 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.

En consecuencia, se acuerda:

- Dictar la providencia de apremio.
- Liquidar el recargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado.

IMPORTE DE LA DEUDA

La cuantía es la siguiente:

Principal pendiente:	1.165,05
Recargo de apremio ordinario (20%):	233,01
Ingreso a cuenta:	0,00
Importe Total:	**1.398,06 euros**

- No obstante, resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10%, en vez del 20%, si ingresa la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido (1.281,56 euros), en los plazos de pago que se indican.

App AEAT
Código QR
Documento firmado electrónicamente (Ley 40/2015). Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación XXXXXXXXXXXXXXXX en https://sede.agenciatributaria.gob.es

Figura 5. Notificación de providencia de apremio (nivel estatal).

5.2. DILIGENCIA DE EMBARGO (DEUDOR) VS. DILIGENCIA DE EMBARGO (ENTIDAD)

La diligencia de embargo documenta el embargo de bienes para cubrir una deuda tributaria en el marco del procedimiento de apremio[22]. La notificación de la diligencia de embargo se realiza con posterioridad a la declaración del embargo de los bienes del deudor[23] y puede ir dirigida bien al deudor o bien a la entidad que debe ejecutar el embargo[24]. Ambos documentos presentan diferencias en los niveles funcional, situacional y semántico.

Desde el punto de vista comunicativo, la notificación de la diligencia de embargo más frecuente en el corpus presenta una peculiaridad respecto de otras notificaciones: además de informar para saber o para hacer, contiene la declaración del embargo realizada mediante el verbo performativo «declarar». Por tanto, constituyen también un acto declarativo que, como tal, no describe la realidad (acto asertivo) ni trata de modificarla mediante la acción del destinatario (acto directivo), sino que la modifica creando un determinado estado de cosas institucional inexistente antes de su enunciación. En efecto, antes de la declaración del embargo, el contribuyente es poseedor de sus bienes; una vez declarado el embargo, su situación económica ha cambiado porque parte de sus bienes dejan de estar bajo su control y pasan a disposición de la administración tributaria para saldar la deuda. Sin embargo, dado que la comunicación del embargo presupone que este se ha producido con anterioridad a la notificación, se cancela la interpretación declarativa, que se reinterpreta como un acto informativo que describe un hecho.

La declaración del embargo puede enunciarse siguiendo dos esquemas enunciativos diferentes:

22. Si se paga el importe total de la deuda y del recargo de apremio reducido del 10 % dentro del plazo establecido en la notificación de la providencia de apremio, finaliza el procedimiento de apremio y no se liquidan intereses de demora. De lo contrario, la Administración tributaria puede ejecutar las garantías que haya aportado el contribuyente o, en su defecto, realizar actuaciones de embargo y ejecución de los bienes del deudor para el cobro de las deudas, así como el recargo, los intereses y las costas que se produzcan.
23. Tal como se desprende del artículo 170.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 58/2003) y artículo 76.3 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005).
24. La diligencia de embargo se notifica primero a la entidad que debe realizar la traba o embargo y, una vez realizada esta, se notifica al deudor. Por ejemplo, la diligencia de embargo de una cuenta abierta en entidad de crédito primero se notifica a la sucursal bancaria y, después de que esta haya realizado la traba, al obligado tributario.

- El emisor/locutor de la notificación es también locutor de la declaración del embargo: la declaración se realiza directamente mediante el verbo performativo explícito (en primera persona o despersonalizado):

  «Transcurrido el plazo de ingreso señalado en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria sin que se procediera al pago de la deuda reglamentariamente notificada, (...), se dictó providencia de embargo de bienes y derechos propiedad del deudor, por lo que en cumplimiento de las mismas, **DECLARO EMBARGADOS** siguiendo el orden establecido en el artículo 169.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria los FONDOS del deudor (...)».

  O con el anuncio previo de su notificación:

  « Habiéndose dictado la siguiente diligencia de embargo, en cumplimiento de la normativa aplicable, se procede a su notificación:

  (...)

  Tramitándose expediente administrativo de apremio para el cobro de las deudas pendientes de pago correspondientes al obligado al pago arriba identificado y habiendo transcurrido el correspondiente plazo de ingreso sin que haya sido atendido el pago de las deudas pendientes, **se declara embargado**, con los límites legalmente establecidos, el importe líquido de las retribuciones (...)».

- El emisor/locutor de la notificación no es el locutor de la declaración del embargo: la declaración se realiza indirectamente a través de un verbo de comunicación:

  «Al no haber sido satisfecha en el periodo ejecutivo la deuda contraída con el Ayuntamiento de Barcelona, **le comunicamos el embargo** de dinero efectuado, así como las deudas satisfechas, según detallamos en la hoja adjunta».

En el nivel funcional, ambos tipos de diligencia presentan variaciones en sus propósitos comunicativos, en función de quién sea el destinatario de la notificación. Cuando esta se dirige al deudor, el macropropósito del texto es **informar para saber**: el documento deja constancia del embargo para que el destinatario esté informado de ello, y consigna la información necesaria para garantizar la validez jurídica del acto y los derechos del contribuyente. A diferencia de la notificación tipo, en la diligencia de embargo dirigida al

deudor no hay directividad, no se dirige la actuación futura del destinatario hacia ninguna meta; es decir, el contribuyente no tiene que hacer nada con esa información, más allá de darse por informado y ejercer su derecho a recurrir si no está de acuerdo con los términos del embargo.

DILIGENCIA DE EMBARGO (DEUDOR)		
VARIABLES CONTEXTUALES		
NIVEL FUNCIONAL	**propósito comunicativo**	**Informar para saber** **CONSTATAR** el embargo de bienes del contribuyente para satisfacer una deuda **Consignar** la información necesaria para garantizar la validez jurídica del acto y los derechos del contribuyente
	acto de habla	declarativo, asertivo
NIVEL SITUACIONAL	**relación interlocutores**	**Asimétrica**: experto > lego
	marco interaccional	Comunicación institucional [texto escrito] externa extraprofesional [Administración >> ciudadanía]. Universal
	rol emisor	emisor-redactor
	obligatoriedad	Sí
VARIABLES TEXTUALES		
NIVEL SEMÁNTICO	**macroestructura (tema)**	Tema preestablecido: Motivo de la actuación administrativa en curso, decisión del órgano administrativo que realiza la actuación, declaración del embargo, normativa legal, cantidad adeudada, bien embargado o cuentas intervenidas.
	organización del discurso	Secuencias: argumentativas, asertivas.
	superestructura (estructura textual)	Estructura textual marcada [carácter formulaico, varias partes textuales fijas y ordenadas]. (No) hay apartados diferenciados.
NIVEL LINGÜÍSTICO-FORMAL	**estructuras lingüísticas**	Distancia comunicativa, impersonalización, destinatario genérico, formas directivas, alta densidad terminológica (sin reformulación), densidad de referencias normativas, máximas: precisión, concisión.
	modalidad	Gráfico monomodal [modo verbal predominante]

Tabla 10. Variables (con)textuales de la notificación de diligencia de embargo (deudor).

En cambio, si el destinatario de la diligencia es una entidad (un banco o una empresa, por ejemplo), el macropropósito comunicativo coincide con el de la notificación tipo: **informar para hacer** (se deja constancia de la declaración de embargo, se informa de ello a la entidad y se le solicita que ejecute el embargo):

> «Transcurrido el plazo de ingreso señalado en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria sin que se procediera al pago de la deuda reglamentariamente notificada, (...), se dictó providencia de embargo de bienes y derechos propiedad del deudor, por lo que en cumplimiento de las mismas, DECLARO EMBARGADOS (...) los FONDOS del deudor que estén depositados en esta Entidad en las cuentas corrientes y de plazo, hasta cubrir el total de la deuda (...).
>
> (...)

> En el momento de recibir la presente Diligencia de embargo, la Entidad procederá a la traba inmediata del importe embargado, o de la totalidad del saldo si éste fuese inferior. Transcurrido el plazo de 20 días naturales desde la recepción de la presente Diligencia sin que se haya recibido orden de levantamiento del embargo, la Entidad hará efectivo el importe embargado, mediante transferencia a la cuenta restringida n.º XXXX».

Sin embargo, en el nivel situacional, cambian los parámetros respecto de las notificaciones tipo del corpus: la relación entre los interlocutores es simétrica y la comunicación ya no es extraprofesional, sino interprofesional.

Asimismo, el cambio de destinatario incide en el nivel semántico-textual: cambian el procedimiento que debe seguir el destinatario para cumplir con la solicitud de embargo, las consecuencias del incumplimiento de ejecución del embargo y la normativa subyacente que sustenta el acto administrativo.

NIVELES Y VARIABLES CONTEXTUALES		
DILIGENCIA DE EMBARGO (ENTIDAD)		
NIVEL FUNCIONAL	**propósito comunicativo**	**Informar para hacer** **CONSTATAR** el embargo de bienes del contribuyente para satisfacer una deuda **DIRIGIR: requerir** a la entidad que realice el embargo **Consignar** la información necesaria para garantizar la validez jurídica del acto y la ejecución del embargo
	acto de habla	declarativo, asertivo, **directivo**
NIVEL SITUACIONAL	**relación interlocutores**	**Simétrica**: experto > experto/semiexperto
	marco interaccional	Comunicación institucional [texto escrito] externa [interprofesional: Administración >> entidades]. **Laboral**
	rol emisor	emisor-redactor
	obligatoriedad	Sí
DILIGENCIA DE EMBARGO (ENTIDAD)		
NIVEL SEMÁNTICO	**macroestructura (tema)**	Tema preestablecido: Motivo de la actuación administrativa en curso, decisión del órgano administrativo que realiza la actuación, declaración del embargo, requerimiento a la entidad para realizar el embargo, normativa legal, datos relevantes de la deuda, plazo y forma de pago, (recursos), advertencia de las consecuencias de no ejecutar el embargo.
	organización del discurso	Secuencias: argumentativas, descriptivas, instructivas.
	superestructura (estructura textual)	Estructura textual marcada [carácter formulaico, varias partes textuales fijas y ordenadas]. (No) hay apartados diferenciados.
NIVEL LINGÜÍSTICO-FORMAL	**estructuras lingüísticas**	Distancia comunicativa, impersonalización, destinatario genérico, formas directivas, alta densidad terminológica [sin reformulación], densidad de referencias normativas, máximas: precisión, concisión.
	modalidad	Gráfico monomodal [modo verbal predominante]

Tabla 11. Variables (con)textuales de la notificación de diligencia de embargo (entidad).

En cuanto al nivel lingüístico-formal, ambos tipos de notificación, en tanto que comunicaciones obligatorias de un emisor institucional, coinciden

en el uso de recursos expresivos típicos de la distancia comunicativa habituales en los documentos administrativos: impersonalización, destinatario genérico, expresión de la directividad mediante formas directivas explícitas o indirectas convencionales, alta densidad terminológica y de referencias normativas.

Igual que ocurría con el «aviso de providencia de apremio» y la «notificación de providencia de apremio», las diligencias presentan diferencias comunicativas y configuracionales relevantes que permiten concebirlas como texto tipo o géneros discursivos distintos.

6. ORGANIZACIÓN DE LOS GÉNEROS DEL CORPUS COMTCLAR

Los géneros del corpus ComTClar representan conjuntos prototípicos de rasgos relacionados con los distintos niveles constitutivos de los textos particulares que los materializan: la funcionalidad, la situacionalidad, la tematicidad y la forma lingüística. Tal como se desprende del análisis realizado, la configuración de los rasgos genéricos aparece en los textos concretos en mayor o menor grado, de modo que estos presentan efectos de prototipicidad respecto del género que representan. Igualmente, la gradualidad se produce también entre los subgéneros de un mismo tipo textual: así, una notificación de providencia de apremio y una notificación de diligencia de embargo son representantes de un género superordinado con un grado mayor de abstracción: el género «notificación», del que los distintos subgéneros heredan parte de sus características configuracionales.

Por otra parte, los géneros del corpus presentan puntos de contacto, e incluso de solapamiento, entre sí. Así, por ejemplo, muchas de las notificaciones del corpus, además de informar (informan de una actuación administrativa, dejando constancia de ella, y aportan información necesaria para garantizar la validez jurídica del acto, los derechos del contribuyente y la adecuada ejecución del procedimiento [qué debe hacer el receptor para saldar la deuda]), también solicitan (requieren del destinatario una acción). De hecho, en estos documentos, este se convierte en el propósito director de la comunicación, en su finalidad última: que el destinatario realice con garantías la acción que se le solicita. Este propósito comunicativo director coincide con el de otro género cuya función principal es solicitar: el requerimiento[25]. Lo mismo ocurre en el caso del aviso de providencia de apremio, que coincide con el requerimiento en el propósito de *dirigir* y con la notifi-

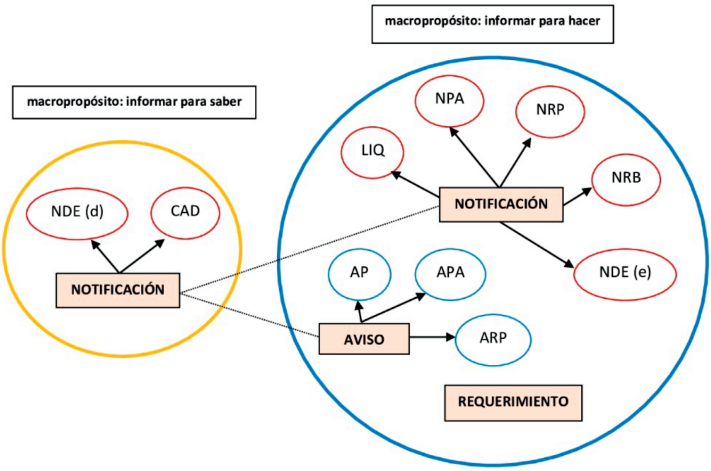
25. Esta intuición, que compartimos, la recogen también ARAKAMA *et al*. (2005), quienes clasifican las notificaciones y los requerimientos entre los géneros que tienen como finalidad *solicitar* (ver tabla 1 de este capítulo).

cación, en el de *dirigir* e *informar* (con esta última, además, presenta solapamiento en varios niveles).

Las relaciones de parentesco que muestran los géneros del corpus ComTClar se sustentan tanto en la estructura externa, fruto de la relación entre la acción comunicativa que desempeñan y la estructura social en que tienen lugar, como en características de su estructura interna, derivada de su macropropósito comunicativo y su base textual y lingüístico-formal. Por una parte, se vinculan por su función procedimental (son comunicaciones dentro del marco de las actuaciones de recaudación de impuestos) y por variables como la relación emisor-destinatario (géneros que usa la Administración para comunicarse con el ciudadano o una entidad no administrativa). Por otra parte, los relaciona el macropropósito comunicativo, variables contextuales como la obligatoriedad documental; variables textuales como la estructura y el tipo de secuencias; y variables lingüísticas como la mayor o menor distancia comunicativa y el tono.

Los distintos tipos de parentesco agrupan los géneros del corpus en dos colonias (BHATIA, 2004). Se trata de conjuntos de géneros relacionados por su propósito comunicativo (*informar para hacer* e *informar para saber*), que pueden diferir en otros aspectos como las funciones procedimentales (en el procedimiento de recaudación, la función concreta dentro de alguna de sus fase: por ejemplo, fase de gestión y fase de ejecución), relaciones entre los participantes, obligatoriedad o no obligatoriedad del género/documento, etc.[26].

26. A su vez, ambas colonias forman parte de un sistema de géneros (BAZERMAN, 1994) mayor compuesto de todos los géneros que participan en el procedimiento completo o macroprocedimiento de recaudación. Este sistema de géneros incluye todos los géneros discursivos que pueden generarse en cualquiera de sus fases, cualesquiera que sean sus propósitos comunicativos y sus variables tipológicas y de formato, e independientemente de quién sea el emisor. Incluiría, por tanto, los géneros que emplea la Administración tributaria para comunicarse con los ciudadanos y entidades o con otras administraciones; los que usa la ciudadanía o una entidad para comunicarse con la Administración; los que se generan en papel y los que lo hacen en formato electrónico; y los que usan el canal escrito o el canal oral.



leyenda de siglas (orden alfabético): **AP** (aviso de padrón), **APA** (aviso providencia de apremio), **ARP** (aviso requerimiento pago previo al embargo), **CAD** (comunicación acuerdo derivación de responsabilidad), **LIQ** (liquidación), **NDE (d)** (notificación diligencia de embargo al deudor), **NDE (e)** (notificación diligencia de embargo a la entidad), **NPA** (notificación providencia de apremio), **NRB** (notificación requerimiento bienes embargables), **NRP** (notificación requerimiento pago previo al embargo), **REQ** (requerimiento/solicitud).

Figura 6. Colonias de géneros del corpus ComTClar (Fuente: elaboración propia).

El círculo azul de la figura 6 engloba todos los (sub)géneros cuyo macropropósito es informar para hacer: la notificación, el aviso y el requerimiento. Por su parte, el círculo amarillo incluye los géneros que informan para saber: la notificación de la diligencia de embargo que recibe el deudor y la comunicación del acuerdo de derivación de responsabilidad.

Tanto la notificación como el aviso y el requerimiento presentan la función de dirigir la acción del destinatario hacia alguna meta como su propósito principal. En el aviso y el requerimiento, este macropropósito es prototípicamente esperable, dado que se trata de macroactos comunicativos de carácter directivo (avisar y solicitar); en cambio, en el caso de la notificación, no se percibe, a priori, como el propósito comunicativo prototípico. De hecho, como vimos en el apartado 2, la bibliografía (a excepción de ARAKAMA *et al.*, 2005) suele incluir este género entre los géneros informativos o de transmisión. Sin embargo, el análisis del corpus muestra que dirigir es la función comunicativa principal en la mayoría de las notificaciones del corpus, pero no en todos los casos, ya que algunas notificaciones no la presentan y se limitan a informar, convirtiéndose este en el único macropropósito comunicativo del género. Con todo, pese a la divergencia en el

macroprósito principal, la notificación de embargo al deudor y la comunicación del inicio de la derivación de responsabilidad coinciden en propósitos comunicativos concretos de orden inferior con el aviso y el otro tipo de notificación: todos ellos constatan y consignan información. Esta realidad comunicativa la hemos representado, por un lado, situando el género notificación en dos colonias distintas en función del macropropósito prototípico y más saliente que exhiben; y, por otro, vinculando las notificaciones y el aviso con una línea de puntos.

Por último, aunque los géneros de una colonia comparten la función comunicativa, pueden diferir en otros aspectos configuracionales:

- Diferente fase del procedimiento: el aviso de padrón y la notificación de liquidación forman parte de la fase de gestión; la notificación de la diligencia de embargo que recibe el deudor o la comunicación del acuerdo de derivación de responsabilidad, en cambio, pertenecen a la fase de ejecución. El requerimiento, por su parte, puede utilizarse en cualquier fase del procedimiento de recaudación.
- Obligatoriedad del género/documento: el aviso de padrón es un documento obligatorio, mientras que el resto de avisos no lo son.
- Relación emisor-destinatario: los requerimientos emitidos por una Administración tributaria puede tener como destinatario otra Administración (relación intraprofesional y simétrica), una entidad (relación interprofesional y (a)simétrica) o un contribuyente (relación extraprofesional, asimétrica).

7. CONCLUSIONES

Como decíamos en la introducción, pese a que existe una amplia bibliografía sobre el lenguaje administrativo, carecemos de descripciones específicas sobre el discurso tributario y, en concreto, sobre las colonias de géneros implicadas en la comunicación tributaria española en sus procesos de recaudación. Con este estudio, contribuimos a rellenar ese hueco.

Los documentos del corpus ComTClar se generan en un contexto concreto, el procedimiento de recaudación, y son comunicaciones que las Administraciones tributarias envían al contribuyente o a una entidad. Desde el punto de vista textual, todos los documentos implicados en este procedimiento tienen unas características léxico-gramaticales, discursivas

y pragmáticas que los definen y los diferencian entre sí y de otros documentos administrativos.

Estos textos, además, comparten rasgos funcionales, situacionales, semánticos y lingüísticos que permiten agruparlos en géneros diferenciados, los cuales, a su vez, mantienen una interrelación evidente dentro del proceso de recaudación y no pueden entenderse sin tener en cuenta el marco de recaudación completo. Por ejemplo, el apremio para pagar es una acción administrativa posterior a la liquidación voluntaria, es una consecuencia de que el contribuyente no haya cumplido con esta obligación y está orientada al cobro de la deuda; su correspondiente notificación informa de esta situación, requiere al contribuyente que pague la deuda y lo advierte de las consecuencias de no hacerlo: el embargo de bienes.

En este sentido, los documentos del corpus son materializaciones de géneros textuales que conforman colonias de géneros (BHATIA, 2002, 2004) dentro de un sistema de géneros (BAZERMAN, 2004) más amplio que abarca el procedimiento de recaudación completo de las Administraciones tributarias españolas.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAM, J. M. (1992). *Les textes: types et prototypes*. Nathan.

ARAKATAMA, J. M.ª, ARRIETA, A., LOZANO, J., ROBLES, J. M.ª y URRUTIA, R. M.ª (2005). *Libro de estilo del IVAP*. Instituto vasco de Administración Pública.

BARRACHINA, E. (2012). La notificación tributaria: Requisitos formales. *Revista El Fisco*, 185. http://elfisco.com/articulos/revista-no-185-la-notificacion-tributaria-requisitos-formales

BAYÉS GIL, M. (2021). *Análisis del impacto de una selección de (meta)indicaciones de redacción clara en la percepción de claridad de un documento administrativo: estudio de caso.* (Tesis doctoral, Universitat de Barcelona). https://www.tdx.cat/handle/10803/672521#page=1

BAZERMAN, Ch. (1994). Systems of genres and the enhancement of social intentions. En A. FREEDMAN y P. MEDWAY (eds.), *Genres and New Rethoric* (pp. 79-101). Taylor and Francis.

BHATIA, V. K. (2002). Applied genre analysis: a multi-perspective model. *Ibérica*, 4, 3-19.

BHATIA, V. K. (2004). *World of written discourse. A genre-based view*. Continuum.

BIBER, D.; CONNOR, U. y UPTON, T. (2007). *Discourse on the move. Using corpus analysis to describe discourse structure*. Benjamins.

BRONCKART, J. P. (2004). *Actividad verbal, textos y discursos*. Fundación Infancia y Aprendizaje.

CASTELLÓN ALCALÁ, H. (2000). *Los textos administrativos*. Arco Libros.

CASTELLÓN ALCALÁ, H. (2001). *El lenguaje administrativo. Formas y uso*. Editorial La Vela.

CASTELLÓN ALCALÁ, H. (2009). Hacia la claridad en los textos administrativos. *Revista de Llengua i Dret*, 52, 85-115.

CIAPUSCIO, G. (1994). *Tipos textuales*. Eudeba.

CIAPUSCIO, G. (2005). La noción de género en la Lingüística Sistémico Funcional y en la Lingüística Textual. *Revista Signos*, 38(57), 31-48.

CIAPUSCIO, G. (2008). Géneros y familias de géneros: aportes para la adquisición de la competencia genérica en el dominio académico. En C. PADILLA, S. DUGLAS y E. LÓPEZ (eds.), *Lectura y escritura críticas: perspectivas múltiples*. Cátedra UNESCO.

CIAPUSCIO, G. (2009). La noción de familia de géneros en el análisis de la comunicación de la ciencia. En A. PARINI y A. M. ZORRILLA (Eds.), *Escritura y Comunicación* (pp. 29-55). Teseo.

CIAPUSCIO, G. (2019). Textos de especialidad: Algunas precisiones conceptuales para su enseñanza. En P. PÉREZ CAÑIZARES (Coord.), L. MAGNACCO (Ed. lit.), J. SCHNITZER (Ed. lit.) y R. VEIGA (Ed. lit.), *JEFE-Vi II: Contribuciones a las Segundas Jornadas de Español para Fines Específicos de Viena* (pp. 4-18). Secretaría General Técnica, Ministerio de Educación y Formación Profesional.

CIAPUSCIO, G. y KUGUEL, I. (2002). Hacia una tipología del discurso especializado: aspectos teóricos y aplicados. En J. GARCÍA y M. T. FUENTES (Eds.), *Texto, terminología y traducción* (pp. 37-74). Ediciones Galmar.

CONDE ANTEQUERA, J. (2009). *Lenguaje administrativo y derecho : el lenguaje como aspecto de la actividad administrativa (propuestas para un uso eficaz*

del lenguaje administrativo por el personal de las Administraciones Públicas). Aranzadi.

DA CUNHA, I. y MONTANÉ, A. (2019). Textual genres and writing difficulties in specialized domains. *Revista Signos,* 52(99), 4-30.

DA CUNHA, I. (2020). *El discurso del ámbito de la Administración: una perspectiva lingüística*. Comares.

DUARTE, C. (1997). Lenguaje administrativo y lenguaje jurídico. En J. BAYO DELGADO (Dir.), *Cuadernos de Derecho judicial* (pp. 39-86). Consejo General del Poder Judicial.

FERNÁNDEZ BAJÓN, M. T. (1996). Documentación administrativa: una revisión de las tipologías documentales administrativas comunes. *Revista General de Información y Documentación*, 6(2), 67-91.

FORMENT, M.; GARCÍA, M. Á.; POLANCO, F. (2020). Descripción de un corpus para el análisis del discurso de las administraciones tributarias españolas en los procedimientos de recaudación. 39 *Congreso Internacional de la Asociación Española de Lingüística Aplicada* (AESLA), 28 de abril de 2022, Las Palmas de Gran Canaria, España. https://www.aesla.org.es/es/actualidad/congresoconference-aesla-2022

GARCÍA ASENSIO, M. Á.; POLANCO, F.; MONTOLÍO, E. (2022). Redacción clara: un *nudge* y una respuesta a la exigencia democrática de transparencia en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía. En J. PONCE (Coord.), *Acicates (*nudges*), buen gobierno y buena administración. Aportaciones de las ciencias conductuales,* nudging *y sectores público y privado* (pp. 191-216). Marcial Pons.

KRESS, G., y VAN LEEUWEN, T. (2001). *Multimodal discourse: The modes and media of contemporary communication*. Arnold.

LÓPEZ-YUSTE, M.ª L. (2018). Las notificaciones en materia tributaria. *Diario La Ley*, 9223.

MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (1991). *Manual de estilo del lenguaje administrativo*. Ministerio para las Administraciones Públicas.

MONTOLÍO, E. (2022). El fracaso comunicativo de la Administración. Del ensimismamiento autoritario hacia la comunicación ciudadana.

Telos. https://telos.fundaciontelefonica.com/el-fracaso-comunicativo-de-la-administracion/

MONTOLÍO DURÁN, E. y LÓPEZ SAMANIEGO, A. (2010). Especificidades discursivas de los textos profesionales frente a los textos académicos. El caso de la recomendación profesional. En G. PARODI (Ed.), *Alfabetización académica y profesional en el siglo XXI: Leer y escribir desde las disciplinas* (pp. 215-245). Editorial Planeta.

MONTOLÍO, E., GARCÍA ASENSIO, M. Á y FORMENT, M. (en prensa). Análisis y clarificación de la comunicación tributaria española: el proyecto de investigación ComTClar. En A. R. RETEGUI y F. BERNABÉ (Eds.), *Lenguaje claro en Iberoamérica. Principios y prácticas*. Thomson Reuters-La Ley.

MULDER, G. (1991).¿Por qué no coges el teléfono?: acerca de los actos de habla indirectos. *Foro Hispánico*, 2, 181-207.

PARODI, G. (2008). Géneros del discurso escrito: Hacia una concepción integral desde una perspectiva sociocognitiva. En G. PARODI (Ed.), *Géneros Académicos y Géneros Profesionales: Accesos discursivos para saber y hacer* (pp. 17-38). Ediciones Universitarias de Valparaíso.

PARODI, G.; VENEGAS, R.; IBÁÑEZ, R.; GUTIÉRREZ, R. M.ª (2008). Géneros del discurso en el Corpus PUCV-2006: Criterios, definiciones y ejemplos. En G. PARODI (Ed.), *Géneros Académicos y Géneros Profesionales: Accesos discursivos para saber y hacer* (pp. 39-74). Ediciones Universitarias de Valparaíso.

PISTOLA, S. y VIÑUALES-FERREIRO, S. (2021). Una clasificación actualizada de los géneros textuales de la administración pública española. *Revista Llengua i Dret*, 75, 181-203.

POLANCO, F. (2014). El discurso instruccional. En E. MONTOLÍO (Dir.), *Manual de escritura académica y profesional* (pp. 187-232), Vol. II. Editorial Ariel.

POLANCO, F.; MONTOLÍO, E.; GARCÍA ASENSIO, M. Á. (2024a). Ciencias del comportamiento, acicates (*nudges*) y lingüística conductual. La acción lingüística al servicio de una comunicación institucional clara. *Asterisco. Revista de lingüística española*, 2, 79-101.

POLANCO, F., GARCÍA ASENSIO, M.ª A. y MONTOLÍO, E. (2024b). Lingüística conductual y Lenguaje Claro: cómo democratizar la comunicación de la Administración. En I. WENCES y G. ARENAS (Coords.), *Cómo*

puede alguien cumplir una ley que nadie entiende. Estudios interdisciplinarios sobre lenguaje claro y cultura de la legalidad. (165-178). Marcial Pons.

PRODIGIOSO VOLCÁN (2022). *¿Son claros los trámites digitales? Estudio preliminar sobre la claridad de la digitalización de nuestras administraciones*. https://comunicacionclara.com/claridad-tramites-digitales/

REIG ALAMILLO, A. (2010). Estructura y orden de la información en el discurso administrativo. *Revista Española de Lingüística Aplicada (RESLA)*, 23, 247-265.

SEARLE, J. R. (1976). A classification of illocutionary acts. *Language in Society*, 5(1), 1-23.

SWALES, J. M. (1990). *Genre analysis: english in academic and research settings*. Cambridge University Press.

TOGNINI-BONELLI, E. (2001). *Corpus linguistics at work*. Benjamins.

Capítulo 13

Más difícil que la propia ley. Indicadores de complejidad textual en el corpus ComTClar [1]

Giovanni Garofalo
Università degli Studi di Bergamo

Gianluca Pontrandolfo
Università degli Studi di Trieste[2.]

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EL CORPUS COMTCLAR. 3. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO, FAMILIAS DE GÉNEROS Y RELACIONES INTERTEXTUALES. 4. EL CORPUS COMTCLAR, LA LGT Y EL RGT: ÍNDICES DE LECTURABILIDAD Y ALGUNOS DATOS LEXICOMÉTRICOS. *4.1. El gerundio como indicador de complejidad estructural. 4.2. El participio como indicador de complejidad estructural.* 5. IMPLICACIONES PARA UNA REDACCIÓN CLARA. 6. CONCLUSIONES. 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

Este capítulo ofrece un análisis asistido por corpus de algunos índices de oscuridad textual observables en el corpus ComTClar («Comunicación Tributaria Clara»), que contiene las principales comunicaciones que la

1. Esta publicación forma parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

2. Los epígrafes 1, 2, 3, 4 y 4.1 del presente capítulo han sido redactados por Giovanni Garofalo, los epígrafes 4.2, 5 y 6 por Gianluca Pontrandolfo.

Agencia Estatal de Administración Tributaria española (AEAT) envía a los contribuyentes a lo largo de las fases voluntaria y ejecutiva del procedimiento de recaudación. El grado de comprensibilidad de este corpus se compara con el de las principales fuentes formales del derecho tributario, a saber, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que recoge el Reglamento General de Recaudación (RGR), objeto de frecuentes referencias intertextuales.

En primer lugar, se presenta brevemente el corpus de estudio y se profundiza en las relaciones jerárquicas entre las comunicaciones de la AEAT y los textos normativos mencionados, a raíz de los principios fundamentales de legalidad tributaria y de legalidad de la actividad administrativa. Se destaca así la marcada conexión intertextual entre géneros primarios y secundarios del discurso tributario, organizados verticalmente en una constelación de documentos que se ha dado en denominar *sistema genológico* (OPACKI, 1963/2000), *colonias de géneros* (BHATIA, 2004) o *familia de géneros* (BERGMANN y LUCKMANN, 1995; CIAPUSCIO, 2009).

En segundo lugar, a raíz de estas conexiones intertextuales y del alto valor de *keyness* de los acrónimos LGT y RGR en el corpus de estudio, se plantea la pregunta de investigación, a saber, si los textos que la AEAT envía al ciudadano de a pie resultan más o menos inteligibles que las propias normas que regulan el procedimiento de recaudación tributaria y si el lenguaje de estas normas acaba contaminando e «hibridando» las comunicaciones destinadas al común de la ciudadanía.

Con este fin, se realiza una comparación gradual del corpus ComTClar con la LGT y el RGR, a partir del nivel más general (análisis de su respectivo índice de lecturabilidad) para luego adentrarnos en un análisis contrastivo de los posibles indicadores de complejidad semántica y sintáctica, por ejemplo, la ratio estandarizada *type/token*, el número de palabras por frase y la densidad léxica. Por último, se analiza la distribución del gerundio (simple y compuesto) y del participio (de presente y pasado) en el corpus de estudio y en las normas tributarias pertinentes. En general, la presencia de estas formas no personales del verbo es un índice de posible oscuridad textual y de un mayor esfuerzo cognitivo requerido al destinatario en la decodificación de los textos. Los resultados recabados del análisis revelan que la frecuencia del gerundio y del participio resulta acusadamente mayor en los textos que la Administración envía a la ciudadanía, lo cual parece indicar que estas comunicaciones son aún más oscuras y opacas que las propias normas tributarias. Por último, se aboga por una operación de profunda reescritura de los documentos que componen el corpus y de humanización

de la comunicación tributaria, de acuerdo con la teoría del *nudge* (THALER y SUNSTEIN, 2008; MONTOLÍO *et al*., 2022) y con de las recomendaciones de carácter general contenidas en la *Guía de redacción judicial clara* (MONTOLÍO y GARCÍA, 2023).

2. EL CORPUS COMTCLAR

El corpus ComTClar («Comunicación Tributaria Clara») es uno de los principales objetos de estudio del proyecto I+D+i *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación*, en el marco del cual se ha realizado el presente estudio. Este corpus ha sido elaborado *ad hoc* con la doble finalidad de analizar cualitativa y cuantitativamente el discurso tributario en español y evaluar el grado en que dicho discurso resulta (in)comprensible para el ciudadano desprovisto de formación específica en la materia. A tal efecto, se ha seleccionado una muestra de 352 documentos (199 664 *tokens*) que, pese a su limitada extensión, resulta satisfactoriamente representativa de los textos a través de los cuales se lleva a cabo la comunicación entre la AEAT o las Administraciones tributarias autonómicas o locales y la ciudadanía a lo largo del proceso de recaudación de impuestos en España. Cabe recordar, a tal respecto, que las entidades encargadas de la recaudación, a nivel central y periférico, suelen emplear plantillas textuales con escaso grado de variación, cuya repetitividad permite una caracterización adecuada del discurso tributario español aun disponiendo de un corpus de tamaño limitado, puesto que, como señala Biber, un corpus pequeño puede ser suficientemente representativo si contiene la gama completa de variación observable en un determinado ámbito de especialidad («the underlying parameters of linguistic variation can be replicated in a relatively small corpus, *if* that corpus represents the full range of variation» [BIBER, 1990, p. 269). La compilación de ComTClar se ha efectuado atendiendo a tres criterios fundamentales, de carácter *temático*, *discursivo* y *analítico* (FORMENT *et al*., 2020).

El *criterio temático* ha sido determinante para organizar el corpus en tres niveles (estatal, autonómico y municipal) y restringir el objeto de estudio a los textos empleados por las Administraciones tributarias en su interacción con el contribuyente durante las fases voluntaria y ejecutiva del procedimiento de recaudación, en las que profundiza el epígrafe siguiente. El *criterio discursivo*, en cambio, ha orientado la organización interna de los subcorpus, de modo que cada uno de ellos fuera una formalización exhaustiva del sistema de géneros implicados en las dos fases del procedimiento (esencialmente, los géneros *liquidación, aviso de padrón, providencia de apremio y diligencia de embargo*). En los tres niveles del corpus se ha observado una

sustancial coincidencia de géneros, que comparten la finalidad deóntica, la preponderancia de secuencias directivas y la costumbre, característica del discurso administrativo, de enmarcar cada texto en un complejo entramado de relaciones intertextuales que supeditan la información proporcionada al contribuyente a una jerarquía de fuentes formales, primarias y secundarias, del derecho tributario, hábito comunicativo que merma la inteligibilidad global del mensaje y que, por tanto, choca con el «derecho a entender» de la ciudadanía (MONTOLÍO y TASCÓN, 2020). Por último, el *criterio analítico*, además de informar las decisiones ya ilustradas sobre el tamaño mínimo del corpus capaz de garantizar su representatividad, ha sido clave a la hora de seleccionar documentos reales pertenecientes a un mismo período cronológico y oportunamente anonimizados para proteger los datos personales contenidos en ellos.

3. EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO, FAMILIAS DE GÉNEROS Y RELACIONES INTERTEXTUALES

Una descripción esquemática del contexto discursivo de referencia es esencial para el análisis lingüístico de la comunicación entre la AEAT y la ciudadanía a lo largo del procedimiento de recaudación. Este tiene por objeto el cobro de deudas que han sido calculadas («liquidadas») previamente por la Administración o autocalculadas («autoliquidadas») por el contribuyente, pero que aún no han sido abonadas por el deudor, técnicamente definido como «sujeto pasivo» u «obligado al pago».

La recaudación tributaria abarca todas las acciones necesarias para recuperar las deudas y, desde el punto de vista normativo, está regulada en el capítulo V de la LGT, que trata sobre el proceso recaudatorio, articulado en un período voluntario y en otro ejecutivo. Durante el primero, «el obligado al pago efectúa el ingreso de la deuda en los plazos establecidos legal o reglamentariamente a tal efecto; la deuda exigida, de esta manera, es la inicial resultante de una liquidación o una autoliquidación» (DELGADO y OLIVER, 2019, p. 10). En general, los géneros discursivos empleados por la Administración durante la fase voluntaria para solicitar el pago al deudor son la *liquidación* y el *aviso de padrón*. Al recibir una de estas comunicaciones, el contribuyente puede realizar el pago de manera voluntaria dentro de los plazos establecidos, aunque quepa la posibilidad de aplicar recargos, previstos en los artículos 27 y 28 de la LGT. Tras el vencimiento del período voluntario, se inicia el ejecutivo, regulado por el art. 161 de la LGT, durante el cual la deuda puede aún ser liquidada por el propio contribuyente. En caso contrario, la Administración tributaria tiene la autoridad necesaria

para recurrir a los medios coercitivos que pone a su disposición el ordenamiento tributario, activando un procedimiento de apremio que puede conducir al embargo y posterior venta de los bienes del deudor, con el fin de obtener los fondos necesarios para cubrir la deuda.

El género discursivo que marca el inicio del procedimiento ejecutivo es la *providencia de apremio* y, en el caso de que las advertencias contenidas en ella no surtan el efecto deseado, se procederá a emitir una *diligencia de embargo*, última pieza textual del procedimiento de apremio.

Como es de esperar, a medida que el tiempo avanza sin que el contribuyente liquide su deuda, el tono general de estas comunicaciones se vuelve cada vez más imperativo y amenazante para el destinatario, que, además, muchas veces es incapaz de descifrar por sí mismo la información comunicada por la AEAT. De ahí que estos documentos suelan producir un efecto angustiante en el ciudadano lego en la materia, tanto más cuanto que el destinatario, al no entenderlos adecuadamente, se ve obligado a acudir a un perito en derecho tributario para desentrañar su contenido perentorio. De ahí que, en los círculos de los asesores fiscales españoles, se haya convertido en una broma recurrente compartir la imagen de un niño ataviado como una notificación de Hacienda bajo el rótulo «este es el disfraz más terrorífico de Halloween»[3]. No sorprende, por tanto, que el propio Defensor del Pueblo haya tenido que dirigirse en reiteradas ocasiones a las Administraciones públicas, instándolas a usar un lenguaje comprensible en sus escritos, sobre todo a propósito de las numerosas quejas recibidas respecto a la ininteligibilidad de algunas comunicaciones enviadas por la Agencia Tributaria, p. ej., las diligencias de embargo (GARCÍA ASENSIO *et al.* 2022, p. 196). Una de las numerosas «patologías textuales» (MONTOLÍO Y LÓPEZ, 2008; MONTOLÍO *et al*., 2011; MONTOLÍO, 2012) responsables del elevado grado de oscuridad de estos textos —máxime de aquellos que marcan los hitos del procedimiento ejecutivo— es la abundancia de referencias intertextuales a las fuentes normativas de la recaudación, a saber, la LGT y el RGR:

> «La principal fuente normativa es la Ley General Tributaria del 2003, que dedica a esta materia el capítulo V de su título III (arts. 160 a 177). Debe tenerse en cuenta que esta norma, […], regula la recaudación en fase voluntaria en los preceptos dedicados al pago (en sede de extinción de las deudas tributarias), mientras que solamente regula en el procedimiento de recaudación lo relativo al procedimiento de apremio. Por otra parte, la LGT ha

3. Véase https://agusti-asociados.com/noticia/hacienda-traduce-a-lenguaje-coloquial-sus-notificaciones-al-contribuyente/ [enero 2024].

> legalizado algunas cuestiones desarrolladas anteriormente por el RGR, como los plazos para ingresar las deudas.
>
> La segunda fuente normativa en materia recaudatoria es el Reglamento General de Recaudación. La LGT es desarrollada por el RGR, aprobado por el RD 939/2005, de 29 de julio […] (DELGADO / OLIVER 2019: 8)».

La tradición doctrinal reconoce el principio de jerarquía como criterio clasificador de las fuentes del derecho tributario, considerando como *fuentes primarias* la Constitución española (C.E.), la ley (orgánica u ordinaria) y el decreto ley, y clasificando el reglamento entre las *fuentes secundarias*. A grandes rasgos, esta distinción suele practicar

> «un corte en la disciplina del tributo, distinguiendo entre materia propia de la Ley (los elementos esenciales, referentes a la identidad y a la entidad de la prestación) y materia no de Ley […] que podríamos considerar dominio normal del Reglamento (elementos formales, de tiempo, lugar, procedimiento, etc.». (PÉREZ 1979: 34)

Esta organización jerárquica se ha dado en llamar «articulación vertical» de las fuentes (PÉREZ, 1979, p. 34), puesto que la Constitución consiente el que la propia ley, tras establecer una disciplina mínima, demande su integración a una fuente secundaria, a través de una delegación o autorización legislativa otorgada al Gobierno.

Desde el punto de vista procedimental, las continuas referencias intertextuales que aparecen en los documentos del corpus ComTClar se deben, en primer lugar, a la necesidad de la Administración de demostrar que sus actos son conformes al *principio de legalidad tributaria* (previsto en el artículo 133.1 de la C.E.[4] y confirmado en el artículo 4.1 de la LGT), que establece que la creación, modificación y extinción de los tributos debe estar sujeta a lo dispuesto en la ley. Por otra parte, el *principio general de legalidad de la actividad administrativa* —recogido en el art. 103.1 de la C.E.[5]— impone a la Administración Pública el deber de actuar de acuerdo con la ley y someterse a ella en el ejercicio de sus funciones, de ahí el continuo escrúpulo formal de la Administración de demostrar que sus comunicaciones se ajustan estrictamente a lo previsto en las fuentes primarias y secundarias del derecho tributario. La combinación de estos principios constitucionales y la organización jerárquica de las fuentes del derecho tributario hace que las

4. Art. 133.1 C.E. / Art. 4.1 LGT: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley».
5. Art. 103.1 C.E.: «La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

comunicaciones enviadas al contribuyente durante el procedimiento sean una especie de rompecabezas desesperante («a jigsaw puzzle», en palabras de BHATIA 1998), que obliga a interpretar el mensaje comunicado en los términos previstos en otro texto normativo anterior que, muy probablemente, el destinatario desconoce. Aunque esta pauta comunicativa resulte inteligible a un público de especialistas y ofrezca garantías jurídicas, asegurando la completa adecuación a la ley de los documentos en términos formales, produce, en cambio, frustración en el ciudadano común, incluso cuando está adecuadamente escolarizado (véase BHATIA, 1998: «Legal specialists, with their extensive training and experience often find it relatively manageable to cope with such complexities. Professionals from other disciplinary cultures, however often find them rather unnerving»).

La continua interconexión entre las comunicaciones administrativas dirigidas al ciudadano y las fuentes primarias y secundarias del derecho tributario también demuestra que el discurso tributario se despliega a través de un conjunto ordenado y jerarquizado de géneros que, según los enfoques metodológicos, se ha dado en llamar *sistema genológico* (OPACKI, 1963/2000), *sistema de género* (BAZERMAN, 1994), *colonia* (BHATIA, 2004) o *familia de géneros*[6] (CIAPUSCIO, 2009). La articulación vertical hace que los miembros de la familia resulten «encajados» unos en otros, a modo de muñecas rusas, en un *continuum* (PARODI, 2009) que va desde los géneros de nivel superior, que contienen los principios y normas de aplicación más general (la Constitución y la LGT), hasta el reglamento (RGR) y las comunicaciones individuales al contribuyente, que incorporan y aplican las normas más generales y las disposiciones reglamentarias a la situación específica. La profunda interrelación entre los textos de la familia de géneros del discurso tributario no es solo temática sino también estilística, ya que las convenciones de los géneros de nivel superior acaban hibridando el registro de los géneros de nivel inferior, destinados a la ciudadanía. Para darse cuenta de ello es suficiente observar la distribución, en la LGT, en el RGR y en ComTClar, de algunas de las principales locuciones de valor exofórico que se especializan en introducir referencias intertextuales a las fuentes

6. Coincidimos con Ciapuscio en que el término *familia de géneros* es preferible al de *colonia de géneros* (BHATIA, 2004), ya que sugiere que «las relaciones entre géneros van más allá del mero compartir un territorio en términos de mayor proximidad o lejanía: la metáfora de la *familia*, que ha demostrado ser productiva para conceptualizar relaciones entre unidades lingüísticas (*familia de palabras*, *familia de lenguas*), designa con mayor nitidez la existencia de vínculos entre los géneros y fundamentalmente permite expresar la idea de que los miembros de la familia desempeñan distintos roles en el marco general accional que les da origen y sentido» (CIAPUSCIO, 2009, p. 39).

normativas primarias y secundarias. A modo de ejemplo, la tabla que se ofrece a continuación resume la frecuencia, en el corpus de estudio, en la LGT y en el RGR, de algunas locuciones empleadas para citar normas, a saber, *según el art.**, *previst.* en el art.**, *establecid.* en el art.**, *{conforme a / según / a efectos de / de acuerdo con / de conformidad con / sin perjuicio de} lo dispuesto en el art.**, *fijad.* en el art.**. Para cada locución, se indica la frecuencia normalizada por millón (p.m.) y, como puede observarse, en los textos empleados por la Administración tributaria para comunicarse con el contribuyente, estas locuciones tienen una preminencia significativamente mayor que en los propios textos normativos. Obsérvese, además, que en el corpus ComTClar aparece un abanico más amplio de estas locuciones preposicionales típicas del registro legislativo; por ejemplo, entre aquellas que reflejan el esquema PARTICIPIO + EN+EL+ART.(ÍCULO), *fijad.* en el art.** se detecta solo en las comunicaciones de la Administración[7]:

	ComTClar	**LGT**	**RGR**
según el art.*	120,2 p.m.	26,02 p.m.	16,84 p.m.
previst.* en el art.*	545,92 p.m.	381,69 p.m.	505,08 p.m.
establecid.* en el art.*	691,16 p.m.	156,15 p.m.	319,88 p.m.
{conforme a / según / a efectos de / de acuerdo con / de conformidad con / sin perjuicio de} lo dispuesto en el art.*	616,03 p.m.	303,02 p.m.	589,26 p.m.
fijad.* en el art.*	220,37 p.m.	0 p.m.	0 p.m.

Tabla 1. Distribución de algunas locuciones que introducen referencias normativas.

Las consecuencias de esta hibridación se infieren fácilmente: la incorporación masiva en los textos de ComTClar de rasgos lingüísticos característicos del lenguaje técnico de leyes y reglamentos obstaculiza el acceso a importantes informaciones para el ciudadano no familiarizado con esta modalidad comunicativa. A la luz de lo expuesto, planteamos la hipótesis

7. En los textos de ComTClar, esta locución se especializa en la indicación de los plazos dentro de los cuales ha de abonarse la deuda y en la advertencia de las consecuencias de un eventual impago, p. ej. «Requiérase a los deudores para que efectúen el pago de la deuda tributaria no ingresada, advirtiéndoles que de no hacer el pago *en los plazos fijados en el artículo* 62.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se procederá al embargo de sus bienes».

de investigación que motiva el presente estudio: ¿las comunicaciones que la Administración tributaria envía a los contribuyentes durante las dos fases del procedimiento de recaudación presentan un grado de legibilidad / obscuridad textual mayor o menor en comparación con las fuentes normativas constantemente evocadas en dichas comunicaciones? En principio, el sentido común sugeriría que un mensaje dirigido al ciudadano de a pie debería de resultar más comprensible que un texto legislativo potencialmente dirigido a una pluralidad de destinatarios, con un grado variable de especialización (p. ej., la ciudadanía, las comunidades profesionales involucradas en la recaudación de impuestos, los asesores fiscales y las propias Administraciones tributarias centrales y periféricas). Adviértase, a este respecto, que el RGR es un texto normativo delegado de elaboración gubernamental, dirigido esencialmente a los funcionarios de la Administración tributaria o a profesionales de comunidades de práctica limítrofes (p. ej., asesores fiscales) y sorprende que, al contener una menor cantidad de referencias intertextuales, tenga un mayor grado de comprensibilidad que las comunicaciones destinadas a la ciudadanía. En los siguientes epígrafes procuraremos comprobar la validez de esta hipótesis recurriendo a los principales índices de lecturabilidad y a la metodología de la lingüística de corpus.

4. EL CORPUS COMTCLAR, LA LGT Y EL RGT: ÍNDICES DE LECTURABILIDAD Y ALGUNOS DATOS LEXICOMÉTRICOS

Una primera aproximación cuantitativa al corpus de enfoque y a los dos textos normativos de comparación (LGT y RGR) ha consistido en contrastar su lecturabilidad, un concepto que se distingue del de legibilidad. De hecho, si la *legibilidad* es el grado de facilidad para la lectura que puede ofrecer un texto, centrado principalmente en aspectos tipográficos, visuales o espaciales, por *lecturabilidad* se entiende

> «la facilidad que presentan los textos para ser leídos y comprendidos sin que el lector se vea obligado a realizar grandes esfuerzos. En este caso, los aspectos implicados están relacionados con la estructura de las frases y oraciones, la organización sintáctica de los párrafos, la dificultad del vocabulario elegido…, esto es, aspectos relacionados con la lingüística». (SUÁREZ y SUÁREZ, 2014).

Para realizar esta medición, hemos recurrido a la herramienta *Legible* (https://legible.es/), en línea y de acceso libre, que permite cuantificar el nivel de legibilidad de los textos según las fórmulas estadísticas de Fernández Huerta, Gutiérrez, Szigriszt-Pazos, INFLESZ y legibilidad μ. El cálculo de los índices obtenidos con las diferentes fórmulas se basa en varios criterios estadísticos como el promedio del número total de sílabas y de frases

por cada cien palabras (Fernández-Huerta); el número de frases, palabras y letras (Gutiérrez de Polini) o el número de palabras, la media del número de letras por palabra y la varianza total de los caracteres de un texto (legibilidad μ). Observando los datos obtenidos, los cuatro primeros índices de lecturabilidad no resultan de gran ayuda, ya que parecen sugerir que los textos del corpus ComTClar son ligeramente más fáciles de procesar que las fuentes del derecho tributario citadas en él, puesto que su nivel de dificultad se sitúa en valores normales y, aparentemente, para entenderlos el lector debe tener un número de años de escolarización (nivel de grado Crawford) levemente inferior (5,7 años, frente a 6,6 o 6,2). De mayor interés resulta, en cambio, el índice de legibilidad Mi (μ), elaborado por MUÑOZ BAQUEDANO y MUÑOZ URRA (2006), que parece demostrar que los documentos de la Administración tributaria presentan un grado de dificultad (43.69) bastante próximo al de los textos normativos de cotejo (39.55 y 41.87), puesto que, según este índice, los textos «difíciles» tienen un valor entre 31 y 50, siendo los más difíciles aquellos con el valor más bajo:

LGT			**RGR**		**ComTClar**	
índice	valor	dificultad	valor	dificultad	valor	dificultad
Fernández-Huerta	51,48	algo difícil	57,06	algo difícil	62,65	normal
Gutiérrez	35,87	normal	38,51	normal	41,34	normal
Szigriszt-Pasos	46,81	bastante difícil	52,2	normal	58,13	normal
INFLESZ	46,81	algo difícil	52,2	algo difícil	58,13	normal
legibilidad μ	39,55	difícil	41,87	difícil	43,69	difícil
nivel de grado Crawford	6,6		6,2		5,7	

Tabla 2. Comparación de los índices de lecturabilidad.

La confiabilidad de estos datos, sin embargo, es bastante limitada, como han demostrado ya varios estudios (entre ellos, HENRY, 1975) que han cuestionado el valor de los índices de legibilidad calculados solo a partir de reglas cuantitativas sobre la longitud máxima de las frases o párrafos, la cantidad de apariciones de determinadas categorías gramaticales en una

frase, etc. En realidad, estas variables no son necesariamente las causas de la complejidad, sino más bien «síntomas o "indicadores de su posible complejidad", es decir, aspectos que generalmente, aunque no de manera necesaria, suelen oscurecer la claridad del texto» (MONTOLÍO y LÓPEZ, 2008, p. 52). Por tanto, para tener una idea más fiable y objetiva de la complejidad estructural y semántica de los textos del corpus ComTClar, nos centraremos en datos lexicométricos recabados con la metodología de la lingüística de corpus (McENERY *et al*., 2006; McENERY y HARDY, 2012). En concreto, nos centraremos en la comparación de las primeras palabras clave de cada corpus (BAKER, 2004; GABRIELATOS, 2018) y en el cotejo de la relación estandarizada *type/token* (índice de la riqueza léxica [LAVIOSA,1998]), del promedio de palabras por frase y de la densidad léxica (STUBBS, 2002) de cada corpus. Por último, nos proponemos comparar la frecuencia relativa normalizada de formas no flexivas del verbo como el gerundio o el participio que, al no presentar un sujeto explícito[8] y al depender de otra forma verbal o elemento rector (MORENO, 2014; RODRÍGUEZ, 2022), funcionan como indicadores de posible complejidad sintáctica y cognitiva. Para afinar aún más el análisis contrastivo, observaremos la distribución de estas variables no solo en el corpus ComTClar, sino también en los dos géneros que conforman el subcorpus de la fase ejecutiva, a saber, la *providencia de apremio* y *diligencia de embargo*, por ser estos los textos más significativos del procedimiento de recaudación.

De entrada, un examen sumario de las palabras clave nos indica la prominencia discursiva de algunas unidades léxicas, como se nota en la tabla siguiente, que resume las primeras 15 palabras clave de los textos objeto de comparación, seguidas de su puntuación (o valor de *keyness*) entre paréntesis. La extracción de estas palabras se ha realizado a través de la plataforma Sketch Engine (KILGARRIFF *et al*. 2004), seleccionando como corpus de referencia Spanish Web 2018:

LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
autoliquidación (543,9)	apremio (801,7)	apremio (1672,6)	apremio (2857,8)	apremio (1559,5)
pecuniario (446,3)	aplazamiento (579,5)	LGT* (838,9)	LGT* (1090,1)	embargar (975,1)

8. Se exceptúan los casos del llamado *gerundio absoluto* que lleva un sujeto pronominal propio, normalmente pospuesto (p. ej., *diciéndomelo tú, me lo creo todo*, véase RODRÍGUEZ 2022: 75). Esta construcción, sin embargo, no aparece ni en el corpus de enfoque ni en los textos de comparación.

LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
reglamentariamente (434,4)	tercería (425,6)	apellidos (658,7)	recargo (876,1)	pagador (669,6)
tributario (420,8)	recaudatorio (409)	recargo (564,3)	RGR* (843,5)	intereses (644,8)
económico-administrativo (391,8)	subsección (406,1)	RGR* (510)	aplazamiento (674,2)	embargos (606,4)
subsección (314)	recaudación (338,6)	haciendas (357,3)	apellidos (666)	NIF (582,1)
apremio (194,3)	fraccionamiento (288,3)	identificador (339,7)	plazos (575,6)	recargo (562,1)
tributo (145,6)	enajenación (266,1)	d'hisenda (334,6)	AEAT (505,7)	LGT* (552,1)
llevanza (125)	embargar (245,2)	Cajamar (309,5)	Cajamar (425,9)	admva (541,4)
comprobación (121,3)	autoliquidación (218,4)	plazos (300,9)	notificador (423,9)	diligencia (511,5)
recargo (117,8)	incobrable (203,9)	intereses (295,3)	providencia (374,6)	habiéndose (462)
infracción (115,9)	timbrar (167,7)	aplazamiento (261,4)	identificador (340,7)	electrónicamente (457,7)
interposición (111,2)	justificante (156,9)	AEAT (254,4)	notificación (305,3)	d'hisenda (447,3)
supranacional (108,1)	depositario (153,3)	recaudación (235,1)	devengar (290,3)	RGR* (412,7)
retenedor (106,5)	recargo (140,7)	NIF (229,3)	ejecutivamente (275,6)	deudor (399,5)

Tabla 3. Primeras 15 palabras clave en los corpus de estudio y los textos normativos de referencia.

Tradicionalmente, las palabras clave (*keywords*) se han considerado como indicadores de la noción de *aboutness* (PHILLIPS, 1989), entendida como la comprensión de los conceptos principales, temas o actitudes que

vertebran un texto o corpus determinado. En realidad, las palabras clave pueden funcionar ya sea como indicios reveladores de la ontología del discurso (pistas de *aboutness*) o como índices de organización textual (BONDI, 2010). En el caso de las palabras clave que aparecen en la tabla 3, dejando de lado las *keywords* más obvias como *apremio, tributo, recargo, embargo, recaudación*, etc., que pertenecen al dominio del discurso tributario, mayor relevancia tienen, en cambio, las palabras clave con función de organización del discurso, por ejemplo las siglas LGT y RGR (señaladas con un asterisco), que presentan un alto valor de *keyness* en ComTClar y en los dos subcorpus de providencias de apremio y diligencias de embargo. De hecho, estas siglas desempeñan una función exofórica e introducen las referencias intertextuales analizadas en el epígrafe anterior, que entorpecen la lectura de los textos, dificultando la comprensión. Es interesante destacar su relevancia discursiva absoluta en los textos de la Administración tributaria, con una clara prevalencia en el género providencia de apremio, dato que corrobora la hipótesis de investigación inicial y que concuerda con lo indicado en la tabla 1. Asimismo, en el corpus de enfoque adquiere una relevancia textual especial el gerundio *habiéndose* (valor de *keyness*: 462), rasgo preponderante sobre todo en la textualidad de las diligencias de embargo, puesto que, en el 73,52% de los casos observados en ellas, esta palabra clave aparece en una construcción absoluta antepuesta a un acto de habla declarativo, p. ej.: «*No habiéndose satisfecho* la deuda descrita y de conformidad con lo señalado en el artículo 173 de la Norma 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, con esta fecha se formaliza la siguiente: DILIGENCIA DE EMBARGO». Como se verá en el epígrafe siguiente, esta estructura es clave en la (larga) lista de patologías textuales observables en ComTClar, ya que su alta frecuencia complica la organización sintáctica del mensaje y aumenta su oscuridad, suponiendo para el lector una sobrecarga cognitiva en la descodificación del mensaje. Un efecto parecido de extrañamiento y opacidad semántica produce la escritura consonántica abreviada «admva» (en lugar del adjetivo «administrativa»), clave en el subcorpus de diligencias de embargo (valor de *keyness* 541,4, p. ej., «Contra la resolución expresa o presunta de la reclamación económico-*admva*, que sí pone fin a la vía *admva*, podrá interponer recurso contencioso-administrativo, ante el Juzgado de lo Contencioso de Murcia»).

Ahondando más en otras variables que pueden revelar indirectamente el nivel de comprensibilidad / complejidad sintáctica de los textos, analizaremos brevemente la longitud de las oraciones, la variedad y la densidad léxica de los corpus y textos objeto de comparación. Para analizar las dos

primeras variables, nos hemos servido de la función «estadísticas» del programa WordSmith Tools 4.0 (SCOTT 2004), obteniendo los datos resumidos en la tabla siguiente:

	LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
ratio estandarizada type/token	31,85	31,15	30,57	29,07	29,18
longitud media de las oraciones (en n. de palabras)	33	29	32	31	38

Tabla 4. Valores de la relación Type/Token y de la longitud de las oraciones.

Como es sabido, la *ratio estandarizada type/token* (*Standardized Type/Token Ratio* STTR) indica la proporción entre el número total de palabras diferentes (*types*) y el número total de palabras (*tokens*) de un corpus o de un texto (BIBER, 1988). En términos generales, la STTR se utiliza como medida de la *variedad léxica* y, por consiguiente, un valor más alto de STTR indica una mayor riqueza léxica, ya que hay más palabras diferentes en relación con el número total de palabras. En el caso que nos ocupa, notamos que el corpus ComTClar y los documentos de la fase ejecutiva tienen una variedad léxica muy próxima a la que se observa en los textos normativos, lo cual puede ser un índice de cierta oscuridad semántica. En efecto, comunicaciones dirigidas al ciudadano lego con una variación léxica tan cercana a la de leyes y reglamentos pueden percibirse como excesivamente complejas, especialmente si recurren a términos técnicos o vocabulario especializado. En cambio, una STTR más baja puede estar asociada con textos más comprensibles, especialmente si se utiliza un vocabulario menos variado y de la lengua común, agilizando la lectura a audiencias menos familiarizadas con las convenciones del discurso jurídico-administrativo. De todos modos, la relación entre el valor estandarizado de la TTR y la complejidad / comprensibilidad de los textos no es unívoca y depende de varios factores como el contexto, la organización del mensaje y las características de la audiencia. En cambio, la longitud de las oraciones medida por número de palabras es un índice más transparente de la posible dificultad que el texto plantea, ya que un promedio alto de palabras por oración suele sugerir una mayor complejidad sintáctica (*grammatical intricacy*, en la terminología de HALLIDAY [2008]). De hecho, oraciones más largas pueden contener estructuras sintácticas más intricadas y un mayor grado de hipotaxis, con incisos y múltiples cláusulas de diferente rango. Los datos de la tabla 4 indican que, en el corpus ComT-

Clar, la longitud media de las frases es muy cercana o incluso superior a la de las normas tributarias, como en el caso de las diligencias de embargo, que presentan un promedio de 38 palabras por oración. Comunicaciones con una complejidad estructural comparable a la de los textos normativos representan un desafío para la comprensión del ciudadano de a pie, sin olvidar que la mayoría de los manuales de estilo recomiendan evitar el exceso de subordinación y redactar oraciones de un máximo de 25-30 palabras (BARTOLOMÉ *et al*., 2023; MONTOLÍO y TASCÓN, 2020).

Por último, la *densidad léxica* (URE, 1971; HALLIDAY, 1989; STUBBS, 1996) se refiere a la proporción de palabras semánticamente plenas (sustantivos, verbos, adjetivos, adverbios y numerales) respecto a las palabras semánticamente vacías que desempeñan funciones gramaticales (pronombres, preposiciones, determinantes y conjunciones). Una de las maneras más sencillas para calcular este valor es a través de la fórmula $L_d = (N_{lex}/N)$ *100*, donde L_d es la densidad léxica, N_{lex} es el número de palabras semánticamente plenas y N es el número total de palabras del corpus o del texto analizado. Esta relación puede influir en el grado de comprensibilidad, ya que un documento que presenta una alta densidad léxica suele ser más rico en contenido y, en general, se asocia con un registro más formal, académico o técnico. En ComTClar, el valor de la densidad léxica es casi idéntico al que se observa en los textos normativos, mientras que las diligencias de embargo presentan incluso una carga informativa superior, como se ve en la tabla n. 5:

	LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
N tokens	115.276	59.397	199.664	65.491	42.321
N [sustantivos]	28.380	14.068	57.297	18.139	12.304
V [verbos]	12.643	6.047	19.558	6.475	4.496
A [adjetivos]	8.512	3.271	14.603	4.520	2.897
R [adverbios]	1.907	787	3.234	1.118	650
Z [numerales]	3.478	1.782	5.933	2.402	1.090
L_d	**47,64 %**	**43,69 %**	**47,42%**	**46,19%**	**48,07%**

Tabla 5. Valores de la densidad léxica en el corpus de estudio y en los textos de cotejo.

4.1. EL GERUNDIO COMO INDICADOR DE COMPLEJIDAD ESTRUCTURAL

Al comentar la tabla 3, vimos cómo entre las primeras quince palabras clave del subcorpus de diligencias de embargo aparece un verbo auxiliar en gerundio (*habiéndose*, con una puntuación de 462). También destacamos (§ 3) cómo un análisis de concordancias de las palabras funcionales clave puede revelar pautas recurrentes en la organización de los textos (SCOTT y TRIBBLE, 2006) que, en el caso que nos ocupa, son capaces de desvelar el grado de comprensibilidad y complejidad sintáctica del corpus estudiado. La preeminencia del gerundio entre los elementos léxicos clave nos motiva a incluirlo entre los elementos gramaticales mayormente sospechosos de producir oscuridad textual en las comunicaciones de la Administración tributaria, debido a sus propiedades morfológicas y funciones sintácticas. En cuanto forma no flexiva del verbo, al igual que el infinitivo el gerundio carece de marcas de persona, número, tiempo y modo y puede ser simple (*embargando*) o compuesto (*habiendo embargado*) (véase RAE / ASALE, 2009, pp. 2037-2044). Con respecto a su distribución en la oración, la NGLE (RAE / ASALE, 2009, pp. 2041-2043) identifica tres grandes categorías de gerundio: a) el *perifrástico* (escasamente detectado en el corpus de estudio, p. ej., «el embargo de los créditos que se *vayan generando*»); b) el *interno*, definido también como *circunstancial*, que funciona sintácticamente como modificador adjunto o predicativo con función adverbial (p. ej., «el pago puede realizarse presencialmente, en las oficinas y sucursales bancarias de las Entidades adheridas […] *utilizando* el documento de pago que acompaña esta providencia de apremio»); c) el *externo* o *absoluto*, llamado también *gerundio temático* o *de tópico*, que —en ComTClar— suele aparecer al comienzo de un período y separado de la oración principal por una pausa (p. ej., «*Tratándose de* créditos de tracto sucesivo derivados de un contrato en vigor con el obligado al pago, […][el embargo] no debe cesar en la práctica de retenciones hasta que [el deudor] satisfaga el importe total […]»).

Este último tipo de gerundio es particularmente frecuente en ComTClar, con respecto a los textos normativos de comparación, e introduce una complicación estructural y cognitiva, puesto que requiere que el lector reconstruya relaciones lógicas de dependencia complejas, aún más oscurecidas por las convenciones y las patologías recurrentes en el registro jurídico-administrativo. Un ejemplo de ello se observa en el fragmento siguiente, extraído de una diligencia de embargo:

> «*Habiendo sido notificadas,* de acuerdo con lo legalmente establecido, las providencias de apremio de las deudas descritas anteriormente sin que el obli-

> gado haya efectuado el pago de las mismas en el plazo de ingreso establecido al efecto y *no siendo suficientes* los bienes embargados o *desconociéndose* la existencia de otros que figuren antes en el orden de prelación de embargo, SE DECLARAN EMBARGADOS los bienes inmuebles que a continuación se describen, para cubrir el importe de la deuda no ingresada en periodo voluntario».

Reconstruir los valores lógicos de los gerundios simples y compuestos y relacionarlos con el verbo rector del fragmento citado supone una operación cognitiva de cierta dificultad, que no está siempre al alcance del ciudadano común. Según la hipótesis psicolingüística evolutiva (VIGOTSKY, 1982), orientarse en un dédalo de subordinadas presupone haber desarrollado una capacidad avanzada de reunir alrededor de un mismo tema un mayor número de ideas (complejidad numérica), que resultan cada vez más interrelacionadas y matizadas (complejidad cualitativa). Por desgracia, se trata de una competencia no siempre al alcance del ciudadano común. Y es que el gerundio entraña de por sí un escollo cognitivo de descodificación, ya que las diferentes lecturas que admite «no obedecen a una relación fija entre proyección de determinados rasgos sintácticos e interpretación» (RODRÍGUEZ, 2022, pp. 80-81) y, por tanto, su interpretación depende de factores sintácticos y semánticos externos al grupo verbal que encabeza. De hecho, «esta interpretación afecta a la temporalidad, a la referencia de su sujeto si es tácito, y al vínculo semántico (causal, modal, condicional, concesivo, etc.) que se establece entre el gerundio y el predicado al que este modifica» (RAE / ASALE, 2009, pp. 2037). Con independencia de su valor lógico, la primera dificultad que plantea el gerundio consiste en identificar su sujeto tácito, que debería coincidir con el sujeto de la oración principal. Esta identificación se vuelve problemática cuando, como en el ejemplo anterior, el gerundio absoluto, simple o compuesto, aparece en posición inicial de párrafo o de texto (*Habiendo sido notificadas*) y seguido de una serie de subordinadas en cascada, las cuales también contienen otros gerundios (*no siendo suficientes*, *desconociéndose*). Debido al esfuerzo de procesamiento que supone, esta estructura es altamente ineficaz en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía, ya que trastoca el orden sintáctico no marcado SVO, aumentando la *distancia de dependencia* entre el verbo principal y la información aportada por el gerundio, que funciona como *marco circunstancial* del discurso[9] (FUENTES, 2007). El concepto de distancia de dependencia se debe a la gramática de dependencias (TESNIÈRE, 1959a, 1959b), precursora de los sistemas de traducción automática y de los analizadores sintácticos o *parsers* contemporá-

9. En palabras de FUENTES (2007: 20), los marcos circunstanciales «constituyen el contexto de lo afirmado, el ámbito en el que tiene lugar o pueden afirmarse estos hechos, y el marco argumentativo en que funcionan» (Véase también MORENO 2014).

neos, y consiste en el número de palabras que median entre dos elementos relacionados sintácticamente entre sí (una «cabeza» y un «dependiente»). Es obvia la relevancia no solo gramatical de esta noción sino, sobre todo, cognitiva, puesto que la distancia de dependencia se ha tomado como unidad de medida de la complejidad sintáctica de los textos y de la dificultad cognitiva que entraña su procesamiento:

> «Dependency distance (length) not only reflects the syntactic processing and comprehension (Gibson and Warren, 2004; Phillips *et al.*, 2005; Wagers and Phillips, 2014), but also demonstrates the syntactic complexity in language production and comprehension (Roark *et al.*, 2007; Demberg and Keller, 2008). […] "Dependency distance" can be used to measure the depth of humans» processing of sentences (Hudson, 2007; Liu, 2008; Liu *et al.*, 2017), and the method is also applicable to measuring the depth of humans processing of discourse». (SUN / XIONG 2019: 3, 7).

Sin pretender adentrarnos en la exploración cuantitativa de un árbol de dependencia sintáctica, capaz de formalizar las relaciones entre las unidades discursivas del corpus ComTClar, basta destacar aquí que un somero análisis de concordancias del gerundio en el corpus de enfoque ha evidenciado la aparición del gerundio en contextos de elevada complejidad estructural y de exceso de subordinación. Cuando los gerundios se acumulan en contextos sintácticos parecidos, es difícil relacionarlos con el verbo flexionado que los rige, que puede encontrarse a una distancia significativa. En estos contextos, cuesta identificar el sujeto agentivo y «entender, clara y rápidamente, quién lleva a cabo la acción y cuándo lo hace» (MONTOLÍO y GARCÍA, 2023, p. 25). Asimismo, entre el gerundio externo en posición inicial y el verbo rector pueden intercalarse más gerundios, sin un claro criterio coherente de selección de las formas simples y compuestas, como en el ejemplo que se ofrece a continuación:

> *«Tramitándose* expediente administrativo de apremio para el cobro de deudas correspondientes al obligado al pago arriba identificado, y *habiendo transcurrido* el correspondiente plazo de ingreso sin que haya atendido el pago, SE DECLARAN EMBARGADOS los bienes y/o derechos que se indican a continuación, […]».

En este caso, la posición temática del gerundio externo tiende a activar, por defecto, el valor temporal de anterioridad y la significación perfectiva (RAE / ASALE, 2009, pp. 2042-2043) y, por tanto, lo esperable, por simetría lógica, sería la selección de dos gerundios compuestos, el segundo en anáfora directa con el primero (*Habiéndose tramitado … y habiendo transcurrido…*). Estas incoherencias sintácticas se mezclan con los demás usos incorrectos del gerundio (de posterioridad, conclusión, consecuencia, condicio-

nal, especificativo y de enlace, véase RAE / CGPJ, 2017, pp. 63-65), configurando una sintaxis excéntrica en la cual no es raro encontrar oraciones con un gerundio externo, en posición temática, sin un verbo rector. En el ejemplo siguiente, el gerundio de enlace *significándole* carece de un verbo principal y equivale a una variante estilística de un acto declarativo en presente de indicativo (*Asimismo, le significamos ~ le informamos de que*):

> «CEDULA DE NOTIFICACION Y REQUERIMIENTO DE PAGO Notificación: D./Dña. CERTIFICA: Que según lo dispuesto en el artículo 167 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre, y lo establecido en los artículos 104 y 105 del Reglamento General de Recaudación aprobado por R.D. 1684/1990, de 20 de diciembre, el contribuyente a que se refieren los datos incluídos [*sic*] en la presente cédula de notificación, no ha satisfecho sus deudas a la Hacienda municipal dentro del periodo voluntario de cobro, fecha a partir de la cual comenzará el devengo de los intereses de demora. *Significándole* que se ha iniciado el periodo ejecutivo de cobro aunque, por impedimento legal, no pueda dictarse la correspondiente Providencia de Apremio contra dicho Organismo Público. Lo que le notifico a Vd. de conformidad con lo dispuesto en los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003 General».

La complejidad estructural generada por estos usos no normativos del gerundio se ve incrementada por la acumulación de *considerandos*, que introducen las razones esenciales que preceden y sirven de apoyo a una resolución de la administración tributaria. A menudo, la distancia entre el primer *considerando* y el verbo principal es tan amplia que pone a prueba la capacidad de procesamiento y la memoria operativa de los lectores más instruidos y expertos. En el fragmento que sigue, las extensas citas entrecomilladas de normas legales, la profusión de términos técnicos (p. ej., *devengo del impuesto, efectos catastrales, sujetos pasivos*), de adjetivos inusuales en el uso común («declaraciones *conducentes* a su inscripción en el Catastro inmobiliario») y de incisos («visto cuanto antecede así como el informe previo favorable emitido por la Asesoría Jurídica municipal») son poderosos obstáculos a la comprensión del mensaje, tanto que la distancia de dependencia que media entre el primer «considerando» y el verbo impersonal rector (*procede la declaración de responsabilidad*) es de nada menos que 178 palabras (cursiva y negrita añadidas):

> «*Considerando que* el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, establece en su artículo 75.3 que los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales, y que el artículo 76.1 del

mismo texto legal obliga a los sujetos pasivos a formalizar las declaraciones conducentes a su inscripción en el Catastro Inmobiliario. *Considerando, también, que* el artículo 64 del mismo texto enunciado establece: "En los supuestos de cambios por cualquier causa en la titularidad de los derechos a que se refieren los artículos 61 y 63 de esta ley, 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". Es por lo que, visto cuanto antecede así como el informe previo favorable emitido por la Asesoría Jurídica municipal, **procede la declaración de responsabilidad contra el propietario actual de los inmuebles objeto de este expediente**, por afección de dichos bienes, al amparo de lo previsto en el artículo 64 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales».

Por último, los datos de la tabla 6 resumen la frecuencia absoluta y normalizada por millón[10] (p.m.) del gerundio simple, compuesto y con pronombre enclítico (p. ej., *tratándose, requiriéndole, habiéndose*, etc.) en los corpus de estudio y los textos normativos de comparación. Una simple mirada a estos datos permite inferir que las complicaciones sintácticas y las «patologías textuales» asociadas a los usos del gerundio deben de ser, con diferencia, más frecuentes en ComTClar y en sus dos subcorpus.

	LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
N tokens	115.276	59.397	199.664	65.491	42.321
gerundio simple	190 1.648,22 p.m.	109 1.835,11 p.m.	769 3.851,47 p.m.	264 4.031,09 p.m.	164 3.875,14 p.m.
gerundio compuesto	6 52,05 p.m.	4 67,34 p.m.	115 575,97 p.m.	37 564,96 p.m.	28 661,61 p.m.
gerundio con pronombres enclíticos	47 407,72 p.m.	37 622,93 p.m.	215 1076,81 p.m.	101 1542,2 p.m.	34 803,38 p.m.

Tabla 6. Frecuencia del gerundio en el corpus de estudio y en los textos de cotejo.

10. Datos recabados mediante la función CQL (*Computer Query Language*) de Sketch Engine, que permite detectar patrones sintácticos en el corpus de enfoque.

4.2. EL PARTICIPIO COMO INDICADOR DE COMPLEJIDAD ESTRUCTURAL

Otra forma no personal del verbo que puede contribuir a la oscuridad textual en los géneros discursivos que nos ocupan y que, por tanto, puede representar un posible objeto de clarificación textual es el participio, tanto de presente (o activo) como pasado (o pasivo), rasgo discursivo típico del lenguaje jurídico (cf. HERNANDO CUADRADO, 2003, pp. 24-25). Por lo que se refiere al participio activo, se trata de una forma abundante en el español antiguo (RAE / ASALE, 2009, p. 2086) pero inexistente en el español moderno, que lo considera como un adjetivo deverbal. En el lenguaje jurídico se encuentra como forma arcaica que puede desempeñar la función de adjetivo, equivalente a una subordinada de relativo (p. ej., Cuando se trate de un crédito *pendiente* de facturar, se hará constar en el campo […]) o de sustantivo (p. ej., Que el *contribuyente* a que se refiere el presente documento no ha satisfecho las deudas que se detallan […]).

En línea con el planteamiento expuesto en §4.1, hemos interrogado el corpus mediante la función CQL para identificar y comparar la distribución de los participios de presente y pasado en los textos objeto de estudio y nos hemos fijado, desde el punto de vista más cualitativo, en el papel que estas formas no personales del verbo desempeñan como indicadores de complejidad textual y cognitiva. La tabla 7 resume su frecuencia absoluta y normalizada por millón de palabras (p.m.).

Desde el punto de vista cuantitativo, se puede observar una frecuencia de uso más marcada de estas formas verbales en el corpus ComTClar y en sus dos subcorpus que en los textos normativos de referencia. Cabe destacar también el alto porcentaje de participios de presente en función de adjetivo en el subcorpus de providencias de apremio (10.627, 41 p.m.), que sobresale en comparación con los demás textos.

	LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
N tokens	115.276	59.397	199.664	65.491	42.321
Part. de pres. SUST	157 1.361,94 p.m.	96 1.616,24 p.m.	751 3.761,31 p.m.	97 1.481,11 p.m.	220 5.198,36 p.m.

	LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
Part. de pres. ADJ	530 4.597,66 p.m.	342 5.757,86 p.m.	1.825 9.140,35 p.m.	696 10.627,41 p.m.	329 7.773,91 p.m.

Tabla 7. Frecuencia del participio de presente en función de sustantivo y adjetivo en el corpus de estudio y en los textos de cotejo.

Estos datos cuantitativos se ajustan a las distribuciones de frecuencias del gerundio (cf. tabla 6) y, como en el caso de esta forma verbal no personal, pueden representar indicadores de complejidad sintáctica. Las tablas 8 y 9 ofrecen una síntesis de la frecuencia normalizada p.m. de los primeros 5 participios de presente, en función de sustantivo y adjetivo respectivamente, y añaden una dimensión cualitativa complementaria a los datos cuantitativos presentados en la tabla 7:

LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
expediente (477,11p.m.)	expediente (437,73 p.m.)	expediente (2.629,41 p.m.)	contribuyente (1.450,58 p.m.)	expediente (4.324,09 p.m.)
contribuyente (320,96 p.m.)	solicitante (387,22 p.m.)	contribuyente (1.472,47 p.m.)	representante (564,96 p.m.)	contribuyente (1.299,59 p.m.)
representante (277,59 p.m.)	justificante (252,53 p.m.)	representante (370,62 p.m.)	expediente (229,03 p.m.)	justificante (212,66 p.m.)
justificante (242,89 p.m.)	causante (84,17 p.m.)	justificante (175,29 p.m.)	justificante (198,50 p.m.)	contribuyente (165,40 p.m.)
reclamante (147,47 p.m.)	representante (50,50 p.m.)	adquirente (145,24 p.m.)	delegante (45,80 p.m.)	representante (94,51 p.m.)

Tabla 8. Primeros 5 participios de presente con función de sustantivo en los textos comparados.

LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
siguiente (1.847,73 p.m.)	competente (2.104,48 p.m.)	siguiente (4.076,84 p.m.)	siguiente (5.313,70 p.m.)	siguiente (2.929,98 p.m.)
competente (1.040,97 p.m.)	siguiente (993,31 p.m.)	presente (2.444,10 p.m.)	presente (2.015,54 p.m.)	presente (2.339,26 p.m.)
correspondiente (858,80 p.m.)	correspondiente (959,64 p.m.)	pendiente (1.342,25 p.m.)	pendiente (1.099,38 p.m.)	pendiente (1.228,70 p.m.)
resultante (303,61 p.m.)	procedente (202,03 p.m.)	correspondiente (1021,71 p.m.)	correspondiente (809,27 p.m.)	correspondiente (1.157,81 p.m.)
pendiente (260,24 p.m.)	pendiente (151,52 p.m.)	suficiente (515,86 p.m.)	suficiente (748,19 p.m.)	suficiente (1.086,93 p.m.)

Tabla 9. Primeros 5 participios de presente con función de adjetivo en los textos comparados.

En general, las formas (*types*) presentes en las colecciones textuales de referencia son parecidas y tienen una distribución similar en los textos cotejados, lo cual nos permite confirmar dos intuiciones (cf. §1): en primer lugar, las fuentes normativas tributarias (LGT y RGR) y los textos administrativos derivados (ComTClar) se basan sustancialmente en el mismo discurso, expresado en una familia de géneros aledaños; en segundo lugar, el lenguaje de las normas que regulan el procedimiento de recaudación tributaria acaba contaminando e hibridando, también a nivel léxico, las comunicaciones destinadas a la ciudadanía.

Por lo que se refiere a los sustantivos (tabla 8), es interesante subrayar que en las primeras posiciones encontramos participios de presente clave en el discurso tributario como *expediente* o *justificante* y *contribuyente*, que

cosifican y deshumanizan el discurso. Si la despersonalización es una característica textual previsible en el discurso normativo, en un corpus de textos aplicativos dirigidos al ciudadano resulta, en cambio, un recurso problemático que influye en la complejidad léxica y textual, sobre todo cuando, en el marco del mismo texto, no se usa un criterio coherente para dirigirse al destinatario de las comunicaciones de Hacienda, apelado ora como *contribuyente* (o *deudor* u *obligado al pago*), ora recurriendo a la forma impersonal *se* o, muy raramente, al pronombre personal *usted*. Tales incoherencias en el uso de las formas (im)personales y alocutivos influye negativamente en la redacción de estos textos administrativos (cf. también §5). Además, como veremos más adelante, referirse a las personas implicadas en un procedimiento administrativo con estos alocutivos no responde a los principios de cortesía verbal (cf. MONTOLÍO y GARCÍA, 2023, p. 31-33) que deberían guiar toda comunicación clara y cortés, donde es recomendable recurrir al tratamiento personal (p. ej., *usted*), preferible al tratamiento deshumanizante (p. ej., *contribuyente*).

Por lo que atañe a los adjetivos (tabla 9), destaca y no sorprende la frecuencia más marcada del adjetivo *pendiente* en ComTClar (y en sus dos subcorpus) frente a la LGT y al RGR, debido a los distintos propósitos comunicativos de las dos colecciones textuales.

Más interesantes a nivel discursivo son los resultados relativos al participio pasado y, en particular, al ablativo absoluto (o cláusula absoluta), tan utilizado en el lenguaje jurídico y en los géneros objeto de investigación.

El participio pasivo es una forma verbal no personal que, de manera similar al adjetivo, funciona como complemento del nombre en el interior de un grupo sintagmático nominal (p. ej., […] sancionables con una multa pecuniaria *prevista* en el artículo 203 de la LGT […]), pudiendo incluso ir precedido de artículo (p. ej., Salvo lo *dispuesto* en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley […]); puede formar parte de una proposición subordinada circunstancial que con frecuencia constituye una cláusula absoluta (p. ej., *Cubierto* por pago el total de la deuda, se podrá exigir los intereses de demora) (HERNANDO CUADRADO, 2003. pp. 23-24).

Mediante la función CQL de Sketch Engine hemos interrogado los corpus y los textos de cotejo con vistas a detectar y comparar la incidencia de la cláusula absoluta (participio pasado en posición inicial), cuyo abuso en el lenguaje jurídico es considerado una de las patologías textuales que es recomendable corregir en aras de una redacción más clara. En efecto, la ambigüedad o la dificultad para identificar al sujeto tácito de un verbo

expresado en forma no personal se puede manifestar en muchas ocasiones en el empleo de participios pasados (MONTOLÍO *et al*. 2011: 98) y las cláusulas de participio absoluto causan a menudo anacolutos y truncamientos que complican la comprensión textual (2011: 23).

La tabla 10 resume las frecuencias absolutas y normalizadas (p.m.) de las cláusulas de participio absoluto en el corpus de estudio y en los textos normativos de referencia.

	LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
N tokens	115.276	59.397	199.664	65.491	42.321
Part. pasado (cláus. abs.)	34 294,94 p.m.	35 589, 25 p.m.	62 310,52 p.m.	11 167,96 p.m.	15 354,43 p.m.

Tabla 10. Frecuencia del participio pasado en posición inicial en el corpus de estudio y en los textos de cotejo.

Desde el punto de vista cuantitativo, la presencia de ablativos absolutos en posición inicial no es muy significativa. La distribución de frecuencias de uso de la cláusula absoluta en la tabla 10 denota una alta incidencia de esta construcción en RGR (589,25 p.m.); el subcorpus de diligencias de embargo sigue una tendencia distribucional similar (incluso superior) a la de ComTClar y el subcorpus de providencias de apremio presenta un porcentaje inferior de participios pasados. Con todo, ComTClar (310,52 p.m.) presenta una frecuencia superior de ablativos absolutos en comparación con la LGT (294,94 p.m.), dato que sorprende considerando que se trata de textos dirigidos a los ciudadanos y confirma que la sintaxis sigue siendo un problema de redacción que hay que solucionar para una comunicación tributaria realmente clara.

Desde una perspectiva (cuanti-)cualitativa es interesante estudiar los valores discursivos y las funciones sintácticas y semánticas desempeñadas por las cláusulas de participio absoluto en los textos objeto de estudio. Desde el punto de vista semántico, las construcciones absolutas pueden expresar un vínculo temporal, causal, concesivo o condicional (RAE / ASALE, 2009, pp. 2903-2905). En el discurso tributario encontramos tres valores principales adyacentes (temporal, condicional y causal), que se resumen en los siguientes ejemplos:

- *Cubierto* por pago el total de la deuda, se podrá exigir los intereses de demora (temporal).
- *Cumplido* el plazo sin haber atendido este requerimiento se le tendrá por desistido de su petición y se procederá al archivo del expediente (condicional).
- *Dictadas* y *notificadas* las correspondientes providencias de apremio y habiendo transcurrido el plazo para el pago de la deuda sin que se haya satisfecho, le comunicamos que el Gerente del Institut Municipal d'Hisenda ha declarado el embargo de la cantidad correspondiente a la devolución tributaria que tramita la Agencia Estatal de Administración Tributaria a su favor (causal).

La tabla 11 resume la interpretación semántica de estos valores en el corpus de estudio y sus subcorpus y los textos normativos de referencia (los valores se expresan considerando la frecuencia absoluta de estas construcciones indicada en la tabla 10). Este tipo de análisis arroja resultados interesantes y relevantes para las finalidades de este trabajo.

	LGT	RGR	ComTClar	Prov. Apremio	Dil. Embargo
Temporal	21/34	22/35	37/62	2/11	3/15
Condicional	13/34	13/35	18/62	5/11	11/15
Causal	-	-	7/62	4/11	1/15

Tabla 11. Valores del ablativo absoluto en el corpus de estudio y en los textos de cotejo.

En primer lugar, en la LGT y en el RGR predominan cláusulas de participio con valor temporal (62%). Se trata de un uso neutral, que presenta la información de forma objetiva, con el estilo normativo y el valor deóntico típico del futuro en los textos legislativos (p. ej., *Practicadas* las rectificaciones oportunas, se dictará el acuerdo de publicación). Si se analizan las temporales en el corpus ComTClar (60%), no sorprende que la casi totalidad de ejemplos se encuentre en los géneros de recaudación voluntaria (*liquidación* y *aviso de padrón*, § 3), en los que el emisor se acerca al ciudadano con más «suavidad»[11] . El tono es neutral y la información (exigencia de cobrar) se

11. Véanse los siguientes ejemplos sacados de ComTClar y relativos a la fase de recaudación voluntaria (cf. §3): *Transcurrido* ese plazo, se exigirá el 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como los intereses de demora correspondientes (notificación de liquidación); *Finalizado* el periodo voluntario de pago, los recibos pendientes

presenta como hecho incontrovertible, resultado de la aplicación de una norma. En cambio, en el discurso tributario de la recaudación ejecutiva (*providencias de apremio* y *diligencias de embargo*) prevalecen las oraciones hipotéticas con el siguiente patrón sintáctico: *participio pasado* + *sin que*[12] / *sin* + *infinitivo* [prótasis] + *futuro* [apódosis]. En la prótasis (subordinada hipotética), el valor de la oración está marcado ilocutivamente (exhortación / amenaza), en línea con las características de estos géneros discursivos (p. ej., *Transcurrido* un mes desde la interposición del recurso de reposición *sin que* recaiga resolución expresa, *se entenderá desestimado*, quedando expedita la vía contencioso-administrativa por plazo de 6 meses). El uso de estas hipotéticas con valor amenazante es más significativo en el subcorpus de diligencias de embargo que en las providencias de apremio, lo cual confirma que el tono general de las comunicaciones de la AEAT se hace cada vez más imperativo y amenazante, a medida que el tiempo avanza sin que el contribuyente haya liquidado su deuda (cf. §2). En efecto, en el caso de las diligencias de embargo, se aprecia un tono inevitablemente más perentorio y menos amigable, puesto que el emisor ya tiene el poder de imponerse, debido a la finalización del plazo voluntario de ingreso, y esto determina la frecuencia más marcada de cláusulas absolutas con valor hipotético amenazante en los géneros característicos de la última fase del procedimiento de apremio, a saber, en las diligencias de embargo.

En todos estos casos de cláusulas absolutas, el discurso tributario se hace totalmente impersonal, dado que nunca se emplean pronombres personales (como *usted*) ni participios de presente en función de sustantivos (como *contribuyente*) o *deudor*, *obligado al pago*, sustituidos por la única forma impersonal *se*, rasgos morfosintácticos que van en detrimento de la comunicación tributaria clara.

5. IMPLICACIONES PARA UNA REDACCIÓN CLARA

Tanto el gerundio (simple y compuesto) como el participio (de presente y pasado, especialmente en posición inicial), así como los demás índices lexicométricos mencionados en este estudio, influyen en la complejidad textual del discurso tributario al ser formas verbales que ocultan al emisor,

---

se incrementarán con los recargos, intereses y si cabe, costas del procedimiento (aviso de padrón); *Finalizado* dicho plazo se exigirá el recargo de Apremio del 20% más los intereses de demora (notificación de liquidación).

12. Es interesante observar la distribución de frecuencia de *sin que* en los corpus y textos de cotejo: LGT: 60 (554.32 p.m.); ComTClar: 159 (796.34 p.m.); providencias de apremio: 45 (687.12 p.m.); diligencias de embargo: 71 (1,677.65 p.m.). Los datos confirman empíricamente su frecuencia superior en el último subcorpus.

quien suele esconderse detrás de un *se* impersonal, alejándose de los destinatarios que deberían representar el foco real de estas comunicaciones. Los ejemplos mencionados en §4.1 y §4.2 demuestran cómo, tanto en los textos de ComTClar como en los de la LGT y el RGR, no se establece ningún tipo de diálogo con el lector, que nunca se siente interpelado directamente. Las formas verbales y el léxico especializado empleado despersonalizan el discurso, infringiendo de esta forma uno de los principios basilares de la comunicación jurídica clara: el diálogo amable y formal con el lector (MONTOLÍO y GARCÍA, 2023, pp. 28-40). Establecer un diálogo *yo-usted* acerca a los interlocutores, los implica en el intercambio comunicativo; el destinatario, especialmente si es un ciudadano, se sentirá más próximo a la Administración tributaria (2023, p. 29). Interpelar directamente al lector tratándolo de *usted* refleja una cortesía particularmente necesaria cuando en los documentos se señalan acciones de obligado cumplimiento para su destinatario (2023, p. 30). Para conseguir una comunicación cortés y clara, es especialmente importante prestar atención a cómo el emisor se dirige a las personas que intervienen en un procedimiento (2023, p. 32).

En los textos de nuestro corpus, en cambio, la creación de escenarios (p. ej., *Cumplido* el plazo sin haber atendido este requerimiento se le tendrá por desistido de su petición y se procederá al archivo del expediente) no responde a estrategias de cortesía verbal (2023, p. 29-32), puesto que no hay tratamientos personales (p. ej. *usted*) o expresión amable de una acción obligatoria. En cambio, estas oraciones se pueden percibir como verdaderos actos que amenazan a la imagen del destinatario (*face-threatening acts*, FTA, cf. BROWN y LEVINSON [1987]) puesto que contienen palabras con una carga connotativa desvalorizante o negativa en el marco de un discurso esencialmente deshumanizante.

La tabla 12 presenta un ejemplo paradigmático de estas patologías comunicativas y propone dos versiones alternativas que hacen hincapié en las recomendaciones de la Guía de redacción judicial clara (MONTOLÍO y GARCÍA, 2023) y en las estrategias de «dulcificación» del mensaje que derivan de la teoría del *nudge*[13] (THALER y SUNSTEIN, 2008; MONTOLÍO *et al*., 2022).

13. Se trata de una teoría que nace en el ámbito de las ciencias del comportamiento que aplica saberes interdisciplinares a cómo conducir los procesos de elección de las personas mediante leves *empujoncitos* o *acicates* (*nudges*), diseñados por expertos conductuales a fin de dirigir la decisión de los individuos hacia acciones positivas tanto para sí mismos como para el bien común. Esta teoría encuentra un terreno fértil de aplicación en la lingüística y, en el caso que nos ocupa, en la comunicación de las Administraciones, dado que conseguir que un mensaje sea simple (claro, fácil) es ya en sí un gran *nudge* (cf. MONTOLÍO *et al*., 2022, pp. 134-135).

Versión no recomendada (ComTClar)	Versiones alternativas
Vencido el plazo de pago sin que se haya realizado éste se procederá al embargo de sus bienes y derechos en cantidad suficiente para cubrir el importe de la deuda, recargo, intereses de demora y costas del procedimiento.	a) Si el plazo vence sin que usted haya pagado, nuestra Administración se verá obligada a embargar sus bienes y derechos en una cantidad correspondiente a la deuda, recargo, intereses de demora y costas del procedimiento. b) Si usted deja vencer el plazo de pago sin realizarlo, nos veremos obligados a embargar sus bienes y derechos por un monto suficiente para cubrir el importe de la deuda, recargo, intereses de demora y costas del procedimiento.

Tabla 12. Propuesta de reescritura de un párrafo de un texto administrativo (ComTClar).

En las dos propuestas se interpela directamente al destinatario utilizando el pronombre personal *usted*, se introduce una apelación directa evitando también las formas impersonales (*se procederá*), se incluye un sujeto concreto de la acción (*nuestra Administración* o *nos veremos*) y una forma cortés (*se verá obligada* / *nos veremos obligados*), y se simplifica la estructura sintáctica *en una cantidad suficiente para cubrir el importe*, dejando invariados los términos especializados que vehiculan conceptos jurídicos específicos que no se pueden reformular.

6. CONCLUSIONES

El trabajo realizado en este capítulo, que no tiene pretensión de exhaustividad como primer acercamiento empírico al complejo universo discursivo de la comunicación tributaria, ha permitido contestar fehacientemente a la pregunta de investigación presentada en §1. Nos planteábamos si los textos que la Administración tributaria envía al ciudadano de a pie resultan más o menos inteligibles en comparación con las propias fuentes normativas que regulan el procedimiento de recaudación tributaria y si el lenguaje de estas normas acaba contaminando e «hibridando» las comunicaciones destinadas al común de la ciudadanía.

El análisis guiado por corpus ha arrojado resultados contundentes en este sentido. Por un lado, los textos de ComTClar resultan tan difíciles de leer como los textos normativos o incluso más, lo cual no deja de sorprender puesto que se trata de una comunicación entre expertos y legos. Esta conclusión se desprende de los datos lexicométricos analizados a lo largo de

estas páginas, como, por ejemplo, el índice de lecturabilidad (tabla 2), que confirma que los textos de ComTClar presentan un grado de dificultad bastante próximo al de los textos normativos de cotejo; la STTR (tabla 4), que revela que el corpus ComTClar y los documentos de la fase ejecutiva tienen una variedad léxica muy parecida a la que se observa en los textos normativos, lo cual apunta a cierta oscuridad semántica; la longitud media de las frases (tabla 4), que en el corpus ComTClar es muy cercana o incluso superior a la de las normas tributarias, como en el caso de las diligencias de embargo, que presentan un promedio de 38 palabras por oración; la densidad léxica (tabla 5), cuyo valor es casi idéntico al que se observa en los textos normativos, con el caso paradigmático del subcorpus de diligencias de embargo, que presenta incluso una carga informativa superior.

Por otro lado, el lenguaje normativo hibrida totalmente las comunicaciones tributarias, que acaban incorporando y, a menudo, acentuando, todas las convenciones y las patologías textuales del discurso normativo. Esto se desprende de los análisis cuali-cuantitativos realizados en §4.1 y §4.2 en relación a dos posibles indicadores de complejidad textual, o sea, el gerundio simple y compuesto y el participio de presente y pasado. Los textos de ComTClar no solo sufren una clara contaminación por parte de los textos normativos, sino que incluso acentúan estas patologías, como se demuestra observando las frecuencias del gerundio (tabla 6), del participio de presente en función de sustantivo y adjetivo (tabla 7) y (parcialmente) examinando las frecuencias de la cláusula absoluta (tabla 10). El resultado final es que los textos que componen nuestro corpus ComTClar resultan más oscuros y complicados que los textos legislativos de referencia.

El análisis de corte más cualitativo presentado en §4.2, relativo a los valores de los participios pasados en posición inicial (tabla 11), ha servido como pretexto para esbozar algunas consideraciones acerca de la redacción clara, que merecerían sin duda más espacio de profundización, permitiendo detectar ejemplos paradigmáticos de una comunicación no amigable con el ciudadano. Las versiones alternativas propuestas en la tabla 12 abogan por una reescritura razonada de estos textos que tenga en cuenta las características socioculturales de sus destinatarios. Nuestra hipótesis inicial, inspirada en el sentido común, que nos sugeriría que un mensaje dirigido al ciudadano de a pie debería resultar más comprensible que un texto legislativo, ha sido confutada, ya que la mayoría de las notificaciones y comunicaciones que Hacienda envía a la ciudadanía se redactan sin considerar a los ciudadanos, conculcando sistemáticamente su derecho fundamental a entender.

Y es que proponer criterios de redacción más «amigables con el lector» e inspirados en la teoría del *nudge* (THALER y SUNSTEIN, 2008; MONTOLÍO *et al*., 2022) significa subvertir convenciones muy arraigadas en la comunidad de práctica de los expertos en derecho tributario, puesto que muchos de estos textos necesitan una profunda reescritura destinada no solamente a corregir su complejidad textual, sino también a humanizar su comunicación. Se trata de uno de los objetivos más ambiciosos que se propone el proyecto *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación* (ComT-Clar), en el que se enmarca el presente capítulo. Estudios futuros nos permitirán profundizar en el largo listado de patologías discursivas que afectan a la comunicación tributaria y sugerir aplicaciones de la teoría del *nudge* para su clarificación, como por ejemplo las propuestas de reescritura inspiradas en el acrónimo EAST (*Easy*, *Attractive*, *Social* and *Timely*) (GARCÍA ASENSIO *et al*., 2022, p. 195), que tan relevantes nos parecen para la delicada y muy temida comunicación entre Hacienda y los contribuyentes.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAKER, P. (2004). Querying Keywords. Questions of Difference, Frequency and Sense in Keywords Analysis. *Journal of English Linguistics*, 32(4), 346-359.

BARTOLOMÉ RODRÍGUEZ, R., MOLINA ÁVILA, C., MURCIA BIELSA, S., SERRADILLA CASTAÑO, A. y VELOSO SANTAMARÍA, I. (2023). *Libro de estilo. Guía para una comunicación eficaz en la UAM.* Universidad Autónoma de Madrid. https://www.uam.es/uam/gabinete-comunicacion/libro-estilo.

BAZERMAN, Ch. (1994). Systems of genres and the enhancement of social intentions. En A. FREEDMAN & P. MEDWAY (Eds.). *Genre and New Rhetoric* (pp. 79-101). Taylor and Francis.

BERGMANN, J. R. y LUCKMANN Th. (1995). Reconstructive Genres. En U. QUASTHOFF (Ed.), *Aspects of Oral Communication* (pp. 289-304). W. de Gruyter.

BHATIA, V. K. (1998). Intertextuality in Legal Discourse. *The Language Teacher,* 22(11). https://jalt-publications.org/tlt/issues/1998-11_22.11

BHATIA, V. K. (2004). *Worlds of Written Discourse*. Continuum.

BIBER, D. (1988). *Variation across speech and writing.* Cambridge University Press.

BIBER, D. (1988). *Variation across speech and writing*. Cambridge University Press.

BONDI, M. (2010). Perspectives on keywords and keyness: an introduction. En M. BONDI Y M. SCOTT (eds.), *Keyness in texts* (pp. 1-18). John Benjamins.

BROWN, P. y LEVINSON, S. C. (1987). *Politeness: Some universals in language usage*. Cambridge University Press.

CIAPUSCIO, G. E. (2009). La noción de familia de géneros en el análisis de la comunicación de la ciencia. En A. PARINI y A. M. ZORRILLA (eds.), *Escritura y Comunicación* (pp. 29-55). Teseo.

DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. (2019). *Procedimiento de recaudación tributaria*. Universitat Oberta de Catalunya.

FORMENT, M., GARCÍA, M. Á. y POLANCO, F. (2020). Descripción de un corpus para el análisis del discurso de las administraciones tributarias españolas en los procedimientos de recaudación. 39 *Congreso Internacional de la Asociación Española de Lingüística Aplicada* (AESLA), 28 de abril de 2022, Las Palmas de Gran Canaria, España. https://www.aesla.org.es/es/actualidad/congresoconference-aesla-2022

FUENTES RODRÍGUEZ, C. (2007). *Sintaxis del enunciado: los complementos periféricos*. Arco Libros.

GABRIELATOS, C. (2018). Keyness analysis: Nature, metrics and techniques. En Ch. TAYLOR y A. MARCHI (eds.) *Corpus Approaches to Discourse: A Critical Review* (pp. 225-258). Routledge.

GARCÍA ASENSIO, M. A., POLANCO MARTÍNEZ, F. y MONTOLÍO DURÁN, E. (2022). Redacción clara: un *nudge* y una respuesta a la exigencia democrática de transparencia en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía. En J. PONCE SOLÉ (Coord.), *Acicates (nudges), buen Gobierno y buena Administración. Aportaciones de las ciencias conductuales, nudging y sectores públicos y privados* (pp.191-215). Marcial Pons.

HALLIDAY, M. A. K. (1989). *Spoken and Written Language.* Oxford University Press.

HALLIDAY, M. A. K. (2008). *An introduction to functional grammar*. Foreign Language Teaching and Research Press.

HENRY, G. (1975). *Comment mesurer la lisibilité*. Nathan.

HERNANDO CUADRADO, L. A. (2003). *El lenguaje jurídico*. Verbum.

KILGARRIFF, A., RYCHLÝ, P., SMRŽ, P. y TUGWELL, D. (2004). The Sketch Engine. *Information Technology*, 105-116.

LAVIOSA, S. (1998). The Corpus-based Approach: a New Paradigm in Translation Studies. *Meta*, 43(4), 474-479.

MCENERY, T. y HARDIE, A. (2012). *Corpus linguistics*. University Press.

MCENERY, T., XIAO, R. y TONO, Y. (2006). *Corpus-Based Language Studies. An Advanced Resource Book*. Routledge.

MONTOLÍO DURÁN E., POLANCO MARTÍNEZ, F. y GARCÍA ASENSIO, M. A. (2022). Lingüística y ciencia del comportamiento. En PONCE SOLÉ, J. (Coord.), *Acicates (nudges), buen Gobierno y buena Administración. Aportaciones de las ciencias conductuales, nudging y sectores públicos y privados* (pp. 133-151). Marcial Pons.

MONTOLÍO DURÁN, E. y GARCÍA ASENSIO, M. A. (2023). *Guía de redacción judicial clara*. Ministerio de Justicia de España.

MONTOLÍO, E. (Ed.). (2012). *Hacia la modernización del discurso jurídico.* Universitat de Barcelona.

MONTOLÍO, E. (Dir.), GARCÍA ASENSIO, M. A., GRAS MANZANO, P., LÓPEZ SAMANIEGO, A., POLANCO MARTÍNEZ, F., TARANILLA GARCÍA, R. y YÚFERA GÓMEZ, I. (2011). *Estudio de campo: Lenguaje escrito.* Ministerio de Justicia. https://lenguajeadministrativo.com/wp-content/uploads/2015/10/CMLJ- Lenguaje-escrito.pdf

MONTOLÍO, E. y LOPEZ SAMANIEGO, A. (2008). La escritura en el quehacer judicial. Estado de la cuestión y presentación de la propuesta aplicada en la Escuela Judicial de España. *Signos,* 41(66), 33-64.

MONTOLÍO, E. y TASCÓN, M. (2020). *El derecho a entender: la comunicación clara, la mejor defensa de la ciudadanía*. Catarata.

MORENO, A. (2014). Subordinadas con gerundio: su función discursiva. *Lengua y habla,* 18, 57-71.

MUÑOZ BAQUEDANO, M. y MUÑOZ URRA, J. (2006). *Legibilidad mμ*. Viña del Mar: Chile, https://www.legibilidadmu.cl/Manual%20Legibilidad.pdf

OPACKI, I. (2000). *Royal genres.* En D. DUFF (Ed.), *Modern genre theory* (pp. 118-126). Longman, 1963.

PARODI, G. (2009). Géneros discursivos y lengua escrita: Propuesta de una concepción integral desde una perspectiva sociocognitiva. *Letras*, 51(80),19-56.

PÉREZ ROYO, F. (1979). Las fuentes del derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional. En J. J. FERREIRO LAPATZA (Ed.), *La hacienda pública en la Constitución española* (pp. 13-50). Instituto de Estudios Fiscales.

PHILLIPS, M. (1989). *Lexical Structure of Text.* University of Birmingham.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA [RAE] / ASOCIACIÓN DE ACADEMIAS DE LA LENGUA ESPAÑOLA [ASALE]. (2009). *Nueva gramática de la lengua española*. Espasa.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA [RAE] / CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL [CGPJ]. (2017). *Libro de estilo de la justicia*. Espasa.

RODRÍGUEZ RAMALLE, T. M. (2022). El análisis del gerundio: revisión y orientaciones para su enseñanza. *REGROC* IV, 72-89.

SCOTT, M. y TRIBBLE, CH. (2006). *Textual Patterns: Key Words and Corpus Analysis In Language Education.* John Benjamins.

SCOTT, M. (2004). *Oxford WordSmith Tools*. *V. 4.0*. Oxford University Press.

STUBBS, M. (1996). *Text and Corpus Analysis: Computer-Assisted Studies of Language and Culture*. Blackwell.

STUBBS M. (2002). *Words and Phrases. Corpus Studies of Lexical Semantics*. Blackwell.

SUÁREZ MUÑOZ, A. y SUÁREZ RAMÍREZ, S. (2014). Legibilidad, Lecturabilidad. *Diccionario digital de nuevas formas de lectura y escritura*. https://dinle.usal.es/searchword.php?valor=Legibilidad,%20lecturabilidad.

SUN, K., y XIONG, W. (2019). A computational model for measuring discourse complexity. *Discourse Studies*, 21(6), 690-712.

TESNIERE, L. (1959a). *Éléments de syntaxe structurale*. Klincksieck, 1965.

TESNIERE, L. (1959b). *Éléments de syntaxe structurale*. Klincksieck, 1976.

THALER, R. H. y SUNSTEIN, C. R. (2008). *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness*. Penguin Books.

URE, J. (1971). Lexical Density and Register Differentiation. En G. PERREN, y J. TRIM, *Applications of linguistics: selected papers of the second International Congress of Applied Linguistics* (pp. 443-452). Cambridge University Press.

VIGOTSKY, L. S. (1982). La creación literaria en la edad escolar. *Infancia y Aprendizaje*, 1, 71-85.

Capítulo 14

El proceso de clarificación de la notificación de providencia de apremio: cambios textuales y lingüísticos [1]

M.ª Ángeles García-Asensio
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LA NOTIFICACIÓN DE PROVIDENCIA DE APREMIO. 3. EL PROCESO DE TRANSFORMACIÓN DOCUMENTAL. *3.1. Equipo de trabajo. 3.2. Definición del objetivo. 3.3. Metodología.* 4. LOS FUNDAMENTOS DE LA TRANSFORMACIÓN TEXTUAL Y LINGÜÍSTICA. *4.1. Lenguaje claro: definición y principios rectores. 4.2. Lenguaje claro como acicate (nudge).* 5. LA ACCIÓN LINGÜÍSTICA TRANSFORMADORA. *5.1. Transformación textual.* 5.1.1. La estructura formal e informativa de las notificaciones. 5.1.2. La pertinencia del contenido. *5.2. Transformación comunicativa y estrategias de cortesía.* 5.2.1. La relación (cortés) entre los interlocutores. 5.2.2 Cortesía mitigadora. *5.3. Cambios sintácticos y léxicos.* 5.3.1 Sintaxis. 5.3.2. Léxico. 6. CONCLUSIONES. 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

Todo proyecto de investigación persigue generar avances significativos en la creación de conocimiento. Sumar conocimiento científico puede ser un fin en sí mismo y también puede tener un fin aplicado. De hecho, nues-

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/*El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

tras complejas sociedades contemporáneas reclaman cada vez más este fin aplicado y, por tanto, que ese nuevo conocimiento especializado se difunda y transfiera más allá de los círculos científicos y se oriente a la resolución de problemas sociales vinculados a grandes desafíos.

El proyecto de investigación en el que se desarrolla la actuación que aquí presentamos progresa, en primer lugar, en el propósito de generar nuevo conocimiento. En el campo del análisis del discurso de especialidad, no se había investigado antes sobre un corpus textual representativo de documentos reales para caracterizar una de las manifestaciones más relevantes del discurso jurídico-administrativo como es el discurso tributario contemporáneo (DA CUNHA, 2020, pp. 123-129; MONTOLÍO *et al.*, 2024).

Los resultados de los primeros objetivos de investigación constatan que los documentos tributarios que constituyen el corpus textual estudiado perpetúan rutinas de redacción disciplinarias acuñadas por la tradición de escritura jurídico-administrativa. Así lo exponen GAROFALO y PONTRANDOLFO (capítulo 13 de esta obra) y MONTOLÍO *et al.* (2024). Estas rutinas están siendo descritas desde los años 60 del siglo pasado por la bibliografía que caracteriza y explica el discurso jurídico-administrativo español[2]. Desde entonces, los investigadores también insisten en la ineficacia comunicativa de algunas de ellas y en la necesidad de avanzar hacia un discurso más amable a la lectura, más claro y más comprensible[3].

Para abandonar tales rutinas se requiere transformar el discurso tributario y, en lo que nos atañe, transformar los documentos que se envían al contribuyente, esto es, modificar su diseño, simplificar su estructura, adecuar su contenido a los fines comunicativos del emisor y a las necesidades de información del destinatario, y proponer nuevas formulaciones lingüísticas. Es todo un desafío que reclaman no solo académicos, sino también ciudadanos y profesionales[4] . El propio Consejo para la Defensa del Con-

2. Sobre las características del discurso jurídico-administrativo han investigado, entre otros, BLANCO (1968); CALVO (1980); MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (1997); CASTELLÓN (2001); ALCARAZ Y HUGHES (2009); CONDE (2009); MONTOLÍO *et al.* (Dir.) (2011); LORENTE (2016); El MADKOURI (2016); DA CUNHA (2020).
3. Entre otros autores, CASTELLÓN (2009); ALCARAZ BERENGUEL (2009); CONDE (2009), JIMÉNEZ YÁÑEZ (2016); MONTOLÍO Y TASCÓN (2020); DA CUNHA (2022); GARCÍA-ASENSIO *et al*. (2022); MONTOLÍO (2023); POLANCO-MARTÍNEZ *et al.* (2024).
4. Así lo ponen de manifiesto los informes de resultados de las encuestas realizadas a profesionales y a usuarios del Organismo de Gestión Tributaria (ORGT) de la Diputación de Barcelona, así como a una muestra de población de la provincia de Barcelona

tribuyente insiste en sus memorias en la necesidad de que las Administraciones tributarias y, en concreto, la Agencia Tributaria estatal, se comunique a través de sus documentos de manera comprensible[5]. Se trata de un desafío vinculado al derecho ciudadano a entender a las Administraciones, y vinculado igualmente a los principios de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, además de a una cultura de servicio público y de gobierno abierto (ARENAS, 2019; MONTOLÍO y TASCÓN, 2020; GARCÍA ASENSIO *et al.*, 2022; POLANCO-MARTÍNEZ *et al.*, 2024).

En este capítulo presentamos el trabajo desafiante de transformación y clarificación de uno de los documentos tributarios de mayor transcendencia en los procedimientos de recaudación tributaria: la notificación de providencia de apremio.

Proponer e implementar transformaciones de los documentos tributarios que reciben los contribuyentes para ofrecer versiones alternativas clarificadas es uno de los objetivos aplicados del proyecto de investigación en el que estamos trabajando.

2. LA NOTIFICACIÓN DE PROVIDENCIA DE APREMIO

La providencia de apremio es el acto administrativo que inicia un procedimiento de apremio. Se dicta cuando un contribuyente no ha pagado una obligación tributaria en el plazo que se le ha indicado dentro del denominado *período voluntario* de pago, o bien, si la ha pagado justo cuando ya ha vencido el plazo, antes de que se dicte la providencia. La notificación de

---

y a asesores fiscales. Estas encuestas se han realizado en el seno de la Cátedra UB-DIBA de Comunicación Clara Aplicada a las Administraciones Públicas y del proyecto de investigación en el que se enmarca este trabajo. Los informes se publicarán próximamente en la web de la Cátedra (https://www.ub.edu/catedres/es/catedras/catedra-ub-diba-de-comunicacion-clara-aplicada-las-administraciones-publicas) y sus resultados también se exponen en el capítulo 5 de esta obra. Del mismo modo, los 38 informes que ha remitido la Oficina del Defensor del Pueblo al Congreso incluyen recomendaciones dirigidas a las instituciones administrativas para que transformen sus comunicaciones con el ciudadano y usen un lenguaje más sencillo y claro. También el informe sobre la lengua de la Administración elaborado por la consultora Prodigioso Volcán (2020) a partir de 760 documentos de diferentes niveles de la Administración subraya que el 78 % de los textos analizados no son claros.

5. Concretamente, en su *Memoria* 2019 se señala: «Que por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se habiliten las fórmulas necesarias a fin de lograr que las comunicaciones, requerimientos y, en general, cualquier documentación que deba dirigirse a los contribuyentes, [...], exprese con toda claridad y concreción tanto su objeto como su motivación y consecuencias, todo ello en un lenguaje asequible para el conjunto de los ciudadanos que, en la medida de lo posible, evite tecnicismos innecesarios» (Ministerio de Hacienda, 2019).

ese acto administrativo es un documento complejo que responde a una finalidad comunicativa múltiple. Las Administraciones tributarias estatales, autonómicas y locales emiten esta notificación, en papel o en soporte electrónico, en función de sus competencias en materia tributaria.

Como documento multipropósito, la primera finalidad de la notificación de providencia de apremio es dejar constancia del acto administrativo y de su motivación. Su finalidad principal es requerir al contribuyente destinatario para que cumpla con su obligación tributaria (pagar su deuda), que se ve incrementada con un recargo. Este recargo es del 5 % si ha pagado una vez que ha vencido el plazo del período voluntario y no ha recibido aún la notificación, o de un 10 % si ha recibido la notificación y paga en los nuevos plazos que se le indican ya dentro del *período ejecutivo* de pago.

Es finalidad subsidiaria de la anterior advertir de las consecuencias de no cumplir con el requerimiento de pago, dado que el recargo se incrementa hasta un 20 %, se generan intereses (intereses de demora) y los órganos de recaudación pueden embargar todos los bienes del contribuyente hasta cubrir la deuda (principal pendiente) y el recargo correspondiente.

Se añade aún un propósito que atañe no ya a las obligaciones sino a los derechos del ciudadano. Este propósito es informar al contribuyente de que tiene derecho a solicitar el fraccionamiento o el aplazamiento del pago, así como a interponer un recurso o a solicitar la suspensión del procedimiento.

La notificación de providencia de apremio y su contenido vienen regulados por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

3. EL PROCESO DE TRANSFORMACIÓN DOCUMENTAL

Iniciar el proceso de clarificación de un documento jurídico-administrativo de alta relevancia para la vida y los bienes de las personas como es la notificación de providencia de apremio hace necesario contar con un equipo de trabajo interdisciplinario, un objetivo claro y una metodología bien delimitada. Este fue el punto de partida de nuestra labor transformadora.

3.1. EQUIPO DE TRABAJO

En el caso que nos ocupa, el equipo de trabajo quedó constituido por cinco lingüistas de la Universidad de Barcelona y dos diseñadores gráficos

y expertos en UX liderados por el director creativo ejecutivo de la empresa consultora Prodigioso Volcán, todos con dilatada experiencia en la elaboración de guías de lenguaje claro y en la transformación documental[6].

Integraban asimismo el equipo tres juristas tributaristas; esto es, la directora y el vicedirector de Recaudación Ejecutiva del Departamento de Recaudación de la Agencia Tributaria (AEAT), y la jurista y asesora especialista en gestión tributaria territorial y responsable del Área de Servicio al Cliente de la multinacional GTT, empresa líder en gestión tributaria local; así como una periodista, responsable de comunicación de la empresa GTT.

Interdisciplinariedad, confluencia de áreas de conocimiento y colaboración público-privada caracterizan, pues, este equipo humano comprometido con el proyecto y dispuesto a crear sinergias en un trabajo que tenía que ser recursivo, no lineal, y sostenido en el tiempo. Este equipo cumplía, asimismo, con los requisitos de mostrar empatía con el ciudadano y de ser conocedor de las dificultades de acceso a la información y de comprensión que conciernen a la documentación jurídico-administrativa (tributaria) tradicional. Estas dificultades generan todo tipo de costes en tiempo, en dinero y en emociones negativas que poco contribuyen a afianzar las relaciones de confianza entre las Administraciones y la ciudadanía (MONTOLÍO, 2023, pp. 254-255).

También el equipo, como es igualmente imprescindible, se mostró en todo momento muy concienciado sobre las ventajas de una comunicación clara (MONTOLÍO y TASCÓN, 2020; KIMBLE, 2023), necesaria para que cualquier ciudadano cumpla bien informado y sin un estrés innecesario sus obligaciones tributarias: la ciudadanía, siempre en el centro de toda actividad comunicativa institucional. El equipo fue liderado por una de las lingüistas, la autora de esta contribución.

6. Prodigioso Volcán tiene entre sus cometidos colaborar con las Administraciones que emprenden iniciativas para transformar su comunicación con la ciudadanía, y ha desarrollado más de 30 proyectos con Administraciones estatales, autonómicas y locales. Los lingüistas de la Universidad de Barcelona somos coautores de guías de lenguaje claro, como la guía *Comunicación clara. Guía práctica* del Ayuntamiento de Madrid (MONTOLÍO y TASCÓN (Dirs), 2017) o la *Guía de redacción judicial clara* (MONTOLÍO y GARCÍA-ASENSIO, 2023). También hemos colaborado en la transformación de documentos como la notificación de multa de tráfico de los ayuntamientos de Madrid y de Barcelona o de distintas resoluciones de la Generalitat de Catalunya o de la Consejería de Derechos Sociales y Bienestar del Principado de Asturias, entre otras.

3.2. DEFINICIÓN DEL OBJETIVO

Con este equipo y un cronograma consensuado (octubre de 2022-julio de 2023, con trabajo a tiempo parcial), el objetivo específico fijado fue trabajar en el rediseño y en la reescritura de dos tipos de notificación de providencia de apremio, la notificación estatal que emite la AEAT y la notificación municipal (local). Trabajaríamos, pues, sobre dos casos particulares.

Para nuestro propósito, la AEAT proporcionó su modelo 02 (dispone de cinco modelos), que usa cuando el contribuyente ha contraído una deuda que tiene su origen en una liquidación tributaria practicada por la propia AEAT, por ejemplo, la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En este caso, es la AEAT quien emite y notifica el acto administrativo. La emisión anual de notificaciones que se generan a partir de esta plantilla es de más 100.000 ejemplares, que llegan a ciudadanos de todo el Estado.

A su vez, la empresa GTT aportó una plantilla informatizada que sirve de molde para las notificaciones de providencia de apremio que reciben contribuyentes de casi 2.500 municipios españoles. La mayoría de estos municipios delegan en su diputación correspondiente la gestión y/o la recaudación de sus tributos, así que, aunque el origen de la deuda está en el municipio, a menudo es la diputación quien emite y notifica la providencia (si tiene delegada la recaudación en período voluntario y en período ejecutivo) o, a veces, solo la notifica (si solo tiene delegada la recaudación en período ejecutivo). La emisión de notificaciones que se generan a partir de esta plantilla es de casi 200.000 ejemplares anuales.

En términos lingüísticos, los redactores de ambas plantillas son juristas que han seguido las rutinas disciplinares tradicionales de redacción y que no han contado para ello con el apoyo de diseñadores o de lingüistas. Ambas plantillas estaban vigentes en 2022[7], cuando iniciamos la tarea de clarificación, y proporcionan el grueso del componente verbal del documento que se genera a partir de ellas y que recibe, personalizado, cada contribuyente destinatario. El texto de las plantillas es, pues, de un alto grado de fijación convencionalizada e incluye campos abiertos en los que se introducen los datos personales y administrativos de los destinatarios para personalizar el envío.

7. La AEAT revisó su plantilla en 2022 a partir de una anterior que funcionaba desde 2005. La plantilla municipal también fue revisada en 2022.



Agencia Tributaria

Delegación Especial de ANDALUCIA

PROVIDENCIA-DE-APREMIO

IDENTIFICACIÓN-DEL-DOCUMENTO

Clave-de-Liquidación:A4160522XXXXXXXXX

Concepto: IRPF-DECLARACION-ANUAL-ORDINARIA-2020

LIQUIDACION-PROVISIONAL-L.R.P.J.

Origen-de-la-deuda: ADMON.-DE-SEVILLA-CENTRO

Órgano-que-dicta-el-acto: DEPEND.-REGIONAL-RECAUDACION

IDENTIFICACIÓN-DEL-OBLIGADO-AL-PAGO

NOMBRE-O-RAZÓN SOCIAL: ESPAÑOL-ESPAÑOL-JUAN

NIF: XXXXXXXXX

DOMICILIO: CALLE-XXXXX-

41XXX-DOS-HERMANAS-(SEVILLA)

ACUERDO

El día 16-07-2022 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 05-09-2022 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.

En consecuencia, se acuerda:

→ Dictar la providencia de apremio.

→ Liquidar el recargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado.

IMPORTE-DE-LA-DEUDA

La cuantía es la siguiente:

Principal pendiente:	1.165,05€
Recargo de apremio ordinario (20%):	233,01€
Ingreso a cuenta:	0,00€
Importe Total:	**1.398,06 euros**



gtt

Notificación Providencia de Apremio

1) Notificación:

2) Plazos para realizar el pago (art. 62.5 de la Ley General Tributaria):

3) Lugar donde se puede efectuar el ingreso:

4) Recursos:

5) Advertencias:

6) Dónde dirigirse:

Oficinas del Servicio de Gestión y Atención Tributaria

Oficina	Dirección	Teléfono
Nombre oficina	Dirección oficina	Teléfono oficina

Figura 1. Primeras páginas de las plantillas originales de notificación de providencia de apremio estatal (AEAT) y municipal (GTT).

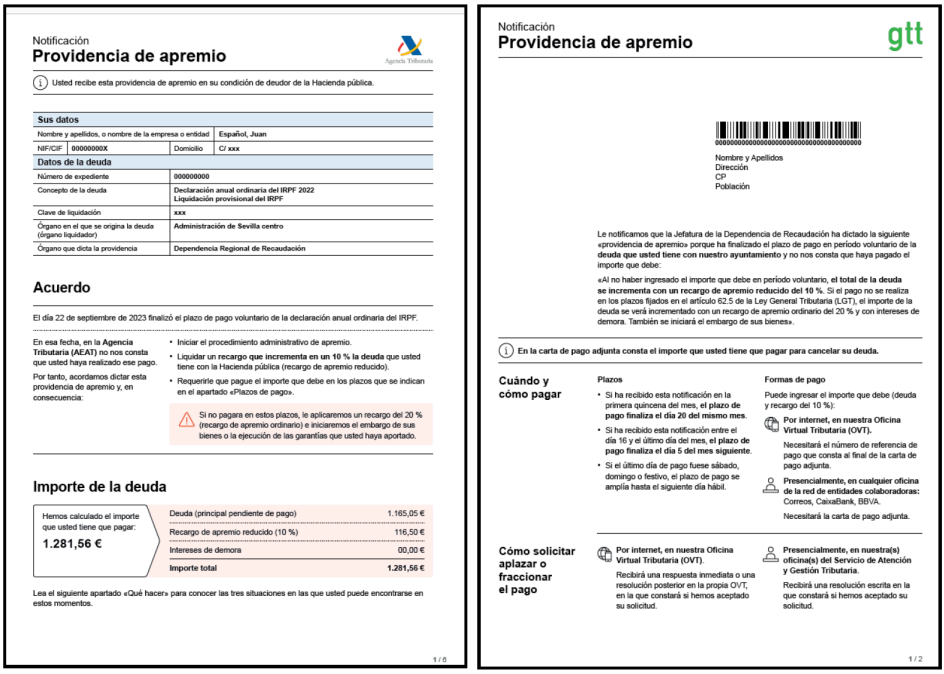
3.3. METODOLOGÍA

La metodología adoptada para clarificar los dos tipos de providencia de apremio se inspira en las fases que definen el Design Thinking y el modelo de doble diamante (CASTILLO, 2019). Su desarrollo comprende cuatro fases:

1.º En la primera fase de *descubrimiento*, ahondamos en el contexto —incluido el contexto normativo— que define la situación comunicativa y jurídica en que se emite cada tipo de notificación y en el que los contribuyentes usarán los documentos, así como en los propósitos comunicativos del emisor y en el tipo y en la jerarquía de contenidos necesarios para conseguir estos propósitos. Profundizamos especialmente en el conocimiento del perfil del contribuyente que recibe una notificación de providencia de apremio, que es diverso y abarca a personas físicas y jurídicas; a pequeños y a grandes contribuyentes. Quizás algunos de ellos acuden a asesores (financieros) profesionales, o a un jurista, por ejemplo, si recurren al requerimiento de pago. Nuestra labor clarificadora tendría prioritariamente en cuenta el perfil de un destinatario persona física y lego en materia jurídica por ser el más susceptible de mostrar dificultades de comprensión de una comunicación tributaria de tanta repercusión.

2.º Los lingüistas tomamos, entonces, protagonismo para identificar y definir tanto las buenas prácticas como las inconsistencias textuales y las formulaciones lingüísticas manifiestas en ambas plantillas que, de acuerdo con nuestros conocimientos y los resultados de nuestras investigaciones, perturban la comunicación. El equipo de diseñadores actuó de la misma manera desde su competencia disciplinar en esta fase de *definición* de los segmentos que necesitan clarificación.

3.º Definidas las inconsistencias sobre las que actuaríamos, iniciamos la fase de *diseño de soluciones* y de nueva construcción visual, textual y lingüística de las plantillas, siempre en continuo diálogo con los juristas y la periodista, que también respondieron a la tarea de validar las formulaciones lingüísticas alternativas y clarificadas para asegurar su validez y la seguridad jurídica. También los juristas y la periodista validaron en última instancia las propuestas de diseño, que deben procurar ajustarse a la imagen corporativa y a los valores de cada organización e, igualmente, a sus sistemas informáticos. El resultado obtenido son dos nuevos modelos de plantilla, dos prototipos preparados para pasar a la fase de desarrollo.



Notificación
Providencia de apremio

Usted recibe esta providencia de apremio en su condición de deudor de la Hacienda pública.

Sus datos		
Nombre y apellidos, o nombre de la empresa o entidad		Español, Juan
NIF/CIF	00000000X	Domicilio C/ xxx
Datos de la deuda		
Número de expediente	000000000	
Concepto de la deuda	Declaración anual ordinaria del IRPF 2022 Liquidación provisional del IRPF	
Clave de liquidación	xxx	
Órgano en el que se origina la deuda (órgano liquidador)	Administración de Sevilla centro	
Órgano que dicta la providencia	Dependencia Regional de Recaudación	

Acuerdo

El día 22 de septiembre de 2023 finalizó el plazo de pago voluntario de la declaración anual ordinaria del IRPF.

En esa fecha, en la **Agencia Tributaria (AEAT)** no nos consta que usted haya realizado ese pago.

Por tanto, acordamos dictar esta providencia de apremio y, en consecuencia:

- Iniciar el procedimiento administrativo de apremio.
- Liquidar un **recargo que incrementa en un 10 % la deuda** que usted tiene con la Hacienda pública (recargo de apremio reducido).
- Requerirle que pague el importe que debe en los plazos que se indican en el apartado «Plazos de pago».

Si no pagara en estos plazos, le aplicaremos un recargo del 20 % (recargo de apremio ordinario) e iniciaremos el embargo de sus bienes o la ejecución de las garantías que usted haya aportado.

Importe de la deuda

Hemos calculado el importe que usted tiene que pagar:
1.281,56 €

Deuda (principal pendiente de pago)	1.165,05 €
Recargo de apremio reducido (10 %)	116,50 €
Intereses de demora	00,00 €
Importe total	**1.281,56 €**

Lea el siguiente apartado «Qué hacer» para conocer las tres situaciones en las que usted puede encontrarse en estos momentos.

1 / 6

Notificación
Providencia de apremio

Nombre y Apellidos
Dirección
CP
Población

Le notificamos que la Jefatura de la Dependencia de Recaudación ha dictado la siguiente «providencia de apremio» porque **ha finalizado el plazo de pago en período voluntario de la deuda que usted tiene con nuestro ayuntamiento** y no nos consta que haya pagado el importe que debe:

«Al no haber ingresado el importe que debe en período voluntario, **el total de la deuda se incrementa con un recargo de apremio reducido del 10 %**. Si el pago no se realiza en los plazos fijados en el artículo 62.5 de la Ley General Tributaria (LGT), el importe de la deuda se verá incrementado con un recargo de apremio ordinario del 20 % y con intereses de demora. También se iniciará el embargo de sus bienes».

En la carta de pago adjunta consta el importe que usted tiene que pagar para cancelar su deuda.

Cuándo y cómo pagar

Plazos

- Si ha recibido esta notificación en la primera quincena del mes, **el plazo de pago finaliza el día 20 del mismo mes**.
- Si ha recibido esta notificación entre el día 16 y el último día del mes, **el plazo de pago finaliza el día 5 del mes siguiente**.
- Si el último día de pago fuese sábado, domingo o festivo, el plazo de pago se amplía hasta el siguiente día hábil.

Formas de pago

Puede ingresar el importe que debe (deuda y recargo del 10 %):

Por internet, en nuestra Oficina Virtual Tributaria (OVT).
Necesitará el número de referencia de pago que consta al final de la carta de pago adjunta.

Presencialmente, en cualquier oficina de la red de entidades colaboradoras: Correos, CaixaBank, BBVA.
Necesitará la carta de pago adjunta.

Cómo solicitar aplazar o fraccionar el pago

Por internet, en nuestra Oficina Virtual Tributaria (OVT).
Recibirá una respuesta inmediata o una resolución posterior en la propia OVT, en la que constará si hemos aceptado su solicitud.

Presencialmente, en nuestra(s) oficina(s) del Servicio de Atención y Gestión Tributaria.
Recibirá una resolución escrita en la que constará si hemos aceptado su solicitud.

1 / 2

Figura 2. Primeras páginas de los nuevos prototipos de plantillas de notificación de providencia de apremio estatal (AEAT) y municipal (GTT).

4.º Conociendo las ventajas de hacer ciencia ciudadana (MONZÓN-ALVARADO *et al*., 2020), la cuarta etapa, o fase de *desarrollo*, ha empezado a someter los prototipos a unos primeros test de usuario a fin de que distintos perfiles de contribuyentes validen las versiones clarificadas (sobre la base de la necesidad de poder *encontrar*, *comprender* y *utilizar* la información que necesitan) o identifiquen los aspectos que aún requieren clarificación. Estos primeros test, como indica BAYÉS en el capítulo 16 de esta obra, ya han permitido realizar algunos ajustes y activar procesos de cocreación para implicar a la ciudadanía en la búsqueda de soluciones. Con los datos empíricos que obtengamos de nuevos test y de nuevos procesos de cocreación, volveremos a reajustar los prototipos hasta entregar las nuevas plantillas definitivas y ponerlas en manos de los organismos que las usan y las han originado.

4. LOS FUNDAMENTOS DE LA TRANSFORMACIÓN TEXTUAL Y LINGÜÍSTICA

La fase de *diseño de soluciones* constituye un momento crítico en todo proceso de clarificación documental, y es imprescindible que esté sólidamente fundamentada. En este apartado exponemos sucintamente los fundamentos de las decisiones que tomamos los lingüistas —siempre en continuo diálogo con los juristas, la periodista y los diseñadores del equipo— para transformar los documentos en el nivel textual y lingüístico[8]. Estas bases giran en torno al concepto de *lenguaje claro* y de *nudge.*

4.1. LENGUAJE CLARO: DEFINICIÓN Y PRINCIPIOS RECTORES

La transformación textual y lingüística de las plantillas de notificación de providencia de apremio está fundamentada, en primer lugar, en la definición de *lenguaje claro* (o comunicación clara) que ofrece la International Plain Language Federation (IPLF):

> «Un comunicado está escrito en lenguaje claro si su redacción, su estructura y su diseño son tan transparentes que los lectores a los que se dirige pueden encontrar lo que necesitan, entender lo que encuentran y usar esa información» (IPLF, s.f.).

Considerando nuestros fines, de esta definición destacamos que son tres las acciones clave que todo ciudadano ha de poder realizar cuando recibe

8. En el capítulo 15 de esta publicación se exponen y explican las decisiones relativas a la transformación visual de los documentos. En el capítulo 16 se presenta el desarrollo y los resultados de los primeros test de usuario. Por ello, aquí nos ceñiremos a abordar únicamente cuestiones relativas a la acción lingüística transformadora.

una comunicación tributaria como una notificación de providencia de apremio: *encontrar*, *entender* y *usar* la información que necesita para cumplir con el requerimiento o la obligación tributaria que se le notifica —en el caso que nos ocupa, un requerimiento de pago de deuda con recargo—. Este fue el foco sobre el que los lingüistas asentamos nuestro esfuerzo y nuestro saber especializado. Este foco también nos permite incidir en la *redacción* y en la *estructura* de los documentos sobre los que trabajamos para que el comunicado resulte accesible, eficaz y, en definitiva, *claro*, y para que, en consecuencia, el contribuyente pueda realizar las tres acciones mencionadas y tomar decisiones para su bienestar personal y para el bien común estando bien informado.

Adoptamos la noción de *claridad* (documento *claro*) como la construcción de sentido mediante la elección de opciones de redacción que combinan precisión, concisión y fluidez —opciones que demanda ahora más que nunca el lector apresurado del tecnológico siglo XXI—. Del mismo modo, asumimos que la claridad es una cualidad dinámica del texto en la que interviene el emisor, que realiza esfuerzos de redacción y evita ambigüedades para lograr la máxima comprensión en el mínimo tiempo posible, y que actúa con la complicidad del lector, que tiene que aportar atención, intención y sus conocimientos previos (MARAZZATTO, 2021; BAYÉS, 2024).

En la etapa final de nuestro proceso de diseño de soluciones, en junio de 2023, también contamos con el marco de la primera norma ISO sobre lenguaje claro, la norma ISO 24495-1 Plain language - Part 1: Governing principles and guidelines, recientemente (en febrero de 2024) publicada en su versión en español por la Agencia Española de Normalización (UNE) (UNE-ISO 24495-1:2024 Lenguaje claro. Parte 1: Principios rectores y directrices).

Esta norma, que parte de la definición de lenguaje claro de la IFPL, establece los cuatro principios rectores y las directrices[9] universales para la creación y revisión de textos escritos (impresos o digitales) en lenguaje claro[10]. Estos principios ya se anticipaban en MARAZZATO (2021) y también han enfocado nuestra labor de transformación textual y lingüística, especialmente en lo que atañe a los principios que en MARAZZATO (2021, pp. 13-17) se describen como de *pertinencia*, *accesibilidad* e *inteligibilidad*, y en

9. Las directrices detallan cómo tienen que interpretarse y aplicarse los principios.
10. ISO ya está trabajando en las partes 2 y 3 de la norma de lenguaje claro: una de ellas, centrada en el ámbito jurídico (*ISO/AWI 24495-2 Plain language – Part 2: Legal Writing and Drafting* [https://www.iso.org/standard/85774.html]).

la versión en español de la norma ISO, como *pertinente*, *encontrable* y *comprensible*[11]:

1. *Pertinencia* del contenido de acuerdo con el propósito y el contexto de la comunicación. Incluye la selección de temas (contenidos), su explicitación en el texto, la perspectiva y el nivel de profundidad con que estos temas se tratan según el perfil y las necesidades del lector.

2. *Accesibilidad* del contenido desde cualquier canal de transmisión (papel, pantallas). La estructura del documento, los elementos visuales (pictogramas, imágenes, infografías, etc.) y el diseño gráfico del texto tienen que contribuir a hacer accesible (*encontrable*) el contenido y a captar y mantener la atención del destinatario, así como a facilitar el procesamiento de la información.

3. *Inteligibilidad* de la redacción, que responde a los conceptos de textualidad y de adecuación. La textualidad implica respetar las pautas de gramaticalidad, aceptabilidad, cohesión y coherencia. La adecuación hace referencia a la adaptación empática del registro o estilo al destinatario de la comunicación y, en general, al contexto comunicativo. Incluye la adaptación de la información técnica y del uso de términos a un público lego en la materia.

El cuarto principio, *aplicabilidad* (*utilizable*), concierne a la fase de *desarrollo* de nuestro programa metodológico. La aplicabilidad del documento se evalúa empleando distintas pruebas o test de usuarios con lectores potenciales para validar si el documento es eficaz y se ajusta al uso previsto, como indicábamos en el apartado anterior (§ 3.3).

4.2. LENGUAJE CLARO COMO ACICATE (NUDGE)

Regenerar el estilo de un documento administrativo sobre un nuevo modelo de comunicación alineado con los hábitos comunicativos del siglo XXI que pretenden precisión, concisión y fluidez constituye un *nudge*, un acicate[12], en la perspectiva de las ciencias conductuales (MONTOLÍO *et al*.,

11. Principio 1: los lectores obtienen lo que necesitan (pertinente); principio 2: los lectores pueden encontrar fácilmente lo que necesitan (encontrable); principio 3: los lectores pueden entender fácilmente lo que encuentran (comprensible); principio 2: los lectores pueden utilizar fácilmente la información (utilizable).

12. Un acicate, traducción de *nudge* (GRANDE, 2019), es «cualquier aspecto de la arquitectura de las decisiones que modifica la conducta de las personas de una manera predecible sin prohibir ninguna opinión ni cambiar de forma significativa sus incentivos económicos. Para que se pueda considerar como *nudge*, debe ser barato y fácil de evitar» (THALER y SUNSTEIN, 2009).

2022; GARCÍA ASENSIO *et al*., 2022; POLANCO-MARTÍNEZ *et al*., 2024; POLANCO *et al*., 2024).

Esta perspectiva también ha fundamentado nuestro trabajo. Las ciencias del comportamiento tratan de explicar por qué el ser humano se comporta como lo hace, y estudian el efecto de los heurísticos y de los sesgos cognitivos en los procesos de decisión para ofrecer soluciones eficaces a problemas derivados de ese comportamiento, que suele ser menos racional de lo que podemos creer. Estas soluciones están orientadas a guiar los procesos de elección y decisión de las personas mediante acicates (*nudges*) buscando el bien individual y el bien común (THALER y SUNSTEIN, 2009).

La lingüística y la filosofía del lenguaje han puesto de manifiesto el vínculo que existe entre el lenguaje y el comportamiento. Como demostró AUSTIN (1962), determinadas expresiones lingüísticas, además de transmitir información y describir la realidad, transforman o crean la realidad, y constituyen acciones intencionales dirigidas a conseguir una meta (potencial ilocutivo) y a provocar efectos en los demás (potencial perlocutivo).

A este último respecto, la forma lingüística se hace relevante para dirigir una determinada interpretación de los mensajes y, en consecuencia, para dirigir una determinada reacción por parte del destinatario. La aplicación de los principios de lenguaje claro y de cortesía lingüística para plantear mensajes fácilmente accesibles, sencillos, claros y, por tanto, comprensibles y amables, puede repercutir en la recepción de la comunicación, también en un discurso de especialidad como el discurso jurídico-administrativo (tributario) (GONZÁLEZ, 1988; CASTELLÓN, 2001; POLANCO-MARTÍNEZ y MONTOLÍO DURÁN, 2024/en prensa).

De este modo, cambiar la estructura y la formulación lingüística de los documentos para personalizarlos y hacerlos más visuales, comprensibles y amables a la lectura puede influir sobre la racionalidad decisora de los ciudadanos y en sus comportamientos, e incentivar que las personas se aproximen con confianza a las Administraciones y las perciban como instituciones transparentes. Puede influir también en que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y paguen sus deudas conociendo las normas, sus derechos y obligaciones, y tomando decisiones que benefician a la sociedad. Es así como la acción lingüística transformadora resulta en una forma de *nudge.*

5. LA ACCIÓN LINGÜÍSTICA TRANSFORMADORA

En nuestra actividad transformadora para ofrecer versiones alternativas a los documentos de partida abordamos de forma paralela los dos modelos originales, estatal y municipal (local), de notificación de providencia de apremio. En su versión original, estos dos modelos tienen una extensión dispar, aunque presentan contenidos y propósitos coincidentes.

El modelo estatal original **(E)** ocupa nueve páginas. Las cuatro últimas corresponden a los dos ejemplares de carta de pago que el contribuyente necesita si acude presencialmente a una entidad colaboradora con la AEAT (un banco, por ejemplo) para ingresar el importe de su deuda y el recargo. En estos dos ejemplares consta el importe que debe pagar. Un ejemplar quedará en manos del contribuyente una vez que haya realizado el pago; el otro, en manos de la entidad colaboradora.

El modelo municipal original **(M)** ocupa dos páginas. La última contiene los dos ejemplares de la carta de pago que también necesita el contribuyente si realiza el pago de forma presencial.

La disparidad de extensión entre los modelos estatal y municipal se explica, entre otras razones, porque la AEAT usa la plantilla para sus propias comunicaciones. La plantilla municipal, en cambio, se ofrece como molde a las diputaciones o ayuntamientos para que la completen con aportes de información adaptados en cada caso a sus necesidades comunicativas propias. Por tanto, el texto de la plantilla municipal pasa por otro emisor/corredactor antes de llegar a manos de un contribuyente.

La transformación de los ejemplares de carta de pago es un objetivo aún pendiente para el equipo de trabajo. Por ello, no los contemplamos en los apartados que siguen. De este modo, el resultado de la acción transformadora de las notificaciones de providencia de apremio (sin tener en cuenta las cartas de pago) es, en el caso de la modelo estatal, una disminución del número de palabras: el modelo original tiene 1.993 palabras, que en la versión alternativa **(Ebis)** quedan reducidas a 1.542 palabras aplicando estrategias de concisión. Se aumenta, en cambio, la cantidad de páginas, que pasan de ser nueve a ser diez. Este aumento se explica, sobre todo, porque la versión alternativa añade contenido útil para el contribuyente y por la presencia de apoyos visuales y de diseño.

El resultado para la notificación municipal es un aumento tanto del número de palabras: las 446 palabras originales se convierten en 732 palabras en la versión alternativa **(Mbis)**, como en el número de páginas, que

son dos en la versión alternativa. De nuevo, un mayor aporte de contenido informativo necesario, la distribución del componente verbal en el espacio visual de la página (*layout*) y la presencia de elementos visuales y de diseño explican, a su vez, este incremento.

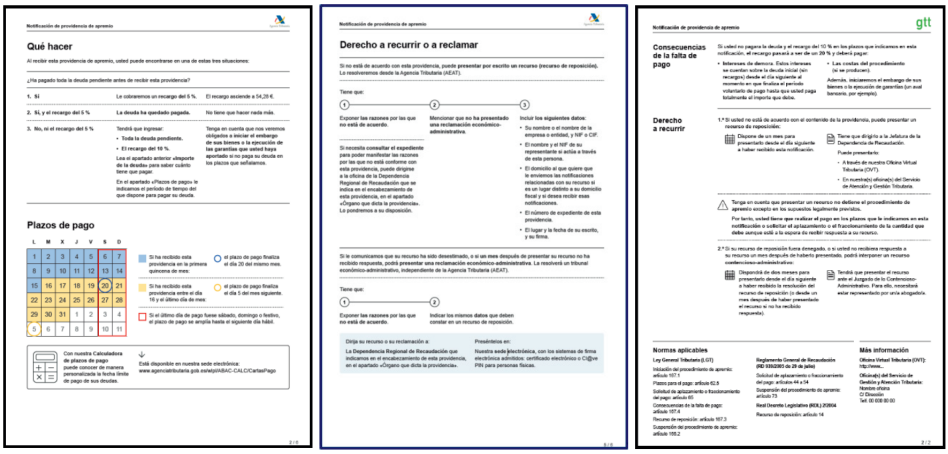


Figura 3. Páginas con apoyos visuales y de diseño de los nuevos prototipos de plantillas de notificación de providencia de apremio estatal (AEAT) y municipal (GTT).

No es objeto de este capítulo ahondar en la intervención sobre el diseño visual de los dos modelos de notificación —en manos de los diseñadores—. Remitimos al capítulo 15 de esta publicación. Sí exponemos a continuación una muestra de las transformaciones textuales y lingüísticas que llevamos a cabo según los principios rectores de accesibilidad, pertinencia e inteligibilidad.

5.1. TRANSFORMACIÓN TEXTUAL

La intervención sobre las versiones originales de las plantillas se orientó, en primer lugar, a injerir en la arquitectura de los dos documentos para proponer mejoras en el acceso a la información (accesibilidad) y para optimizar la pertinencia y coherencia del contenido (inteligibilidad). Por tanto, actuamos sobre la estructura formal e informativa de los documentos.

5.1.1. La estructura formal e informativa de las notificaciones

Los artículos 70 y 71 del Reglamento General de Recaudación estipulan los contenidos que deben incluirse en una notificación de providencia de apremio, pero dejan libre su estructura formal; esto es, las categorías o

apartados que componen la estructura discursiva de las notificaciones (o superestructura, en términos de VAN DIJK [1983][13]) y el orden secuencial de estas categorías. También dejan libre la formulación del título con el que deben presentarse estos documentos administrativos.

A este último respecto, nuestros documentos originales eligen títulos diferentes: *Providencia de apremio* **(E)** y *Notificación Providencia de apremio* **(M)**. Al tratarse estos títulos de unidades terminológicas que refieren el acto administrativo que origina la notificación y, por tanto, de términos jurídico-administrativos de significado opaco para un lector sin conocimientos jurídicos especializados, es difícil que estos títulos realicen la función habitual de todo título, que es activar conocimientos previos del lector y ayudarle a predecir y a recordar los contenidos y las finalidades comunicativas del texto que sigue a continuación (BRANDSFORD y JOHNSON, 1972).

Por razones de seguridad y efectos jurídicos, acordamos mantener estos títulos[14], que solo modificamos eliminando la mayúscula innecesaria y añadiendo la preposición *de* en **(Mbis)**: *Notificación de providencia de apremio*. La opacidad del título conlleva mayor necesidad de que la información prioritaria que le sigue sea fácilmente accesible y comprensible. Este hecho hizo aún más significativa la modificación de la estructura interna de ambas notificaciones, considerando en todo momento que es el principal objetivo retórico de fondo (en este caso, el propósito de requerimiento de pago) lo que ha de determinar la organización discursiva de los documentos (GAROFALO, 2009, p. 61).

13. En VAN DIJK (1983, p. 69), se define la *superestructura* como «el esquema abstracto que establece el orden global de un texto» o, si se prefiere, como aquella estructura esquemática global, de carácter sintáctico-semántico, que subyace a un discurso determinado y que organiza jerárquicamente y mediante categorías el contenido global o *macroestructura* de tal discurso. La superestructura es, pues, una categoría formal que puede entenderse como un molde que se llena de contenido semántico (macroestructura) y que desempeña una función cognitiva, ya que organiza el proceso de lectura y comprensión del texto (VAN DIJK, 1983, pp. 186-198). También puede entenderse como un recurso comunicativo que debe conducir a producir mensajes eficaces y eficientes (GAROFALO, 2009, p. 65).

14. En una nueva revisión de las versiones alternativas, podría añadirse un subtítulo que refiera la intención comunicativa principal del documento y que presente una formulación lingüística cercana a la experiencia y a lengua común de los contribuyentes, como: *Reclamación de pago de deuda con recargo*, por ejemplo. Por otro lado, las encuestas realizadas a asesores fiscales, a trabajadores del Organismo de Gestión Tributaria (ORGT) de la Diputación de Barcelona y a ciudadanos ponen de manifiesto que *providencia de apremio* es la unidad terminológica más difícil de entender para un ciudadano sin formación jurídica (ver capítulo 6 de este volumen).

En los dos casos, las operaciones realizadas sobre el esquema organizativo de las plantillas fueron análogas. En lo que atañe a su estructura formal (superestructura), que debe procurar que el lector-contribuyente encuentre sin esfuerzo la información que necesita:

1.º Modificamos el número de apartados que configuran la estructura interna de cada documento. Pudimos simplificar la estructura de la notificación estatal (**E)** reduciendo de 15 a 14 los apartados en **(Ebis).** En cambio, añadimos un último apartado en la versión alternativa de la notificación municipal **(Mbis)**. Se trata del apartado *Normas aplicables*, que agrupa las referencias normativas dispersas e insertas a modo de inciso en distintos segmentos textuales en la versión original **(M)**. Estas referencias interrumpían en **(M)** una lectura lineal de los contenidos informativos de estos apartados y perturbaban el procesamiento de la información relevante (MONTOLÍO y GARCÍA ASENSIO, 2023).

2.º Renombramos algunos de los apartados originales para presentarlos con títulos identificativos más comprensibles y, en ocasiones, más breves —pretendiendo precisión y concisión— con el objetivo de que ayuden a anticipar el contenido y los propósitos comunicativos que les siguen. Aportamos algunos ejemplos, en la tabla 1.

	Notificación de providencia de apremio estatal	
	(E)	**(Ebis)**
1	Identificación del documento	Datos de la deuda
2	Identificación del obligado al pago	Sus datos
3	Lugar y formas de pago	Formas de pago
4	Información adicional	Le ayudamos
	(M)	**(Mbis)**
5	Plazos para realizar el pago (art. 62.5 de la Ley General Tributaria) (...) Lugar donde se puede efectuar el ingreso	Cuándo y cómo pagar
6	Dónde dirigirse	Más información
7	Recursos	Derecho a recurrir

Tabla 1. Transformación de los títulos identificativos de los apartados de las notificaciones.

Esta transformación resultó, asimismo, en títulos que apelan directamente al destinatario y que quieren captar de este modo su atención, como en los ejemplos (2) y (4) de la tabla 1. En estos títulos se utiliza la forma de *usted* en la versión alternativa para interpelar al lector e incluirlo en un diálogo simbólico. En (4), también se transforma el estilo nominal en favor de

un estilo verbal más ágil (POU, 2021): *Identificación del obligado al pago → Sus datos*; *Información adicional→ Le ayudamos*.

Además, eliminamos la ambigüedad informativa de dos títulos de la versión original de la plantilla municipal: *Lugar donde se puede efectuar el ingreso* y *Dónde dirigirse* **(M).** En la versión alternativa, los nuevos títulos no mencionan ni redundan en una ubicación de lugar que puede conducir a interpretaciones confusas: «¿Dónde dirigirse...para efectuar el ingreso?». Estos títulos originales se transforman en *Cuándo y cómo pagar* y en *Más información*, respectivamente, como muestran los ejemplos (5) y (6) de la tabla 1, y son más congruentes en relación con la información que introducen.

Del mismo modo, usamos el recurso retórico de formular títulos en forma interrogativa en las versiones alternativas. En **(Ebis)** incluimos estratégicamente un único título formulado como pregunta entre el total de los títulos de los 14 apartados: *Qué hacer*; y dos títulos de este tipo entre los nueve de la plantilla municipal alternativa **(Mbis)**: *Cuándo y cómo pagar*; y *Cómo solicitar aplazar o fraccionar el pago*. La intención de este extrañamiento formal es llamar y retener la atención sobre estos títulos y destacarlos sobre los demás, dado que anticipan información altamente relevante para que el contribuyente pueda pagar su deuda en los plazos que se le indican. La estrategia *título en forma de pregunta-inmediata respuesta* es, además, un recurso eficaz y persuasivo porque también convierte estas secuencias discursivas en un diálogo simbólico, en un intercambio figurado que recuerda a una conversación, en el que el redactor de la notificación muestra a su interlocutor (el lector contribuyente) que conoce las preguntas que puede estar formulándose y le ofrece empáticamente las respuestas que necesita.

Atendiendo, a continuación, a cuestiones de contenido:

1.º Fragmentamos bloques informativos densos para organizarlos en bloques informativos más breves. Esto implicó, por ejemplo, que la información de dos apartados de **(E)** se ofrezca en tres apartados en **(Ebis)**: *Acuerdo/ Importe de la deuda → Acuerdo / Importe de la deuda / Qué hacer* a fin de que el contribuyente pueda encontrar más rápidamente información relevante y útil relacionada con el pago de su deuda —apoyado, igualmente, en el título de estos apartados—, y pueda también procesar la información sin percibir densidad o complejidad y sin necesitar un esfuerzo cognitivo innecesario. Añadir un apartado implicó, asimismo, añadir un título nuevo para este apartado: *Qué hacer*.

Al contrario, en la notificación de providencia de apremio municipal, agrupamos en un único apartado contenidos breves y relacionados que originalmente se ofrecían en dos apartados: ejemplo 5 de la tabla 1. También en la notificación estatal, los contenidos de dos apartados originales: *Intereses y costas* y *Consecuencias de la falta de pago* **(M)** se reagrupan bajo el único título *Consecuencias de la falta de pago* **(Mbis).**

2.º Ubicamos en los apartados adecuados contenidos que se ofrecían originalmente dispersos en distintos segmentos de varios apartados o erróneamente ubicados en las plantillas originales. De este modo, en la plantilla estatal de partida, el contenido heterogéneo que se disponía en el apartado *Información adicional* **(E)** se movió, respectivamente, a los apartados *Plazos de pago* y *Le ayudamos* **(Ebis)** para estar bien ubicado. Igualmente, parte del contenido introducido tras el título *Advertencias* en la plantilla municipal **(M)** se desplaza al apartado *Cómo solicitar aplazar o fraccionar el pago* en **(Mbis).**

Finalmente, sobre el trabajo descrito, y volviendo a la estructura formal global de los documentos, afinamos el orden secuencial de los apartados resultantes en las versiones alternativas para conferir una progresión lógica a cada una de las etapas de lectura. Así, por ejemplo, en la versión alternativa de **(E)**, el apartado *Consecuencias de la falta de pago* se ordena tras los bloques *Plazos de pago, Formas de pago* y *Aplazamiento o fraccionamiento de pago*, que responden a indicaciones clave sobre cómo pagar la deuda y, por tanto, sobre cómo responder al requerimiento de pago. Este apartado, *Consecuencias de la falta de pago*, en la plantilla original se hallaba intercalado tras el apartado *Formas de pago*, interrumpiendo las instrucciones sobre cómo realizar el pago. Por otro lado, tanto en **(Ebis)** como en **(Mbis)** el apartado *Derecho a recurrir o a reclamar* se ubica tras el apartado *Consecuencias de la falta de pago* porque su contenido ya no atañe a la acción de *pagar.*

Con esta afinación, estimamos que las nuevas superestructuras responden al marco mental que dibuja un posible contribuyente cuando recibe una notificación de providencia de apremio: ¿Qué es este documento y por qué lo recibo? ¿Qué tengo que hacer con la información que recibo? ¿Cómo lo hago (el pago) y qué plazo de tiempo tengo para hacerlo? ¿Qué ocurre si no lo hago? ¿Cómo puedo recurrir si no estoy de acuerdo y al amparo de qué normas? ¿Alguien puede ayudarme si tengo dudas?

Las tablas 2 y 3 muestran el antes, en **(E)** y **(M),** y el después, en **(Ebis)** y **(Mbis),** de las estructuras originales y de los títulos de los apartados. En la columna correspondiente a las versiones alternativas **(Ebis)** y **(Mbis)**,

marcamos en negrita y en cursiva los apartados que ofrecen los contenidos jerárquicamente más relevantes en relación con el propósito del principal de las notificaciones: requerir el pago de la deuda. También indicamos en la tercera columna el marco mental imaginado de un contribuyente que pueda tener en sus manos una notificación.

	Notificación de providencia de apremio estatal		
	(E)	**(Ebis)**	**Marco mental de (Ebis)**
1	Identificación del emisor y del destinatario	Título del documento	¿Qué es este documento?
2	Título del documento	Sus datos	
3	Identificación del documento	Datos de la deuda	¿Qué es este documento y por qué lo recibo?
4	Identificación del obligado al pago		
5	Acuerdo	*Acuerdo*	¿Qué es este documento y por qué lo recibo?
6	Importe de la deuda	***Importe de la deuda***	¿Qué es este documento y por qué lo recibo?
7	Intereses y costas	***Qué hacer***	¿Qué tengo que hacer con la información que recibo?
8	Plazos de pago	***Plazos de pago***	¿Cómo lo hago (el pago) y qué plazo de tiempo tengo para hacerlo?
9	Lugar y formas de pago	***Formas de pago***	¿Cómo lo hago (el pago) y qué plazo de tiempo tengo para hacerlo?
10	Consecuencias de la falta de pago	***Aplazamiento o fraccionamiento del pago***	¿Cómo lo hago (el pago) y qué plazo de tiempo tengo para hacerlo?
11	Solicitud de aplazamiento	Consecuencias de la falta de pago	¿Qué ocurre si no lo hago?
12	Información adicional		
13	Recursos y reclamaciones	Derecho a recurrir o a reclamar	¿Cómo puedo recurrir si no estoy de acuerdo y al amparo de qué normas?
14	Normas aplicables	Normas aplicables	¿Cómo puedo recurrir si no estoy de acuerdo y al amparo de qué normas?
		Le ayudamos	¿Alguien puede ayudarme si tengo dudas?
15	Firma electrónica del emisor	Firma electrónica del emisor	

Tabla 2. Transformación de la estructura de la notificación de providencia de apremio estatal y marco mental resultante.

	Notificación de providencia de apremio municipal (local)		
	(M)	**(Mbis)**	**Marco mental de (Mbis)**
1	Identificación del emisor y del destinatario	Título del documento	¿Qué es este documento?
2	Título del documento	Identificación del emisor y del destinatario	
3	Notificación	***Notificación***	¿Qué es este documento y por qué lo recibo?
4	Plazos para realizar el pago (art. 62.5 de la Ley General Tributaria)	***Cuándo y cómo pagar***	¿Qué tengo que hacer con la información que recibo? ¿Cómo lo hago (el pago) y qué plazo de tiempo tengo para hacerlo?
5	Lugar donde se puede efectuar el ingreso	***Cómo solicitar aplazar o fraccionar el pago***	¿Cómo lo hago (el pago) y qué plazo de tiempo tengo para hacerlo?
6	Recursos	Consecuencias de la falta de pago	¿Qué ocurre si no lo hago?
7	Advertencias	Derecho a recurrir	¿Cómo puedo recurrir si no estoy de acuerdo y al amparo de qué normas?
8	Dónde dirigirse	Normas aplicables	¿Cómo puedo recurrir si no estoy de acuerdo y al amparo de qué normas?
9		Más información	¿Alguien puede ayudarme si tengo dudas?

Tabla 3. Transformación de la estructura de la notificación de providencia de apremio municipal y marco mental resultante.

5.1.2. La pertinencia del contenido

El equipo humano de clarificación manejó desde un principio el marco mental imaginado para intervenir en las superestructuras y en los movimientos retóricos[15] de las notificaciones originales. A partir de este marco mental, los juristas de la AEAT, siguiendo el patrón pregunta-respuesta, elaboraron, además, un *Resumen informativo* del contenido de la plantilla original de notificación estatal pensando en las obligaciones y restricciones de contenido que regula el marco jurídico normativo y, a la vez, en las necesidades informativas de un contribuyente lego en materia jurídica que recibe una notificación de providencia de apremio: el ciudadano, en el centro de toda comunicación. En la redacción del resumen, procuraron evitar el uso de terminología jurídica. Mostramos este resumen, tal como fue elaborado, en la siguiente figura 4.

El esfuerzo por elaborar un resumen, concebido a modo de material interno sobre el que trabajar todo el equipo, no fue en vano. Este resumen constituyó un marco de referencia preciado para los lingüistas y diseñado-

15. Tomo este concepto de SWALES (1990), entendiendo que un movimiento retórico (*move*) es un segmento textual con un contenido (proposicional) y una función (propósito) concreta.

res que, de este modo, nos sentimos más guiados para decidir resaltar visual y textualmente algunos bloques informativos, dado que el contenido de cada respuesta corresponde, a ojos jurídicos, al contenido y a los propósitos más relevantes —o útiles— de una notificación de providencia de apremio.

La figura 4 aporta, también, al lado del documento resumen elaborado, una muestra del resultado de este trabajo conjunto de juristas, lingüistas y diseñadores tal como ha quedado plasmado en los apartados correspondientes de la versión alternativa **(Ebis).**

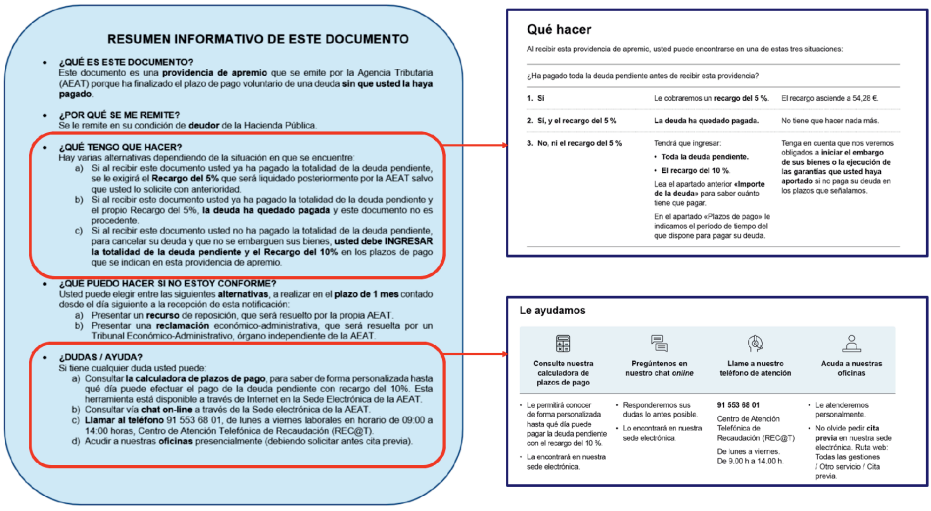


Figura 4. Resumen elaborado por juristas de la AEAT del contenido informativo de la notificación de providencia de apremio estatal y reelaboración por parte del equipo de lingüistas y de diseñadores.

De hecho, la respuesta a la pregunta: *¿Dudas / ayuda?* del resumen informativo no estaba destacada visualmente en la plantilla estatal inicial **(E)**. Tampoco la plantilla inicial aportaba toda la información de la que es portador el texto del resumen, especialmente en lo que atañe a la respuesta a *¿Dudas / Ayuda?*, así que el resumen dejaba en este sentido de ser un resumen y permitió añadir contenido útil y pertinente a las versiones alternativas tanto de **(E)** como de **(M)** en este último apartado: *Le ayudamos* **(Ebis)** o

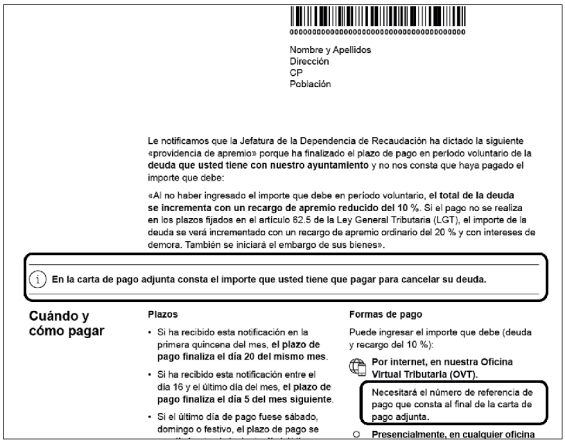
Más información **(Mbis)** en que se invita al contribuyente a tomar la iniciativa de comunicarse con la Administración[16].

Aportar contenido útil, preciso, y no omitir o dejar ocultos contenidos que los lectores necesitan conocer es, en todo caso, una de las directrices de la *pertinencia* como principio rector de la redacción de un documento claro. Por ello, en los procesos de clarificación documental, las versiones alternativas suelen añadir contenido inexistente o descubren —para hacerlo *encontrable*—, contenido algo oculto en las versiones originales no clarificadas.

Efectivamente, la revisión de nuestras versiones originales condujo, asimismo, a sumar en las versiones alternativas contenidos que no existían en las versiones originales, y también descubrió contenidos originalmente no muy accesibles.

A modo de ejemplo, en la notificación municipal indicamos al contribuyente dónde obtener una información que no consta en la plantilla original **(M)** y que atañe al importe que tiene que ingresar para cumplir con su obligación tributaria. No es una información banal, precisamente. Así, con este texto añadido en (**Mbis)**, remitimos al contribuyente a la carta de pago para obtener la información que necesita: *En la carta de pago adjunta consta el importe que usted tiene que pagar para cancelar su deuda*. También añadimos en **(Mbis)** un texto con el que se le pone en aviso de una información que se le reclamará si ingresa el importe de la deuda de forma no presencial: *Necesitará el número de referencia de pago que consta al final de la carta de pago adjunta*. De este modo se muestra en la figura 5, en la que hemos enmarcado el contenido añadido al que nos referimos.

16. El apartado *Le ayudamos* **(Ebis),** al igual que el apartado *Más información* **(Mbis),** satisfacen el propósito de abrir un canal comunicativo para que la comunicación con el contribuyente sea bidireccional y, por tanto, para que no sea la Administración tributaria quien se dirija siempre, y en un mismo sentido, al contribuyente (CASTELLÓN, 2001), sino que el sentido comunicativo sea también del contribuyente hacia la Administración. De este modo se conceptualiza al contribuyente no solo como un mero receptor de información, sino también como un ciudadano activo que puede tomar la iniciativa de preguntar a las Administraciones y de recibir respuestas.



Nombre y Apellidos
Dirección
CP
Población

Le notificamos que la Jefatura de la Dependencia de Recaudación ha dictado la siguiente «providencia de apremio» porque ha finalizado el plazo de pago en período voluntario de la **deuda que usted tiene con nuestro ayuntamiento** y no nos consta que haya pagado el importe que debe:

«Al no haber ingresado el importe que debe en período voluntario, **el total de la deuda se incrementa con un recargo de apremio reducido del 10 %.** Si el pago no se realiza en los plazos fijados en el artículo 62.5 de la Ley General Tributaria (LGT), el importe de la deuda se verá incrementado con un recargo de apremio ordinario del 20 % y con intereses de demora. También se iniciará el embargo de sus bienes».

En la carta de pago adjunta consta el importe que usted tiene que pagar para cancelar su deuda.

Cuándo y cómo pagar

Plazos

- Si ha recibido esta notificación en la primera quincena del mes, **el plazo de pago finaliza el día 20 del mismo mes.**
- Si ha recibido esta notificación entre el día 16 y el último día del mes, **el plazo de pago finaliza el día 5 del mes siguiente.**
- Si el último día de pago fuese sábado, domingo o festivo, el plazo de pago se

Formas de pago

Puede ingresar el importe que debe (deuda y recargo del 10 %):

Por internet, en nuestra Oficina Virtual Tributaria (OVT).

Necesitará el número de referencia de pago que consta al final de la carta de pago adjunta.

Presencialmente, en cualquier oficina

Figura 5. Textos y contenidos añadidos en la versión alternativa de la notificación de providencia de apremio municipal.

Mayor injerencia realizamos en la plantilla de la notificación estatal a propósito del descubrir el importe que se le reclama al contribuyente destinatario. En la plantilla original, por razones técnicas relacionadas con los sistemas informáticos de recaudación, el importe que se ofrece en la primera página (expresado en cifras) corresponde al que recibe un recargo del 20 % sobre la deuda original (principal pendiente); pero ese recargo es, en realidad, el que se aplica si el contribuyente vuelve a no pagar dentro de los plazos que se estipulan en la notificación de providencia de apremio.

El texto que sigue a este importe así lo precisa: *No obstante, resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10%, en vez del 20%, si ingresa la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido (1.281,56 euros), en los plazos de pago que se le indican*, como se muestra en la figura 6:

IMPORTE DE LA DEUDA

La cuantía es la siguiente:

Principal pendiente:	1.165,05
Recargo de apremio ordinario (20%):	233,01
Ingreso a cuenta:	0,00
Importe Total:	**1.398,06 euros**

- No obstante, resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10%, en vez del 20%, si ingresa la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido (1.281,56 euros), en los plazos de pago que se indican.

Figura 6. Expresión en cifras y en texto del importe que ha de ingresar el contribuyente en la notificación de providencia de apremio estatal original (E).

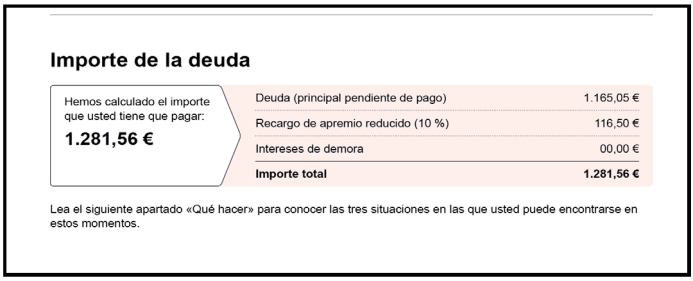
El texto se inicia con el marcador contraargumentativo *no obstante* que, efectivamente, puntualiza lo antedicho (no disminuye su verdad) e introduce una información que elimina la conclusión que se puede inferir del segmento que lo antecede. Por tanto, hay que interpretar, en el caso que nos atañe, que no son 1.398,06 euros la cantidad que se debe al recibir la notificación, sino otra cantidad a la que se le ha aplicado un recargo reducido del 10 %: 1.281,56 euros.

Los estudios sobre usabilidad señalan que las cifras capturan la atención de los lectores cuando escanean una página en busca de información, dado que la mirada humana se siente atraída casi de forma instintiva por cualquier combinación de números. Los números, pues, destacan de entre la masa de texto (STEEN, 2012, pp. 361-362).

De este modo, es probable que el contribuyente que lea el importe que se le ofrece en números infiera que esa cifra es el total que debe pagar en los plazos que se le indicarán en el documento: 1.398,06 euros. De esta inferencia creerá también que ha obtenido la información que necesita, así que hay altas posibilidades de que no sienta la necesidad de leer el texto que sigue a ese importe, en el que encontrará realmente la información relevante, la cifra de 1.281,565 euros.

Esa cifra, 1.281, 65 euros, por otro lado, se ofrece entre paréntesis (los paréntesis enmaran informaciones incidentales, complementarias o aclaratorias, pero no informaciones altamente pertinentes), casi oculta en la masa de texto e introducida de forma ambigua (por proximidad, podría remitir tanto al texto contiguo: *recargo reducido*, como a un segmento mayor: *principal pendiente y recargo reducido*). El vocabulario que rodea a la cifra es también técnico: *recargo de apremio reducido*, *principal pendiente*, y no faltan rodeos expresivos: *resultará de aplicación* vs. *se aplicará*. El esfuerzo cognitivo que requiere procesar e interpretar correctamente esta información es alto, con lo que la eficacia comunicativa de este segmento disminuye.

En la versión alternativa clarificada que recogemos en la figura 7, las cifras portan la información relevante que ha quedado oculta. También puede apreciarse el esfuerzo por clarificar el vocabulario técnico y eliminar la ambigüedad. En el apartado *Consecuencias de la falta de pago* se incluye la cifra a la que se le aplica el recargo del 20 % (figura 8):



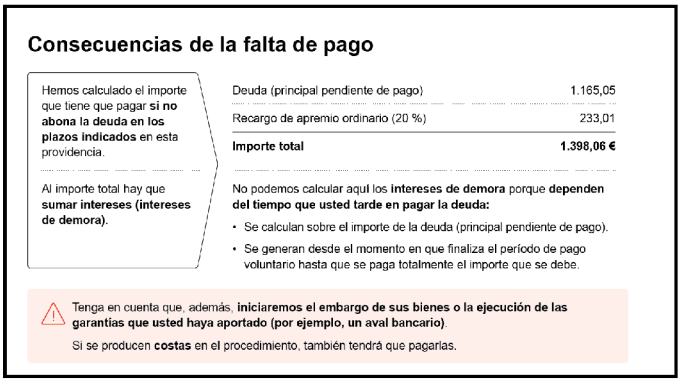
Importe de la deuda

Hemos calculado el importe que usted tiene que pagar:
1.281,56 €

Deuda (principal pendiente de pago)	1.165,05 €
Recargo de apremio reducido (10 %)	116,50 €
Intereses de demora	00,00 €
Importe total	**1.281,56 €**

Lea el siguiente apartado «Qué hacer» para conocer las tres situaciones en las que usted puede encontrarse en estos momentos.

Figura 7. Expresión en cifras y en texto del importe que ha de ingresar el contribuyente en la notificación de providencia de apremio estatal clarificada (Ebis).



Consecuencias de la falta de pago

Hemos calculado el importe que tiene que pagar **si no abona la deuda en los plazos indicados** en esta providencia.

Al importe total hay que **sumar intereses (intereses de demora)**.

Deuda (principal pendiente de pago)	1.165,05
Recargo de apremio ordinario (20 %)	233,01
Importe total	**1.398,06 €**

No podemos calcular aquí los **intereses de demora** porque **dependen del tiempo que usted tarde en pagar la deuda:**

- Se calculan sobre el importe de la deuda (principal pendiente de pago).
- Se generan desde el momento en que finaliza el período de pago voluntario hasta que se paga totalmente el importe que se debe.

⚠ Tenga en cuenta que, además, **iniciaremos el embargo de sus bienes o la ejecución de las garantías que usted haya aportado (por ejemplo, un aval bancario)**.

Si se producen **costas** en el procedimiento, también tendrá que pagarlas.

Figura 8. Expresión en cifras y en texto del importe que ha de ingresar el contribuyente que no plaga en plazo en la notificación de providencia de apremio estatal clarificada (Ebis).

5.2. TRANSFORMACIÓN COMUNICATIVA Y ESTRATEGIAS DE CORTESÍA

5.2.1. La relación (cortés) entre los interlocutores

Además de trabajar sobre la pertinencia de los contenidos o sobre factores intratextuales referentes a la superestructura y a los movimientos retóricos o de contenido de los documentos estatal y municipal, la actividad transformadora de los miembros del equipo también abordó el tipo de relación que se establece entre el emisor y el destinatario de las notificaciones a través del componente verbal de los documentos: el lenguaje es el más poderoso medio de relación interpersonal (ESCANDELL, 2006), y un tono respetuoso y un uso empático y adecuado del lenguaje en este nivel es cru-

cial para conseguir los propósitos comunicativos deseados. Estas relaciones vienen determinadas por factores pragmáticos y extratextuales.

De hecho, las Administraciones que notifican las providencias de apremio parten de una posición de poder institucional sobre el ciudadano, con el que constituyen relaciones comunicativas de carácter formal y oficial. Desde esta relación de poder, y con rutinas disciplinares de redacción, es fácil que a través de sus documentos no construyan una verdadera interacción con sus contribuyentes, sino que reduzcan el intercambio a una mera emisión y recepción de mensajes en que el destinatario solo desempeña un papel pasivo y es considerado como un subordinado o únicamente como un receptor de información (CASTELLÓN, 2001; GAROFALO, 2009; POLANCO-MARTÍNEZ Y MONTOLÍO DURÁN, 2024/en prensa). Sin embargo, el giro actual motivado socioculturalmente hacia un tipo de Administración transparente, abierta y al servicio de la ciudadanía mueve a transformar este tipo de relación.

Incluir en las notificaciones o hacer más *encontrables* apartados como *Le ayudamos* **(Ebis)** o *Más información* **(Mbis)**, que invitan al ciudadano a acercarse a las Administraciones y a iniciar un intercambio comunicativo con su interlocutor oficial si quiere resolver dudas o aportar cualquier tipo de sugerencia, es un avance. Implementar otras estrategias textuales por medio de las cuales se construya un intercambio más cortés, más cercano, más personalizado y menos vertical entre emisor y destinatario, sin que este intercambio deje de ser formal, puede resultar también eficaz, aunque se rompa con rutinas de redacción jurídico-administrativas convencionalizadas por una tradición y (más o menos) aceptadas (hasta ahora) socioculturalmente. Por ello, en las versiones alternativas **(Ebis)** y **(Mbis)**, prescindimos con especial cuidado de los mecanismos de despersonalización que hacen borrosa la referencia a los interlocutores.

Así, asumimos que el contribuyente actual podría percibir distanciamiento, e incluso cierta descortesía, en el modo como los emisores de las notificaciones originales se posicionan como agentes de acciones; o, también, en el modo como estos emisores representan textualmente al contribuyente destinatario de sus comunicados[17].

17. La interpretación de los enunciados como corteses o descorteses depende en buena medida del contexto comunicativo y de la norma social que se aplique (FUENTES y BRENES, 2013). Teniendo en cuenta este nuevo contexto sociocultural contemporáneo que concibe a las Administraciones como organismos cercanos a la ciudadanía, consideramos que no es descabellado asumir esta percepción de alejamiento o descortesía.

Efectivamente, tanto en **(E)** como en **(M)**, las Administraciones que firman la notificación recurren a estructuras que las ocultan como agentes y las despersonalizan: pasiva perifrástica (1), pasiva refleja (2) y (3) o impersonal (4), nominalizaciones (5), formas no personales del verbo (2), (3) y (5). También recurren a la tercera persona (6) (la negrita es nuestra):

> (1) El día 16-17-2022 **le fue notificada** la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. **(E)**
>
> (2) En consecuencia, **se acuerda**: -**Dictar** la providencia de apremio (...). **(E)**
>
> (3) No obstante, **no se le exigirán** los intereses de demora devengados (...), de acuerdo con lo **indicado** en el apartado anterior. **(E)**
>
> (4) En caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente (...) **se procederá** al embargo de sus bienes o ejecución de garantías (...). **(M)**
>
> (5) Si Vd. Hubiese ingresado el importe del principal pendiente y el recargo ejecutivo antes de **la notificación** de la presente providencia de apremio (...). La deuda se ha incrementado en un 10% (...]), **advirtiendo** a los deudores que (...). **(E)**
>
> (6) Tanto el recurso de reposición como la reclamación económico administrativa podrán ser presentados a través de la sede electrónica de **la Agencia Estatal de la Administración Tributaria**. **(E)**

Al no formularse como la voz de alguien particular, en primera persona, y ocultar la autoría de sus acciones con estructuras de autorreferencia impersonal, es cierto que los emisores de estas notificaciones originales **(E)** y **(M)** pueden querer ampararse en una pretendida objetividad y atender al principio de objetividad jurídica, además de proteger su imagen institucional (POU, 2021). No obstante, estimamos que con estas estrategias atenuantes de subjetividad que suprimen la identidad del agente, los emisores dañan la inteligibilidad de sus textos. La relación que construyen con su interlocutor queda deshumanizada, se hace distante y no es acorde con las expectativas de un ciudadano actual, que tiene una concepción democrática del ejercicio del poder y que reivindica su derecho a entender a los organismos públicos y a relacionarse con ellos con transparencia, fluidez y de forma más horizontal.

Por su parte, sobre la presencia del destinatario en los textos, el grado de personalización es mayor porque en los dos documentos originales **(E)** y **(M)** se usa la forma de tratamiento personalizado *usted* con la que se apela directamente al lector contribuyente (8). Con todo, este deíctico social suele combinarse —con cierta aleatoriedad— con formulaciones despersonaliza-

doras: pasiva refleja, nominalizaciones, formas no personales, así como con el recurso a la tercera persona a través de etiquetas generalizadoras propias del tecnolecto tributario (*obligado* (*al pago*), *deudor*, *contribuyente*) (9) (la negrita es nuestra):

> (7) **Podrá** solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago en los términos del art. 65 LGT y 44 a 54 del RGR. **(M)**
>
> (8) El día 16-17-2022 **le** fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente (...) sin que **haya sido satisfecha** la deuda de referencia. **(E)**
>
> (9) Previa **petición del obligado**, cuando **su** situación económico-financiera **le** impida, de forma transitoria, **efectuar el pago** de la deuda (...). **(E)**

Las etiquetas genéricas *obligado* (*al pago*) (9) o *deudor/es* (5) tampoco ayudan a establecer relaciones de confianza entre interlocutores. Su sentido es desvalorizante o responde a la concepción del ciudadano como un ente pasivo y obediente, sin capacidad para tomar decisiones (GARCÍA ASENSIO *et al*., 2022; POLANCO-MARTÍNEZ *et al*., 2024).

Las versiones alternativas (**Ebis) y (Mbis)** eliminan estas etiquetas, así como el uso recurrente de estructuras de despersonalización agentiva que alternan con la forma *usted.* (**Ebis) y (Mbis)** adoptan el molde comunicativo: *nosotros-usted*. El recurso a la primera persona del plural *nosotros*, aunque aún desfocaliza al emisor, que es único, también humaniza a las instituciones y, además, transmite la sensación de cooperación entre los profesionales de la Administración (CASTELLÓN, 2001) (la negrita es nuestra):

> (10) **Puede** solicitar aplazar o fraccionar el pago de la deuda si **su** situación económico-financiera **le** impide, de forma transitoria, pagar en los plazos que **hemos establecido**. **(Ebis)**
>
> (11) Le **notificamos** que la Jefatura de la Dependencia de Recaudación ha dictado la siguiente providencia de apremio porque ha finalizado el plazo de pago en período voluntario de la deuda que **usted** tiene con **nuestro** ayuntamiento y no **nos** consta que **haya pagado** el importe que **debe**. **(Mbis)**

En definitiva, las versiones alternativas proponen otra manera de concebir y de construir una relación comunicativa sin que consideremos que con ello se menoscabe la imagen pública que quieren y deben transmitir las Administraciones. Al contrario, con el patrón *nosotros-usted* o *usted-nosotros*, puede aumentarse la percepción de transparencia institucional y de empatía institucional, porque las Administraciones se dirigen de manera

respetuosa y directa al ciudadano sin la necesidad de ocultarse, y sin que el principio jurídico de objetividad se vea afectado (POU, 2021).

5.2.2 Cortesía mitigadora

Una de las consecuencias de la posición institucionalizada de las Administraciones tributarias es que esta posición les confiere autoridad para emitir mensajes directivos. El principal propósito de una notificación de providencia de apremio, requerir al contribuyente el pago de una deuda con recargo, es propiamente un mensaje directivo, una acción lingüística mediante la que el emisor —la Administración tributaria— intenta conseguir que el destinatario —el contribuyente— realice una acción.

Para comunicar este requerimiento, en ambos casos las notificaciones originales **(E)** y **(M)** recurren a una estrategia convencionalizada de cortesía. Mitigan[18] el carácter imperativo del mensaje con una secuencia textual que precede al requerimiento y que expresa la motivación o justificación del mensaje imperativo, que es una conducta inapropiada por parte del contribuyente: el contribuyente no ha pagado cuando debía. Con esta secuencia se pretende persuadir al ciudadano apremiado de lo razonable —y no arbitrario o injusto— de aquello que se le exige (CASTELLÓN, 2001). Se trata de una estrategia atenuadora de la autoridad administrativa:

> (12) El día 16-07-2022 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 05-09-2022 finalizó el plazo en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.
>
> En consecuencia, se acuerda:
>
> – Dictar la providencia de apremio.
>
> – Liquidar el encargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado. **(E)**
>
> (13) Finalizado el plazo de ingreso en período voluntario de las deudas detalladas, sin que se hubiera efectuado el pago, en cumplimiento de lo dispuesto

18. Tomando la definición de ALBELDA (2023), entendemos que la mitigación es «una categoría pragmática originada frecuentemente por necesidades de imagen y dirigida a mitigar la intensidad de lo que se expresa, bien reduciendo la fuerza ilocutiva del acto de habla, o bien mediante mecanismos de lenguaje vago por los que se difumina o minimiza el contenido proposicional. (...) La mitigación permite a los hablantes expresar un menor compromiso con lo dicho y lograr más eficazmente las metas conversacionales de los participantes en el discurso (ALBELDA, 2023, p. 11).

> en el art. 167.1 LGT, fue dictado por La Jefatura de la Dependencia de Recaudación el título ejecutivo «Providencia de apremio»:
>
> Al no haber satisfecho el ingreso en período voluntario, la deuda se ha incrementado en un 10% con el recargo de apremio reducido. **(M)**

Las versiones clarificadas **(Ebis)** y **(Mbis)** mantienen esta secuencia persuasiva, solo que dentro del molde comunicativo *nosotros-usted*[19] y de forma más accesible, ya que su expresión lingüística presenta una nueva disposición fácilmente *encontrable* en el espacio visual de la página (§ figura 2). En estas formulaciones alternativas, también usamos estratégicamente un mecanismo lingüístico (retórico) mitigador. Por razones de cortesía y para proteger la imagen social pública (o imagen positiva[20]) del emisor, que no quiere incurrir en una falsa afirmación —pensando en el caso de que un contribuyente muestre desacuerdo y recurra afirmando que sí ha pagado—, mitigamos la fuerza de la aserción que motiva el requerimiento (*usted no ha pagado*) mediante una indicación de incertidumbre: *no nos consta* (*que haya pagado*).

Las secuencias originales impersonalizadas: (...) *sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia* **(E)**; y *Al no haber satisfecho el ingreso en período voluntario* **(M)** se clarifican, pues, respectivamente, como: (...) *no nos consta que usted haya realizado el pago* **(Ebis)** o (...) *no nos consta que haya pagado el importe que debe* **(Mbis)**.

También así protegemos la imagen pública del contribuyente, ya que con el recurso a estas expresiones lingüísticas no queda representado socialmente y sin matices como un *deudor*: tal vez puede haber querido pagar, pero no ha pagado por error, por ejemplo, o por descuido. La cortesía no es incompatible con el ejercicio de la autoridad (CALVO, 1980, p. 242).

Por otro lado, cabe tener en cuenta que los actos directivos como el requerimiento de pago, al imponer una conducta, invaden el territorio del interlocutor y conllevan que este vea amenazada su libertad de acción, su imagen negativa, en términos de BROWN y LEVINSON (1987). Por ello, sobre todo, en estos casos, la tarea de clarificación tiene que ser especialmente meticulosa si queremos seguir construyendo un intercambio comu-

19. Mantener la justificación podría parecer innecesario porque el cumplimiento de las obligaciones tributarias es ineludible, pero de este modo se crea un marco racional que justifica el requerimiento.

20. En términos de BROWN y LEVINSON (1987), la imagen positiva corresponde al conjunto de representaciones valorizadoras de sí mismos que los interlocutores construyen y que intentan imponer a lo largo de la interacción. Es la imagen pública (su prestigio) que cada individuo procura conservar. A su vez, la imagen negativa remite a la libertad de acción de cada individuo, a su deseo de no sufrir imposiciones.

nicativo cortés y eficaz entre el emisor administrativo y el destinatario contribuyente. Expresar la motivación del requerimiento, o modular la expresión lingüística en aras de cortesía, según pretendemos, puede favorecer una mejor recepción del mensaje y el cumplimiento de la obligación tributaria.

De hecho, derivado del propósito de requerimiento, las notificaciones de providencia de apremio abundan en actos directivos. Estos actos se expresan a menudo en la notificación estatal original **(E)** mediante la perífrasis modal con el verbo *deber* (*deber + infinitivo*) que, en la versión clarificada, hemos sustituido preferentemente por otros verbos con una carga deóntica menos amenazante: *tener* o *poder*, como mostramos en los ejemplos (1)-(3) de la tabla 4. También la perífrasis *tener que + infinitivo* sustituye a *exigir* en la versión alternativa **(Ebis)**.

	Notificación de providencia de apremio estatal	
	(E)	**(Ebis)**
1	– Si Vd. ya hubiese satisfecho el importe del principal pendiente antes de recibir esta notificación, **deberá efectuar el ingreso** del recargo ejecutivo del 5%:	– Ya ha pagado toda la deuda pendiente antes de recibir esta providencia: **Tendrá que pagar** un recargo del 5 %.
2	– En caso de producirse costas en el procedimiento, **se le exigirá** su importe.	– Si se producen costas en el procedimiento, también **tendrá que pagarlas.**
3	– Si no está conforme con este acuerdo de la Administración, y desea recurrir, **deberá** optar, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de recepción de este documento, entre **presentar**: (a) un recurso de reposición (....); (b) una reclamación económico-administrativa.	– Si no está de acuerdo con esta providencia, **puede presentar** por escrito un recurso (recurso de reposición), o bien, una reclamación económico-administrativa.

Tabla 4. Transformación de la formulación lingüística de enunciados directivos. (La negrita es nuestra)

La razón es que tanto la perífrasis de obligación con el verbo *deber* como el verbo *exigir* expresan una obligación impuesta por una autoridad. La exigencia es, además, un mandato con énfasis. La perífrasis con el verbo *tener*, que también expresa obligación, no acarrea, en cambio, estas fuertes implicaciones impositivas, es más frecuente en la lengua común y añade una justificación, un matiz de *acción necesaria*, a la que es una acción obligada. Del mismo modo, sustituir *deber* por *poder* implica presentar la obligación como una autorización o permiso o como la posibilidad que tiene el sujeto de desarrollar una acción y no como una imposición que coarta su

libertad (FERNÁNDEZ MARTÍN, 2014: RAE y ASALE, 2009-2011, 28.6, pp. 2140-2150).

Las decisiones clarificadoras han tenido que estar aquí orientadas a mitigar la carga coercitiva de las expresiones de obligación originarias, así como a crear una expresión amable para las acciones obligadas y contribuir a construir una relación de mayor solidaridad entre la autoridad administrativa, con potestad para ordenar algo a alguien, y el contribuyente.

Por último, dado que todo requerimiento administrativo tiene consecuencias si no se cumple, hemos preferido que las dos notificaciones, en su versión alternativa **(Ebis)** y **(Mbis)**, anuncien estas posibles consecuencias tras el título *Consecuencias de la falta de pago.* Con el aporte informativo que se introduce tras este título, se pretende evitar un comportamiento negligente por parte del contribuyente y, asimismo, evitarle un coste o un perjuicio. El título de la versión original de la notificación municipal **(M)**, *Advertencias* deriva del verbo *advertir*, que tiene un significado que oscila entre el consejo y la amenaza (GRAS y GARCÍA ASENSIO, 2010; MONTOLÍO Y LÓPEZ SAMANIEGO, 2010). Evitar esta forma y, por tanto, la posibilidad de inferir de ella una amenaza puede contribuir a proteger la imagen positiva de la Administración, ya que favorece la lectura de que la Administración quiere evitar un coste a los contribuyentes en lugar de que los amenaza ante un posible comportamiento negligente. También así se puede facilitar una recepción más positiva y un comportamiento posterior adecuado por parte del contribuyente (MONTOLÍO *et al.*, 2022).

5.3. CAMBIOS SINTÁCTICOS Y LÉXICOS

Apuntamos, en este último apartado, algunos de los cambios sintácticos y léxicos que manifiestan las versiones alternativas de las notificaciones de providencia de apremio en relación con los principios rectores de *accesibilidad* e *inteligibilidad.*

5.3.1 Sintaxis

La sintaxis nos lleva al marco de la oración, a su extensión y al orden de los elementos que la componen. Sobre su extensión, las oraciones de las versiones originales **(E)** y **(M)** tienen una medida razonable[21]: 16,4 palabras **(E)** y 24,08 palabras **(M)** de media. Las versiones alternativas reducen estos números a 11,7 palabras **(Ebis)** y a 13,08 **(Mbis)**, respectivamente, y eliminan oraciones-párrafo, normalmente de carácter enumerativo, que superan

21. Hemos medido la longitud de las frases con la herramienta Sketch Engine.

esta extensión. En (14), por ejemplo, el párrafo enumerativo suma 97 palabras, lo que exige a la memoria de trabajo del lector un esfuerzo alto para procesar todo el aporte informativo:

> (14) Si Vd. ya hubiese satisfecho el importe del principal pendiente antes de recibir esta notificación, deberá efectuar el ingreso del recargo ejecutivo del 5%: llamando al Centro de Atención Telefónica de Recaudación (REC@T) en el teléfono de lunes a viernes laborables de 09:00 a 14:00 horas, de forma electrónica a través de la Sede electrónica de la AEAR o de la APP de la AEAT en la opción Pagar, aplazar y consultar, o de forma presencial, solicitando el correspondiente documento de pago para el ingreso del recargo en su administración más cercana previa solicitud de cita previa. **(E)**

Soluciones de diseño contribuyen a reducir el tamaño de estos párrafos, y hacen más accesible e inteligible el contenido, como se muestra en la figura 9:

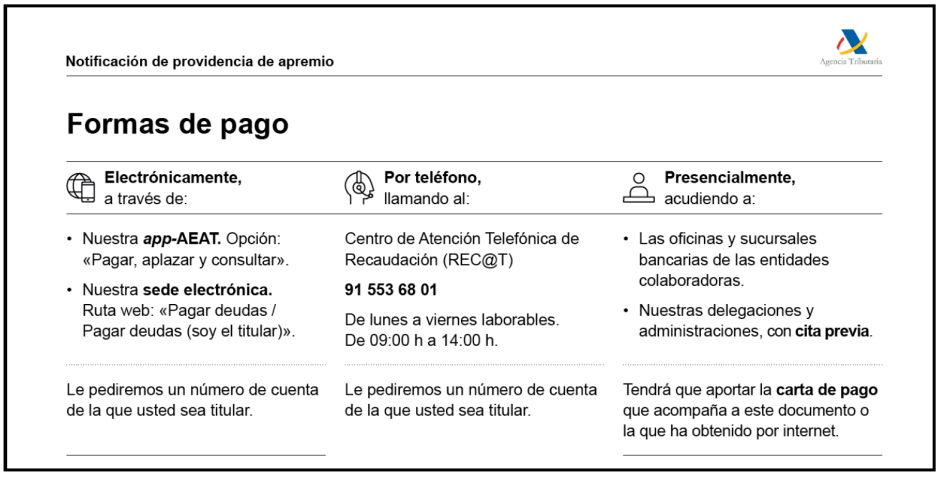


Figura 9. Solución de diseño en la notificación de providencia de apremio estatal clarificada (Ebis) para un párrafo unioracional original de (E).

En ocasiones, el orden de las palabras que ofrecen las notificaciones originales también se altera en la redacción de las versiones alternativas teniendo en cuenta que la posición de las palabras tiene un efecto en la memoria y puede tener, igualmente, un efecto de encuadre. Así, en psicología se entiende por *efecto de primacía* un sesgo cognitivo que conlleva que se recuerde más fácilmente la información que se presenta al inicio de un enunciado (SUHR, 2002), y que también comporta que esta sea más convincente y que sea, asimismo, la que dirige la interpretación. Por su parte,

el efecto de encuadre hace que se focalice la atención en estas palabras iniciales y se les conceda prominencia informativa (MONTOLÍO *et al*., 2022).

El ejemplo de la tabla 5 muestra cómo hemos alterado el flujo informativo del enunciado original de (**E)** a través de una redistribución sintáctica de este enunciado en **(Ebis)**. De este modo, en la versión alternativa, concedemos la prominencia informativa al derecho del contribuyente a aplazar o a fraccionar el pago de la deuda. La restricción de este derecho se coloca a continuación creando un escenario: si la situación económico-financiera del contribuyente es débil. En la versión original el orden es inverso, de manera que se concede mayor prominencia a la restricción, que es la que dirige la interpretación. Iniciar un enunciado con una restricción no favorece, precisamente, el crear una imagen social positiva del emisor del documento.

Este ejemplo también sirve para ilustrar otros cambios posibles. El *cuando* del ejemplo se sustituye en la versión alternativa por *si* para evitar la lectura iterativa (*cada vez que*) que puede tener *cuando* (GIAMMATEO, 2023):

	Notificación de providencia de apremio	
	(E)	**(Ebis)**
1	– Previa petición del obligado, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago de la deuda en los plazos establecidos, **podrá aplazarse o fraccionarse el pago.**	– **Puede solicitar aplazar o fraccionar el pago de la deuda** si su situación económico-financiera le impide, de forma transitoria, pagar en los plazos establecidos

Tabla 5. Alteración del flujo informativo de un enunciado. (La negrita es nuestra).

Otros cambios reparan un orden sintáctico forzado para restaurar el orden S + V + O y prefieren una estructura activa a una oración pasiva innecesaria, como en (1) de la tabla 6.

	Notificación de providencia de apremio	
	(M)	**(Mbis)**
1	– Finalizado el plazo de ingreso en período voluntario de las deudas detalladas, sin que se hubiera efectuado el pago, **fue dictada por la Jefatura de la Dependencia de Recaudación el título ejecutivo "Providencia de apremio".**	– **La Jefatura de la Dependencia de Recaudación ha dictado la siguiente «providencia de apremio»** (...).
	(E)	**(Ebis)**
2	– Contra **la denegación** expresa o presunta de dicho recurso de reposición, cabe **la interposición** de Recurso Contencioso-Administrativo, en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de **la notificación** de **la resolución** del recurso de reposición, ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.	– Si **se le denegara** su recurso de reposición, o si usted no recibiera respuesta a su recurso un mes después de haberlo presentado, **podrá interponer un recurso** contencioso-administrativo. Dispondrá de dos meses **para presentarlo** desde el día siguiente a **haber recibido la resolución** del recurso de reposición (...).

Tabla 6. Otros cambios sintácticos. (La negrita es nuestra).

En esta tabla 6, también ilustramos en (2) el cambio de un estilo nominal a un estilo verbal. Sustantivos como denegación, interposición, notificación, resolución, que son deverbales y, por tanto, resultado de procesos de nominalización, significan solo de manera abstracta una acción. El verbo del que derivan refiere esa misma acción de forma más explícita y concreta, y facilita el proceso de interpretación y de comprensión de los enunciados (POU, 2021). Este hecho explica por qué transformamos en la medida de lo posible un estilo nominal en un estilo verbal. El recurso a la nominalización caracteriza el discurso jurídico-administrativo tradicional.

5.3.2. Léxico

En BAYÉS (2021) y DA CUNHA y ESCOBAR (2021) se clasifican las recomendaciones de las guías de lenguaje claro en español. Todas ellas indican la necesidad de evitar usar términos de especialidad cuando es posible y sustituirlos por una unidad equivalente de uso habitual en la lengua común.

Así hemos elaborado las versiones alternativas de las notificaciones de providencia de apremio. Los ejemplos (1), (2) y (3) de la tabla 7 muestran algunas de estas sustituciones. El ejemplo (3) suma otra estrategia: además de sustituir el término (*extinguir una deuda*) por una voz común equivalente (*pagar*), en la versión alternativa reformulamos el significado de la unidad

terminológica sustituida presentando la consecuencia de la acción que refiere (*si se paga la deuda*, *ya no hay que hacer nada más*).

Cuando la sustitución no es posible por razones de seguridad jurídica, hemos escrito la voz técnica entre paréntesis y la hemos precedido de una voz equivalente (ejemplo 4 de la tabla 7) o de una paráfrasis (ejemplo 5 de la tabla 7). Esta estrategia tiene un efecto didáctico porque el lector puede así aprender vocabulario de especialidad.

También la ejemplificación ha sido una de las estrategias empleadas en la transformación léxica, como se observa en el ejemplo (6) de la siguiente tabla 7.

Finalmente, elegir opciones de redacción que respeten el ideal de precisión, concisión y fluidez explica, a su vez, otros cambios que evitan alargamientos innecesarios, como los que eliminan la estructura: *verbo casi vacío* (*proceder*, *efectuar*, *satisfacer*) + *sustantivo* en los siguientes ejemplos (7), (8) y (9):

	Notificación de providencia de apremio	
	(E)	**(Ebis)**
1	– Nombre o **razón social.**	– Nombre o **nombre de la empresa o entidad.**
2	– El principal pendiente de pendiente de pago, **devengará intereses de demora** desde el inicio del período ejecutivo hasta la fecha de su ingreso.	– [**Los intereses de demora**] **se generan** desde el momento en que finaliza el período de pago voluntario hasta que se paga totalmente el importe que se debe.
3	– Si Vd. hubiese ingresado el importe del principal pendiente y del recargo ejecutivo antes de la notificación de la presente providencia de apremio, **su deuda habrá quedado extinguida.**	– Ya ha pagado toda la deuda pendiente y el recargo del 5 % antes de recibir esta providencia: **la deuda ha quedado pagada. No tiene que hacer nada más.**
4	– Principal pendiente de pago.	– Deuda **(principal pendiente de pago).**
5	– Recargo de apremio reducido.	– Liquidar un recargo que incrementa en un 10 % la deuda **(recargo de apremio reducido).**
6	– Si no realizase el pago dentro de estos plazos se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución, en su caso, de **las garantías aportadas.**	– Tenga en cuenta que, además, iniciaremos el embargo de sus bienes o la ejecución de **las garantías que usted haya aportado (por ejemplo, un aval bancario).**
7	– (...), cuando su situación económico-financiera le impida (...) **efectuar el pago de la deuda** (...).	– (...) si su situación económico-financiera le impide (...) **pagar** en los plazos establecidos.
	(M)	**(Mbis)**
8	– (...), **se procederá al procedimiento de embargo** de bienes.	– (...) También **se iniciará el embargo** de sus bienes.
9	– Al no **haber satisfecho el ingreso** en período voluntario (...).	– Al no **haber ingresado** en período voluntario (...).

Tabla 7. Transformación léxica de enunciados. (La negrita es nuestra).

Una redacción excesivamente tecnificada o que alarga innecesariamente el discurso conlleva complejidad. La complejidad léxica, en este caso, no es buena aliada de la claridad.

6. CONCLUSIONES

En este trabajo hemos expuesto el proceso de clarificación de un documento jurídico-administrativo de gran trascendencia: la notificación de providencia de apremio. Hemos pretendido que los destinatarios potenciales de esta notificación puedan acceder fácilmente, sin sobrecargas cognitivas o emocionales innecesarias, a los datos relevantes que necesitan para responder —comprendiéndolos— a las preguntas *qué es este documento*, *quién lo envía*, *por qué* y *para qué lo recibo*, *implica alguna acción por mi parte* y *cómo tengo que realizarla*, o *qué hago si no estoy de acuerdo o tengo dudas.* También hemos ajustado el tono de la comunicación para no descuidar la cortesía entre interlocutores.

Queda aún pendiente acabar de validar con ciudadanos los prototipos clarificados y recoger sus sugerencias para volver a introducir cambios que afinen la eficacia de los dos modelos de notificación trabajados. De hecho, ya hemos empezado este proceso y pilotado algunos cuestionarios (ver capítulo 16 de este volumen). Tenemos presente que la participación ciudadana en cualquier actuación de clarificación documental no puede descuidarse. Los principios rectores del *lenguaje claro* la contemplan específicamente.

Transformar el diseño, la estructura, la formulación lingüística de los documentos administrativos; adaptar los contenidos a los objetivos comunicativos del emisor y al nivel de comprensión de un ciudadano medio, a sus expectativas y necesidades, requiere un acercamiento interdisciplinario, un verdadero trabajo colaborativo en equipo desde distintas expertitudes y áreas de conocimiento. Y, sobre todo, requiere apostar por los beneficios que conlleva una comunicación clara entre las Administraciones públicas y la ciudadanía. Las medidas de calidad democrática no se agotan con un acceso fácil a los documentos, sino garantizando que toda la documentación esté redactada, estructurada y diseñada en un lenguaje claro. Los lingüistas somos especialmente conocedores del poder de influencia que un uso estratégico del lenguaje y de la comunicación puede ejercer sobre el comportamiento de las personas. Este uso estratégico puede orientar este comportamiento hacia el beneficio individual y el bien común.

La sociedad demanda una comunicación fluida, amable, empática, bidireccional, multicanal para fortalecer sus lazos de confianza con los organismos que tienen como primera función el servicio público. Se abrazan ideales de ética pública, transparencia y buen gobierno, y se abraza el derecho ciudadano a comprender a las Administraciones.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBELDA MARCO, M. (2023). Variación sociolingüística de los mecanismos mitigadores: diferencias de uso en edad y sexo. *Cultura, lenguaje y representación*, 19, 7-29.

ALCARAZ BERENGUEL, J. (2009). Hacia una Modernización del Lenguaje Administrativo. *Contribuciones a las Ciencias Sociales*, 1. https://www.eumed.net/rev/cccss/03/jab.htm

ALCARAZ VARÓ, E. y HUGHES, B. (2009). *El español jurídico*. Ariel.

AUSTIN, J. L. (1982). *Cómo hacer cosas con palabras*. Paidós.

ARENAS ARIAS, G. J. (2019). Lenguaje claro (derecho a comprender el Derecho). *Eunomía. Revista en cultura de la legalidad*, 15, 249-261.

BAYÉS, M. (2021). *Análisis del impacto de una selección de (meta)indicaciones de redacción clara en la percepción de claridad de un documento administrativo: estudio de caso* (tesis doctoral, Universidad de Barcelona). https://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/180351

BAYÉS, M. (2023). Aproximación al constructo claridad del texto escrito (CTE). *Sphera Publica*, 2(23). https://sphera.ucam.edu/index.php/sphera-01/article/view/495

BLANCO DE TELLA, L. (1968). Reflexiones sobre el lenguaje administrativo. *Documentación Administrativa*, 122, 73-88.

BRANDSFORD, J. y JOHNSON, M., (1972). Contextual prerequisites for understanding: Some investigations of comprehension and recall. J*ournal of Verbal Learning and Verbal Behavior*, 11, 717-726.

BROWN, P. y LEVINSON, S. C. (1987). *Politeness. Some universals in language usage*. Cambridge University Press.

CALVO RAMOS, L. (1980). *Introducción al estudio del lenguaje administrativo: gramática y textos*. Gredos.

CÁRCAMO MORALES, B. (2019). Organización retórica y autorreferencia en el resumen de lingüística: un estudio contrastivo inglés-español. *Lenguaje*, 47 (2), 334-357.

CASTELLÓN ALCALÁ, H. (2001). Un aspecto pragmático del lenguaje administrativo: la cortesía. *Revista de Investigación Lingüística*, 4(2), 5-19.

CASTELLÓN ALCALÁ, H. (2008). Elementos comunicativos del lenguaje administrativo. En R. MONROY CASAS y A. SÁNCHEZ PÉREZ (Coords.), *25 años de lingüística en España. Hitos y retos* (pp. 499-505). Universidad de Murcia.

CASTELLÓN ALCALÁ, H. (2009). Hacia la claridad en los textos administrativos. *Revista de Llengua i Dret*, 52, 85-115.

CASTILLO, O. J. (2019). *Designthinking* y el Método del Doble Diamante para el desarrollo de prototipos de emprendimiento o startups. *Perspectivas. Revista Científica de la Universidad de Belgrano*, 4(2), 64-91.

CONDE ANTEQUERA, J. (2009). *Lenguaje administrativo y derecho: el lenguaje como aspecto de la actividad administrativa (propuestas para un uso eficaz del lenguaje administrativo por el personal de las Administraciones Públicas)*. Aranzadi.

DA CUNHA FANEGO, I. (2020). *El discurso del ámbito de la Administración. Una perspectiva lingüística*. Comares.

DA CUNHA FANEGO, I. y ESCOBAR ÀLVAREZ, M. (2021). Recomendaciones sobre lenguaje claro en español en el ámbito jurídico-administrativo: análisis y clasificación. *Pragmalingüística*, 29, 129-148.

DA CUNHA, I. (ed.). (2022). *Lenguaje claro y tecnología en la Administración*. Comares.

EL-MADKOURI, N. (2016). El discurso del ámbito jurídico-administrativo español: análisis y perspectivas. En E. ERRUTIA (Ed.). *El lenguaje jurídico y administrativo en el ámbito de la extranjería: estudio multilingüe e implicaciones culturales* (pp. 129-163). Peter Lang.

ESCANDELL VIDAL, V. (2006). *Introducción a la pragmática*. Ariel.

FERNÁNDEZ MARTÍN, P. (2014). La modalidad deóntica en las paremias españolas: entre el *deber*, el *poder* y el *haber* de hacer. *Paremia*, 23, 79-89.

FUENTES RODRÍGUEZ, C. y BRENES PEÑA, E. (2013). *Comentario pragmático de textos corteses y descorteses*. Arco Libros.

GARCÍA ASENSIO, M. Á., POLANCO MARTÍNEZ, F. Y MONTOLÍO DURÁN, E. (2022). Redacción clara: un *nudge* y una respuesta a la exigencia democrática de transparencia en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía. En J. PONCE SOLÉ (Coord.), *Acicates (*nudges*), buen gobierno y buena administración. aportaciones de las ciencias conductuales,* nudging *y sectores público y privado* (pp.191-216). Marcial Pons.

GAROFALO, G. (2009). *Géneros discursivos de la justicia penal. Un análisis contrastivo español-italiano orientado a la traducción*. Franco Angeli.

GIAMMATTEO, M. (2023). En torno a los valores de *cuando. Cuadernos de la ALFAL*, (15)2, 83-106.

GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Derecho administrativo español*. (II). EUNSA.

GRAS, P. y GARCÍA ASENSIO, M. Á. (2010). La delimitación de la recomendación como acto de habla. En R. CABALLERO y M. J. PINAR (Eds.), *Modos y formas de la comunicación humana* (pp.681-688). Universidad de Castilla la Mancha.

INTERNATIONAL PLAIN LANGUAGE FEDERATION. *Plain Language Definitions*. https://www.iplfederation.org/plain-language/

JIMÉNEZ YÁÑEZ, R. M. (2016). *Escribir bien es de justicia*. Aranzadi.

KIMBLE, J. (2023). *Writing for Dollars, Writing to Please: The Case for Plain Language in Bussiness, Government, and Law*. Carolina Academic Press.

LORENTE, M. (2016). La lingüística de corpus para el estudio del discurso especializado de los ámbitos jurídico y administrativo. En E. ERRUTIA (Ed.), *El lenguaje jurídico y administrativo en el ámbito de la extranjería: estudio multilingüe e implicaciones culturales* (pp. 167-193). Peter Lang.

MARAZZATTO SPARANO, R. (2021). Lenguaje claro en el siglo XXI: panorama general y propuesta de aplicación al proceso de traducción y corrección. *Revista internacional de lenguas extranjeras,* 15, 1-32. https://revistes.urv.cat/index.php/rile/article/view/3150

MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (1994). *Manual de estilo del lenguaje administrativo*. Tecnos.

MINISTERIO DE HACIENDA (2019). *Consejo para la Defensa del Contribuyente. Memoria 2019*. Ministerio de Justicia. https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Memorias/memoria-cdc-2019.pdf

MONTOLÍO DURÁN, E. (2023). La Administración somos todos. Pero ¿nos habla a todos?. En C. PASTOR (dir.), *El español en el mundo 2023. Anuario del Instituto Cervantes* (pp. 247-266). Instituto Cervantes. https://cvc.cervantes.es/lengua/anuario/anuario_23/montolio/p01.htm

MONTOLÍO DURÁN, E. y LÓPEZ SAMANIEGO, A. (2010). Especificidades discursivas de los textos profesionales frente a los textos académicos. El caso de la recomendación profesional. En G. PARODI (Ed.), *Alfabetización académica y profesional en el siglo XXI: Leer y escribir desde las disciplinas* (pp. 215-245). Editorial Planeta.

MONTOLÍO DURÁN, E. (Dir.), GARCÍA ASENSIO, M. Á., GRAS MANZANO, P., LÓPEZ SAMANIEGO, A., POLANCO MARTÍNEZ, F., TARANILLA GARCÍA, R. y YÚFERA GÓMEZ, I. (2011). *Estudio de campo: lenguaje escrito. Comisión para la modernización del lenguaje jurídico.* Ministerio de Justicia.

MONTOLÍO DURÁN, E. y TASCÓN RUIZ, M. (Dirs.), BONILLA, S., GARCÍA ASENSIO, M.ª Á., POLANCO, F. y YÚFERA, I. (2017). *Comunicación clara. Guía práctica*. Ayuntamiento de Madrid.

MONTOLÍO DURÁN, E. y TASCÓN RUIZ, M. (2020). *El derecho a entender. La comunicación clara, la mejor defensa de la ciudadanía*. Catarata.

MONTOLÍO DURÁN, E., POLANCO-MARTÍNEZ, F. y GARCÍA ASENSIO, M. Á. (2022). Lingüística y ciencias del comportamiento. En J. PONCE SOLÉ (coord.), *Acicates (*nudges*), buen gobierno y buena administración. aportaciones de las ciencias conductuales,* nudging *y sectores público y privado* (pp. 191-216). Marcial Pons.

MONTOLÍO DURÁN, E. y GARCÍA ASENSIO, M. Á. (2023). *Guía de redacción judicial clara.* Ministerio de Justicia.

MONTOLÍO DURÁN, E., GARCÍA ASENSIO, M. Á y FORMENT, M.ª M. (2024/en prensa). Análisis y clarificación de la comunicación tributaria española: el proyecto de investigación ComTClar. En A. R. RETEGUI y F. B. ROCCA. (Dirs.), *Lenguaje Claro en Iberoamérica. Principios y prácticas*. Thomson Reuters.

MOZÓN-ALVARADO, C., ZAMORA RENDON, A. y VÁZQUEZ PÉREZ, A. del S. (2020). Integrating public participation in knowledge generation processes: Evidence from citizen science initiatives in Mexico. *Environmental Science and Policy*, 114, 230-241. https://doi.org/10.1016/j.envsci.2020.08.007

POLANCO-MARTÍNEZ, F., MONTOLÍO DURÁN, E. y GARCÍA ASENSIO, M.ª Á. (2024). Ciencias del comportamiento, acicates (*nudges*) y lingüística conductual. La acción lingüística al servicio de una comunicación institucional clara. *Asterisco. Revista de lingüística española,* 2, 79-101.

POLANCO-MARTÍNEZ, F. y MONTOLÍO DURÁN, E. (2024/en prensa). (Des)cortesía en la comunicación de las administraciones tributarias. En E. BRENES (Ed.), *Estudios sobre Lingüística pragmática y Análisis del Discurso en español*. Editorial de la Universidad de Sevilla.

POLANCO MARTÍNEZ, F., MONTOLÍO DURÁN, E. y GARCÍA ASENSIO, M.ª Á. (2024). Lingüística conductual y Lenguaje Claro: cómo democratizar la comunicación de la Administración. En I. WENCES y G. ARENAS ARIA (Coords.), *Cómo puede alguien cumplir una ley que nadie entiende. Estudios interdisciplinarios sobre lenguaje claro y cultura de la legalidad*. (165-178). Marcial Pons.

POU PUJOLRÀS, A. (2021). Dir el dret: comprensibilitat i excés nominal, un repte pendent. *Llengua, societat i comunicació,* 19,18-30.

PRODIGIOSO VOLCÁN (2020). *¿Habla claro la Administración pública? Estudio preliminar sobre el estado del lenguaje administrativo en España*. https://comunicacionclara.com/lenguaje-claro/prodigioso-volcan-habla-claro-la-administracion.pdf

REAL ACADEMIA DE LA LENGUA y ASALE (2009-2011). *Nueva gramática de la lengua española. Sintaxis II.* Espasa Calpe.

SWALES, J. (1990). *Genre analysis. English in academic and research settings*. Cambridge University Press.

STEIN, M. (2012). El uso de los números en el mundo digital. En M. TASCÓN (Dir). *Escribir en internet. Guía para los nuevos medios y las redes sociales* (pp. 361-363). Galaxia Gutemberg.

SUHR, J. A. (2002). Malingering, coaching, and the serial position effect, *Archives of Clinical Neuropsychology*, 17(1), 66-77.

THALER, R. H. y SUNSTEIN, C. R. (2009). *Un pequeño empujón (nudge): El impulso que necesitas para tomar las mejores decisiones en salud, dinero y felicidad*. Taurus.

VAN DIJK, T. A. (1983). *La ciencia del texto. Un enfoque interdisciplinario*. Paidós Comunicación.

Capítulo 15

La importancia del diseño en la clarificación del discurso tributario [1]

Antonio Pasagali
Director creativo ejecutivo de Prodigioso Volcán

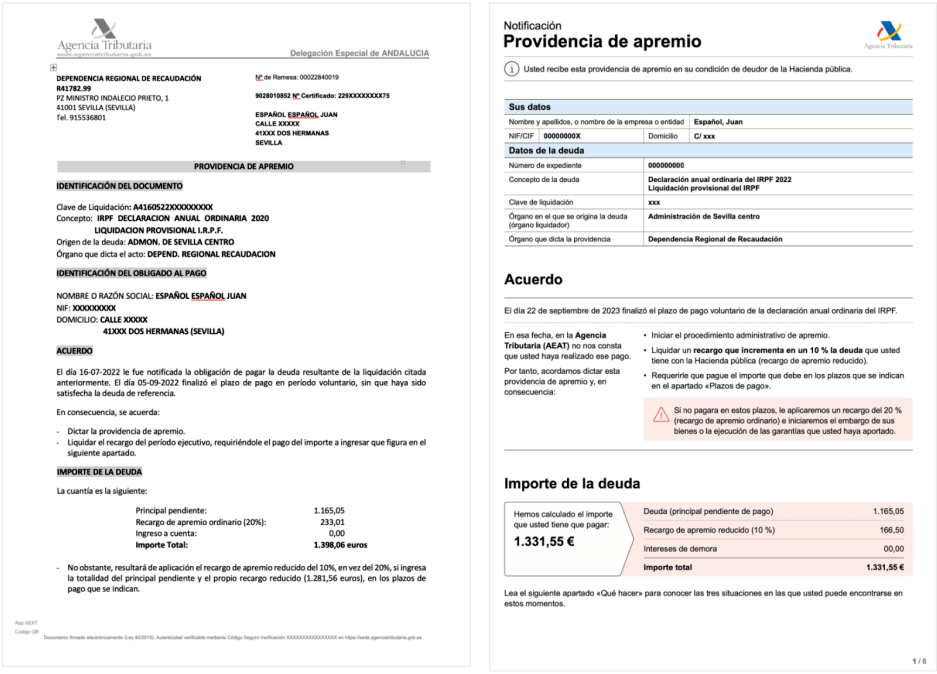
SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. COMUNICACIÓN Y NO SOLO LENGUAJE. 3. NO SE PUEDE CLARIFICAR UN DISCURSO SIN UNA ESTRUCTURA CLARA Y ORGANIZADA. 4. EL BUEN DISEÑO NACE Y BEBE DEL DOMINIO TIPOGRÁFICO. 5. LOS ELEMENTOS VISUALES, SOLO LOS QUE APORTAN VALOR. 6. BIBLIOTECA DE RECURSOS PARA ORGANIZAR LA INFORMACIÓN. 7. LA ACCESIBILIDAD COMO GARANTÍA DE TRANSPARENCIA. 8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUCCIÓN

Cuando reflexionamos sobre la importancia del diseño como factor significativo de la clarificación de cualquier discurso, lo primero en lo que piensa un diseñador es en **cómo** y **a quién** va dirigido ese discurso. ¿Es a través de una web, por correo electrónico, por WhatsApp? Es muy curioso comprobar cómo, la mayor parte de las veces, nuestra herencia narrativa nos lleva a pensar en el discurso solamente como un texto impreso en un documento.

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-100, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y aclaración del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.

Por ello, cuando cualquier diseñador aborda el diseño de un discurso, y más aún a uno especializado y complejo como el tributario, pone en primer lugar a las **personas** a las que el discurso va dirigido, tiene muy en cuenta el **canal** por el que ese discurso va a llegarles a las personas destinatarias y busca el mejor **formato** para asegurar y afianzar esa comunicación. Además, por supuesto, de tener muy presente la construcción y visualización de ese **contenido,** la mejor unión del contenido con el continente, del fondo y la forma, la que mejor sea capaz de transmitir un discurso tan complejo como el tributario. Y todo eso, esta suma de elementos, es el diseño.



Agencia Tributaria
Delegación Especial de ANDALUCIA

DEPENDENCIA REGIONAL DE RECAUDACIÓN
R41782.99
PZ MINISTRO INDALECIO PRIETO, 1
41001 SEVILLA (SEVILLA)
Tel. 915536801

Nº de Remesa: 00022840019
9028010852 Nº Certificado: 229XXXXXXXX75

ESPAÑOL ESPAÑOL JUAN
CALLE XXXXX
41XXX DOS HERMANAS
SEVILLA

PROVIDENCIA DE APREMIO

IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO

Clave de Liquidación: A4160522XXXXXXXXX
Concepto: IRPF DECLARACION ANUAL ORDINARIA 2020
LIQUIDACION PROVISIONAL I.R.P.F.
Origen de la deuda: ADMON. DE SEVILLA CENTRO
Órgano que dicta el acto: DEPEND. REGIONAL RECAUDACION

IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO AL PAGO

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL: ESPAÑOL ESPAÑOL JUAN
NIF: XXXXXXXXX
DOMICILIO: CALLE XXXXX
41XXX DOS HERMANAS (SEVILLA)

ACUERDO

El día 16-07-2022 le fue notificada la obligación de pagar la deuda resultante de la liquidación citada anteriormente. El día 05-09-2022 finalizó el plazo de pago en período voluntario, sin que haya sido satisfecha la deuda de referencia.

En consecuencia, se acuerda:

- Dictar la providencia de apremio.
- Liquidar el recargo del período ejecutivo, requiriéndole el pago del importe a ingresar que figura en el siguiente apartado.

IMPORTE DE LA DEUDA

La cuantía es la siguiente:

Principal pendiente:	1.165,05
Recargo de apremio ordinario (20%):	233,01
Ingreso a cuenta:	0,00
Importe Total:	**1.398,06 euros**

- No obstante, resultará de aplicación el recargo de apremio reducido del 10%, en vez del 20%, si ingresa la totalidad del principal pendiente y el propio recargo reducido (1.281,56 euros), en los plazos de pago que se indican.

App AEAT
Código QR
Documento firmado electrónicamente (Ley 40/2015). Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación XXXXXXXXXXXXXXXX en https://sede.agenciatributaria.gob.es

Notificación
Providencia de apremio
Agencia Tributaria

Usted recibe esta providencia de apremio en su condición de deudor de la Hacienda pública.

Sus datos			
Nombre y apellidos, o nombre de la empresa o entidad		**Español, Juan**	
NIF/CIF	**00000000X**	Domicilio	**C/ xxx**
Datos de la deuda			
Número de expediente		**000000000**	
Concepto de la deuda		**Declaración anual ordinaria del IRPF 2022** **Liquidación provisional del IRPF**	
Clave de liquidación		**xxx**	
Órgano en el que se origina la deuda (órgano liquidador)		**Administración de Sevilla centro**	
Órgano que dicta la providencia		**Dependencia Regional de Recaudación**	

Acuerdo

El día 22 de septiembre de 2023 finalizó el plazo de pago voluntario de la declaración anual ordinaria del IRPF.

En esa fecha, en la **Agencia Tributaria (AEAT)** no nos consta que usted haya realizado ese pago.

Por tanto, acordamos dictar esta providencia de apremio y, en consecuencia:

- Iniciar el procedimiento administrativo de apremio.
- Liquidar un **recargo que incrementa en un 10 % la deuda** que usted tiene con la Hacienda pública (recargo de apremio reducido).
- Requerirle que pague el importe que debe en los plazos que se indican en el apartado «Plazos de pago».

⚠ Si no pagara en estos plazos, le aplicaremos un recargo del 20 % (recargo de apremio ordinario) e iniciaremos el embargo de sus bienes o la ejecución de las garantías que usted haya aportado.

Importe de la deuda

Hemos calculado el importe que usted tiene que pagar:
1.331,55 €

Deuda (principal pendiente de pago)	1.165,05
Recargo de apremio reducido (10 %)	166,50
Intereses de demora	00,00
Importe total	**1.331,55 €**

Lea el siguiente apartado «Qué hacer» para conocer las tres situaciones en las que usted puede encontrarse en estos momentos.

1 / 6

Figura 1. Ejemplo de rediseño de una providencia de apremio.

La combinación de públicos, canales, mensajes, formatos y contenidos son los elementos que marcan la diferencia entre el lenguaje claro y la **Comunicación Clara.** El lenguaje, por sí solo, no basta. Para hacer fácil lo difícil necesitamos una suma de disciplinas interdependientes: el lenguaje claro, los lenguajes de especialidad, el diseño y la infografía, los retos vinculados a la accesibilidad, los sesgos del conocimiento, los condicionantes de la comprensión lectora o las capacidades multimedia en la distribución

del mensaje. La Comunicación Clara es más que el lenguaje y solo se consigue cuando todas las disciplinas trabajan juntas, persiguiendo, y logrando alcanzar, el objetivo común de hacer real del derecho que las personas tienen a entender.

2. COMUNICACIÓN Y NO SOLO LENGUAJE

La Comunicación Clara es la mejor defensa de la ciudadanía, tal como apoyamos desde Prodigioso Volcán y como también se explica en el libro *El derecho a entender*, de Estrella MONTOLÍO y Mario TASCÓN (2020). En la Comunicación Clara es donde se sitúa y se entiende la importancia del diseño como elemento clarificador, que nos ayuda a alcanzar nuestro propósito de hacer real el derecho que las personas tenemos a entender cualquier proceso, procedimiento o notificación que afecte a nuestra vida como parte de la ciudadanía.

En nuestro día a día estamos cada vez más acostumbrados a recibir la información de forma visual y todos somos conscientes de que esa información se comunica y recibe mucho más fácilmente si es, precisamente, de forma visual. **La información visual y el diseño forman parte de nuestros códigos de relación social**. Sabemos, por ejemplo, que las señales de tráfico crean un entorno de comunicación a través de iconos o, incluso, a través de colores (un semáforo nos avisa básicamente de tres cosas que tenemos que tener en cuenta —color rojo: para; color verde: sigue; color naranja: precaución, para si las circunstancias así lo aconsejan—).

Sin embargo, en algo tan nuclear como nuestros derechos y deberes como parte de la ciudadanía, en acciones como pagar nuestros impuestos o entender el lenguaje tributario, el diseño está aún muy alejado de la ecuación. En la mayor parte de las ocasiones se comunica atendiendo solo al punto de vista del emisor y, con ello, se deja fuera a muchas de las personas receptoras. Nos olvidamos de que las imágenes tienden a ser más memorables que el texto escrito o que el uso de gráficos, infografías y otros elementos visuales pueden ayudar a la ciudadanía a recordar información relevante sobre políticas, servicios, reclamaciones, notificaciones, escritos, etc. Nos olvidamos de que podemos **aprovechar todos estos elementos no para *decorar* el texto, sino para hacer que aporten valor y faciliten la comprensión del discurso**.

En cierto modo, tal como explicaba José Manuel BLECUA en *Escribir en Internet, la guía para los nuevos medios y las redes sociales* (TASCÓN, 2012), el uso de la lengua debe asumir también las características de los nuevos

medios y sus recursos gráficos. La brevedad y la claridad, grandes virtudes estilísticas, son ahora más necesarias que nunca, en una época en la que prima la tecnología. Por eso también es primordial tener la capacidad de poder acoger nuevos modos, palabras y formas de expresarse desconocidas hasta la actualidad.

El diseño se fundamenta en la **comprensión de la percepción, la conducta y la cultura humanas**, favorece el éxito de cualquier solución cuya efectividad dependa del comportamiento de las personas. El informe *Claves sobre la contratación pública de servicios de diseño* (MINISTERIO DE CIENCIA E INNOVACIÓN, 2022) reconoce esta disciplina como una **herramienta imprescindible** para adaptarse a la revolución digital y al incremento de expectativas de la ciudadanía. Por eso, el diseño resulta un elemento más que valioso en cualquier discurso de la Administración que busque mejorar la relación con la ciudadanía y adaptarse a los cambios.

3. NO SE PUEDE CLARIFICAR UN DISCURSO SIN UNA ESTRUCTURA CLARA Y ORGANIZADA

Un buen diseño organiza la información de manera lógica y estructurada, lo que facilita la comprensión del mensaje. La información, por si sola, no genera necesariamente conocimiento. Para que otras personas logren entender lo que se quiere transmitir resulta fundamental que los contenidos se trabajen desde **las necesidades de esas personas**, que son quienes van a leerlo (o escucharlos o verlos). Por eso, cuando se planifican y piensan las partes de un contenido, la estructuración se debe hacer pensando en ellas.

Es esencial entender el contenido de antemano —y la intención de este— antes de empezar a diseñar el documento. Una composición mental inicial de los bloques ayudará más tarde a dar forma coherente al diseño final y facilitará su comprensión.

Diseñar es saber **jerarquizar la información**. Para estructurar correctamente hay que aprender a titular, etiquetar, clasificar y ordenar. Considerar la composición de los textos, los espacios de blanco, los puntos de entrada en la página o el contenido, la anchura de las líneas y la justificación de los párrafos.

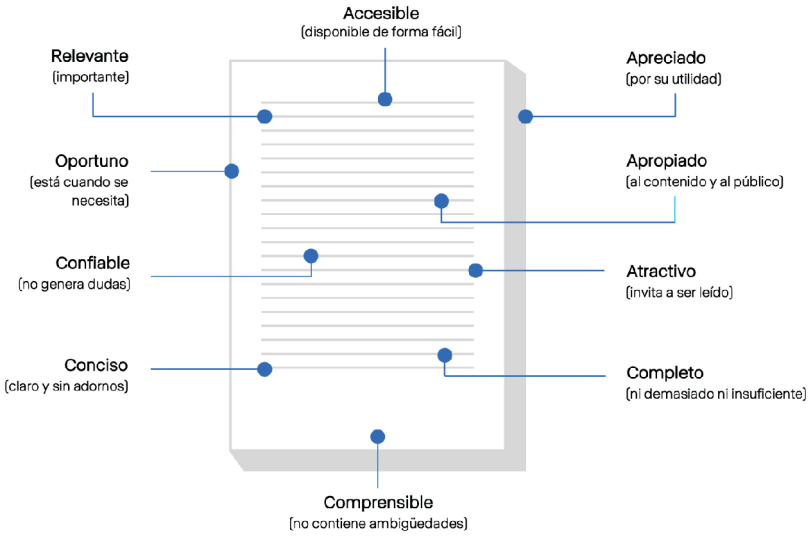


Figura 2. El documento ideal.

El problema es que, en demasiadas ocasiones, esta tarea de construcción del discurso se articula como en una cadena de montaje, casi como un trabajo industrial, y no se acepta que para diseñar y conseguir clarificar cualquier discurso hay que trabajar en equipo y con equipos multidisciplinares. Al menos, desde mi experiencia, este es un trabajo que se debe realizar de forma conjunta entre lingüistas, periodistas, infografistas, especialistas en usabilidad y, por supuesto, diseñadores.

Cuando se trabaja con periodistas o con lingüistas y se organiza la visualización de los textos, se aplican, en la composición del discurso, formatos estructurales sencillos que ayudan a su clarificación y a su comprensión: por ejemplo, las claves de un comunicado o un requerimiento, los datos básicos de una solicitud, la cifra más relevante, una pregunta o preguntas con sus respuestas, un decálogo que hay que en cuenta, una enumeración, etc.

4. EL BUEN DISEÑO NACE Y BEBE DEL DOMINIO TIPOGRÁFICO

El diseño de un discurso (ya sea impreso, digital, a través de una *app*, en una web, en la pantalla de un ordenador o en un móvil) comprende siempre el buen uso de la tipografía. La elección tipográfica, la **legibilidad de los textos**, el contraste, el color y la forma de las letras son aspectos esen-

ciales en cualquier soporte en el que se quiera distribuir un mensaje. Sin embargo, resulta paradójico comprobar la cantidad de veces que hemos visto páginas impresas o digitales con textos compuestos de maneras que dificultan muchísimo la legibilidad, sin tener en cuenta este axioma.

Sabemos que hay fuentes tipográficas que favorecen la lectura en papel —por ejemplo, las fuentes con remates o serif— y que la sin serif —las que no tienen remates— se eligen para una lectura más efectiva en pantalla. Pero también en esto hay una larga discusión establecida entre diseñadores y tipógrafos, porque a veces puede depender del tipo de contenido, de la manera de estructurarlo y del canal que se vaya a emplear en la distribución.

“La legibilidad se refiere a la característica de la...

Fuente san serif

“La legibilidad se refiere a la característica de la...

Fuente serif

Al elegir una familia tipográfica, debemos también tener en cuenta otros aspectos relevantes, como la variedad de estilos que contiene la familia (negrita, light, etc.), diseños propios de cursivas, la altura X, o el contraste entre ascendentes, descendentes y altura de las mayúsculas.



Figura 3. Las tipografías con mayor altura X son más legibles a tamaños pequeños.

Tan importante como la selección tipográfica es el **contraste tipográfico**: podemos combinar redondas, cursivas, negritas, subrayados en títulos, subtítulos, epígrafes, distintos pesos tipográficos, textos resaltados, puntos clave o enumeraciones del discurso. Además, podemos combinar colores, ya que en los formatos digitales, por ejemplo, no hay tanta limita-

ción como en las comunicaciones impresas. Por otro lado, ningún texto será legible si no tenemos en cuenta la interlínea, el interletraje, la separación entre palabras, la longitud de línea —como ya hemos comentado anteriormente—, la justificación y tantos otros elementos de composición tipográfica.

Así como los diseñadores han llegado al mundo editorial, al diseño de los periódicos, las revistas y publicaciones, al diseño web de aplicaciones, programas, webs y *apps* de todo el mundo, también deberían llegar al trabajo de las administraciones, que no tantas veces los ha tenido en cuenta en la transmisión de sus distintos discursos con la ciudadanía. Esto también ha ocurrido en la translación de los mensajes en internet, donde en demasiadas ocasiones han sido las empresas tecnológicas, y su personal técnico, quienes se han encargado de elegir el diseño «más adecuado» de las páginas y los textos.

5. LOS ELEMENTOS VISUALES, SOLO LOS QUE APORTAN VALOR

«La simplicidad consiste en eliminar aquello que es obvio y en añadir lo importante». Así lo sintetiza John MAEDA (2010), uno de los diseñadores más relevantes de los últimos años. Filosofía que comparte, además, Steve Jobs, en esa búsqueda del diseño tecnológico, simple, eficaz y fácil para el usuario (MONTOLÍO y TASCÓN, 2020, p. 93). Del mismo modo, la clarificación del discurso tributario pasa necesariamente por la **simplicidad,** una mayor brevedad y por la incorporación de los elementos visuales clave para la presentación de la información.

Sin embargo, ¿cuántas veces hemos visto la misma narrativa compositiva en papel que en una web? ¿Cuántas fotografías innecesarias se incluyen en webs de la Administración creando un falso halo de diseño que en nada ayuda en la comprensión del mensaje? Quienes hemos trabajado en diseño de productos destinados al público en general conocemos la importancia que tiene simplificar y sintetizar. Aunque parezca sencillo, ser breves y destacar exclusivamente la información más relevante es una labor que requiere práctica, esfuerzo y mucha revisión.

La comunicación visual es una manera de narrar, de contar historias, apoyándose en elementos visuales como esquemas, diagramas, infografías o iconos. Está demostrado que cualquier persona comprende mejor la información cuando estas técnicas se ponen al servicio del discurso. La comunicación visual, además, permite superar la **presunción de complejidad**, le ayuda a nuestro cerebro a creer que los contenidos que ve por primera vez

van a ser fáciles de leer y de entender. Además, un buen diseño guía la mirada y el orden de lectura, trabaja codo con codo con el texto para que todo el contenido resulte sencillo. El diseño es una herramienta de comunicación más, al igual que el lenguaje. Por ello, como muestra la figura 4, un diseño ineficaz puede transmitir opacidad y desconfianza, además de obstaculizar a las personas con discapacidad el acceso a la información.



Figura 4. Ejemplo de diseño ineficaz.

Para evitar la presunción de complejidad —como en el ejemplo de arriba— es necesario dotar al documento de una composición limpia y de un diseño claro, útil y ordenado. Es conveniente revisar aspectos visuales como el ancho de columna, los espacios entre bloques (los espacios en blanco también comunican) y la presentación de las tablas de información. Las webs tienen que alejarse de los diseños de aspecto abarrotado, sin espacios en blanco ni márgenes suficientes porque transmiten una sensación de desorden.

La tipografía, el color, las imágenes, las formas, el tamaño de la fuente, la composición o la navegación son algunos de los aspectos cruciales para generar confianza en cualquier plataforma digital o en papel. La página principal de Google es el ejemplo perfecto de presunción de sencillez.

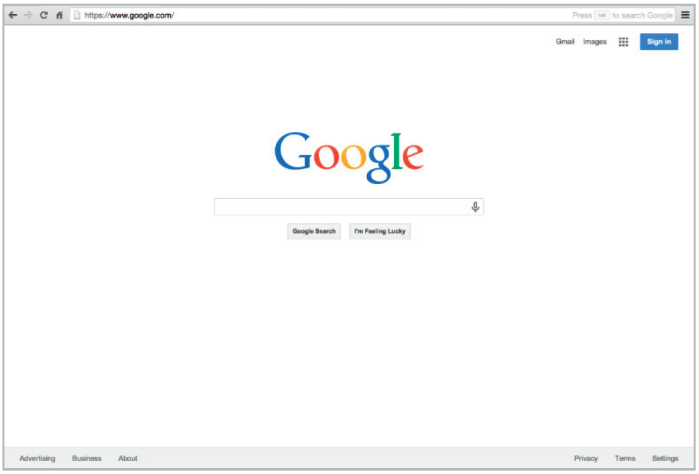


Figura 5. Ejemplo de diseño que transmite presunción de sencillez.

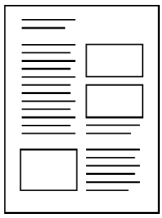
A la hora de transmitir ideas o números, más allá de los conceptos que pueden ilustrarse con formas simples, vídeos, fotografías o dibujos, existe toda una categoría de imágenes denominadas gráficos. La visualización de datos exige la selección de los tipos de gráficos más adecuados para conseguir presentar la información de manera clara y atractiva. La infografía proporciona visualizaciones de datos, estadísticas y graficas que ayudan a entender informaciones complejas.

En el discurso tributario se puede aplicar los dos grandes tipos de **gráficos**: los cualitativos, que ayudan a transmitir de manera sencilla una idea, estructura, jerarquía o las relaciones entre elementos (muchos son esquemas o diagramas), y los cuantitativos, aquellos que nos permiten mostrar un número, una serie de números o relaciones entre los números (así se expone con detalle en el libro *Presentaciones de impacto*, escrito por Mario TASCÓN y diseñado por Prodigioso Volcán).

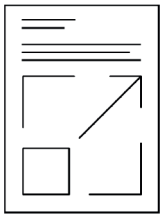
Los gráficos **permiten presentar e ilustrar un conjunto de datos relacionados entre sí**. Con su uso se puede conocer, analizar y comparar visual y rápidamente la información.

Existen multitud de gráficos que puedes utilizar para complementar tu información, pero siempre justificadamente.

ALGUNOS CONSEJOS



Utiliza un **diseño claro, directo, sencillo y fácil** de interpretar.



Cuidado con las escalas.
En caso de error, puede parecer que el gráfico esté falseado.



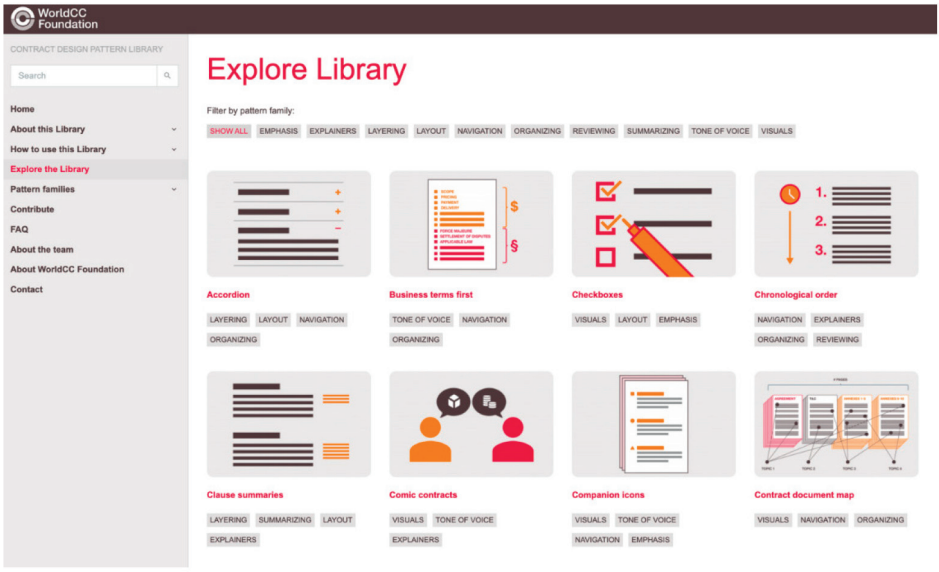
Usa una gama de color única y marca solo la información relevante. No uses efectos 3D.



Vigila que la leyenda esté en el sitio correcto para su lectura inmediata.

6. BIBLIOTECA DE RECURSOS PARA ORGANIZAR LA INFORMACIÓN

Como ya hemos comentado anteriormente, para explicar de manera sencilla conceptos complejos, lo visual se vuelve indispensable. Utilizar recursos gráficos puede cambiar el aspecto de un texto. Un buen ejemplo y punto de partida es *WorldCC Foundation*, una biblioteca donde podemos encontrar muchos recursos visuales y textuales agrupados por categorías.



Fuente: https://contract-design.worldcc.com/library

Algunos ejemplos de recursos son:

Índice

Listado enumerado de temas, secciones, bloques o cláusulas incluidos en el documento, que nos aporta una visión rápida de la estructura del contenido. Facilita la búsqueda y el acceso a la información, ayuda a organizar el contenido de manera lógica por temas.



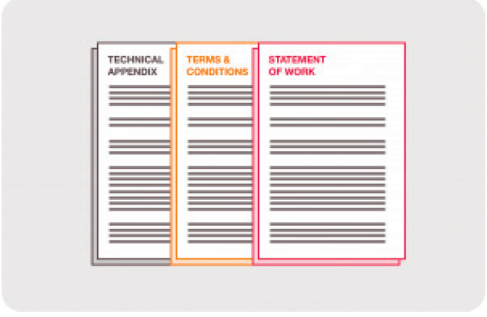
Resúmenes de cláusulas

Son versiones cortas y fáciles de entender que acompañan a las cláusulas originales a lo largo del contrato. Se centran en los puntos clave de las cláusulas y los presentan de manera simple y concisa, de esta manera, satisfacen diferentes necesidades de información, ofreciendo ayuda adicional.



Comienzo de sección destacado

Facilita la ubicación de una sección, y la identificación de temas o cláusulas, especialmente en documentos muy extensos. También señalan gráficamente «límites», al delimitar el contenido por boques.



Títulos laterales

Al estar ubicados en el lateral, son muy visibles y permiten al lector desplazarse rápidamente por el documento, entender la estructura y acceder al contenido. En ocasiones pueden funcionar junto con los encabezados convencionales de capítulos o secciones.



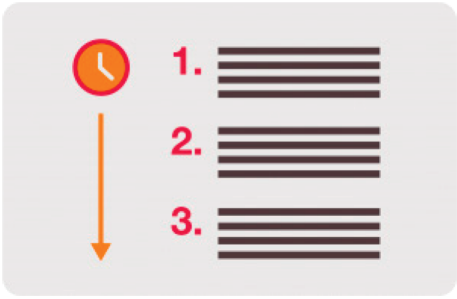
Destacados

Permiten resaltar visualmente partes importantes del contenido. Es frecuente utilizarlos en documentos muy extensos porque destacan información relevante. Permiten hacer una lectura estratégica de los bloques del documento



Orden cronológico

Organiza el contenido de un documento por etapas o en el orden en que deben realizarse las tareas (antes, durante, después). Se suele utilizar en apartados dentro del documento donde se describen proyectos o procesos a largo plazo.



Casilla de verificación

Se utilizan en documentos donde es necesario aceptar o solicitar una respuesta del usuario. Aunque a veces también se pueden utilizar como un elemento gráfico para enfatizar el contenido (si puede o no puede hacer algo). Indican que los usuarios deben tener cuidado de entender y cumplir ciertos requisitos.



7. LA ACCESIBILIDAD COMO GARANTÍA DE TRANSPARENCIA

«¿Qué más da si algo está bien escrito si somos incapaces de acceder al documento?». Esta es una frase que sintetiza bien la importancia del acceso y la usabilidad de la información. La transformación digital ha cambiado el medio en el que nos informamos y nos comunicamos. Las pantallas han sustituido en gran medida al papel. Somos buscadores y creadores de información y demandamos tener la posibilidad de acceder a ella, comprenderla y usarla.

El **diseño universal** se refiere al diseño de un entorno que sea accesible y usado en el mayor abanico de situaciones y sin necesidad de que sea adaptado. Pone el énfasis en el resultado final. Se basa en los principios de «uso simple e intuitivo» y de «información perceptible».

A su vez, las instituciones tienen que adecuar sus mensajes al medio, presentar su información teniendo en cuenta las reglas de la digitalización. Y deben hacer esto por dos motivos, para no dejar a ninguna persona atrás y para, además, cumplir con las legislaciones vigentes, que, como no puede ser de otra manera, son cada vez más exigentes en materia de accesibilidad. Acciones como realizar un trámite, responder a un requerimiento o pagar los impuestos deben ofrecer una experiencia digital óptima a las personas usuarias. Para comunicar de forma clara es fundamental conocer y aplicar los factores presentes en la comunicación digital.

A modo de **conclusión**, el diseño efectivo manejará todos los recursos descritos para lograr una buena comprensión y favorecer la accesibilidad de la información para los contribuyentes. El objetivo final siempre será garantizar el derecho a entender de las personas. Si conseguimos que la ciudadanía entienda la información tributaria, se democratiza el acceso a la información, se fomenta la transparencia e, incluso, se contribuye a la educación fiscal general.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FRASCARA, J. (2000). *Diseño gráfico para la gente*. Ediciones Infinito.

JARDÍ, E. (2012). *Pensar con imágenes*. Editorial Gustavo Gili.

LUPTON, E. (2022). *El diseño como storytelling*. Editorial Gustavo Gili.

MAEDA, J. (2010). *Las leyes de la simplicidad*. Gedisa.

MINISTERIO DE CIENCIA E INNOVACIÓN (2022). *Claves sobre la contratación pública de servicios de diseño.* Secretaría General Técnica del Ministerio de Ciencia e Innovación.

MONTOLÍO, E. Y TASCÓN, M. (2020). *El derecho a entender. La comunicación clara, la mejor defensa de la ciudadanía*. Catarata.

PINKER, S. (2019). *El sentido del estilo. La guía de escritura del pensador del XX*. Capitán Swing.

TASCÓN, M. (Dir.) (2012). *Escribir en Internet, la guía para los nuevos medios y las redes sociales.* Galaxia Gutenberg.

TASCÓN, M. y PRODIGIOSO VOLCÁN (2021). *Presentaciones de impacto. Cómo hacer fácil lo difícil. Comunicación visual, infografía y narrativa*. Larousse.

Capítulo 16

Percepción de claridad y comprensión de documentos administrativos (tributarios): la providencia de apremio municipal [1]

Marc Bayés Gil
Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. LENGUAJE CLARO: ANTECEDENTES E INICIATIVAS RECIENTES. 2. OBJETIVOS. 3. METODOLOGÍA. 4. RESULTADOS Y ANÁLISIS. *4.1. Test 1: test de percepción global y por apartados. 4.2. Test 2, 3 y 4: test de percepción por tareas. 4.3. Comprensión lectora.* 5. CONCLUSIONES. 6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS. ANEXOS.

1. LENGUAJE CLARO: ANTECEDENTES E INICIATIVAS RECIENTES

La percepción ciudadana en la actualidad es que el discurso de las Administraciones españolas es opaco o difícil de entender. Así lo atestiguan los informes públicos que algunas Administraciones (Defensor del Pueblo, Defensor del Contribuyente, Síndic de Catalunya, Síndic de la Comunitat Valenciana) trasladan a la ciudadanía o los informes que anualmente publica la consultora estratégica PRODIGIOSO VOLCÁN (2023, 2022, 2021a, 2021b, 2020); los datos empíricos sobre comunicación tributaria recogidos mediante cuestionarios desde la Cátedra UB-DIBA de Comunicación clara aplicada a las Administraciones públicas (véanse el capítulo 6 en este

1. Esta publicación es parte del proyecto de I+D+i PID2020-114308RB-I00, financiado por MCIN/ AEI/10.13039/501100011033/ *El derecho a entender la comunicación tributaria. Análisis y clarificación del discurso empleado en los procedimientos de recaudación.*

volumen; FORMENT y MONTOLÍO, en prensa a y en prensa b); y los encuentros que reúnen a actores administrativos, profesionales de la gestión pública y académicos (por ejemplo, las Jornadas Comunicación tributaria clara, 2023; Congreso Internacional de Transparencia y Buen Gobierno, 2023, 2022, 2021), en los que se delibera también sobre la calidad comunicativa escrita de los organismos públicos. Esta percepción negativa se pone también de manifiesto en estudios que incorporan investigaciones del ámbito de la lingüística del texto, la pragmática y el análisis del discurso de especialidad y profesional a la descripción del discurso administrativo (BAYÉS-GIL, 2023, 2021; DA CUNHA, 2020; REIG, 2010; CASTELLÓN, 2009, 2001; CONDE, 2009; UVALLE, 2009; CALVO, 1980).

Las Administraciones públicas, conscientes de las dificultades que entraña ofrecer un servicio de calidad y de la reivindicación ciudadana de su derecho a comprender los textos administrativos y de conseguir un acceso fácil a la información y a la documentación oficial, han llevado a cabo numerosas iniciativas (BAYÉS-GIL, 2021; MONTOLÍO y TASCÓN, 2020; GELPÍ, 2006). En realidad, en España, las acciones orientadas a mejorar el discurso administrativo principian en los años 80-90, cuando la propia Administración pública manuales de redacción dirigidos a los funcionarios (MAP, 1990, 2003) y organiza encuentros en los que se pone el foco en la necesidad de mejorar las interacciones Administración-administrados (DUARTE Y ALAMANY, 1984; ALAMANY, 1984; DUARTE, 1983).

Con todo, aunque en los últimos años ha habido acciones sistemáticas significativas para la mejora de comunicación administrativa en general y de las comunicaciones escritas, en particular, todavía se mantienen inercias en la redacción que dificultan las posibilidades de comprensión y transparencia comunicativa (MONTOLÍO, 2023; MONTOLÍO Y TASCÓN, 2020). Estas inercias se replican en el ámbito tributario (GARCÍA ASENSIO *et al*., 2022). Una de las acciones que contrarrestan la opacidad de la documentación administrativa escrita son los procesos de clarificación que se han extendido en el ámbito internacional, especialmente en países anglosajones, desde los años 70 del siglo pasado hasta la actualidad, y en la última década están cobrando fuerza en países hispanohablantes como México, Chile, Colombia o Argentina, impulsados por el movimiento de lenguaje claro (MONTOLÍO Y TASCÓN, 2020; POBLETE Y FUENLAZIDA, 2018). De hecho, la mayoría de las investigaciones en el contexto internacional subrayan el papel clave del lenguaje (claro) como herramienta estratégica para potenciar la eficacia de la actuación de las Administraciones (tributarias) y fortalecer la robustez de la confianza

entre contribuyentes y agencias recaudatorias (CUESTA *et al.*, 2019; VÁZQUEZ y SALADRIGAS, 2019; KIMBLE, 2012).

Otra de las acciones que ha favorecido la toma de conciencia con respecto a la necesidad de mejorar la calidad comunicativa pública es la firma del Convenio del Consejo de Europa sobre el Acceso a los Documentos Públicos en 2009. Ello impulsó hace poco más de una década que en España se aprobara la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Es una ley crítica para dar una respuesta legislativa a la demanda ciudadana de acceso a la información. En esta misma línea, el proyecto de Ley del Derecho de Defensa (2024) se centra en las personas y recoge, por ejemplo, el derecho de la ciudadanía a que la Justicia se dirija a ellos en un lenguaje claro, sencillo, comprensible.

Estas transformaciones legislativas de calado interpelan a la Administración tributaria española, pero todo indica que no inciden de manera relevante en la calidad de la redacción de los textos que genera. Tampoco existe un movimiento extendido y profundo entre las Administraciones tributarias autonómicas o municipales que incida en adaptar su lenguaje administrativo a la capacidad de comprensión del ciudadano medio (GUICHOT, 2011).

2. OBJETIVOS

El objetivo general de esta investigación es analizar el grado de percepción de claridad y el nivel de comprensión de un grupo de usuarios sobre un documento administrativo tributario (la providencia de apremio municipal) en distintas fases del proceso de clarificación, descrito con detalle en el capítulo 14 de este volumen. La recogida de datos para el ulterior análisis se ha llevado a cabo por medio de dos técnicas de evaluación centradas en el usuario: la indagación (el cuestionario de comprensión) y el test (test de percepción de claridad) (PERURENA Y MORÁGUEZ, 2013). Hemos aplicado ambas técnicas **(i)** a la versión original, **(ii)** a una versión clarificada preliminar (fase de clarificado 1) y **(iii)** a una versión clarificada definitiva (fase de clarificado 2). Es importante mencionar que la evaluación en distintas fases del clarificado es una de las recomendaciones que hace la recién publicada norma ISO 24495-1 de lenguaje claro. Para poder responder a este propósito general, hemos elaborado 2 tipos de test de percepción (test 1, por un lado, y test 2, 3 y 4, por otro) y un cuestionario de comprensión, que incorpora, también, una pregunta de percepción en cada uno de sus apartados. Los tres instrumentos se recogen en los anexos de esta investigación.

Este trabajo, además, atendiendo al hecho de que se trata de un pilotaje, tiene tres propósitos específicos. En primer lugar, comprobar si las preguntas se entienden, es decir, si los usuarios han solicitado que les aclaráramos lo que les preguntábamos. En segundo lugar, identificar los puntos de opacidad del documento en los que debíamos optimizar la clarificación. Por último, describir la modelización de los instrumentos de testeo e indagación que nos permitan analizar la información para comprobar si el texto se comprende y se percibe mejor en las versiones clarificadas que en la versión original.

3. METODOLOGÍA

Con el propósito de dar respuesta a los objetivos planteados en el epígrafe anterior, hemos partido de un marco metodológico centrado en la evaluación de documentos especializados por parte de usuarios. Concretamente, hemos partido de dos modelos de evaluación aplicados: DA CUNHA (2022) y BAYÉS-GIL (2021).

En una primera fase metodológica, hemos elaborado las herramientas para obtener información con respecto a la percepción y a la comprensión que los usuarios tienen sobre estos documentos. Para ello, un primer paso previo ineludible ha sido comprender profundamente el documento objeto de estudio e identificar la información más relevante para la ciudadanía. Justamente, la colaboración de los técnicos juristas que forman parte del proyecto en el que se enmarca esta investigación[2] nos ha permitido acometer con éxito este doble propósito. Una vez comprendido el texto, hemos elaborado cuatro test de percepción y un cuestionario de comprensión que incorpora, además, una pregunta de percepción por apartado.

El primer test de percepción tiene 7 preguntas. Dos de ellas interrogan al usuario sobre el grado de claridad que percibe en el conjunto del documento y en cada uno de sus apartados, y que califica por medio de una escala de Likert del 1 al 5, en la que 1 es nada claro; 2, poco claro; 3, más o menos claro; 4, bastante claro; y 5, claro. Entre estas 7 preguntas, hay otras dos en las que se incide sobre los aspectos que, en opinión del informante, dificultan la comprensión fácil del documento; también, hay un enunciado en que se le pide que establezca un orden de relevancia de los apartados de la providencia de apremio municipal; y se cierra el test con dos preguntas abiertas en que se le plantea si añadiría o quitaría algo del documento y si puede escribir brevemente lo que tiene que hacer una vez ha leído el texto.

2. Ver nota 1.

El segundo, tercero y cuarto test de percepción son notablemente más breves. En ellos se coloca al lector ante una situación distinta en cada uno de los tres test y se le solicita que seleccione la información del documento que usaría para resolver esa situación. Además, se le pide que valore el grado de claridad de la información que seleccionaría. Por ejemplo, el segundo test que hemos diseñado plantea la siguiente situación:

> «La Administración le requiere para que pague una deuda con un recargo adicional del 10 %; sin embargo, usted quiere reclamar porque ya ha pagado la deuda, por lo que no le corresponde ese recargo del 10 %».

Por tanto, el informante tiene que subrayar qué información del texto va a utilizar para elaborar la reclamación y cuál es el grado de claridad que atribuye a la información que ha subrayado en una escala de Likert del 1 al 5.

Por último, el cuestionario de comprensión (CC) examina si los informantes entienden los contenidos más relevantes de cada apartado y, además, les requiere que asignen un grado de claridad a cada uno de esos apartados (de nuevo, en una escala de Likert del 1 al 5).

A continuación, hemos reunido sucintamente el número de pruebas que hemos diseñado y sus rasgos generales:

Pruebas	N.º de preguntas	Ejemplos
Test 1	7	1. ¿Considera claro el documento? (1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro) 2. Si considera que hay algún aspecto que dificulta la comprensión del documento, ¿cuál o cuáles cree que son? Señale con una cruz todos los aspectos que considere. 3. ¿Considera fácil de entender la información contenida en los siguientes apartados? (1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)
Test 2	2	Por medio de este documento, la Administración le requiere para que pague una deuda con un recargo adicional del 10 %. Usted quiere reclamar porque ya ha pagado la deuda, por lo que no le corresponde ese recargo del 10 %.
Test 3	2	
Test 4	2	

Pruebas	N.º de preguntas	Ejemplos
		1. Subraye qué información del texto va a utilizar para elaborar la reclamación (recurso de reposición). 2. Evalúe el grado de claridad de la información que ha subrayado. Para ello, indique al lado de la información subrayada un valor del 1 al 5. (1. Nada clara; 2. Poco clara. 3. Más o menos clara; 4. Bastante clara; 5. Clara).
CC	18	1. Ha recibido este documento el día 14 de febrero, ¿cuándo finaliza el plazo para pagar su deuda? 2. ¿De qué dos maneras puede pagar su deuda?

Tabla 1. Tipo de prueba, número de preguntas y selección de ejemplos

En una segunda fase metodológica, hemos seleccionado una muestra intencional no probabilística de 75 informantes. Se trata de un grupo meta con unos rasgos particulares que, aunque no son el público prototípico de estos documentos administrativos, nos permiten evaluar la calidad de los instrumentos de recogida de datos, tener un primer conjunto de impresiones e identificar puntos de opacidad en la providencia de apremio municipal. Todos los informantes están cursando asignaturas del grado de Filología Hispánica en la Universidad de Barcelona. Por tanto, se les presupone cierta predisposición positiva a la interpretación y reflexión metalingüística de textos de alta complejidad. Entendemos que sus contribuciones son especialmente valiosas en esta fase de pilotaje del test de usuario y del cuestionario de comprensión (CC).

En una tercera fase, hemos aplicado los test y el cuestionario de comprensión (CC) a la providencia de apremio en dos etapas. En la etapa uno, hemos aplicado estas pruebas a la versión original (VO) y a la versión preliminar (VP). Los estudiantes han respondido a una sola de las pruebas que hemos diseñado: o bien a uno de los test o bien al CC. Es importante mencionar que hemos desestimado la idea de que un mismo estudiante conteste a más de una de las pruebas porque presuponemos que hay una curva de aprendizaje (CARDONA-ARBELÁE *et al.*, 2019) que podría alterar las respuestas en una segunda experiencia lectora.

En la etapa dos[3], hemos aplicado las pruebas a la versión clarificada definitiva (VD). Otros informantes del mismo perfil han respondido los test y el CC. De nuevo, como en la anterior etapa, cada estudiante ha respondido solo a una de las pruebas. A continuación, el gráfico muestra a modo de síntesis, las etapas de esta tercera fase metodológica, las versiones, los tipos de prueba y el número de informantes que han respondido a cada prueba:

Etapas (E)	Versiones (V)	Test 1	Test 2	Test 3	Test 4	CC
E1	VO	5	5	5	5	5
	VP	5	5	5	5	5
E2	VD	4	5	5	5	5

Tabla 2. Etapas de implementación, versiones del documento a las que se han aplicado las pruebas y número de informantes (👤) que las han respondido.

Esta forma de proceder en dos tiempos ha favorecido que hayamos podido responder al objetivo específico 1 y 2. Así, en la primera etapa y en respuesta al objetivo 1 (comprobar si las preguntas se entendían, es decir, si los usuarios han solicitado que les aclaráramos lo que les preguntábamos), solicitamos al alumnado que nos informaran de si identificaban alguna pregunta cuya formulación no entendían porque ello nos permitiría aclarar su significado y mejorar su formulación. También, en esta primera etapa y en respuesta al objetivo 2 (identificar los puntos de opacidad del documento en los que debíamos optimizar la clarificación), obtuvimos información específica de la providencia de apremio municipal, a través de sus respuestas, sobre los apartados, párrafos, fragmentos supraoracionales, oraciones o palabras que los estudiantes percibían como difíciles de entender u opacos. Así, en el aclarado final que dio lugar a la versión definitiva (VD) pudimos intervenir en las áreas consideradas más opacas del documento. De hecho, la segunda etapa de esta fase es la aplicación de los test y el CC a la versión aclarada definitiva de la providencia de apremio municipal.

La última fase metodológica que cierra la investigación es el tratamiento y el análisis de los resultados obtenidos en los test y el cuestionario. Para el

3. La diferencia entre la realización de los test de la primera etapa —finales de octubre de 2023— y la segunda —mediados de diciembre— es de un mes y medio.

tratamiento y el análisis de los datos, hemos volcado las respuestas de los test en un archivo de Excel, que nos ha permitido comparar las respuestas y analizarlas.

4. RESULTADOS Y ANÁLISIS

Hemos organizado este apartado del capítulo según los resultados obtenidos en los distintos test. Así, en primer lugar, presentaremos y analizaremos los resultados del primer test; en segundo lugar, los del segundo, tercero y cuarto test; y, por último, analizaremos los datos que emergen de las respuestas del cuestionario de comprensión.

4.1. TEST 1: TEST DE PERCEPCIÓN GLOBAL Y POR APARTADOS

Los resultados de la primera pregunta del test 1 muestran que hay una mejora en la percepción de claridad de las versiones clarificadas (VP y VD) respecto de la VO y una diferencia relevante entre las dos versiones clarificadas, de modo que se percibe como más clara la versión definitiva que la versión preliminar. Las 14 respuestas que hemos procesado han calificado la claridad del texto en la escala de Likert del 1 al 5, donde 1 es nada claro; 2, poco claro; 3, más o menos claro; 4, bastante claro; y 5, claro.

> La calificación media que ha obtenido la versión original ha sido de 2,6 (poco claro); la versión preliminar, una media de 3,4 (más o menos claro); y la versión definitiva, una media de 4 (bastante claro).

Las preguntas b y c del test de percepción 1 requieren que el alumnado informante señale qué aspectos cree que pueden comprometer la comprensión del documento objeto de estudio. Los resultados son consistentes con las puntuaciones de percepción de claridad que han atribuido a cada una de las versiones. Así, el alumnado que ha evaluado la VO del documento tributario ha considerado que los siguientes catorce aspectos menoscaban la comprensión del texto:

1. Aspecto general del documento
2. Tono del documento
3. Demasiada información
4. Falta información necesaria
8. Ausencia de conectores
9. Párrafos complejos
10. Demasiada información en cada oración
11. Complejidad sintáctica

5. Hay información innecesaria
6. Hay información imprecisa
7. No se entienden las instrucciones
12. Información ambigua
13. Vocabulario técnico
14. Faltas de ortografía

Algunos informantes han coincidido en algunos aspectos de esta lista de 14 ítems. La ausencia de conectores es el aspecto opacante en el que más coinciden los informantes: cuatro informantes lo han señalado. Por otro lado, tres informantes coinciden en que el vocabulario técnico, la complejidad sintáctica y el cúmulo de oraciones en un mismo párrafo son elementos que dificultan la comprensión.

En la versión clarificada preliminar (VP), que, como hemos indicado, los informantes valoran mejor que la versión original (VO), los estudiantes han seleccionado 11 rasgos que perjudican la comprensión del texto:

1. Aspecto general del documento
2. Tono del documento
3. Demasiada información
4. Falta información necesaria
~~5. Hay información innecesaria~~
6. Hay información imprecisa
~~7. No se entienden las instrucciones~~
8. Ausencia de conectores
9. Párrafos complejos
10. Demasiada información en cada oración
~~11. Complejidad sintáctica~~
~~12. Información ambigua~~
13. Vocabulario técnico
14. Faltas de ortografía
15. Extensión del documento

Los resultados ponen de manifiesto que hay cuatro aspectos oscurecedores menos en relación con los que los informantes seleccionaron en la VO, pero todo indica que ello se da en detrimento de la extensión del documento, que perciben en la VP como un factor opacante que no se percibía en la VO. Conviene mencionar aquí que clarificar no significa necesariamente reducir la extensión del texto: en ocasiones, para aclararlo es ineludible ampliarlo. De hecho, la VP tiene tres páginas, mientras que la VO tiene solo una.

Algunos informantes han coincidido en algunos aspectos de esta lista de 11 ítems que acabamos de presentar. Los resultados del vaciado de las respuestas muestran que hay tres coincidencias en designar el tono del

documento como un aspecto perjudicial para la comprensión del texto. Por otro lado, dos informantes coinciden en señalar que la ausencia de conectores, la falta de información necesaria y el vocabulario técnico son aspectos que dificultan la claridad de la providencia de apremio.

En la versión definitiva (VD), la mejor valorada, el alumnado percibe únicamente cuatro aspectos oscurecedores:

~~1. Aspecto general del documento~~

~~2. Tono del documento~~

3. Demasiada información

~~4. Falta información necesaria~~

~~5. Hay información innecesaria~~

6. Hay información imprecisa

7. No se entienden las instrucciones

~~8. Ausencia de conectores~~

~~9. Párrafos complejos~~

~~10. Demasiada información en cada oración~~

~~11. Complejidad sintáctica~~

~~12. Información ambigua~~

13. Vocabulario técnico

~~14. Faltas de ortografía~~

~~15. Extensión del documento~~

La información excesiva, la información imprecisa, las instrucciones ininteligibles y el vocabulario técnico son aspectos que el proceso de clarificación no ha conseguido subsanar, y su efecto oscurecedor pervive a lo largo de las distintas versiones clarificadas.

Es verdad que, en la versión preliminar, el ítem siete (7. No se entienden las instrucciones) no se percibía como un elemento oscurecedor, y en esta versión, sí. Convendría, por lo tanto, ahondar en la razón de ese cambio perceptivo. Una de las razones de este cambio perceptivo puede tener origen en el fenómeno apuntado por Bayés-Gil (2021), denominado *efecto halo de luz*. Este fenómeno de orden perceptivo ocurre cuando, en un entorno oscuro (un documento complejo, por ejemplo), iluminamos con un rayo luminoso (es decir, aplicamos uno o varios mecanismos de clarificación) una zona. El efecto que produce ese haz de luz es que su contorno inmediato quede relegado a una mayor oscuridad que cuando no estaba iluminada la zona alumbrada o, por otro lado, que queden en evidencia para el usuario zonas que no son tan claras como otras dentro de un mismo texto. En síntesis, iluminar por medio del aclarado algunos puntos de la providencia de

apremio municipal tiene un efecto colateral, y es que haya zonas que se perciban como más claras que otras.

Esta reflexión nos lleva ineludiblemente a analizar las zonas de mayor penumbra del documento. Y, como hemos sugerido antes, hay apartados que se perciben como más difíciles de comprender, lo cual perjudica la percepción de conjunto.

> Concretamente, el apartado que se percibe como más oscuro es el que trata sobre el derecho a recurrir o a reclamar, seguido del apartado sobre cómo solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda.

Esta percepción peyorativa del apartado más opaco del documento no cambia en ninguna de las versiones del texto objeto de estudio. Es cierto, sin embargo, que las sucesivas versiones aclaradas valoran el apartado mejor que las anteriores, pero en cualquier caso este apartado no llega a obtener un puntaje de 4 sobre 5. Estamos frente a dos subprocedimientos complejos objetivamente en relación con los demás subprocedimientos que contiene la providencia de apremio municipal. A continuación, presentamos una lista ordenada de más difícil a menos difícil de comprender de los subprocedimientos que hemos identificado dentro de documento objeto de estudio:

Percepción de los subprocedimientos de la providencia de apremio municipal: de más difíciles a menos difíciles de comprender

1. Derecho a recurrir
2. Cómo solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda
3. Cómo y cuándo pagar el importe
4. Solicitar información

4.2. TEST 2, 3 Y 4: TEST DE PERCEPCIÓN POR TAREAS

Los datos que obtenemos a partir de este tipo de test nos aportan información, por ejemplo, de los lugares del documento en los que el informante encuentra información para resolver la tarea que le plantean los test. Hemos observado que, en la VO, los informantes seleccionan información de numerosos apartados del documento para resolver una tarea.

Por tanto, la información relevante en la versión original de la providencia de apremio municipal está dispersa en varios apartados y ello dificulta que los estudiantes localicen la información que necesitan.

En cada una de las versiones aclaradas redujimos la dispersión de la información y la situamos en el lugar que le corresponde para favorecer la consulta. Así, los informantes que seleccionan la información para elaborar la reclamación en la VO la obtienen de cinco de los 6 apartados del documento, aunque de forma más recurrente de los apartados 1 (*Notificación*) y 4 (*Recursos*). En la VP, los estudiantes seleccionan información de 4 de los 7 apartados del texto; en especial, de uno de los apartados, el D, cuyo título es *Derecho a recurrir o reclamar*. Por último, en la VD, el alumnado selecciona información de dos de los apartados, del 1 (la introducción del documento) y del 4 (*Derecho a recurrir*).

Este mismo esquema de dispersión de la información se da en la segunda tarea que planteamos: *pagar la deuda* (test 3). En cambio, hay un mayor grado de dispersión de la información en la tarea *solicitar fraccionar la deuda* (test 4): en la VO los informantes recurren a todos los apartados y en todos ellos seleccionan información que les servirá para su solicitud; en la VP, los informantes recurren a siete de los ocho apartados; en la VD recurren a seis de los ocho.

Entendemos que la escasez de instrucciones para llevar a cabo la solicitud de fraccionamiento de la deuda induce a los alumnos a que sientan la necesidad de completar la información en otros apartados del documento. Es importante insistir, también, en el hecho de que los informantes han considerado en el test 1 que este apartado es el segundo más oscuro de la providencia de apremio municipal.

Estas tres pruebas (test 3, 4 y 5) ofrecen, además, dos datos cuya mención es relevante en el marco de este trabajo de investigación: el primero es que los datos son consistentes con los resultados del test 1, en el sentido de que la información que seleccionan los informantes para recurrir es la que peor califican (3.47, de media, sobre 5) y el apartado que han considerado como más oscuro en el test 1 es justamente el que aborda este derecho. La información que seleccionan para la solicitud de fraccionamiento (4.04) les parece un poco más fácil, mientras que la que tiene que ver con pagar la deuda es la más clara (4.18).

El segundo dato significativo es que la percepción de claridad de la información mejora cuando, por un lado, tratan de comprender el documento con un objetivo o tarea concreta (recurrir, pagar o solicitar un fraccionamiento) y, por otro, valoran únicamente la información que seleccionan para resolver la tarea, y no el conjunto del apartado o del texto.

Esta es la razón por la que en los test 2, 3 y 4 la información se percibe como más clara que cuando no hay una tarea preestablecida y valoran la claridad por apartados o del conjunto del documento.

4.3. COMPRENSIÓN LECTORA

El cuestionario de comprensión ha servido al propósito de conocer si los informantes entendían el contenido de la providencia de apremio en las diferentes versiones (VO, VP y VD). Además, en este cuestionario de comprensión, hemos preguntado a los estudiantes qué opinión tenían sobre los diferentes apartados del texto. Por tanto, estamos frente a un cuestionario de comprensión que incorpora una pregunta de percepción por apartado.

El dato que hemos considerado más llamativo de las respuestas al cuestionario de comprensión es el hecho de que los errores en la comprensión del contenido se concentran en el apartado que trata del derecho a recurrir en todas las versiones de la providencia de apremio municipal.

Este dato es consistente con los datos obtenidos de los test de percepción que hemos presentado en los puntos 4.1 y 4.2. Otro aspecto consistente con los datos de los test 1, 2, 3 y 4 es el hecho de que los errores de comprensión en este apartado se van reduciendo en las versiones clarificadas. Así, en la VO los informantes cometen 6 errores; en la VP, 5; y en la VD, 2. De las cinco preguntas de comprensión del apartado *el derecho a recurrir*, «¿cuántas veces puede recurrir?» es la pregunta que concentra el mayor número de fallos. De 13 respuestas —algunos informantes optan por no contestar a esta pregunta—, hay 6 aciertos: un acierto en la VO; tres, en la VP; y dos en la VD.

Otro contenido que genera confusión en los informantes es el relativo a las consecuencias de no pagar; concretamente, la pregunta «si no paga en los plazos establecidos, ¿cuánto más tendrá que pagar?» concentra un número de desaciertos relevante en las versiones clarificadas (en la VP, dos

de los cinco usuarios responden incorrectamente; en la VD, uno responde mal y dos no contestan). Este dato contrasta con el de la VO, donde en esta pregunta no ha habido fallos, aunque cabe mencionar que dos informantes que han leído esta versión han decidido no responder a la pregunta.

Por último, es importante mencionar que, en las versiones clarificadas, hemos añadido un apartado que no está en la VO. Nos referimos al apartado C (así lo denominamos en la versión preliminar —VP—) o el denominado «Cómo solicitar aplazar o fraccionar el pago» (denominación de este mismo apartado en la versión definitiva —VD—). Hemos añadido este contenido, asesorados por los técnicos que manejan estos documentos, porque la información que contenía la VO era incompleta. No obstante, los datos señalan que la información debe revisarse porque no se comprende bien. Así, las respuestas a la pregunta «¿Cuándo le dicen si han aceptado su solicitud de aplazamiento o fraccionamiento?» son generalmente incorrectas. En realidad, en la VP, de las cinco personas encuestadas, dos no contestan, uno falla y únicamente dos aciertan. En la VD, contestan cuatro de las cinco personas, pero dos de ellas fallan.

Otro dato interesante es que las preguntas de percepción incorporadas en el CC ofrecen valores más altos en cuanto a la percepción que las que aportan los usuarios en el test 1. La razón de esta mejora en la percepción es que las preguntas planteadas en el CC señalan indirectamente la información relevante de cada apartado y ello redunda positivamente en su grado de percepción de claridad. Este dato revela, además, que hay una conexión estrecha entre comprensión y percepción de claridad. En realidad, como BAYÉS-GIL (2023, 2021) ha puesto de manifiesto,

> la percepción de claridad es un constructo ligado íntimamente al macrofenómeno de la comprensión, de modo que si favorecemos que el usuario entienda fácilmente un documento estaremos mejorando, simultáneamente, su percepción de claridad.

5. CONCLUSIONES

En este trabajo de investigación hemos examinado los datos de percepción de claridad y comprensión que un grupo de usuarios ha ofrecido sobre un documento administrativo tributario: la providencia de apremio municipal. Como hemos expuesto en el apartado de metodología, hemos obtenido los datos sobre la percepción y la comprensión a través de 4 test de

usuario y 1 cuestionario de comprensión lectora que incorpora, además, una pregunta de percepción por apartado.

Los datos de las distintas pruebas (test y cuestionario de comprensión) han confirmado que, a ojos de los informantes, el documento ha mejorado significativamente. Entendemos que una de las razones de esta mejora es el proceso de clarificación en dos etapas que hemos propuesto. Como hemos mencionado a lo largo de la investigación, esta forma de proceder está en línea con las recomendaciones de la norma ISO 24495-1:2024 de lenguaje claro, recientemente publicada en español. En una primera etapa, hemos propuesto cambios sustanciales, cuyo resultado los informantes han valorado a través de las pruebas y, en paralelo, hemos detectado zonas de penumbra en las que hemos podido incidir en la siguiente etapa del clarificado.

Por otro lado, las percepciones de claridad de conjunto son peores que las percepciones por apartados. De hecho, en las distintas pruebas se pone de manifiesto que algunos apartados del documento pueden obtener percepciones de claridad cercanas al 5 sobre 5 en algunas de las versiones (VO, VP y VD), mientras que la percepción holística o de conjunto llega a un máximo de 4. La razón principal que cabe aducir es que el documento en conjunto se percibe como un complejo de apartados articulados, de modo que es natural esperar que el usuario presuma complejidad, es decir, que obtenga una primera imagen del documento como un texto complicado: incorpora datos, varios subprocedimientos (pagar, solicitar aplazar o fraccionar la deuda, recurrir), consecuencias (incremento de la deuda, embargos de bienes...), normativas (Ley General Tributaria, Reglamento General de Recaudación [RD 939/2005 de 29 de julio] y Real Decreto Legislativo [RDL] 2/22004, etc.) y documentos adjuntos (carta de pago). Además, alguno de estos subprocedimientos, por ejemplo pagar, se percibe como sencillo, mientras que otros, más complejos objetivamente, como el de recurrir, se perciben como difíciles de comprender. Como hemos constatado a partir de los datos analizados, este último contenido (recurrir) es el que se percibe como más oscuro en las distintas versiones del documento.

A partir de los datos de las pruebas de percepción y la de comprensión, podemos sostener que la percepción (de claridad) es un proceso íntimamente ligado al fenómeno de la comprensión del texto. Los datos permiten establecer esta relación porque los resultados de los test y el CC son consistentes, y porque la selección de información relevante por medio de las preguntas de comprensión favorece la percepción de claridad. Sin embargo, es necesario examinar con mayor detenimiento en futuros estudios la rela-

ción entre el proceso de clarificación y el fenómeno de comprensión para poder robustecer empíricamente su correspondencia.

Asimismo, en futuros trabajos que incorporen test de usuario o CC en fases intermedias de un proceso de clarificación, entendemos que sería importante ajustar estas pruebas para que incorporen preguntas orientadas especialmente a mejorar las fases siguientes en lugar de medir únicamente la percepción y la comprensión antes y después de la clarificación.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALAMANY, R. (1984). Les primeres Jornades sobre l'establiment del llenguatge administratiu català. *Revista de Llengua i Dret*, 3, 105-113.

BAYÉS-GIL, M. (2021). *Análisis del impacto de una selección de (meta)indicaciones de redacción clara en la percepción de claridad de un documento administrativo: estudio de caso*. (Tesis de doctorado, Universitat de Barcelona). https://www.tdx.cat/handle/10803/672521

BAYÉS-GIL, M. (2023). Aproximación al constructo claridad del texto escrito (CTE). *Sphera Publica*, 2(23), 45-63.

CALVO RAMOS, L (1980). *Introducción al estudio del lenguaje administrativo: gramática y textos*. Gredos.

CARDONA-ARBELÁEZ, D. A.; RÍO-CORTINA, J. L.; ROMERO-SEVERICHE, A. K. y LORA-GUZMÁN, H. (2019). La curva de aprendizaje y su contribución al desempeño del talento humano en las organizaciones: una revisión teórica. *Revista de Investigación, Desarrollo e Innovación*, 10(1), 37-51.

CASTELLÓN, H. (2001). *El lenguaje administrativo. Formas y uso*. Editorial La Vela.

CASTELLÓN, H. (2009). Hacia la claridad en los textos administrativos. *Revista de Llengua i Dret*, 52, 85-115.

CONDE, J. (2009). *Lenguaje administrativo y Derecho. El lenguaje como aspecto de la actividad administrativa. Propuestas para un uso eficaz del lenguaje administrativo por el personal de las Administraciones públicas*. Aranzadi.

CUESTA, A., REYES, Á., y ROSETH, B. (2019). *La importancia de ser claro. Programa de Lenguaje Claro: evidencia en la reducción de la carga administrativa en Colombia*. IDB Working Paper Series.

DA CUNHA, I. (2020). *El discurso del ámbito de la Administración. Una perspectiva lingüística*. Comares.

DA CUNHA, I. (2022). *Lenguaje claro y tecnología en la Administración*. Comares.

DUARTE, C. (1997). Lenguaje administrativo y lenguaje jurídic. *Cuadernos de derecho judicial*, 16, 39-86.

DUARTE, C., y ALAMANY, R. (Eds.). (1984). *Actes del Col•loqui sobre Llengua i Administració: Barcelona, octubre de 1983*. Escola d'Administracio Publica Generalitat de Catalunya.

DUARTE, C. (1983). Un profitós Col• loqui sobre Llengua i Administració. *Revista de Llengua i Dret*, (2), 131-135.

FORMENT, M. y MONTOLÍO, E. (en prensa a). *Encuesta sobre comunicación clara en las Administraciones tributarias al personal de atención ciudadana del Organismo de Gestión Tributaria (ORGT) de la Diputació de Barcelona*. Publicaciones de la Diputació de Barcelona.

FORMENT, M. y MONTOLÍO, E. (en prensa b). *Encuesta sobre comunicación clara en las Administraciones tributarias a la población de la provincia de Barcelona*. Publicaciones de la Diputació de Barcelona.

GARCÍA ASENSIO, M. Á., POLANCO MARTÍNEZ, F. y MONTOLÍO DURÁN, E. (2022). Redacción clara: un nudge y una respuesta a la exigencia democrática de transparencia en la comunicación entre la Administración y la ciudadanía. En J. PONCE SOLÉ (Coord.), *Acicates (nudges), buen gobierno y buena administración: Aportaciones de las ciencias conductuales* (pp. 191-215). Marcial Pons.

GELPÍ, C. (2007). Llenguatge planer a Espanya. *Biblio 3W: Revista bibliográfica de geografía y ciencias sociales*, 11. https://www.ub.edu/geocrit/b3w-687.htm

GUICHOT, E. (2014). *Transparencia y acceso a la información pública en España*. Laboratorio de alternativas.

KIMBLE, J (2012). *Writing for dollars, writing for please*. Carolina Academic Press

MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. (1990). *Manual de estilo del lenguaje administrativo*. Ministerio para las Administraciones Públicas.

MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. (2003). *Manual de documentos administrativos*. Tecnos.

MONTOLÍO, E. y TASCÓN, M. (2020). *El derecho a entender. La comunicación clara, la mejor defensa de la ciudadanía*. Prodigioso Volcán y Catarata.

MONTOLÍO, E. (2023). La Administración somos todos. Pero ¿nos habla a todos? En C. PASTOR (Dir.), *El español en el mundo 2023. Anuario del Instituto Cervantes* (pp. 247-266). Instituto Cervantes.

PERURENA, L. y MORÁGUEZ, M. (2013). Usabilidad de los sitios Web, los métodos y las técnicas para la evaluación. *Revista Cubana de Información en Ciencias de la Salud*, 24(2), 176-194.

POBLETE, C. A. y FUENZALIDA, P. (2018). Una mirada al uso de lenguaje claro en el ámbito judicial latinoamericano. *Revista de Llengua i Dret*, 69, 119-138.

PRODIGIOSO VOLCÁN. (2021a). *¿Habla claro la Administración?* Prodigioso Volcán.

PRODIGIOSO VOLCÁN. (2021b). *¿Habla claro la Administración a los públicos vulnerables?* Prodigioso Volcán.

PRODIGIOSO VOLCÁN. (2022). *¿Son claros los trámites digitales?* Prodigioso Volcán.

PRODIGIOSO VOLCÁN. (2023). *¿Entiendes a tu Ayuntamiento?* Prodigioso Volcán.

REIG, A. (2010). Estructura y orden de la información en el discurso administrativo. *Revista española de lingüística aplicada*, 23, 247-266.

UVALLE, R. (2009). Condiciones, procesos y tendencias de la administración pública contemporánea. *Convergencia*, 16(49), 73-102.

VÁZQUEZ BONNE, Y., y SALADRIGAS MEDINA, H. M. (2019). La construcción estratégica del discurso en comunicación: Análisis de un caso de discurso tributario en Cuba. *Question/Cuestión*, 1(64).

ANEXOS

Test de percepción 1

Responda a las siguientes preguntas:

a. ¿Considera claro el documento?

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

b. ¿Considera que hay algún aspecto del documento que dificulta su comprensión?

(1. Ninguno; 2. Pocos; 3. Algunos; 4. Bastantes; 5. Muchos)

c. Si considera que hay algún aspecto que dificulta la comprensión del documento, ¿cuál o cuáles cree que son? Señale con una cruz todos los aspectos que considere.

□ El aspecto general del documento (su apariencia visual)

□ La extensión del documento

La información que aporta el conjunto el documento:

□ Hay demasiada información

□ Falta información necesaria

□ Hay información innecesaria

□ Hay información ambigua, imprecisa

□ No se entienden las instrucciones

La estructura del documento:

□ El orden de los apartados no es adecuado

□ Los títulos son ambiguos, imprecisos

□ Algún apartado en concreto es confuso. Marque cuál(es):

□ El vocabulario técnico no se entiende

□ Los párrafos son muy cortos

□ Los párrafos son muy largos

La complejidad de los párrafos

□ Hay muchas oraciones en un mismo párrafo

□ La ausencia de conectores, es decir, palabras que enlazan oraciones o párrafos (por ejemplo: *Sin embargo* y *pero*)

□ La complejidad sintáctica de las oraciones: oraciones largas o con muchas subordinadas

□ Demasiada información en cada oración

□ Información ambigua en cada oración

□ El tono del documento (es decir, si el documento es amable o, por el contrario, distante)

□ Las faltas de ortografía

□ Otros (especifique, por favor)

d. ¿Considera fácil de entender la información contenida en los siguientes apartados?

Apartado[4] «Introducción»

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Cuándo y cómo pagar»

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Cómo solicitar aplazar o fraccionar el pago»

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Consecuencias de la falta de pago»

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

4. En cada versión del documento (VO, VP y VD), los apartados del documento tienen denominaciones distintas. Los test se ajustan a cada una de estas denominaciones.

Apartado «Derecho a recurrir»

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Normas aplicables»

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Más información»

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

e. De la información que listamos a continuación, ¿cuál considera que es la más importante? Ordénela de más a menos importante. Para ello, numérela del 1 al 8, donde 1 es el aspecto más importante y 8 el menos importante.

□ Carta que introduce el documento

□ Importe que tiene que pagar

□ Plazos para pagar

□ Formas de pago

□ Aplazamiento o fraccionamiento de los pagos

□ Normativa aplicable al documento

□ Cómo reclamar

□ Consecuencias de no pagar

f. ¿Añadiría o quitaría algo a este documento para mejorar su claridad?

g. ¿Tiene claro que tiene que hacer después de leer este documento? ¿Puede escribirlo resumidamente?

Test de percepción 2

Por medio de este documento, la Administración le requiere para que pague una deuda con un recargo adicional del 10 %. Usted quiere reclamar porque ya ha pagado la deuda, por lo que no le corresponde ese recargo del 10 %.

1. Subraye qué información del texto va a utilizar para elaborar la reclamación (recurso de reposición).

2. Evalúe el grado de claridad de la información que ha subrayado. Para ello, indique al lado de la información subrayada un valor del 1 al 5. (1. Nada clara; 2. Poco clara; 3. Más o menos clara; 4. Bastante clara; 5. Clara)

Test de percepción 3

Por medio de este documento, la Administración le requiere para que pague una deuda. Usted quiere pagarla.

1. Subraye qué información del documento va a utilizar para saber cómo pagar su deuda.

2. Evalúe el grado de claridad de la información que ha subrayado. Para ello, indique al lado de la información subrayada un valor del 1 al 5. (1. Nada clara; 2. Poco clara; 3. Más o menos clara; 4. Bastante clara; 5. Clara)

Test de percepción 4

Por medio de este documento, la Administración le requiere para que pague una deuda. Usted quiere fraccionarla.

1. Subraye qué información del documento va a utilizar para saber cómo fraccionarla.

2. Evalúe el grado de claridad de la información que ha subrayado. Para ello, indique al lado de la información subrayada un valor del 1 al 5. (1. Nada clara; 2. Poco clara; 3. Más o menos clara; 4. Bastante clara; 5. Clara)

Cuestionario de comprensión lectora

A partir del documento que le hemos facilitado, responda brevemente a las siguientes preguntas:

Apartado[5] «Introducción»

¿Por qué recibe esta notificación?

¿Quién ha dictado la providencia de apremio?

¿Esta notificación le informa de un incremento en su deuda?

5. Como en el test 1, en cada versión del cuestionario de comprensión hemos ajustado las denominaciones de los apartados de las tres versiones (VO, VP y VD).

¿Considera fácil de entender la información contenida en este apartado?

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Cuándo y cómo pagar»

Ha recibido este documento el día 14 de febrero, ¿cuándo finaliza el plazo para pagar su deuda?

¿De qué dos maneras puede pagar su deuda?

¿Considera fácil de entender la información contenida en este apartado?

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Cómo solicitar aplazar o fraccionar el pago»

¿Cualquier contribuyente que recibe esta notificación puede solicitar aplazar o fraccionar su deuda?

¿De qué dos maneras puede solicitar aplazar o fraccionar el pago?

¿Cuándo le comunicarán si su solicitud de aplazamiento o fraccionamiento ha sido aceptada?

Si solicita el pago fraccionado y no le contestan, ¿significa que han aceptado su solicitud o, por el contrario, que no la han aceptado?

¿Considera fácil de entender la información contenida en este apartado?

Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Consecuencias de la falta de pago»

Si no paga en los plazos establecidos, ¿tendrá que pagar más?

Si no paga en los plazos establecidos, exactamente ¿cuánto más tendrá que pagar?

Si no paga en los plazos establecidos, ¿le pueden embargar sus bienes?

¿Considera fácil de entender la información contenida en este apartado?

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Derecho a recurrir»

¿Cuántas veces puede recurrir?

Si no está de acuerdo con la deuda y toma la decisión de presentar una reclamación,

¿tiene que pagar igualmente el importe de la deuda antes de que se resuelva favorable o

desfavorablemente su recurso?

Si desestiman (es decir, rechazan) su primera reclamación, ¿tiene más opciones de reclamar?

Para interponer un recurso de reposición ¿cuál es el plazo?

Para interponer un recurso contencioso-administrativo ¿cuál es el plazo?

¿Considera fácil de entender la información contenida en este apartado?

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Apartado «Más información»

¿De qué manera puede ponerse en contacto con la Administración si quiere aclarar información del documento que ha recibido?

¿Considera fácil de entender la información contenida en este apartado?

(1. Nada claro; 2. Poco claro; 3. Más o menos claro; 4. Bastante claro; 5. Claro)

Guía de uso

¡ENHORABUENA!

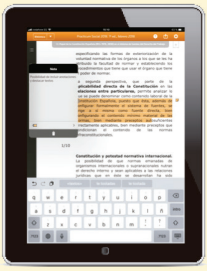
ACABAS DE ADQUIRIR UNA OBRA QUE **INCLUYE LA VERSIÓN ELECTRÓNICA.**
APROVÉCHATE DE TODAS LAS FUNCIONALIDADES.



ACCESO INTERACTIVO A LOS MEJORES LIBROS JURÍDICOS

ARANZADI

FUNCIONALIDADES



SELECCIONA Y DESTACA TEXTOS

Crea anotaciones y escoge los colores para organizar tus notas y subrayados.



USA EL TESAURO PARA ENCONTRAR INFORMACIÓN

Al comenzar a escribir un término, aparecerán las distintas coincidencias del índice del Tesauro relacionadas con el término buscado.



HISTÓRICO DE NAVEGACIÓN

Vuelve a las páginas por las que ya has navegado.



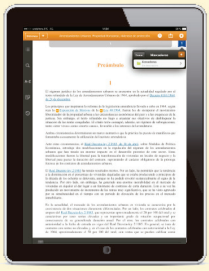
ORDENAR

Ordena tu biblioteca por: Título (orden alfabético), tipo (libros y revistas), editorial, jurisdicción o área del Derecho.



CONFIGURACIÓN Y PREFERENCIAS

Escoge la apariencia de tus libros y revistas cambiando la fuente del texto, el tamaño de los caracteres, el espaciado entre líneas o la relación de colores.



MARCADORES DE PÁGINA

Crea un marcador de página en el libro tocando en el icono de Marcador de página situado en el extremo superior derecho de la página.



BÚSQUEDA EN LA BIBLIOTECA

Busca en todos tus libros y obtén resultados con los libros y revistas donde los términos fueron encontrados y las veces que aparecen en cada obra.



IMPORTACIÓN DE ANOTACIONES A UNA NUEVA EDICIÓN

Transfiere todas sus anotaciones y marcadores de manera automática a través de esta funcionalidad.



SUMARIO NAVEGABLE

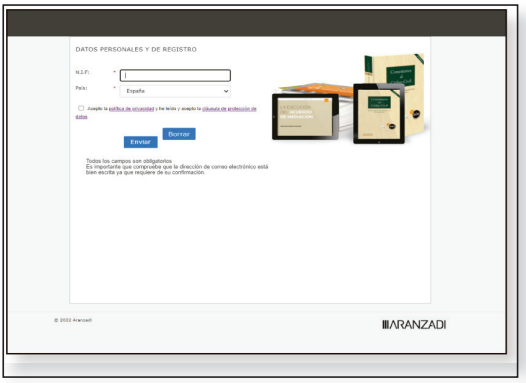
Sumario con accesos directos al contenido.

ARANZADI

INFORMACIÓN IMPORTANTE: Si has recibido previamente un correo electrónico deberás seguir los pasos que en él se detallan.

Estimado/a cliente/a,

Para acceder a la versión electrónica de este libro, por favor, accede a **http://onepass.aranzadi.es** Tras acceder a la página citada, introduce tu dirección de correo electrónico (*) y el código que encontrarás en el interior de la cubierta del libro.



A continuación pulsa enviar.

Si te has registrado anteriormente en OnePass, en la siguiente pantalla se te pedirá que introduzcas el NIF asociado al correo electrónico.

Finalmente, te aparecerá un mensaje de confirmación y recibirás un correo electrónico confirmando la disponibilidad de la obra en tu biblioteca.

Si es la primera vez que te registras en **OnePass,** deberás cumplimentar los datos para crear tu cuenta y poder acceder a tu libro electrónico.

- Los campos **"Nombre de usuario"** y **"Contraseña"** son los datos que utilizarás para acceder a las obras que tienes disponibles a través del navegador en la ruta www.proview.thomsonreuters.com



Servicio de Atención al Cliente

Ante cualquier incidencia en el proceso de registro de la obra no dudes en ponerte en contacto con nuestro Servicio de Atención al Cliente. Para ello accede a nuestro Portal Corporativo y una vez allí en el apartado del Centro de Atención al Cliente selecciona la opción de Acceso a Soporte para no Suscriptores (compra de Publicaciones).

ARANZADI

ESTUDIOS

Este volumen trata la *comunicación tributaria clara*, concepto complejo y poliédrico, desde perspectivas distintas, pero necesariamente complementarias.

En su dimensión social, se estudian aspectos como la valoración y el análisis de las comunicaciones que las Administraciones (particularmente, las tributarias) establecen con sus «administrados» y el papel de la ciudadanía en esas comunicaciones; la buena administración; o los problemas sociales que genera la escasa calidad de esa comunicación.

Desde la perspectiva jurídica y del procedimiento administrativo, se analizan diversas patologías y obstáculos que se advierten en las actuaciones de recaudación, su tratamiento por los tribunales, así como las estrategias normativas, de comunicación y de procedimiento que han propuesto las Administraciones tributarias para mejorar su funcionamiento.

Y, desde el punto de vista lingüístico-comunicativo, se aborda la descripción del discurso tributario y del proceso de clarificación de uno de los documentos más complejos que conforman las colonias de géneros del proceso de recaudación en la Administración española: la providencia de apremio.

El precio de esta obra incluye la publicación en formato DÚO sin coste adicional (papel + libro electrónico)

ACCEDE A LA VERSIÓN ELECTRÓNICA SIGUIENDO LAS INDICACIONES DEL INTERIOR DEL LIBRO

CÓDIGO DE USO EXCLUSIVO POR LA EDITORIAL

C.M.: 76219

ISBN: 978-84-1162-990-4

9 788411 629904