

**LA EFICACIA Y EFICIENCIA DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO  
ELEMENTOS CLAVES PARA EL SOSTENIMIENTO DEL SISTEMA:  
PROBLEMÁTICA ACTUAL Y POSIBLES MECANISMOS A ADOPTAR EN  
ORDEN A FAVORECER LAS MISMAS\***

**Joaquín Álvarez Martínez.**

**Catedrático de Derecho financiero y tributario**

**Universidad de Zaragoza**

**RESUMEN:** El presente trabajo pretende efectuar un conjunto de reflexiones acerca de la importancia que presenta, en la actualidad, la eficacia y la eficiencia de la recaudación tributaria en el adecuado sostenimiento del Estado del Bienestar, proponiendo, a tales efectos, una serie de medidas, de diverso carácter, destinadas a mejorar ambas facetas de la referida recaudación, y ello tanto desde el plano normativo como aplicativo.

**PALABRAS CLAVE:** Estado del Bienestar. Recaudación tributaria: eficacia y eficiencia.

**Abstract:** This paper intends to make a set of reflections about the importance that currently presents the effectiveness and efficiency of tax collection in the adequate support of the Welfare State, proposing, for this purpose, a series of measures, of diverse nature, designed to improve both facets of the aforementioned collection, and this both from the regulatory and application level.

**Key words:** Welfare State. Tax Collection: effectiveness and efficiency

**SUMARIO:**

---

\* La presente publicación forma parte del Proyecto de I+D+i PID2021-126795NB-100, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ y “FEDER Una manera de hacer Europa”.

1. Introducción: aproximación a la cuestión objeto de estudio.
2. La recaudación tributaria en España: grupos de medidas para mejorar su eficacia y eficiencia.
3. Medidas tendentes a favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
  - 3.1. Una medida clave de carácter general: el imprescindible reforzamiento de la seguridad jurídica en aras a evitar la conflictividad tributaria.
  - 3.2. Medidas específicas favorecedoras del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
    - A) Medidas relativas a los recargos por declaración o autoliquidación extemporáneas sin requerimiento previo: su posible extensión a los recargos del periodo ejecutivo.
    - B) Medidas relativas a las actas con acuerdo y las actas de conformidad en lo referente a la reducción de las sanciones asociadas a las mismas: el fomento de las vías alternativas de resolución de conflictos.
4. Medidas que afectan, de manera especial, al procedimiento de recaudación tributaria.
  - 4.1. La adecuada regulación de las medidas de aseguramiento del cobro de las deudas tributarias: crítica a ciertos aspectos normativos de la responsabilidad tributaria.
  - 4.2. La facilitación del pago de las deudas tributarias: especial referencia a los aplazamientos y fraccionamientos de pago.
  - 4.3. La agilización del procedimiento recaudatorio (básicamente en la vía ejecutiva): la reducción de la excesiva duración del referido procedimiento.
5. Medidas que conciernen singularmente a las propias Administraciones tributarias (central y territoriales).
  - 5.1. La adecuada dotación de personal y la potenciación de los mecanismos de información en poder de la Administración tributaria.
  - 5.2. De nuevo sobre la seguridad jurídica: el reforzamiento de la función de información y asistencia por parte de la Administración tributaria y el ejercicio de la función recaudatoria acorde con las previsiones del ordenamiento jurídico.
6. Bibliografía.

## **1. Introducción: aproximación a la cuestión objeto de estudio**

No es necesario llevar a cabo prolijas argumentaciones para poder afirmar que una de las preocupaciones esenciales -si no la mayor- de todas las naciones desarrolladas pivota

sobre la necesidad de procurar, en la mayor medida posible, el adecuado logro y mantenimiento del denominado “Estado del Bienestar”, haciendo factible con ello, a través de la adopción de las correspondientes medidas, que sus ciudadanos puedan acceder a un conjunto de servicios o prestaciones esenciales e inherentes a aquel como la sanidad, la educación, las pensiones o las prestaciones por desempleo.

Ello conlleva, obviamente, la necesidad de contar con un importe nada desdeñable de recursos financieros<sup>1</sup>, cuya utilización debe ser, obviamente, optimizada, y ello a través de unas políticas de gasto que atiendan, de un modo adecuado, a las referidas exigencias. No obstante, la financiación de estas últimas -y, en general, del conjunto del gasto público- debe coherenciarse, como no podía ser de otra manera, con el adecuado cumplimiento de las exigencias derivadas de la pertenencia de nuestro país a la Unión Europea (en adelante, UE) y, más en concreto, de las contempladas, ya en su momento, en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, las cuales establecen, como es sabido, la obligatoriedad de mantener el déficit público de los Estados miembros por debajo del 3% de su producto interior bruto (en adelante, PIB) y un nivel de deuda pública por debajo del 60% del mismo.

Cierto es -podría señalarse- que las referidas reglas fiscales se han visto suspendidas a raíz de la crisis pandémica (COVID), y ello a los efectos de dar a los países de la UE un margen suficiente para luchar contra las graves consecuencias económicas derivadas

---

<sup>1</sup> Buena prueba de ello la constituye el hecho de que los Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 contemplan un gasto de 190.687 millones de euros para cubrir la partida relativa a pensiones, lo que supone un 41,8% del gasto total presupuestado. Junto a ello, se prevén, asimismo, unos gastos de 21.287 millones, 5.237 millones y 3.419 millones de euros para las partidas correspondientes a desempleo, sanidad y educación, respectivamente, debiendo recordarse, además, que las competencias correspondientes a estas dos últimas materias se encuentran cedidas a las Comunidades Autónomas, las cuales, como es bien sabido, dedican a su vez cantidades nada desdeñables a la cobertura de aquellas.

de aquella, estando previsto que esta situación se mantenga hasta principios del año 2024 ante la inestabilidad económica generada por la invasión rusa de Ucrania<sup>2</sup>. Ahora bien, resulta obvio que dicha suspensión, así como otras medidas de apoyo financiero de la UE (que, al igual que la deuda pública, algún día habrá que devolver), no pueden ni van prolongarse *sine die*<sup>3</sup>, por lo que es imprescindible adoptar, en el ámbito interno, medidas que, permitiendo cumplir las exigencias anteriormente citadas, no impidan -o dificulten- la realización de los objetivos perseguidos por el Estado del Bienestar<sup>4</sup>.

Y una de las posibles vertientes desde las cuales -cabría pensar- podrían implementarse los correspondientes mecanismos a tales efectos aparece constituida, obviamente, por la del gasto público, y ello, bien mediante una adecuada contención (reducción) del mismo a la hora de su planificación previa, bien -y sobre todo- a través de la siempre imprescindible optimización en la ejecución de aquel.

A este respecto, somos plenamente conscientes, y la experiencia así lo demuestra, de que la primera de las posibilidades que acaban de indicarse -contención/reducción en la planificación del gasto público- constituye, y más todavía en las actuales circunstancias,

---

<sup>2</sup> Habiéndose manifestado en este sentido el Comisario Europeo de Asuntos Económicos y Monetarios de la UE, Paolo Gentiloni (<https://es.euronews.com/my-europe/2022/05/23/bruselas-mantiene-las-reglas-fiscales-suspendidas-hasta-2024>). Por su parte, la Comunicación de la Comisión Europea al Consejo relativa a la Guía de Política Fiscal para 2024 [COM(2023) 141 final] viene a confirmar la desactivación de la cláusula de salvaguardia (cláusula de escape) para dicha fecha.

<sup>3</sup> De hecho se encuentra ya en fase de discusión, en el seno de la Comisión Europea, las nuevas reglas fiscales aplicables a los Estados miembros, las cuales, además de mantener los ya citados umbrales previstos en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento en relación al déficit público y al volumen de la deuda pública, contemplan, entre otras medidas, la fijación de una reducción mínima anual del 0,5% en los desequilibrios de las cuentas públicas para aquellos países cuyo déficit supere el 3% de su PIB o la prohibición de que el gasto neto de los Estados miembros crezca más que el potencial del PIB a medio plazo.

<sup>4</sup> Habiéndolo resaltado así el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (Madrid, 2022, p. 77), donde se afirma que “En todo caso, y con independencia de los compromisos internacionales, es necesario iniciar un proceso de consolidación fiscal que garantice la sostenibilidad de las finanzas públicas. En ese sentido, debe aspirarse a una reducción de los actuales parámetros que muestran un elevado desequilibrio presupuestario e iniciar un proceso de desapalancamiento público que mitigue los riesgos y los costes, actuales e intergeneracionales, asociados a la persistencia de un elevado nivel de deuda pública”.

un auténtico imposible, habiendo adquirido el mencionado gasto una *vis* expansiva de no fácil retroceso y que, salvo alguna excepción, se ha mantenido prácticamente constante desde 1980<sup>5</sup>, constituyendo el mejor ejemplo de dicha situación el hecho de que el límite de gasto no financiero del Estado para 2023 ascienda a 198.221 millones de euros<sup>6</sup>.

Más factible resulta, por tanto, la segunda de las opciones indicadas -optimización en la ejecución del gasto público-, alternativa esta que no supone, en último extremo, sino dar adecuado cumplimiento al mandato recogido, a estos concretos efectos, en el artículo 31.2 de nuestro Texto Constitucional<sup>7</sup>, razón por la cual no resulta extraño que la misma haya venido a ser reivindicada, de forma reiterada, desde los más diversos ámbitos<sup>8</sup>, y ello, muy posiblemente, porque tal exigencia no siempre se ha visto hecha realidad.

No obstante, la faceta del gasto público no parece ser la elegida en orden a conseguir los objetivos pretendidos: bien al contrario, la opción por la que nuestros gobernantes se han venido decantando, a estos concretos efectos, ha sido la relativa a los ingresos, la cual -sabido es- aparece necesariamente vinculada con la cuantía del gasto público que es necesario financiar<sup>9</sup>. Buena prueba de ello lo constituye no solo algún informe reciente, de indudable trascendencia, realizado bajo el indisimulado mandato de incrementar el volumen de los primeros<sup>10</sup>, sino también los últimos acontecimientos legislativos acaecidos, en fechas relativamente recientes, en lo referente al establecimiento de nuevos gravámenes.

---

<sup>5</sup> Pudiendo comprobarse dicha evolución en <https://datosmacro.expansion.com/estado/gasto/espana>

<sup>6</sup> Cifra que supera en un 1,1% a los 196.142 millones de euros del año 2022.

<sup>7</sup> A cuyo tenor: “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

<sup>8</sup> Siendo el último de ellos el ya citado *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (p. 78), en el cual se señala, como objetivo clave en el medio plazo y para todos los niveles de la Administración pública en España, aumentar la eficiencia del gasto público.

<sup>9</sup> Debiendo recordarse, a estos efectos, la concluyente e indiscutida frase de Gaston Jèze: “II y a des dépenses publiques; il faut les couvrir”.

<sup>10</sup> Nos referimos, obviamente, al ya mencionado *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, el cual, tras reconocer (p. 11) que el objetivo del mismo “es servir de fundamento para una reforma del sistema tributario que garantice la sostenibilidad de las finanzas públicas, de manera que pueda responder a la financiación

En este último sentido, es por todos conocido el alumbramiento legal de diferentes figuras que, bajo las más diversas denominaciones o ropajes, han procedido a gravar distintas manifestaciones de capacidad económica. Nos referimos, como de inmediato se deducirá, a los Gravámenes Energético, de Entidades y Establecimientos Financieros de Crédito y de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas<sup>11</sup>, los cuales, como es obvio, están destinados a nutrir a la Hacienda pública de nuevos ingresos<sup>12</sup> y que presentan, en calidad de notas comunes, su, en principio, carácter temporal, así como también, en nuestra opinión, su muy elevado riesgo de conflictividad jurídica.

En lo referente al primer aspecto indicado, es sabido que aquellos se extienden a un periodo temporal de dos años (2023 y 2024) en el caso de los Gravámenes Energético y de Entidades y Establecimientos Financieros de Crédito, y de dos ejercicios a partir de su fecha de entrada en vigor (29 de diciembre de 2022) en el supuesto del Gravamen sobre Grandes Fortunas, si bien en todos los casos indicados se contempla la posibilidad del establecimiento de las referidas figuras de modo permanente<sup>13</sup>, circunstancia que nos hace recordar la experiencia

---

de los gastos públicos, contribuyendo a reducir el déficit estructural y al mantenimiento del Estado de Bienestar”, destaca, entre los objetivos que el mismo debía perseguir en cumplimiento de lo dispuesto en la Resolución de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se vino a crear el Comité de personas expertas autoras de aquel, la potenciación de la fiscalidad en áreas infragravadas, así como la formulación de otras medidas que permitieran aproximar los ingresos tributarios hacia la media de los Estados miembros de la UE.

<sup>11</sup> Establecidos por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Como es de sobre conocido, dicha Ley procede a otorgar al Gravamen sobre las Grandes Fortunas la naturaleza de impuesto, mientras que en los otros dos supuestos se atribuye a los correspondientes Gravámenes la condición de prestaciones patrimoniales de carácter no tributario, calificación esta ciertamente discutible, tal y como ha fundamentado, con acierto, MENÉNDEZ MORENO. A: “Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energético y de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito”, Quincena Fiscal, nº 3 (2023), edición electrónica.

<sup>12</sup> De ello se deja constancia no solo en el propio Preámbulo de la Ley citada en la nota anterior, sino también en diversos preceptos de su articulado, como los artículos 1.11, 2.10 y 3.25, los cuales señalan, respectivamente, las finalidades a las que se pretende destinar las cantidades obtenidas por el Gravamen Energético, el de Entidades y Establecimientos financieros de crédito y el de Grandes Fortunas.

<sup>13</sup> Artículos 1.13, 2.12 y 3.23 de la ya referida Ley 38/2022.

ya vivida en nuestro país con alguna figura tributaria como el Impuesto “extraordinario” sobre el Patrimonio de las Personas Físicas de 1977<sup>14</sup>.

Pero, con independencia de su posible vigencia temporal, lo que sin duda resulta más preocupante respecto de tales gravámenes es el segundo de los aspectos indicados con anterioridad -su conflictividad jurídica-, pues, dejando aparte los problemas derivados de posibles actuaciones destinadas a evitar su pago (deslocalizaciones)<sup>15</sup> o la no obtención de los ingresos inicialmente previstos por aquellos<sup>16</sup>, parece indudable que los mismos van a ser objeto de una tensa y larga controversia judicial<sup>17</sup>, la cual -el tiempo lo dirá-, de ser favorable a los recurrentes, determinaría que el objetivo de allegar nuevos ingresos a las arcas de la Hacienda Pública caería en saco roto, al comportar la más que posible devolución de unas cantidades que, a buen seguro, ya habrán sido gastadas con anterioridad.

---

<sup>14</sup> Cuyo artículo 1 vino a proclamar que “Se establece un impuesto *excepcional y transitorio* sobre el patrimonio neto de las personas físicas, como tributo directo de naturaleza personal, que se exigirá en todo el territorio español” (las cursivas son nuestras).

<sup>15</sup> Problema este que ha venido a ser resaltado por LUCAS DURÁN (“Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables”, *Taxlandia*, 8 Nov, 2022), autor este que analiza asimismo, en relación al Gravamen sobre Grandes Fortunas, las posibles dudas de constitucionalidad que pueden afectar al mismo. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/impuestos-sobre-el-patrimonio-neto-competencias-financieras-de-las-comunidades-autonomas-y-otras-cuestiones-innombrables>. En similar sentido ha venido a manifestarse, en relación a este último impuesto, CALVO VERGEZ, J.: “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Quincena Fiscal*, nº 4 (2023), edición electrónica.

<sup>16</sup> Resultando especialmente relevante, en este concreto sentido, la opinión emitida por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF), la cual ha venido a rebajar de modo importante, en su *Informe 1/23 sobre los Presupuestos iniciales de las Administraciones públicas 2023* (Madrid, 5 de abril de 2023), las previsiones de ingresos correspondientes a los impuestos citados en el texto respecto de las que aparecían reflejadas en su *Informe 55/22 sobre los proyectos y líneas fundamentales de los Presupuestos de las Administraciones públicas 2023* (Madrid, 25 de octubre de 2022).

<sup>17</sup> De ello vienen a dejar constancia no solo los diversos recursos de inconstitucionalidad interpuestos frente al Gravamen sobre Grandes Fortunas por el Consejo de Gobierno de Andalucía, el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de Madrid, la Asamblea de Madrid, el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia y la Xunta de Galicia, sino también los recursos contencioso-administrativos interpuestos ante la Audiencia Nacional por la Asociación Española de Banca y la Confederación Española de Cajas de Ahorro contra la Orden HFP 94/2023, de 2 de febrero, por la que se aprobaron los modelos de declaración y pago anticipado del Gravamen sobre Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito. A lo anterior se une, asimismo, las declaraciones efectuadas por no pocos de los primeros ejecutivos de las grandes entidades bancarias y eléctricas de nuestro país de recurrir los diversos gravámenes temporales que a las mismas les afectan.

Precisamente por ello, estimamos que la obtención de los ingresos necesarios para el adecuado mantenimiento del Estado del Bienestar debe afrontarse desde la asunción de una premisa fundamental: la relativa a la *imprescindible eficacia y eficiencia con las que debe operar la recaudación tributaria*, dado que resulta evidente que de nada sirve el establecimiento de un sistema tributario tendente a generar un mayor volumen de ingresos (mediante la adopción de las respectivas medidas fiscales que modifiquen la estructura impositiva) si, con posterioridad, la obtención fáctica de los mismos no tiene ni siquiera lugar (ineficacia) o se produce muy tardíamente y mediante el empleo de nuevos recursos por parte de la Administración que debe percibirlos (ineficiencia)<sup>18</sup>.

En definitiva, el objetivo del presente trabajo no es otro que examinar y, en su caso, proponer distintas medidas -ya adoptadas o de posible adopción en un futuro próximo- referidas a la recaudación tributaria, y ello, expresado en unos términos sencillos, al objeto de “recaudar mejor”, contribuyendo así a la realización del denominado “interés general tributario”, el cual, como es bien sabido, no reside en obtener una mayor recaudación, sino, única y exclusivamente, *la debida*, esto es, aquella que deriva de la realización del sistema tributario justo que proclama el artículo 31.1 de nuestro Texto Constitucional<sup>19</sup>.

## **2. La recaudación tributaria en España: grupos de medidas para mejorar su eficacia y eficiencia**

---

<sup>18</sup> En términos más generales, vino ya a expresarlo así JUAN LOZANO (*La estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF*, Civitas, 1996) al afirmar (p. 50) que “En modo alguno puede olvidarse que la eficacia de un sistema tributario no se define solo en base a las normas que lo configuran, sino también en cuanto a los resultados de su aplicación concreta en términos cualitativos y cuantitativos”.

<sup>19</sup> Auto del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2017 [Recurso de Casación núm. 256/2017 (Ponente Huelin Martínez de Velasco) ECLI:ES:TS:2017:2592A].



Atendiendo a lo anterior, somos de la opinión de que tanto el examen como, en su caso, la proposición de cualquier medida en el sentido indicado en el párrafo precedente requiere partir de una pregunta previa y esencial: ¿es eficiente y eficaz, hoy en día, la recaudación tributaria en nuestro país?

A este respecto, y respondiendo a la cuestión ahora suscitada desde la perspectiva de la Administración central, lo cierto es que un análisis de los datos proporcionados por la propia Agencia Tributaria en su Informe Anual de Recaudación del año 2021 parecería conducirnos a una respuesta positiva. En concreto, en dicho Informe se refleja que en el referido periodo, y en un contexto adverso por muy distintos motivos, se recaudaron 1.277 millones de euros más de los inicialmente presupuestados para ese ejercicio económico, poniendo con ello fin a una secuencia de desviaciones negativas en este punto, como las observadas en el periodo 2016-2018<sup>20</sup>.

Junto a lo anterior, y ya desde otro punto de vista, se ha venido señalando también, como dato comparativo que vendría a reforzar la idea de la eficiencia (global) del conjunto de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), el hecho de que el coste presupuestario de la misma (salarios y demás gastos inherentes al funcionamiento de aquella) no alcanza ni siquiera al 1% de los ingresos cuya gestión le compete<sup>21</sup>.

En consecuencia, la conclusión que, en un primer instante y a la vista de lo indicado en los dos párrafos precedentes, debería alcanzarse en torno a la cuestión que ahora nos

---

<sup>20</sup> *Informe Anual de Recaudación tributaria 2021*, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, Agencia Tributaria, p. 21.

<sup>21</sup> Más en concreto, en el año 2020, la AEAT vino a contar con un presupuesto de 1.511,7 millones de euros, habiéndose cerrado dicho ejercicio con una recaudación que ascendió a 194.051 millones de euros, lo cual implica que el coste de aquella en relación a esta última ascendería aproximadamente, en términos porcentuales, al 0,77%.

interesa, no sería otra que la Administración tributaria estatal no solo es eficaz -pues cumple el objetivo que se persigue (recaudar lo debido)-, sino también eficiente -dado el, en principio, mínimo coste porcentual que lleva implícito el referido cumplimiento-. No obstante, dicha impresión inicial puede llegar a ser puesta en tela de juicio si se repara en otras circunstancias que no resultan extrañas en sede recaudatoria.

En este sentido, y por mencionar un simple ejemplo, ya en el Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas de las actuaciones de recaudación realizadas en vía ejecutiva por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en el ejercicio de 2007 vino a ponerse de relieve, entre otros datos, la existencia, en dicho periodo, de deudas suspendidas por cuantía de 12 millones de euros (consecuencia de una elevada litigiosidad) y, lo que resulta sin duda más grave, de anulaciones de deudas por valor de 70 millones de euros y de cancelaciones de las mismas por importe de 79 millones de euros derivadas de situaciones en las que, o bien se había producido la declaración de fallido del obligado al pago (sin tener lugar la rehabilitación de los créditos respectivos), o bien había tenido lugar la prescripción<sup>22</sup>.

Así pues, parece evidente que tanto la eficiencia como la eficacia de la recaudación tributaria quedan, en algunas ocasiones, en entredicho, razón por la cual estimamos que resulta necesario implementar un conjunto de medidas que mejoren y hagan realidad aquellas, las cuales cabe estructurar, a nuestro modo de ver, en un *triple plano*: a) las tendentes a favorecer el cumplimiento, por parte de los diversos deudores, de sus obligaciones tributarias; b) las que afectan, de manera especial, al procedimiento de

---

<sup>22</sup> El referido Informe puede consultarse en el BOE núm. 55, de 5 de marzo de 2013 (Resolución de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT durante el ejercicio 2007).

recaudación tributaria en sí mismo considerado y c) las que conciernen, de modo singular, al propio funcionamiento de las diferentes Administraciones tributarias (tanto central como territoriales).

### **3. Medidas tendentes a favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias**

Como ya vino a indicar en su momento la conocida Declaración de Granada, una de las características de los países más desarrollados y democráticos del mundo es la de contar con “una ciudadanía convencida de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye la mejor arma para alcanzar los objetivos sociales y políticos que debe perseguir una sociedad avanzada”<sup>23</sup>, afirmación que solo puede ser compartida y que ha sido recalcada, asimismo, por quienes defienden -con toda razón- la necesidad de una adecuada educación fiscal<sup>24</sup>.

Ahora bien, siendo cierto lo anterior, resulta también indudable, a nuestro juicio, que la configuración de cualquier sistema fiscal debe tender, en la mayor medida posible, a favorecer el cumplimiento, por parte de los diversos deudores tributarios, de las diversas obligaciones que corresponden a cada uno de ellos<sup>25</sup>, premisa esta que ha venido a ser

---

<sup>23</sup> Declaración de Granada. Granada. 18 de mayo 2018.

<sup>24</sup> Sobre este particular, simplemente nos limitaremos a destacar las reflexiones recogidas en los trabajos de DELGADO LOBO, M<sup>a</sup>.L., FERNÁNDEZ-CUARTERO PARAMIO, M., MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., ROLDÁN MUNÍO, C. y VALDENEbro GARCÍA, M<sup>a</sup>.L.: *La educación Fiscal en España*, IEF Documento nº 29/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A. y MIQUEL BURGOS, A.B.: “Instrumentos claves en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal”, *Crónica Tributaria*, nº 146 (2013) y LAGO MONTERO, J.M<sup>a</sup>. “Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, en AA.VV. (LAGO MONTERO Dir.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, p. 141-143. Por lo demás, la importancia de una adecuada educación cívico-tributaria de los diversos colectivos de la sociedad española aparece resaltada, asimismo, tanto en el *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, AEAT, Madrid, 28 de enero de 2020, como en la Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la referida Agencia, por la que se aprueban las directrices del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.

<sup>25</sup> Acerca de esta cuestión, nos remitimos a las exhaustivas obras de DÍAZ YUBERO, F. y COLLOSA, A.: *La facilitación del cumplimiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022 y SOTO BERNABEU, L.:

reconocida, incluso, en el propio Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023, el cual, además de admitir que el referido cumplimiento “es el principal factor a considerar en la aplicación del sistema tributario”, procede a señalar, como variable esencial a tener en cuenta, el impulso de medidas que fomenten el mismo<sup>26</sup>.

### **3.1. Una medida clave de carácter general: el imprescindible reforzamiento de la seguridad jurídica en aras a evitar la conflictividad tributaria**

Y a este respecto, es evidente que una de las exigencias ineludibles al objeto de que se produzca el cumplimiento al que venimos haciendo mención -favoreciendo así una recaudación ordenada y eficaz de las deudas tributarias- pasa, de manera inexcusable, por configurar un ordenamiento tributario en el que la seguridad jurídica constituya la *clave de bóveda* del sistema, y ello desde la doble faceta que vino a poner de relieve, ya en su momento, SÁINZ DE BUJANDA, a saber: “1º Respecto a la normativa aplicable y a su contenido y efectos; y 2º Respecto a la circunstancia de que los órganos estatales actuarán de conformidad con aquélla y velarán por su cumplimiento”<sup>27</sup>.

Centrándonos en este momento en el primero de los aspectos citados, resulta obvio que el respeto, en este punto, al principio -constitucionalmente reconocido (art. 9.3)- de seguridad jurídica y, consecuentemente, el establecimiento de un sistema fiscal basado en la certeza y simplicidad de sus normas reguladoras que permita a los deudores saber a

---

*Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

<sup>26</sup> *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, op. cit.

<sup>27</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F: “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho. Vol. III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 293-294.

qué atenerse<sup>28</sup>, constituye el primer paso para lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, evitando, a su vez, la concurrencia de episodios de conflictividad jurídica que no vienen, en definitiva, sino a dificultar la recaudación de las mismas<sup>29</sup>.

De ahí que no sea extraño que el objetivo de alcanzar una mayor seguridad jurídica en la regulación de la normativa tributaria no solo concite la unanimidad de la doctrina<sup>30</sup>, sino que haya venido a ser también fomentado por importantes proyectos de alcance internacional, como la Acción 1 del Proyecto BEPS, la cual, tras indicar que “las normas tributarias han de ser fácilmente inteligibles, de forma que los contribuyentes puedan prever y conocer por adelantado las consecuencias fiscales de las transacciones (...), minimizando así el riesgo de controversias”, viene a concluir que “En definitiva, es más probable que un sistema tributario sencillo implique menores costes de cumplimiento, hecho que se traduce en un factor de eficiencia económica”<sup>31</sup>.

Por lo demás, y sin perjuicio de otras consideraciones adicionales que, en relación a la seguridad jurídica, realizaremos en un epígrafe posterior, entendemos que la misma, en cuanto factor esencial para lograr una recaudación eficaz y eficiente, debe manifestarse, asimismo, con ocasión de la aplicación de la normativa tributaria, debiendo destacarse,

---

<sup>28</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F: *Ibidem*. En un sentido semejante se pronuncia CHICO DE LA CÁMARA (“La litigiosidad procedimental; causas y propuestas de mejora, en AA.VV.: *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2022, p. 456-457).

<sup>29</sup> De la veracidad de la afirmación plasmada en el texto, así como de la necesidad de mejorar, de modo ostensible, el concreto aspecto que venimos examinando, da razón el hecho de que ya en el año 2018 el importe de las deudas tributarias suspendidas a raíz de los recursos interpuestos por los contribuyentes ascendía a 12.763 millones de euros, representando los recursos de casación en materia tributaria casi un 40% del total de los interpuestos ante el Alto Tribunal. Datos proporcionados por DURÁN-SINDREU BUXADÉ en “Caos tributario y seguridad jurídica”. <https://asesoria-asesores-fiscales.es/articulos/articulo-asesoria-fiscal-caos-tributario-y-seguridad-jur-dica/>.

<sup>30</sup> Pudiendo traerse a colación, en este concreto sentido, la afirmación realizada por LAGO MONTERO (“Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, op. cit., p. 165) cuando concluye que “Un estado de Derecho lo es más cuanto más *respeto incorpore al principio de seguridad jurídica*” (las cursivas son del autor).

<sup>31</sup> Proyecto BEPS (*Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*), OCDE, 2014, p. 163.

en este concreto instante, la esencial función nomofiláctica y de fijación de doctrina desarrollada, sobre la base del denominado interés casacional, por el Tribunal Supremo<sup>32</sup>, así como también la no menos importante labor que, en materia de unificación de criterio, viene llevando a cabo el Tribunal Económico Administrativo-Central<sup>33</sup>.

### **3.2. Medidas específicas favorecedoras del cumplimiento de las obligaciones tributarias**

Como ya hemos tenido ocasión de indicar con anterioridad, somos de la opinión de que la eficiencia y eficacia de la recaudación tributaria resultan beneficiadas por la adecuada instrumentación de mecanismos concretos destinados a favorecer el cumplimiento, por parte de los diversos deudores, de las obligaciones tributarias que a cada uno de ellos les corresponden, constituyendo los mismos medidas mucho más eficaces, a este fin, que aquellas que intentan asegurar aquel sobre la base del establecimiento de previsiones normativas de corte sancionador o reprobador.

En este sentido, entendemos que la introducción de un esquema de sanciones más gravoso que el actualmente vigente no vendría a constituir un factor que garantizase, *per se*, un

---

<sup>32</sup> Precisamente por ello, estimamos absolutamente criticables determinados cambios de criterios que se vienen produciendo en el seno del Alto Tribunal, como el sucedido en relación a la tributación de los intereses de demora derivados de una devolución de ingresos indebidos (STS de 12 de enero de 2023, respecto de la opinión opuesta mantenida en la STS de 3 de diciembre de 2020), dado que, como bien se indica en el voto particular del primero de los pronunciamientos citados, tal modo de proceder “ha de ser administrado con plena prudencia y mucho tacto, toda vez que está en juego el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), máxime bajo el régimen del actual recurso de casación que gira en torno al concepto cardinal de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el cual no puede estar sometido a vaivenes”.

<sup>33</sup> Labor destacada por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (“La labor unificadora de criterio a instancia del propio TEAC: un ejemplo, preguntar no interrumpe la prescripción”, Taxlandia, 9 Mar, 2023), autor este que pone de relieve que “Esta forma de proceder no es fruto del azar, sino de la intención declarada, por parte del TEAC, de convertirse en un instrumento al servicio de la seguridad jurídica”. [https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-labor-unificadora-de-criterio-a-instancia-del-propio-teac-un-ejemplo-preguntar-no-interrumpe-la-prescripcion?utm\\_source=newsletter\\_220&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=taxlandia-la-labor-unificadora-de-criterio-a-instancia-del-propio-teac](https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-labor-unificadora-de-criterio-a-instancia-del-propio-teac-un-ejemplo-preguntar-no-interrumpe-la-prescripcion?utm_source=newsletter_220&utm_medium=email&utm_campaign=taxlandia-la-labor-unificadora-de-criterio-a-instancia-del-propio-teac)

mayor cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias, pudiendo llegar a generar, por el contrario, una importante conflictividad tributaria<sup>34</sup> -en especial, en lo tocante a la idea de proporcionalidad en sede sancionadora-, circunstancia de la cual existe algún ejemplo no alejado en el tiempo<sup>35</sup>. Y lo mismo cabe señalar en relación a la denominada lista de deudores de la Hacienda Pública -introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre y ampliada, en cuanto a su ámbito subjetivo, por la Ley 11/2021, de 9 de julio<sup>36</sup>-, medida voluntariosa, pero cuya efectividad en orden a la oportuna satisfacción de las deudas tributarias -fundamentada en la idea de evitar así el descrédito y quebranto reputacional sufrido por quien se encuentra incluido en aquella- es, a nuestro juicio, muy limitada<sup>37</sup>.

Precisamente por ello, y en consonancia con lo señalado en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023, estimamos que resulta de extraordinaria importancia, en el marco del fortalecimiento de la eficiencia y eficacia recaudatorias, explorar las diversas posibilidades o alternativas que ofrece nuestro ordenamiento en orden a la adecuada satisfacción de las obligaciones tributarias, analizando algunas de las ya adoptadas a tales

---

<sup>34</sup> De ello dejó ya constancia la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, la cual fundamentó la reducción introducida en el límite máximo de las sanciones por infracciones graves (del 300 por 100 al 150 por 100) en el objetivo de disminuir la litigiosidad existente y de fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, favorecedora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

<sup>35</sup> Nos referimos, obviamente, a las previsiones contenidas en la normativa reguladora del conocido modelo 720, relativo a la declaración informativa de la tenencia de bienes en el extranjero, obligación introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, la cual fue declarada contraria al Derecho de la UE por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 por considerar desproporcionadas tanto la sanción del 150 por 100 asociada a la cuota derivada de la ganancia de patrimonio no justificada en caso de incumplimiento de la obligación de informar, como las multas pecuniarias fijas derivadas de la falta de presentación del mencionado modelo o de su declaración incorrecta o extemporánea.

<sup>36</sup> Y ello, por un lado, como consecuencia de la rebaja a 600.000 euros (respecto del millón de euros inicialmente fijado) de la cantidad pendiente de ingreso para quedar incluido en el respectivo listado, así como, por otro, por la inclusión de los responsables solidarios entre el elenco de los posibles sujetos susceptibles de figurar en el mismo.

<sup>37</sup> Afirmación que no resulta compartida por el Preámbulo del último texto legal mencionado en el texto, en el cual se conceptúa el referido listado como una medida de fomento de los ingresos voluntarios de las deudas y sanciones tributarias. En nuestra línea de opinión se sitúa LAGO MONTERO (“Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, op. cit., p. 198, nota 82), quien califica además dicha medida como “de dudosa constitucionalidad”.

efectos y examinando su posible mejora o extensión, labor para la cual nos centraremos, de modo específico, en los recargos por declaración extemporánea y en las actas con acuerdo y de conformidad.

**A) Medidas relativas a los recargos por declaración o autoliquidación extemporáneas sin requerimiento previo: su posible extensión a los recargos del periodo ejecutivo**

Procediendo en el sentido indicado, y comenzando nuestro análisis por los recargos arriba mencionados, es sabido que el artículo 27 de la actual LGT -siguiendo la pauta establecida por la LGT de 1963, tras la reforma operada por la ya citada Ley 25/1995- vino a configurar a aquellos, en su redacción primigenia, previendo la exigencia de sendos recargos del 5, 10 y 15 por ciento en función de que la presentación de la respectiva declaración o autoliquidación se efectuase, respectivamente, dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo fijado para la presentación de aquella. A ello se unía, para los supuestos en que hubiera transcurrido un plazo superior a doce meses, la exigibilidad de un recargo del 20 por ciento y los intereses de demora por el tiempo transcurrido desde el día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo fijado para la referida presentación.

Dichas previsiones se completaban con otra de carácter general destinada a excluir la imposición, en estos supuestos, de sanciones tributarias, medida esta última que ha llevado a la doctrina a entender -no sin razón- que “con el establecimiento de los referidos recargos se pretende incentivar las declaraciones voluntarias, aunque sea de forma extemporánea, reconociendo a los contribuyentes un régimen más favorable que el que



sería aplicable si el incumplimiento de la obligación de declarar y pagar un tributo fuera descubierto por la Administración Tributaria”<sup>38</sup>.

No obstante, y como es bien conocido, la regulación que acaba de ser expuesta no se vio exenta de críticas, incluso con anterioridad a la aprobación de la LGT hoy vigente, entre las que se encontraba, en lo esencial, la circunstancia de que, al fijarse el porcentaje del recargo a tanto alzado en función de los meses (esto es, sin tener en cuenta, a estos efectos, el concreto lapso temporal de retraso transcurrido), dicho recargo no sólo podría dar lugar a ciertos tratamientos injustos<sup>39</sup>, sino también, y sobre todo, que el mismo podía llegar a adquirir, desde el punto de vista cuantitativo, proporciones desorbitadas cuando el retraso que originaba su devengo fuera mínimo (un día)<sup>40</sup>.

Precisamente por ello, consideramos un acierto el cambio normativo operado en los referidos recargos a través de la ya citada Ley 11/2021, la cual, como es bien conocido, procedió a modificar el régimen de aquellos, estableciendo un sistema de recargos crecientes del 1 por ciento por cada mes completo de retraso durante los doce primeros meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación de la

---

<sup>38</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 29ª ed., Tecnos, Madrid, 2018, p. 556. Dicha pretensión fue reconocida, asimismo, por la ya citada Exposición de Motivos de la Ley 25/1995.

<sup>39</sup> Como por ejemplo, como bien vino a señalar en su momento ROMERO PLAZA, (“Novedades en los porcentajes de recargos y un poquito más”, *Taxlandia*, 7 Sep, 2021), al tratar de idéntico modo a dos contribuyentes que se hubieran retrasado, cada uno de ellos, un solo día u ochenta y ocho o provocando un cierto “error” de salto de retrasarte tres meses a tres meses y un día, en cuyo caso el recargo saltaba del cinco por ciento al diez por ciento. [https://www.politica-fiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/novedades-en-los-porcentajes-de-recargo?utm\\_source=newsletter\\_178&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=taxlandia-novedades-en-los-porcentajes-de-recargo-la-evaluacion-de-las-medidas-contra-el-fraude-fiscal-recurso-de-casacion-y-recurso-de-amparo-de-inadmisión-a-inadmisión-y-tiro-porque-me-toca](https://www.politica-fiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/novedades-en-los-porcentajes-de-recargo?utm_source=newsletter_178&utm_medium=email&utm_campaign=taxlandia-novedades-en-los-porcentajes-de-recargo-la-evaluacion-de-las-medidas-contra-el-fraude-fiscal-recurso-de-casacion-y-recurso-de-amparo-de-inadmisión-a-inadmisión-y-tiro-porque-me-toca)

<sup>40</sup> A este respecto, pueden consultarse, por todas, las consideraciones efectuadas, en este punto, por MENDIZABAL ALLENDE en su voto particular a las Sentencias del Tribunal Constitucional 291/2000, de 30 de noviembre y 276/2000, de 16 de noviembre y por GARCÍA GÓMEZ, A.: “La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, con especial referencia a los regímenes de recargos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91 (1996), p. 485-487.

correspondiente declaración o autoliquidación y del 15 por ciento una vez transcurridos los referidos doce meses, reduciendo así, respecto de la regulación precedente, el importe de los mismos en función del retraso acumulado<sup>41</sup> y coadyuvando con ello, sin duda, a procurar el logro del referido cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, evitando hipotéticos efectos perjudiciales o no deseados<sup>42</sup>.

Y lo mismo cabe señalar acerca de la novedosa previsión introducida, en sede del artículo 27 de la LGT, por la Ley mencionada en el párrafo precedente, la cual viene a excepcionar la imposición de dichos recargos en favor de quienes procedan a regularizar una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración Tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo aquella sido merecedora de sanción, siempre que la citada regularización se produzca en un plazo de seis meses desde la notificación de la respectiva liquidación, tenga lugar el ingreso total de las cantidades resultantes y no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se impugne la liquidación dictada por la Administración, conjunto de requisitos de obligado cumplimiento cumulativo y que, precisamente por ello, puede llevar a limitar, como con acierto se ha indicado, la operatividad de la medida en cuestión<sup>43</sup>.

A la efectividad de los mecanismos referidos en los párrafos precedentes en orden a la consecución del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias se une, por otra

---

<sup>41</sup> Modificación que, según el Preámbulo de la Ley mencionada en el texto, viene a justificarse en motivos de proporcionalidad y justicia tributaria.

<sup>42</sup> Conclusión resaltada, asimismo, por el Consejo de Estado en su *Dictamen número 279/2020 sobre el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y de modificación de diversas normas tributarias* (Madrid, 2020), Anteproyecto que constituyó el germen de la ya referida Ley 11/2021.

<sup>43</sup> Habiéndolo señalado así el Dictamen del Consejo de Estado citado en la nota precedente.

parte, la reducción adicional del 25 por ciento en el importe de los susodichos recargos introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, para aquellos supuestos en los cuales se realice el ingreso total del importe derivado de la autoliquidación extemporánea al tiempo de su presentación o, en el plazo voluntario existente para ello, el de la liquidación practicada por la Administración sobre la base de la declaración extemporánea o bien que realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

Siendo esto así, y en el convencimiento de que el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias constituye un elemento clave en el logro de una recaudación eficiente, estimamos que nuestro legislador debería proseguir en la implementación de mecanismos que fomenten aquel proceder por parte de los deudores tributarios, siendo una de las posibilidades más razonables -que bien podía haberse visto reflejada en la Ley 11/2021- la de aplicar las reformas arriba referidas (o, al menos, alguna de ellas) en relación a los recargos del periodo ejecutivo contemplados en el artículo 28 de la actual LGT.

En este sentido, y persiguiendo el fin indicado, estimamos que debería procederse a una inmediata disminución de los porcentajes exigibles en relación a los referidos recargos, medida que, sin lugar a dudas, podría venir a justificarse en los mismos motivos de proporcionalidad y justicia tributaria que fundamentaron la rebaja porcentual de los exigidos como consecuencia de la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones extemporáneas, en especial si se tiene en cuenta que también en el caso de aquellos recargos (y, más en concreto, del recargo ejecutivo) el importe del mismo puede llegar a

ser en exceso desproporcionado en aquellas hipótesis en las cuales el retraso en el pago haya sido ínfimo (un día).

Pero no solo eso, sino que, desde la perspectiva de la justicia tributaria, la medida que proponemos se torna, a nuestro juicio, aún más necesaria, pues la aplicación de los diversos tipos de recargos mencionados en el párrafo precedente, tal y como aparecen normativamente configurados en la actualidad, provoca que, en la práctica, se otorgue un mejor trato fiscal -mediante la aplicación de un sistema de recargos menos severo- a aquel que no presenta la autoliquidación ni paga en periodo voluntario que a quien lleva a cabo la referida presentación en plazo voluntario y no paga<sup>44</sup>, situación, a nuestro modo de ver, carente de toda lógica.

Por lo demás, y junto a lo anterior, estimamos que cabría pensar también en la posibilidad de establecer, en relación a los recargos del periodo ejecutivo (o a algunos de ellos), la reducción adicional del 25 por ciento contemplada en los recargos por declaración extemporánea, si bien, como es obvio, el mismo debería fundarse, en el caso de aquellos, en un aspecto distinto al pago íntegro de la deuda tributaria -al ser este ya un requisito inherente al recargo ejecutivo y al recargo de apremio reducido- y que quizá podría tener que ver con el hecho de que el deudor tributario no procediese a entablar ningún tipo de impugnación o recurso contra las cantidades que le fueran así exigidas.

---

<sup>44</sup> Piénsese de nuevo en el ejemplo al que venimos aludiendo de presentación de una autoliquidación (con pago íntegro de la misma) un día después de la finalización del periodo voluntario establecido para ello, lo que determina la exigencia de un recargo por declaración extemporánea del 1 por ciento, el cual se ve reducido, a su vez, en un 25 por ciento, lo que da un total del 0,75 por ciento. En cambio, si la susodicha autoliquidación se presenta dentro del referido periodo voluntario, pero el pago íntegro tiene lugar un día más tarde del transcurso del mencionado plazo voluntario, el recargo (ejecutivo) que se devengará asciende a un 5 por ciento.

**B) Medidas relativas a las actas con acuerdo y las actas de conformidad en lo referente a la reducción de las sanciones asociadas a las mismas: el fomento de las vías alternativas de resolución de conflictos**

Prosiguiendo con el análisis de los diversos mecanismos contemplados en la normativa tributaria a los efectos de favorecer la satisfacción de las obligaciones de idéntica naturaleza, y centrándonos en el ámbito de las actas de inspección, conviene poner de relieve que ya la mencionada Ley 25/1995 vino a recordar la importancia que presentaba, en aras a lograr la agilización de las actuaciones y disminuir la litigiosidad, la reducción de las sanciones prevista para los supuestos en que se otorgaba la conformidad a la propuesta de regularización inspectora<sup>45</sup>.

Atendiendo a lo anterior, y persiguiendo sin duda idénticos propósitos, no es extraño que la actual LGT procediese, en su momento, no solo a mantener la vigencia de la reducción (del 30 por 100) indicada en el párrafo precedente, sino también a introducir -sin duda, como gran novedad- las denominadas actas con acuerdo, contemplándose, en el caso de estas últimas, una reducción en la cuantía de la sanción que ascendía al 50 por 100 de esta última. A ello se unía, en exclusiva para los hipótesis de las actas de conformidad, la reducción adicional en la sanción del 25 por 100 para los supuestos en que se llevase a cabo el ingreso total, en periodo voluntario, del importe restante de la misma sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago y que, además, no se interpusiera recurso o reclamación alguna contra la liquidación o la sanción, régimen este último que, con las debidas puntualizaciones, vino a hacerse extensivo, aproximadamente

---

<sup>45</sup> Circunstancia expresamente reconocida en la Exposición de Motivos de la norma legal citada en el texto.

una década después, a los responsables tributarios en aquellas situaciones en que la responsabilidad alcanzara a las sanciones<sup>46</sup>.

A nuestro entender, resulta de todo punto indiscutible el hecho de que nos encontramos ante previsiones que, en la medida en que comportan un pago más inmediato y tienden a evitar una ulterior situación de litigio, resultan favorecedoras de una recaudación eficiente y eficaz, circunstancia que no parece haber pasado inadvertida al legislador a la vista de las diversas modificaciones que, en relación a ambos tipos de actas, se han llevado a cabo en la actual LGT y que no vienen sino a perseverar en la consecución de tales objetivos.

Buena prueba de ello la constituye, en un primer término, la reforma operada en sede de dicho texto normativo por la ya mencionada Ley 36/2006, la cual no sólo vino a flexibilizar el régimen de las actas con acuerdo -al permitir que el pago asociado a las mismas pudiera instrumentarse haciendo uso del mecanismo del aplazamiento o fraccionamiento, debiendo quedar estos garantizados mediante aval o certificado de seguro de caución-, sino también habilitando idéntica forma de pago en el ámbito de la reducción adicional del 25 por ciento de las sanciones en el caso de las actas suscritas en conformidad, el cual deberá garantizarse en idénticos términos a los ya señalados.

Junto a lo anterior, y en idéntica línea de favorecer tanto el ingreso de las deudas tributarias como la disminución de litigios, se sitúan los cambios introducidos por la ya aludida Ley 11/2021 en el régimen de las reducciones aplicables a las sanciones

---

<sup>46</sup> En concreto, fue la reforma llevada a término en la actual LGT por la ya citada Ley 7/2012 la que vino a establecer la posibilidad del responsable de beneficiarse tanto de la reducción legal del 30 por ciento por conformidad -supeditada a la no impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad-, como de la reducción adicional del 25 por ciento por pronto pago de su propia deuda.

tributarias<sup>47</sup>, los cuales, como es sabido, proceden a incrementar tanto la reducción de las sanciones derivadas de las actas con acuerdo al 65 por ciento, como, ya en el caso de las actas de conformidad, la reducción de las sanciones en caso de pronto pago al 40 por ciento, mitigando con ello las severas limitaciones que, en términos del ejercicio de posibles recursos ulteriores, comporta para el obligado tributario la suscripción de tales actas.

Con base en lo anterior, y siempre desde la perspectiva de la consecución de los objetivos señalados en el párrafo precedente -con el consecuente beneficio inmediato en la efectiva recaudación tributaria-, estimamos que dadas las posibilidades que ofrecen las referidas actas -en especial, las de acuerdo-, las mismas deberían alcanzar un grado de utilización muy superior al logrado hasta la fecha, potenciando el uso de aquellas<sup>48</sup>, lo cual requeriría, ya desde un primer instante y como con acierto se ha señalado, tanto un cambio profundo en el actuar de los propios operadores jurídicos, como la reformulación adecuada, y más detallada, de algunos de los supuestos que permiten su suscripción<sup>49</sup>.

Pero no solo eso, sino que, en nuestra opinión, habría que profundizar más allá en esta vía, fomentando la extensión de este tipo de acuerdos a otras esferas distintas de la propia inspección -espacio que, por razones obvias, viene a quedar constreñido, desde una

---

<sup>47</sup> Habiéndolo puesto así de manifiesto el Preámbulo de la referida Ley.

<sup>48</sup> A este respecto, la idea de promocionar las actas con acuerdo fue manifestada públicamente, durante el XXXIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Palma de Mallorca 6-9 de noviembre de 2019), por el entonces Director de la propia AEAT, Don Jesús Gascón.

<sup>49</sup> En esta línea se ha manifestado LAGO MONTERO (“Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, op. cit., p. 187-190), quien, además de recordar que los referidos operadores se encuentran “tradicionalmente dispuestos a la batalla”, entiende que la formulación de las diferentes circunstancias que justifican la posible suscripción de las referidas actas es criticable, en especial en el caso relativo a la determinación de los hechos, al que tilda de “barroco y oscuro”, alineándose así con lo ya manifestado, a este concreto respecto, por el Consejo de Estado en su *Dictamen número 1403/2003 sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria* (Madrid, 2003), el cual vino a calificar aquel como totalmente rechazable y de formulación tautológica y vacía.

perspectiva estrictamente subjetiva, a un número limitado de contribuyentes-, debiendo ampliarse, asimismo, a otros ámbitos, y entre ellos, en lo que ahora interesa, al relativo a la actuación gestora desarrollada por la Administración tributaria con posterioridad a la presentación de las correspondientes autoliquidaciones por los obligados tributarios (singularmente, a los procedimientos de comprobación limitada)<sup>50</sup>.

En definitiva, lo que venimos a defender no es sino la necesidad de explorar nuevas vías convencionales de acuerdo en sede tributaria -tema este sobre el que tanto se ha ocupado la doctrina a lo largo de los últimos 25 años<sup>51</sup>-, las cuales no deberían verse obstaculizadas por un rígido entendimiento del principio de legalidad -y la consabida indisponibilidad del crédito tributario-, y ello no solo porque dicha propuesta aparezca contemplada como posible, con carácter general, en una norma esencial de nuestro sistema jurídico-público<sup>52</sup>, sino también porque la realización de la misma ha llegado a sugerirse, incluso, por la propia AEAT, organismo que, ya en su momento, vino a solicitar al Consejo para la Defensa del Contribuyente un análisis acerca de la posibilidad de instaurar la vía de la conciliación en el ámbito de los Tribunales Económico-Administrativos<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> Idéntica opinión han venido a sostener MARTÍNEZ HORNERO (“La terminación convencional del procedimiento de inspección” en AA.VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 211-218) y LAGO MONTERO (“Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, op. cit., p. 188), autor este último que sostiene que “si se delimita objetivamente el ámbito para el acuerdo (no existe) obstáculo en que sea una oficina gestora el que lo lleve a término”.

<sup>51</sup> Existiendo múltiples ejemplos de ello, pudiendo añadirse a la ya referida *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, sin ánimo de exhaustividad, las obras de SERRANO ANTÓN, F: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas convencionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, AA.VV: *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2003, AA.VV: *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de Derecho interno, comparado y comunitario*, Atelier, Barcelona, 2007 o, la más reciente, AA.VV.: *El arbitraje en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.

<sup>52</sup> Nos referimos, como es obvio, al artículo 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, reguladora del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

<sup>53</sup> Petición reconocida en el ya mencionado XXXIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales por Don Jesús Gascón (Director de la AEAT en aquel instante).



#### **4. Medidas que afectan, de manera especial, al procedimiento de recaudación tributaria**

Pasando ya al segundo grupo de medidas indicadas en su momento, somos de la opinión de que las acciones que deben adoptarse en la esfera del procedimiento recaudatorio al objeto de lograr la mayor eficiencia y eficacia recaudatorias posibles deben pivotar sobre tres ejes fundamentales: de una parte, ir encaminadas a lograr un adecuado aseguramiento del cobro de las deudas tributarias, evitando con ello poner en riesgo cierto la efectividad del mismo; de otra, tender a facilitar el pago de aquellas, posibilitando así su cumplimiento por parte de los diversos deudores tributarios; y, por último, procurar que la satisfacción de las referidas deudas se produzca de la forma más ágil posible, y ello porque, como ya hemos señalado con anterioridad, no basta con que se alcance, en último extremo, el resultado final que se pretende (recaudar todas las cantidades que en Derecho procedan), sino también que ello se produzca en un plazo razonable y sin incurrir en demoras excesivas, circunstancia esta última que, como veremos, no siempre concurre en la práctica.

##### **4.1. La adecuada regulación de las medidas de aseguramiento del cobro de las deudas tributarias: crítica a ciertos aspectos normativos de la responsabilidad tributaria**

Comenzando por el primero de los ejes indicados en el párrafo precedente, resulta obvio que el logro de la eficacia recaudatoria en el marco de las deudas tributarias guarda una íntima relación, en un número nada desdeñable de supuestos, con la previa existencia normativa de los correspondientes mecanismos de aseguramiento para el cobro de

aquellas -medidas cautelares, garantías (reales) del crédito tributario, responsabilidad tributaria, etc.-, constituyendo estos últimos instrumentos claves a la hora de facilitar a los órganos recaudatorios de la Administración tributaria el adecuado cobro de las deudas de esta naturaleza, por lo que nada impide -ni puede cuestionarse- que dichos órganos hagan uso de ellos y, menos aún, que el legislador haya procedido a su reconocimiento o reforzamiento<sup>54</sup>.

Ahora bien, siendo indudable lo anterior, resulta también incuestionable que tanto la plasmación normativa de tales mecanismos como el uso de los mismos deben resultar proporcionados y adecuados al fin perseguido, debiendo implementarse aquellos -o cualesquiera otros que puedan preverse en el futuro- de una forma clara y detallada, así como también de un modo razonado y consecuente, evitando su posible empleo con finalidades espurias y, sobre todo, permitiendo que su establecimiento consiga el efecto pretendido por las mismas.

Siendo esto así, y centrándonos en este instante, por razones obvias de espacio, en la responsabilidad tributaria, es de sobra conocido -y ello resulta criticable- no sólo la inadecuada utilización que, desde hace mucho tiempo, se viene haciendo del referido instituto -al haberlo instrumentado, en no pocas ocasiones (los artículos 42 y 43 de la LGT contienen numerosos ejemplos de ello), al servicio de las infracciones tributarias<sup>55</sup>, sino también que la misma presenta, en no pocos aspectos, serias deficiencias en cuanto

---

<sup>54</sup> Así, entre las diversas medidas de reforzamiento indicadas que han sido adoptadas con posterioridad a la aprobación de la actual LGT cabría citar, a título de ejemplo, el establecimiento de nuevos supuestos de responsabilidad (levantamiento del velo o presentación de determinadas autoliquidaciones sin ingreso) o la posibilidad de adoptar medidas cautelares durante los procedimientos de suspensión.

<sup>55</sup> Circunstancia puesta de relieve, con toda brillantez, en el voto particular formulado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2023.

a la claridad de su regulación, lo cual ha generado una intensa conflictividad jurídica que, sin duda alguna, viene a dificultar el logro de una recaudación eficiente y eficaz<sup>56</sup>.

No obstante, y pese a ello, hemos de reconocer que tal regulación responde, en su conjunto, al objetivo propio de dicha institución -esto es, el aseguramiento de la deuda tributaria en aras a alcanzar el cobro de la misma-, circunstancia que, sin embargo, no siempre parece haberse cumplido, siendo este el caso de la modificación operada en el artículo 175.1 de la LGT por la ya mencionada Ley 11/2021, la cual, como es bien sabido, vino a establecer que la responsabilidad solidaria puede exigirse una vez transcurrido el período voluntario de pago “original” abierto al deudor principal, ya sea directamente - en el supuesto de que aquella hubiera sido declarada con anterioridad a ese momento-, o bien, en otro caso, mediante la correspondiente declaración de la responsabilidad.

De este modo, y como con razón ha venido a señalarse, la reforma normativa ahora señalada procedió, con carácter general y de modo ciertamente criticable, a configurar al responsable solidario como un auténtico deudor solidario<sup>57</sup>, erosionando así el perfil tradicional de una categoría jurídica plenamente consolidada en nuestro ordenamiento

---

<sup>56</sup> Opinión compartida por ROMERO PLAZA, C.: “Es necesario especificar en la declaración de fallido del deudor principal si se trata de una insolvencia total o parcial”, Taxlandia, 14 mar, 2023. [https://www.politica-fiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/es-necesario-especificar-en-la-declaracion-de-fallido-del-deudor-principal-si-se-trata-de-una-insolvencia-total-o-parcial?utm\\_source=newsletter\\_222&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=a-proposito-de-la-sentencia-del-tribunal-supremo-en-el-asunto-real-madrid-la-no-suspension-automatica-de-todo-el-alcance-en-casos-de-responsabilidad-tributaria-de-naturaleza-sancionadora](https://www.politica-fiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/es-necesario-especificar-en-la-declaracion-de-fallido-del-deudor-principal-si-se-trata-de-una-insolvencia-total-o-parcial?utm_source=newsletter_222&utm_medium=email&utm_campaign=a-proposito-de-la-sentencia-del-tribunal-supremo-en-el-asunto-real-madrid-la-no-suspension-automatica-de-todo-el-alcance-en-casos-de-responsabilidad-tributaria-de-naturaleza-sancionadora).

<sup>57</sup> En esta línea se han manifestado, entre otros, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Plan de recuperación: conciencia fiscal, reforma del sistema tributario y gasto público”, Taxlandia, 29 Abr, 2021 ([https://www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodri-guez-marquez/conciencia-fiscal-reforma-del-sistema-tributario-y-gasto-publico?utm\\_source=newsletter\\_169&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=29](https://www.politica-fiscal.es/equipo/jesus-rodri-guez-marquez/conciencia-fiscal-reforma-del-sistema-tributario-y-gasto-publico?utm_source=newsletter_169&utm_medium=email&utm_campaign=29)), GARCÍA NOVOA, C.: “Anomalías de la responsabilidad tributaria”, Taxlandia, 17 Nov, 2022 (<https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/anomalias-de-la-responsabilidad-tributaria>) y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “De nuevo sobre los responsables solidarios”, Taxlandia, 29 Dic, 2022 (<https://www.politica-fiscal.es/equipo/ernesto-eseverri-martinez/de-nuevo-sobre-los-responsables-solidarios>).

jurídico como es la responsabilidad tributaria<sup>58</sup>. Pero no solo eso, sino que, yendo más allá todavía y profundizando en el análisis de dicha reforma, podría suceder que la misma, persiguiendo un mayor aseguramiento de la recaudación tributaria, haya podido llegar a provocar un efecto contrario al pretendido.

En este sentido, y si se acude al Preámbulo de la Ley 11/2021, se comprueba cómo la referida reforma vino a justificarse en la necesidad de clarificar la normativa vigente, habiéndose señalado, de modo expreso, que, a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, “el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el responsable”, afirmación esta que, en opinión de algún autor de nuestra doctrina, implica que las mencionadas contingencias (suspensiones o aplazamientos), cuando vayan referidas a la deuda tributaria del deudor principal, no tienen consecuencia alguna respecto al procedimiento a instruir frente al responsable solidario<sup>59</sup>.

Y si esto es así, resulta preciso concluir asimismo -indica el referido autor- que tales contingencias no pueden producir ningún efecto jurídico en la posición deudora del responsable solidario, “por lo que no pueden ser consideradas como actuaciones del deudor principal susceptibles de interrumpir el plazo de prescripción del ejercicio de la acción derivativa de responsabilidad solidaria”<sup>60</sup>. Ello es lógico -prosigue aquel-, pues si la reforma examinada ha pretendido dotar de independencia las actuaciones seguidas para el cobro de la deuda frente al deudor principal respecto de las realizadas ante el

---

<sup>58</sup> GARCÍA NOVOA, C.: “Anomalías de la responsabilidad tributaria”, op. cit.

<sup>59</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “De nuevo sobre los responsables solidarios”, op cit.

<sup>60</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “De nuevo sobre los responsables solidarios”, op cit.

responsable solidario “esta pretendida estanqueidad entre unas y otras (...) no solo debe operar en aquello que beneficia al órgano administrativo de recaudación, sino también en lo que le resulte perjudicial, de suerte que si han transcurrido más de cuatro años desde que se pudo ejercitar la acción declarativa de responsabilidad solidaria sin haberla activado, la deuda derivada al responsable estará prescrita aunque el deudor principal haya realizado actuaciones en orden a aplazar su pago”, resultado este que además -concluye- viene a evidenciar “una aparente contradicción entre dos preceptos de la LGT, el art. 175.1 y el art. 68.8 LGT a propósito del efecto expansivo de la interrupción de la prescripción respecto a otros obligados tributarios por actuaciones realizadas por o frente a uno de ellos”<sup>61</sup>.

Ciertamente, podría intentar argüirse, en contra de la interpretación arriba expuesta, que la reforma a la cual venimos haciendo mención ha querido limitar sus efectos, en exclusiva, al inicio del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, evitando que los aplazamientos referidos al deudor principal retrasaran aquel, pero sin que ello afectase al efecto interruptivo reflejado el artículo 68.8 de la LGT. Sin embargo, para ser así estimamos que el tenor del Preámbulo antes transcrito -que, a nuestro juicio, ha de servir de indudable canon interpretativo- debería haber hecho referencia expresa a tal circunstancia<sup>62</sup>, hecho este que no se produce, lo que conduce, necesariamente, a la conclusión expuesta en el párrafo precedente.

---

<sup>61</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “De nuevo sobre los responsables solidarios”, op cit.

<sup>62</sup> Por ejemplo, el siguiente: “a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el (*momento del inicio del*) procedimiento seguido con el responsable” (las cursivas son nuestras).

En definitiva, y dejando aparte la desnaturalización que la susodicha reforma provoca en el instituto del responsable tributario solidario, resulta obvio que nos encontramos ante una modificación que, persiguiendo fortalecer las posibilidades recaudatorias de los órganos de la Administración, puede dar lugar a la consecuencia contraria, perjudicando las mismas. De ahí que, como bien se ha señalado, sea imprescindible que “este tipo de modificaciones legales (...) deban ser analizadas desde todos los perfiles que presenta su aplicación”<sup>63</sup>, evitándose así reformas normativas atropelladas y carentes de una reflexión -no creemos que sea necesario poner ejemplos de ello- que generen un efecto opuesto al inicialmente perseguido por aquellas.

#### **4.2. La facilitación del pago de las deudas tributaria a los obligados tributarios: especial referencia a los aplazamientos y fraccionamientos de pago**

Como ya ha quedado indicado en su momento, el segundo bloque de medidas que debería implementarse en sede del procedimiento de recaudación en aras a conseguir la mayor eficacia y eficiencia de la misma pivota sobre la idea de facilitar el pago de las deudas tributarias<sup>64</sup>. Ello es obvio, pues resulta innegable, en nuestra opinión, que la existencia de este tipo de medidas puede evitar que tenga lugar el inicio -o, en su caso, continuidad- del larguísimo *iter* del procedimiento de apremio, generando, con ello, un importante retraso en el posible -que no seguro- cobro de las referidas deudas.

---

<sup>63</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “De nuevo sobre los responsables solidarios”, op cit.

<sup>64</sup> En este sentido, un ejemplo de ello aparece constituido, a nuestro juicio, por el hecho de que los deudores tributarios puedan domiciliar el pago de sus tributos, práctica habitual y cuyo funcionamiento viene siendo satisfactorio. De ahí que resulte acertada la ampliación que, a estos efectos, ha venido a efectuar la Orden HFP/387/2023, de 18 de abril, la cual permite hacer uso de esta forma de pago aun en aquellos casos en que la cuenta designada para efectuar el adeudo esté abierta en una entidad que no ostente la condición de colaboradora en la gestión recaudatoria estatal, siempre que la misma se encuentre dentro de la Zona Única de Pagos en Euros.

Y dentro de las mismas, estimamos que un aspecto clave es el relativo al aplazamiento y fraccionamiento de las deudas tributarias, debiendo facilitarse el mismo, y ello no solamente a través de la flexibilización de los rigurosos términos con que los mismos aparecen regulados en la normativa tributaria, sino también, como ya hemos sugerido con anterioridad, abriendo este campo a posibles acuerdos con los correspondientes deudores, opción esta que ha sido ya sugerida en sede doctrinal<sup>65</sup> y de la que, de hecho, ya existe algún ejemplo en otros aspectos de la esfera recaudatoria<sup>66</sup>.

No obstante, y en el supuesto de que esta última no se vea hecha realidad, entendemos que deberían articularse determinados cambios en el régimen de los aplazamientos y fraccionamientos de pago, bien modificando algunos aspectos de su regulación, bien introduciendo nuevas posibilidades en los mismos, y todo ello en favor de la consecución de una más rápida y eficaz recaudación, pudiendo sugerirse al respecto, sin pretensión alguna de exhaustividad, algunas medidas concretas.

Así, y en primer lugar, entendemos que debería incidirse, en todos los niveles o esferas de Hacienda (estatal, autonómica y local), en la posibilidad de ampliar el número de supuestos -ciertamente excepcionales en la actualidad- en que el fraccionamiento de pago de los tributos no lleva aparejada la exigencia de intereses de demora<sup>67</sup>, siguiendo con

---

<sup>65</sup> En esta línea, LAGO MONTERO (“Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, op. cit., p. 197) recuerda la flexibilidad de la Ley Concursal para con el deudor concursado (quitas y esperas), mostrando su extrañeza por el hecho de que el deudor no concursado deba conducirse, en este punto, con una extrema rigidez, generadora de una enorme tensión que deriva en una gran litigiosidad.

<sup>66</sup> Nos referimos a la previsión contenida, en relación a la valoración de los bienes embargados al deudor, en el artículo 97.3 del Reglamento General de Recaudación, el cual prevé que si la diferencia entre los valores asignados a dichos bienes por los órganos recaudadores y el obligado al pago excede del 20 por ciento, deberá convocarse a este último “para dirimir las diferencias de valoración y, si se logra *acuerdo*, se dejará constancia por escrito del valor *acordado*, que será el aplicable” (las cursivas son nuestras).

<sup>67</sup> De dicha excepcionalidad da buena muestra el hecho de que incluso en situaciones de evidente tensión económica y de tesorería, como la generada por la crisis del COVID, el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, sólo contempló (art. 14) la posibilidad de aplazar -que no de fraccionar- ciertas deudas tributarias durante 6 meses, no devengándose intereses de demora únicamente durante los tres primeros meses del aplazamiento (posteriormente ampliadas a un cuarto mes por el Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo).

ello la estela de lo previsto en sede de ciertos tributos de nuestro ordenamiento jurídico, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso y como ocurre en no pocos municipios, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>68</sup>.

Junto a lo anterior, estimamos que tendría que reconsiderarse el elenco de las deudas tributarias que no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento, el cual, como es bien sabido, vino a sufrir una importante ampliación a raíz del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaron medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas<sup>69</sup>, modificación fundamentada, en lo esencial, en la necesidad de incrementar la recaudación para financiar el gasto público<sup>70</sup> y cuya aplicación únicamente se ha visto excepcionada de forma puntual<sup>71</sup>. De ahí que nos sumemos a aquellos autores que entienden, con acierto, que las únicas limitaciones que en este punto habría que mantener deben ser, en exclusiva, aquellas que tengan una justificación jurídica plausible, debiendo descartarse las que “solo se explican por los problemas de financiación pública, que han dejado de ser coyunturales para convertirse en estructurales”<sup>72</sup>.

---

<sup>68</sup> Por citar el ejemplo que nos resulta más cercano, el Ayuntamiento de Zaragoza, desde el año 2013, pasó a cobrar el último tributo citado en el texto en tres plazos (sin intereses de demora añadidos), régimen este que se mantiene en la actualidad.

<sup>69</sup> Norma que eliminó la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta, de los tributos repercutidos (salvo que se justifique que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas), de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades y de las liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente por resolución firme cuando hubieran sido previamente suspendidas durante la tramitación del correspondiente recurso o reclamación en sede administrativa o judicial.

<sup>70</sup> En este sentido se manifestó la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

<sup>71</sup> Nos referimos al ya citado Real Decreto-ley 7/2020, por el que se adoptaron medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, el cual vino a admitir, con diversas limitaciones (art. 14), la posibilidad de aplazar los tres primeros tipos de deudas tributarias citados dos notas más atrás.

<sup>72</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 29ª ed., op. cit., p. 548, autores que entienden que concurre dicha justificación cuando se trata de “cantidades que, en realidad, son deudas tributarias de terceros (las cantidades objeto de retención o ingreso a cuenta), o de cantidades que se han obtenido de forma indebida (la devolución de ayudas de Estado)”.



Por último, somos de la opinión de que resultaría asimismo adecuado perseverar en la flexibilización de las condiciones establecidas por la normativa tributaria en lo relativo a diversos aspectos del procedimiento relativo a las solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento de pago, de la cual existen algunos ejemplos recientes, como la elevación, a 50.000 euros, de la cuantía que exime de la obligación de constituir garantía en estos casos<sup>73</sup>, o el incremento, hasta 3.000 euros, de los supuestos en que aquellas serán tramitadas -y concedidas- de forma automatizada, en los cuales ni siquiera es necesario que el deudor acredite la transitoriedad de las dificultades de tesorería (o, en su caso, la falta de ingreso de los tributos repercutidos), presumiéndose acreditadas ambas circunstancias con la formulación de la respectiva solicitud<sup>74</sup>.

#### **4.3. La agilización del procedimiento recaudatorio (básicamente en la vía ejecutiva): la reducción de la excesiva duración del referido procedimiento**

Como ya hemos venido a indicar en diversos momentos del presente trabajo, para que la recaudación tributaria sea, además de eficaz, eficiente, no basta con que se produzca, en último extremo, el cobro de las cantidades adecuadas, sino que es necesario también que ello tenga lugar de una forma ágil, evitando demorar en exceso, y fuera de todo plazo lógico, la adecuada percepción de las deudas tributarias.

---

<sup>73</sup> Operada por las Ordenes HFP/311/2023, de 28 de marzo, y HFP/583/2023, de 7 de junio, las cuales proceden a derogar, respectivamente, las Ordenes HAP/2178/2015, de 9 de octubre, y HAP/347/2016, de 11 de marzo, las cuales fijaban dicho límite en 30.000 euros.

<sup>74</sup> Instrucción 2/2023, de 3 de abril, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pagos.

Dicha pretensión choca sin embargo, en no pocas ocasiones, con la propia configuración del procedimiento recaudatorio, el cual presenta en su conjunto, y de modo especial en la fase ejecutiva, una extensión temporal ciertamente significativa, derivada, sin duda, del hecho de que las actuaciones realizadas en la vía de apremio puedan extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro (art. 104.1 LGT) y de que este último se vea con frecuencia interrumpido -y reanudado en su cómputo- como consecuencia, por lo general, de las diversas actuaciones llevadas a cabo por la Administración tributaria con conocimiento del obligado tributario y dirigidas, de forma efectiva, a la recaudación de la deuda respectiva.

En este sentido, y corroborando la afirmación que acaba de realizarse, basta con pensar en aquellas situaciones -nada infrecuentes en la práctica- en que tiene lugar el completo desarrollo del procedimiento de apremio (embargo de bienes, valoración de los mismos -con posible tasación contradictoria incluida- y enajenación de aquellos) o, todavía con más motivo, en aquellos supuestos en que, por producirse la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, debe procederse a instar la exigencia de la responsabilidad subsidiaria.

Precisamente por ello, estimamos que sería deseable reducir la, a nuestro modo de ver, excesiva duración de algunos de los plazos que aparecen contemplados, en relación a esta materia, en sede normativa, particularmente los relativos a la resolución de los diversos -y múltiples- incidentes que pueden llegar a surgir al hilo del desarrollo del procedimiento recaudatorio, siguiendo, de esta manera, la línea de mayor agilidad promovida, en su

momento, en relación a la realización de las actuaciones conducentes a la adjudicación directa de los bienes embargados<sup>75</sup>.

Tal propuesta resulta, a nuestro entender, plenamente justificada, pues no acaba de comprenderse la razón por la cual la normativa hoy vigente procede, con carácter general, a la fijación de unos plazos de resolución excesivamente amplios a la hora de dar respuesta a los referidos incidentes, como sucede, por ejemplo, en el caso de los seis meses previstos para notificar la resolución dictada en relación a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago (art. 52.6 RGR) o la correspondiente a una tercería (art. 120.2 RGR), lapso temporal este que, en pro de una recaudación más eficiente, estimamos que debería verse reducido, en ambos supuestos, a la mitad<sup>76</sup>.

## **5. Medidas que conciernen singularmente al funcionamiento de las propias Administraciones tributarias (central y territoriales)**

El último grupo de medidas que, como ya expusimos en su momento, deben adoptarse en orden a mejorar la eficiencia y eficacia de la recaudación tributaria venía a tener como centro de atención el propio funcionamiento de las diversas Administraciones tributarias, circunstancia esta de todo punto lógica, pues, como es bien sabido, para lograr la finalidad esencial perseguida por todo sistema fiscal no basta, sin más, con que este último se

---

<sup>75</sup> Nos referimos, en concreto, a la reforma llevada a cabo en el artículo 107 del Reglamento General de Recaudación por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, norma esta última que redujo de seis meses a un mes el plazo otorgado al órgano de recaudación competente para que llevase a término las gestiones necesarias para proceder a la adjudicación mencionada en el texto.

<sup>76</sup> De hecho, hasta la aprobación del Real Decreto aludido en la nota precedente, el plazo establecido en relación a la notificación de la resolución de las tercerías era de tres meses. Por lo demás, adviértase que la reducción propuesta podría verse acompañada de una previsión que contemplase una ampliación del plazo inicialmente establecido a estos efectos para aquellas situaciones que presentasen una especial complejidad.

encuentre debidamente consolidado, sino que, además, resulta absolutamente necesario contar con una Administración tributaria eficiente<sup>77</sup>.

Atendiendo a lo anterior, y al objeto de que la recaudación de los ingresos tributarios se produzca de un forma eficiente y eficaz, estimamos que cabe proponer un doble conjunto de medidas que, afectando al conjunto de las Administraciones tributarias, permitan una adecuada consecución de tal fin, a saber: de una parte, las relativas a la dotación de los medios precisos, tanto humanos como instrumentales, para el adecuado desempeño de dicha función; y, de otra, las referentes a la propia actuación de los órganos que integran aquellas, especialmente en lo que concierne a la adecuación de la misma a los designios del ordenamiento jurídico.

### **5.1. La adecuada dotación de personal y la potenciación de los mecanismos de información en poder de la Administración tributaria**

Constituye un hecho incontestable que dos de los grandes activos de los que dispone la Administración tributaria a la hora de desempeñar las diversas funciones cuya realización le encomienda el ordenamiento jurídico son, por un lado, su personal y, por otro, la información que obra en su poder. Siendo esto así, somos de la opinión que también cabe proponer, desde esta doble perspectiva, un conjunto de medidas a los efectos de procurar la mayor eficacia y eficiencia recaudatorias.

En este sentido, y en lo relativo al personal, pocas dudas caben de que el cumplimiento del objetivo ahora señalado requiere contar, en todo caso, con una dotación adecuada y

---

<sup>77</sup> Administración tributaria eficiente que, en palabras de la ya mencionada Declaración de Granada, constituye una de las características de los países más desarrollados y democráticos del mundo.

suficiente de personal adscrito a la función recaudatoria (así como también, en general, a todas aquellas otras funciones que, desde una perspectiva temporal, preceden a la misma -gestora y de comprobación e investigación-), debiendo preverse, a estos efectos, una tasa de reposición que permita la adecuada cobertura del número de efectivos que sean necesarios para el eficaz desempeño de aquellas.

Cierto es que la exigencia expuesta en el párrafo precedente resulta predicable, con carácter general, en relación a cualquier esfera de actuación de la Administración, pero también lo es que el ámbito tributario constituye a estos efectos, por razones obvias, un ámbito especialmente sensible, razón por la cual resulta poco comprensible que algún órgano fiscalizador haya venido a criticar, en reiteradas ocasiones, las insuficiencias existentes, en este punto, en el ámbito de la propia AEAT<sup>78</sup>.

Precisamente por ello, estimamos que resulta plenamente acertado el especial interés que, acerca de esta cuestión, vino a mostrar el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023, el cual, además de reconocer la imprescindible adecuación de la plantilla de la AEAT (en cuanto al número de efectivos) a las necesidades de la misma, pone también de manifiesto la trascendental importancia de dimensionar adecuadamente el Área de Informática<sup>79</sup>, apreciación esta que nos conecta, de manera inmediata, con el segundo aspecto a tratar en el presente epígrafe.

---

<sup>78</sup> En este sentido, resulta revelador el ya mencionado Informe del Tribunal de Cuentas de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes del año 2007, el cual puso de relieve que “Al igual que en anteriores Informes de fiscalización relativos a la AEAT, se ha observado, con carácter general, una insuficiente disponibilidad de medios personales en la DCGC, puesto que el grado de ocupación de la plantilla no había alcanzado los niveles deseables”.

<sup>79</sup> Lo cual requerirá, a juicio del citado Plan, que el número de efectivos adscritos al ámbito de las TIC se sitúe en una horquilla del 8% al 10% del personal total de la referida Agencia.

Ello se debe, como ya ha quedado indicado, a que la información a disposición de la Administración tributaria desempeña un papel clave a la hora de alcanzar unos niveles elevados de eficacia y eficiencia en la función recaudatoria, habiendo experimentado el aspecto relativo a la obtención de aquellos avances trascendentales, y ello fruto no solo de las actuaciones destinadas a favorecer el intercambio de la misma entre las diferentes Administraciones tributarias -tanto a nivel nacional como internacional<sup>80</sup>-, sino también por el importante proceso de transformación digital en el que se han visto inmersas estas últimas durante las dos últimas décadas, el cual, por otra parte, ha venido a facilitar sensiblemente la implementación de soluciones digitales en aras a facilitar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En este sentido, es innegable el progreso exponencial experimentado en el ámbito de la informática y la inteligencia artificial, las cuales han venido a dotar a las mencionadas Administraciones de un conjunto de herramientas o aplicaciones que, respondiendo a distintos nombres y cumpliendo diversas funcionalidades específicas<sup>81</sup>, coadyuvan sin duda alguna, como con acierto se ha señalado, a mejorar la eficacia de la recaudación tributaria en su conjunto, colaborando, de este modo, al adecuado sostenimiento de las finanzas públicas<sup>82</sup>.

---

<sup>80</sup> En relación a este último ámbito, resulta destacable el estudio de MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información entre Administraciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, así como también, y ya más centrado en el ámbito recaudatorio, el realizado por VIRTO AGUILAR, A.D.: *La asistencia internacional en la recaudación tributaria*, Reus, Madrid, 2020.

<sup>81</sup> Un resumen de las referidas aplicaciones puede verse en el trabajo de BUENO MALUENDA, C.: “La irrupción de los algoritmos en las administraciones públicas, en particular en España”, en AA.VV. (HINOJOSA TORRALVO, J.J., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., CRUZ PADIAL, I. y TIRADO ROBLES, C., Dirs.): *Retos de la sociedad digital: regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Reus, Madrid, 2022, p. 112-114.

<sup>82</sup> En esta línea se pronuncia GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: “Avances tecnológicos versus mercado laboral y pensiones públicas”, en AA.VV. (HINOJOSA TORRALVO, J.J. y CRUZ PADIAL, I., Dirs.): *Tributos, Servicios digitales y Robótica*, Thomson-Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2020, p. 370.

De ahí que, por ello, estimemos plenamente acertado el hecho de que, en su momento, el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023 viniese a considerar como variables fundamentales del mismo, tanto el ya citado intercambio internacional de información, como la afluencia de nuevos datos en poder de la Agencia Tributaria a raíz de la puesta en marcha del Suministro Inmediato de Información (SII), facetas ambas en las que, obviamente, ha de perseverarse y que debería complementarse con la implementación - siempre bajo la premisa del adecuado respeto a los derechos esenciales de los deudores tributarios- de cualesquiera otros mecanismos o instrumentos tecnológicos cuya uso redunde en la consecución de una mejor eficacia recaudatoria.

## **5.2. De nuevo sobre la seguridad jurídica: el reforzamiento de la función de información y asistencia por parte de la Administración tributaria y el ejercicio de la función recaudatoria acorde con las previsiones del ordenamiento jurídico**

Ahora bien, siendo indudable que las medidas señaladas en el epígrafe precedente resultan esenciales al objeto de la consecución de una recaudación eficiente y eficaz, resulta también evidente que las mismas no bastan, por sí solas, para que tal objetivo se vea hecho realidad de una forma plena, siendo necesario, además, que aquellas se vean complementadas por dos aspectos adicionales fundamentales: de una parte, el relativo al absoluto sometimiento del actuar de la Administración tributaria a los designios del ordenamiento jurídico, y, de otra, el referente al reforzamiento de la función de información y asistencia, por parte de aquella, al conjunto de los deudores tributarios.

Comenzando por esta última -a la que alude expresamente el artículo 85 de la LGT y que, no se olvide, aparece configurada también como un derecho de los obligados tributarios

en el artículo 34.1 a) del referido texto legal-, pocas dudas caben de que la misma tiene, como fines esenciales, no solo facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de aquellos, sino también fomentar el mismo -siendo seguramente el mejor de ejemplo de ello los borradores de declaración del IRPF-<sup>83</sup>, evitando, de esta manera, la posible aparición de ulteriores situaciones de conflictividad jurídica y facilitando con ello, en suma, el posterior proceso de recaudación de las correspondientes deudas tributarias.

De ahí que no sea extraño que el propio Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 haya venido a configurar las referidas actuaciones de información y asistencia como uno de los cinco grandes pilares del mismo<sup>84</sup>, siguiendo con ello la línea ya marcada, en su momento, por el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023, el cual vino a considerar, entre las variables a tener en cuenta a la hora de elaborar el mismo, la necesidad de proceder al incremento de la información puesta a disposición de los contribuyentes, así como la creación de nuevos canales de asistencia y comunicación con estos últimos en orden a la consecución del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributaras.

No obstante, y siendo cierto lo anterior, entendemos que esta última medida, así como una buena parte de las restantes que hemos venido desgranando en los epígrafes precedentes en orden a la consecución de una recaudación más eficiente y eficaz, deben complementarse, de manera necesaria, con una actuación de la Administración tributaria que respete, de modo íntegro, el ordenamiento jurídico y que coadyuve, además, en la

---

<sup>83</sup> DÍAZ YUBERO, F. y ESTEBAN COLLOSA, A.: *La facilitación del cumplimiento tributario*, op. cit., p. 74.

<sup>84</sup> Véase al respecto la Resolución de 6 de febrero de 2023 de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan aludido en el texto.



consecución de tales objetivos, haciendo con ello realidad la idea de que un sistema fiscal vale lo que vale la Administración encargada de aplicarlo.

En este sentido, hemos resaltado en páginas anteriores la importancia esencial que reviste la seguridad jurídica en el ámbito tributario, habiendo recordado que ello no se limita al plano normativo, sino también al aplicativo, lo cual exige que los órganos de la respectiva Administración actúen de conformidad con la regulación que en cada momento resulte aplicable, velando, además, por su cumplimiento<sup>85</sup>, debiendo ser la conducta desplegada por los mismos transparente<sup>86</sup> y regular<sup>87</sup>, justificando debidamente sus decisiones, y todo ello como lógica derivación del principio de buena administración que debe regir las mencionadas actuaciones<sup>88</sup>, principio este último que, como es bien sabido, ha venido teniendo, en los últimos tiempos, un papel protagonista estelar en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo a la hora de resolver importantes cuestiones suscitadas en el ámbito recaudatorio<sup>89</sup>.

Partiendo de dicha premisa, son muchos los ejemplos que podrían traerse a colación en orden a favorecer, desde la perspectiva examinada, la eficacia y la eficiencia de la

---

<sup>85</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F: “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho. Vol. III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 293-294.

<sup>86</sup> Siendo esta transparencia -indica LAGO MONTERO (“Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, op. cit., p. 143)- uno de los remedios “para mejorar el clima de crispación fiscal que conduce al litigio innecesario”.

<sup>87</sup> ASOREY, R.O: “El principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 66 (1990), p. 181. **De ahí que no sea extraño que diversos autores [por todos, CHICO DE LA CÁMARA (“La litigiosidad procedimental; causas y propuestas de mejora, op. cit., p. 464-465) hayan venido a criticar la existencia, en el ámbito de la Administración tributaria, de incentivos económicos supeditados al descubrimiento de cuantías no declaradas afloradas.**

<sup>88</sup> Recuérdese a este respecto que la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea proclama, en su artículo 41, el derecho a una buena administración, lo que incluye no solo “la obligación que incumbe a la Administración de motivar sus decisiones”, sino también el derecho de los ciudadanos a ser oídos antes de que se adopte contra ellos una resolución desfavorable y a la resolución de sus asuntos en un plazo razonable.

<sup>89</sup> En relación a esta cuestión, nos remitimos al trabajo de ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido”, *Nueva Fiscalidad*, nº1 (2020), p. 40 y ss.

recaudación tributaria: la corrección y adecuación a Derecho de las actuaciones previas al inicio de la fase recaudatoria<sup>90</sup>, la práctica escrupulosa de las notificaciones en este ámbito -tan abundantes como generadoras de no pocas situaciones de litigiosidad-, la evitación de situaciones de prescripción de las deudas tributarias -o la exigencia de las ya prescritas o satisfechas-, el uso adecuado de las medidas de aseguramiento del crédito tributario -evitando una utilización desproporcionada, e incluso desmedida, de las mismas<sup>91</sup>-, la interpretación flexible de los requisitos contemplados en la normativa en relación a determinadas medidas que facilitan la satisfacción de las deudas tributarias -en especial, los aplazamientos y fraccionamientos de pago-<sup>92</sup>, la agilización en la resolución de los expedientes relativos a estos últimos o, en general, de cualquier otro trámite llevado a cabo en el seno del procedimiento de recaudación<sup>93</sup>, etc.

En definitiva, es el correcto proceder de los órganos de la Administración tributaria el factor que, en nuestra opinión, va a determinar, en gran medida, que el objetivo que hemos

---

<sup>90</sup> En particular, por parte de los órganos de gestión e inspección tributarias, cuya actuación es, en no pocas ocasiones, generadora de problemas que determinan, en los casos de recursos triunfantes por parte de los contribuyentes, no solo la imposibilidad de cobrar la deuda inicialmente liquidada por aquellos, sino la obligación de satisfacer a estos últimos los correspondientes intereses de demora. En este sentido, valga como dato el proporcionado, durante el ya citado XXXIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, por el entonces Director de la propia AEAT, Don Jesús Gascón, quien vino a poner de relieve que la referida Agencia viene a pagar cada año, aproximadamente, 200 millones de euros en concepto de los referidos intereses.

<sup>91</sup> Constituyendo buen ejemplo de ello las situaciones en las que, ante la multiplicación de procedimientos que se desarrollan de forma simultánea frente a varios responsables, la Administración tributaria ha pretendido exigir, a todos ellos, el recargo de apremio, incluso en los casos en que este último ya había sido satisfecho por uno de aquellos, proceder este que fue rechazado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 10 de diciembre de 2020 [Recurso de casación núm. 2189/2018 (Ponente Moreno Fernández) ECLI:ES:TS:2020:4312]. Y lo mismo cabe decir de aquellas hipótesis en que la Administración tributaria se obstina en el mantenimiento de las medidas cautelares previamente adoptadas en aquellos supuestos en que el contribuyente ha obtenido un pronunciamiento ya firme favorable a sus intereses.

<sup>92</sup> Acerca de esta cuestión, la posición mantenida en la actualidad por la Administración tributaria aparece reflejada en la ya mencionada Instrucción 2/2023, de 3 de abril, de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pagos.

<sup>93</sup> En relación a este último aspecto, el ya mencionado Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas de las actuaciones de recaudación realizadas en vía ejecutiva por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en el ejercicio de 2007 vino a poner de relieve que el tiempo medio para la resolución de los expedientes de solicitud de aplazamiento de pagos de 75 días, constándose asimismo en dicho Informe que el plazo medio para dictar providencia de apremio en el caso de deudas propias era de 37 días, periodos temporales que, a nuestro entender, resultaban, ya por aquel entonces, excesivos.

venido poniendo de manifiesto reiteradamente a lo largo de las líneas precedentes -la consecución de una recaudación eficiente y eficaz- se vea cumplido de una manera adecuada, logro este que constituye una premisa irrenunciable en el buen funcionamiento de todo sistema fiscal y que, como ya indicábamos en el epígrafe introductorio, se revela, en la actualidad -y más con el panorama económico que se atisba en el horizonte<sup>94</sup>-, como un factor decisivo para el mantenimiento del Estado del Bienestar.

## **6. Bibliografía**

AA.VV: *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 2003.

AA.VV: *Técnicas convencionales en el ámbito tributario. Perspectivas de Derecho interno, comparado y comunitario*, Atelier, Barcelona, 2007.

AA.VV.: *El arbitraje en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.

AEAT: *Informe Anual de Recaudación tributaria 2021*, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas.

AEAT: *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, Madrid, 28 de enero de 2020.

---

<sup>94</sup> Véanse, a este respecto, las notas 2 y 3 del presente trabajo y el texto que da pie a las mismas.

AEDAF: *Documento de conclusiones del XXXIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, Palma de Mallorca, 6-9 de noviembre de 2019.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido”, *Nueva Fiscalidad*, nº1 (2020).

ASOREY, R.O.: “El principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 66 (1990).

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF): *Informe 1/23 sobre los Presupuestos iniciales de las Administraciones públicas 2023*, Madrid, 5 de abril de 2023.

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF): *Informe 55/22 sobre los proyectos y líneas fundamentales de los Presupuestos de las Administraciones públicas 2023*, Madrid, 25 de octubre de 2022.

BUENO MALUENDA, C.: “La irrupción de los algoritmos en las administraciones públicas, en particular en España”, en AA.VV. (HINOJOSA TORRALVO, J.J., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., CRUZ PADIAL, I. y TIRADO ROBLES, C., Dirs.): *Retos de la sociedad digital: regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Reus, Madrid, 2022.

CALVO VERGEZ, J.: “Sombras de inconstitucionalidad sobre el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas”, *Quincena Fiscal*, nº 4 (2023), edición electrónica.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “La litigiosidad procedimental; causas y propuestas de mejora, en AA.VV.: *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2022.

Comité de personas expertas: *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Madrid, 2022.

Consejo de Estado: *Dictamen número 1403/2003 sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria*, Madrid, 2003.

Consejo de Estado: *Dictamen número 279/2020 sobre el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y de modificación de diversas normas tributarias*, Madrid, 2020.

Declaración de Granada. Granada. 18 de mayo 2018.

DELGADO LOBO, M<sup>a</sup>.L., FERNÁNDEZ-CUARTERO PARAMIO, M., MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., ROLDÁN MUNÍO, C. y VALDENE BRO GARCÍA, M<sup>a</sup>.L.: *La educación Fiscal en España*, IEF Documento nº 29/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

DÍAZ YUBERO, F. y ESTEBAN COLLOSA, A.: *La facilitación del cumplimiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: “Caos tributario y seguridad jurídica”.  
<https://asesoria-asesores-fiscales.es/articulos/articulo-asesoria-fiscal-caos-tributario-y-seguridad-jur-dica/>.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “De nuevo sobre los responsables solidarios”, Taxlandia, 29 Dic, 2022. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/ernesto-eseverri-martinez/de-nuevo-sobre-los-responsables-solidarios>.

GARCÍA GÓMEZ, A.: “La falta de ingreso en plazo de las deudas tributarias. Los instrumentos de respuesta en manos de la Administración al hilo de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, con especial referencia a los regímenes de recargos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91 (1996).

GARCÍA NOVOA, C.: “Anomalías de la responsabilidad tributaria”, Taxlandia, 17 Nov, 2022. <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/anomalias-de-la-responsabilidad-tributaria>.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: “Avances tecnológicos versus mercado laboral y pensiones públicas”, en AA.VV. (HINOJOSA TORRALVO, J.J. y CRUZ PADIAL, I., Dirs.): *Tributos, Servicios digitales y Robótica*, Thomson-Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

JUAN LOZANO, A.M<sup>a</sup>.: *La estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF*, Civitas, 1996.

LAGO MONTERO, J.M<sup>a</sup>. “Remedios que sería deseable implementar de inmediato”, en AA.VV. (LAGO MONTERO Dir.), *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

LUCAS DURÁN, M.: “Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables”, *Taxlandia*, 8 Nov, 2022.  
<https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/impuestos-sobre-el-patrimonio-neto-competencias-financieras-de-las-comunidades-autonomas-y-otras-cuestiones-innombrables>.

MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información entre Administraciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 29<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2018.

MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A. y MIQUEL BURGOS, A.B.: “Instrumentos claves en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal”, *Crónica Tributaria*, nº 146 (2013).

MARTÍNEZ HORNERO, J.: “La terminación convencional del procedimiento de inspección” en AA.VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 2004.

MENÉNDEZ MORENO. A: “Sobre la calificación y constitucionalidad de los Gravámenes Temporales Energético y de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito”, *Quincena Fiscal*, nº 3 (2023), edición electrónica.

OCDE: Proyecto BEPS. *Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, 2014.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La labor unificadora de criterio a instancia del propio TEAC: un ejemplo, preguntar no interrumpe la prescripción”, *Taxlandia*, 9 Mar, 2023.  
[https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-labor-unificadora-de-criterio-a-instancia-del-propio-teac-un-ejemplo-preguntar-no-interrumpe-la-prescripcion?utm\\_source=newsletter\\_220&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=taxlandia-la-labor-unificadora-de-criterio-a-instancia-del-propio-teac](https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-labor-unificadora-de-criterio-a-instancia-del-propio-teac-un-ejemplo-preguntar-no-interrumpe-la-prescripcion?utm_source=newsletter_220&utm_medium=email&utm_campaign=taxlandia-la-labor-unificadora-de-criterio-a-instancia-del-propio-teac).

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Plan de recuperación: conciencia fiscal, reforma del sistema tributario y gasto público”, *Taxlandia*, 29 Abr, 2021.  
[https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/conciencia-fiscal-reforma-del-sistema-tributario-y-gasto-publico?utm\\_source=newsletter\\_169&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=29](https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/conciencia-fiscal-reforma-del-sistema-tributario-y-gasto-publico?utm_source=newsletter_169&utm_medium=email&utm_campaign=29).

ROMERO PLAZA, C.: “Es necesario especificar en la declaración de fallido del deudor principal si se trata de una insolvencia total o parcial”, *Taxlandia*, 14 mar, 2023.



[https://www.politicafiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/es-necesario-especificar-en-la-declaracion-de-fallido-del-deudor-principal-si-se-trata-de-una-insolvencia-total-o-parcial?utm\\_source=newsletter\\_222&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=a-proposito-de-la-sentencia-del-tribunal-supremo-en-el-asunto-real-madrid-la-no-suspension-automatica-de-todo-el-alcance-en-casos-de-responsabilidad-tributaria-de-naturaleza-sancionadora](https://www.politicafiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/es-necesario-especificar-en-la-declaracion-de-fallido-del-deudor-principal-si-se-trata-de-una-insolvencia-total-o-parcial?utm_source=newsletter_222&utm_medium=email&utm_campaign=a-proposito-de-la-sentencia-del-tribunal-supremo-en-el-asunto-real-madrid-la-no-suspension-automatica-de-todo-el-alcance-en-casos-de-responsabilidad-tributaria-de-naturaleza-sancionadora).

ROMERO PLAZA, C.: “Novedades en los porcentajes de recargos y un poquito más”, Taxlandia, 7 Sep, 2021. [https://www.politicafiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/novedades-en-los-porcentajes-de-recargo?utm\\_source=newsletter\\_178&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=taxlandia-novedades-en-los-porcentajes-de-recargo-la-evaluacion-de-las-medidas-contra-el-fraude-fiscal-recurso-de-casacion-y-recurso-de-amparo-de-inadmission-a-inadmission-y-tiro-porque-me-toca](https://www.politicafiscal.es/equipo/carlos-romero-plaza/novedades-en-los-porcentajes-de-recargo?utm_source=newsletter_178&utm_medium=email&utm_campaign=taxlandia-novedades-en-los-porcentajes-de-recargo-la-evaluacion-de-las-medidas-contra-el-fraude-fiscal-recurso-de-casacion-y-recurso-de-amparo-de-inadmission-a-inadmission-y-tiro-porque-me-toca).

SÁINZ DE BUJANDA, F: “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho. Vol. III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

SERRANO ANTÓN, F: *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas convencionales*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996.

SOTO BERNABEU, L.: *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.

Tribunal de Cuentas: Informe de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT durante el ejercicio 2007, BOE núm. 55, de 5 de marzo de 2013.

VIRTO AGUILAR, A.D.: *La asistencia internacional en la recaudación tributaria*, Reus, Madrid, 2020.