



Universidad  
de La Laguna  
Facultad de Derecho



**Grado en Derecho**

**Facultad de Derecho - Universidad de La Laguna**

Curso 2017/2018

Convocatoria: JUNIO

# **LA EDUCACIÓN CÍVICO TRIBUTARIA: UNA ASIGNATURA PENDIENTE Y UN INSTRUMENTO NECESARIO CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

-

## ***CIVIC TAX EDUCATION: A FORGOTTEN SUBJECT AND NECESSARY TOOL AGAINST TAX FRAUD***

Realizado por el alumno **D. Sergio Siverio Luis**

Tutorizado por el Profesor **D. Alberto Génova Galván**

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

**ABSTRACT**

*Tax fraud is one of the main issues affecting our tax system and as such represents a mayor concern for the Spanish society. In this context, implementing civic tax education is a necessary step in the process of addressing and thusly reducing tax fraud. According to Sainz de Bujanda, it is in fact the most powerful instrument to bring an end not only to tax evasion and fraud but also to the mistrust and prejudice between taxpayers and the Administration. This would result in an improvement of our social and democratic State of Law. However, as we will see later on, in Spain introducing civic tax education as such has been a forgotten subject, mainly because the Spanish Government has not been capable to develop policies that would result in these previously named beneficial effects. Thereby, civic tax education becomes a fundamental pillar in improving our country and eradicating tax fraud, by gaining the voluntary compliance to tax obligations. This accomplishes financing, as established by the Spanish Constitution, public spending through sa fair tax system.*

**RESUMEN**

El fraude fiscal es uno de los problemas que con mayor intensidad afecta a nuestro sistema tributario y genera mayor preocupación entre la ciudadanía. En este contexto, la educación cívico tributaria es un instrumento que necesariamente debe implementarse para combatir intensamente el fraude fiscal, siendo incluso para Sainz de Bujanda el más potente posible para acabar con esta lacra, lo cual tendría como resultado, entre otros aspectos, la eliminación de prejuicios y desconfianzas entre el contribuyente y la Administración, así como también facilitaría la mejora y el fortalecimiento de nuestro Estado social y democrático de Derecho. Sin embargo, como veremos, la implantación de esta pretendida educación fiscal ha sido y es una asignatura pendiente para España, pues el Estado aún no ha conseguido desarrollar de forma decidida las políticas que logren los resultados que traería consigo su puesta en marcha. De esta forma, la educación cívico tributaria se convierte en una necesidad para la mejora de nuestro Estado y para eliminar de raíz el fraude fiscal, lo cual facilitaría el cumplimiento voluntario por parte de la ciudadanía de sus obligaciones tributarias, que contribuiría así, como establece nuestra Constitución, a la financiación del gasto público, mediante un sistema tributario justo.

*“Sólo un Estado que educa, al tiempo que exige, puede, en definitiva, hacer soportable la carga tributaria a la colectividad. Para un contribuyente educado, el tributo es un noble y honroso sacrificio; para un contribuyente sin educar, es una expropiación abusiva”.*

**FERNANDO SAINZ DE BUJANDA**

**[1915 – 1999]**

**ÍNDICE:**

<b>1. <u>INTRODUCCIÓN</u></b> .....	6
<b>2. <u>LA DIALÉCTICA ENTRE LAS PRESUNCIONES DEL ESTADO-LADRÓN Y DEL CONTRIBUYENTE-DEFRAUDADOR</u></b> .....	8
2.1. El mecanismo de las presunciones sobre los comportamientos y sus efectos nocivos, según Sainz de Bujanda.....	8
2.1.1. La presunción del “Fisco-usurpador” o del “Estado-ladrón” .....	9
2.1.2. La presunción del “contribuyente-defraudador” .....	11
2.1.3. Visión global sintetizadora de las presunciones .....	12
2.2. Remedios propuestos para resolver este problema desde la educación tributaria y sus previsibles resultados.....	14
<b>3. <u>LA VIGENCIA DE LOS PLANTEAMIENTOS DE SAINZ DE BUJANDA</u></b> ....	20
3.1. El “legado” de Sainz de Bujanda.....	21
3.2. La peligrosa dialéctica de las presunciones en la España del siglo XXI. ....	22
3.3. El fracaso en la implantación de la educación cívico tributaria en España .....	28
<b>4. <u>LA NECESIDAD DE LA EDUCACIÓN CÍVICO TRIBUTARIA EN UN ESTADO SOCIAL DE DERECHO</u></b> .....	33
4.1. El Estado social como Estado fiscal. ....	34
4.2. La lucha contra el fraude fiscal: ¿Coerción o educación? .....	36
4.3. La Educación Cívico Tributaria en el marco de una educación en valores democráticos .....	40
4.4. Algunas propuestas de buenas prácticas en España y en el mundo.....	42
<b>5. <u>CONCLUSIONES</u></b> .....	46
<b>6. <u>BIBLIOGRAFÍA CITADA</u></b> .....	48



Universidad  
de La Laguna

Facultad de Derecho



## 1. INTRODUCCIÓN

El artículo 31.1 de la Constitución de 1978 dispone que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Se trata de un precepto que, con distintas redacciones, ha estado presente a lo largo de la historia del constitucionalismo español, desde el artículo 8 de la Constitución de 1812: *“también está obligado todo español sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”*, y a través del cual se consagra el deber que incumbe a todos de ser partícipes en el sostenimiento del gasto público, siendo los tributos el instrumento a través del cual se realiza efectivamente tal deber.

El deber de contribuir puede ser analizado desde muy diversas perspectivas; por nuestra parte, la primera cuestión que hemos de abordar es la de explicar los motivos que nos han decidido a elegir como tema de este trabajo la educación cívico tributaria.

El profesor Sainz de Bujanda, verdadero arquitecto del Derecho Tributario como tal disciplina jurídica en nuestro país, nos dejó enseñanzas y también un cúmulo de reflexiones que están en su obra y que nos marcan la senda para lograr una visión integral del tratamiento jurídico del fenómeno tributario. De la obra del profesor Bujanda que he tenido la oportunidad de leer, me ha llamado la atención su artículo *“Aspectos de la educación tributaria en España”*, publicado en *Hacienda y Derecho*, en el que, dando por hecho que el fraude fiscal en España alcanzaba por aquel entonces proporciones considerables, se planteaba si la vía educativa pudiera ser un instrumento eficaz para luchar contra esa lacra, combatiendo la dialéctica que en más de una ocasión parecía existir entre la percepción por los contribuyentes de un *“Estado-ladrón”* o *“Fisco-usurpador”*, y la que tendría la Administración Tributaria de los ciudadanos como un *“contribuyente-defraudador”*.

Transcurrido más de medio siglo desde que Sainz de Bujanda diera a la estampa su artículo, un reciente estudio del Consejo General de Economistas (REAF-REGAF) demuestra que el fraude fiscal en España rondaría los 26.000 millones de euros, con una

estimación de la economía sumergida en 102.600 millones de euros, lo cual supondría un 16% del Producto Interior Bruto. Destacan los autores del estudio que en torno a un 20% de los ciudadanos españoles justifican el fraude en ciertas ocasiones y plantean como una propuesta para reducir el fraude fiscal la educación de la población en el cumplimiento tributario<sup>1</sup>. La situación del fraude fiscal no ha variado mucho y los postulados del maestro están más vigentes que nunca, si cabe, en estos momentos de nuestra historia; por lo que en el presente trabajo tratamos de reflexionar sobre diversos aspectos que suscita el sistema tributario, tomando como punto de referencia el -como lo ha calificado Francisco Clavijo- *legado de Sainz de Bujanda*, desde el convencimiento de que la asignatura pendiente de la educación cívico tributaria de los contribuyentes es un instrumento imprescindible en la necesaria lucha contra el fraude fiscal.

Abordaremos a lo largo del presente trabajo los instrumentos de que dispone el Estado en la lucha contra el fraude fiscal, destacando la importancia de contemplar la educación cívico tributaria en el marco de una educación en valores que aporte a los ciudadanos la convicción de que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias revertirá en la mejora de los servicios públicos y en el fortalecimiento de España como Estado social y democrático de Derecho.

La selección de este tema, en el que no sólo se abordan cuestiones jurídicas, sino también metajurídicas, exige que demos alguna explicación, y ésta nos la ofrece el propio Sainz de Bujanda, pues siguiendo sus postulados, he considerado oportuno exponer, sin sostener una posición neutral acerca de los mismos, los valores jurídicos que irradian sobre las finanzas públicas, poniendo especial énfasis en el ideal constitucional de justicia en su proyección sobre la materia tributaria.

Así, el tema de la educación cívico tributaria alcanza una importancia indiscutible, máxime cuando la investigación sobre ella nace del seno de la Universidad, una institución que ineludiblemente debe impulsar los profundos cambios que requiere nuestra sociedad, en sus aspiraciones de libertad, igualdad, justicia y pluralismo político.

---

<sup>1</sup> CARAMÉS, L., GASCÓN, J., SANMARTÍN, J. (2017) *Reflexiones sobre el Fraude Fiscal y el problema de las estimaciones. 20 propuestas para reducirlo*. Junio 2017, de Consejo General de Economistas REAF-REGAF. Disponible en: <http://goo.gl/GCKoPw>

## **2. LA DIALÉCTICA ENTRE LAS PRESUNCIONES DEL ESTADO-LADRÓN Y DEL CONTRIBUYENTE-DEFRAUDADOR**

Con el fin de estudiar cuáles eran los principales problemas que, desde un punto de vista educativo, afectaban a la ciudadanía y al Estado en la lucha contra el fraude fiscal, Sainz de Bujanda, en aquel momento Catedrático de Hacienda pública y Derecho fiscal en la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, pronunció en la ciudad de México en 1966 una conferencia, cuyo texto sirvió de base para la publicación un año más tarde de dos capítulos del quinto volumen de su obra *Hacienda y Derecho*: el primero sobre la teoría general de la educación tributaria y, el segundo, como una prolongación del primer estudio, acerca de los aspectos de la educación tributaria en España.

En este contexto, el maestro se refirió entre otros al juego de las presunciones como una de las cuestiones más importantes en los métodos de la pedagogía tributaria, que tiene una vigencia “*secular*” en el seno de la sociedad y que es necesario combatir, con una llamada de atención en el sentido de que dicha cuestión se mantendría durante muchos siglos más como un problema “*si la Administración no se decide a poner en ello un sincero y decidido empeño*”<sup>2</sup>. En concreto, Sainz de Bujanda situaba en el centro de su exposición la dialéctica que se suscitaba entre, por un lado, la presunción del “*Estado-ladrón*” o del “*Fisco-usurpador*”, en la que algunos ciudadanos encontraban una justificación para incumplir sus obligaciones fiscales y, por otro, de la correlativa presunción del “*contribuyente-defraudador*”, que fundamentaba la desconfianza en los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria. A la vista del análisis de dichas presunciones, que detallaré a continuación, no cabe duda de que este problema se ha mantenido en el tiempo, pues más de medio siglo después de la publicación de dichos estudios, seguimos encontrando numerosos ejemplos de lo que éstas entrañan.

### **2.1. El mecanismo de las presunciones sobre los comportamientos y sus efectos nocivos, según Sainz de Bujanda**

Antes de abordar los aspectos generales de las presunciones antedichas, Sainz de Bujanda asegura que éstas tienen un profundo arraigo en la sociedad de nuestro país.

---

<sup>2</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Volumen 5º*; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, p. 197.



Hemos de precisar que, en los artículos a los que nos venimos refiriendo, Sainz de Bujanda no utiliza el término presunción en un sentido jurídico estricto, sino que con el mismo se refería a los estados de opinión, basados en más de una ocasión en meros prejuicios, que incidían decisivamente sobre las comportamientos de contribuyentes y Administración Tributaria.

Con el fin de aportar una estructura ordenada al análisis de este estudio, a continuación, procederé a abordar ambas presunciones de forma separada, como también lo hace su autor, con el fin de comprobar sus nocivas consecuencias y manifestaciones en la sociedad española, para después plantear sus posibles soluciones y los resultados que llevaría aparejada su erradicación:

### **2.1.1. La presunción del “Fisco-usurpador” o del “Estado-ladrón”**

En primer lugar, Sainz de Bujanda aborda el pensamiento que tenía -tiene- una parte de la ciudadanía acerca del Estado o de la Administración Tributaria: considera este sector de la población que la Hacienda no administra lo suficientemente bien el dinero público, que recauda de la ciudadanía a través de los tributos, aprovechando los ingresos tributarios para gastarlos en cuestiones que no son convenientes ni productivas para alcanzar el interés general. Incluso, llegando al extremo, destacan la falta de honestidad por parte del Estado en la gestión de los recursos públicos<sup>3</sup>.

De esta forma, al presumir algunos contribuyentes que el Estado malgasta el dinero público que detrae de sus economías, éstos justifican el incumplimiento de sus obligaciones tributarias; justifican, por tanto, el fraude fiscal en su desconfianza en el Estado para gestionar con responsabilidad los recursos de la colectividad. Al fin y a la postre, estos contribuyentes presumen que la Hacienda Pública usurpa su dinero para utilizarlo, no en beneficio de la colectividad, como debería, sino, todo lo contrario, en cuestiones que no reportan en el bien común y, por consiguiente, no cumplen con sus obligaciones para con el Fisco.

---

<sup>3</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 125. En estas líneas vemos expresado uno de los pilares sobre los que se construye jurídicamente el fenómeno de las finanzas públicas y al que nos referiremos también a lo largo del presente trabajo: la unidad inexorable e inescindible, como tan bien explicara Rodríguez Bereijo, entre el ingreso y el gasto público.

Pues bien, para Sainz de Bujanda, esta presunción de desconfianza de los contribuyentes en el Estado es una constante que no deja de tener manifestaciones en nuestra historia. Ello se demuestra claramente en la actitud de algunos sectores de la sociedad hacia las propuestas en materia tributaria, con el rechazo por parte de la ciudadanía de que sus conductas sean gravadas para obtener recursos, pues entienden que existe una desigualdad en la distribución de la carga impositiva, que no cumple con la exigencia de progresividad; pero también en la inadecuada gestión de los ingresos tributarios, por un lado, señalando los excesos en el gasto por parte del Estado para poner en marcha servicios que se demuestran innecesarios o que podrían ser prestados a menores costes o, por otro, denunciando, desde las concretas posiciones ideológicas, que utilicen esos recursos para apuntalar y reforzar los privilegios de ciertos sectores y que, en los momentos actuales, cobra especial relevancia cuando tales privilegios se identifican con los la clase política.

Todo ello manifiesta, según Sainz de Bujanda, unos efectos profundamente nocivos, entre los que sobre todo destaca, no solo la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o, lo que es lo mismo, el fraude fiscal, sino, lo que es más grave, la falta de confianza de éstos en el Estado como organismo que tiene como principal objetivo la gestión responsable de los recursos de la colectividad, a través de la actividad financiera. Se rompe, así, en cierta medida, el contrato social en virtud del cual los individuos confían en el Estado para satisfacer sus necesidades colectivas sobre las individuales<sup>4</sup>, a través del pago de los tributos y el cumplimiento de la legislación vigente.

Precisamente por esto, Sainz de Bujanda considera que lo fundamental no es combatir el fraude fiscal a través de medidas represivas, sino que procede analizar los motivos por los que la ciudadanía toma esa conducta, uno de los cuales parte de esta presunción de que el Estado ya no gestiona bien lo público, tratando de combatir estas generalizaciones para generar un cambio de actitud en la población. Retomaremos este punto en las soluciones propuestas para erradicar la dialéctica de estas presunciones.

---

<sup>4</sup> BRAVO CUCCI, J.: *Derecho Tributario. Reflexiones*; Jurista editores, Perú, 2018, p. 28.

Al mismo tiempo que Sainz de Bujanda considera que estas generalizaciones de un sector de la población son rotundamente falsas, aconseja al Estado alejarse de ciertas actividades que alimentan este supuesto prejuicio tan dañino para el Estado de Derecho. Dicho de otro modo, expresa literalmente que “*el método educativo por excelencia es la probidad en el manejo del producto fiscal*”<sup>5</sup>, lo que coloquialmente se conoce como *predicar con el ejemplo* y se refiere concretamente a evitar actividades para favorecer a determinados grupos o entidades, en lugar de a la colectividad.

### 2.1.2. La presunción del “contribuyente-defraudador”

No se agota, sin embargo, el mecanismo de las presunciones con la que acabamos de señalar, sino que a ella se suma la presunción inversa, en virtud de la cual la Administración entiende que el contribuyente es por norma un defraudador, es decir, que no cumple con sus obligaciones tributarias. Es lo que algunos autores han venido denominando, según destaca Sainz de Bujanda, el *principio de la incredulidad sistemática* respecto de la veracidad de lo que declaran los contribuyentes y que se utiliza como un arma de lucha contra el fraude fiscal<sup>6</sup>.

Como consecuencia de esta generalización, por la que se piensa que la ciudadanía defrauda una cierta cantidad de dinero que debería ingresar en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la Administración, a la hora de elaborar las normas generales reguladoras de los tributos, presupone un cierto nivel de fraude en las declaraciones de los contribuyentes, con decisiones ciertamente injustas como la de elevar las bases imponibles y/o los tipos de gravamen de los tributos, con el fin de obtener la recaudación esperada si no existiera ese supuesto nivel de fraude.

Para Sainz de Bujanda, esta presunción opera con muchísima más energía que la primera y está arraigada en la sociedad española tanto o más que la anteriormente citada. De hecho, señala directamente la Ley de 26 de diciembre de 1957, por la que se formalizó una de las grandes reformas de nuestro sistema tributario<sup>7</sup>, como el texto positivo que, hasta aquel momento, introdujo más intensamente en nuestra legislación la presunción

---

<sup>5</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 126

<sup>6</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, p. 129

<sup>7</sup> BOE núm. 323, de 27 de diciembre de 1957

del *contribuyente-defraudador*, por instaurar, como fórmula de lucha contra el fraude, el régimen de convenios y evaluaciones globales sobre cuotas y bases, a través de cálculos que en determinados casos se llevarían a cabo a través de decisiones tomadas por un Jurado tributario, al margen de la propia estructura del tributo, sin que apenas quedase posibilidad para probar lo contrario por parte del contribuyente, pues tales Jurados tomaban sus decisiones en conciencia, cuestión que poco los apartaba de los Tribunales de honor. Y es más que probable, a la vista de la pervivencia de esta presunción, que existan en nuestra legislación, desde 1957 hasta la actualidad, más ejemplos de normativas que introduzcan la desconfianza en el contribuyente sobre su cumplimiento en materia tributaria, como excusa para luchar contra el fraude fiscal.

Pues bien, esta presunción, al igual que la anteriormente planteada, también ocasiona efectos profundamente nocivos para la Educación Tributaria y el valor de solidaridad que debe fundamentarla. Pero lo que es más grave aún es que, paradójicamente, esa presunción introducida en nuestra legislación puede llegar a suponer el efecto exactamente contrario al pretendido, provocando un aumento imparable de la mentira fiscal. Dicho de otro modo: si los contribuyentes toman conciencia de que la Administración, para obtener una determinada recaudación, presupone un nivel de fraude en sus declaraciones, aquellos reducirán la cuantía de las mismas, incurriendo en lo que precisamente pretendíamos evitar: el fraude fiscal. La vacuna acaba convirtiéndose en el veneno. Se trata, por tanto, de un ciclo sin fin de desconfianzas, que da aliento a las conductas defraudadoras y que desincentivan la educación cívico tributaria.

### **2.1.3. Visión global sintetizadora de las presunciones**

Considero sumamente necesario, antes de abordar las soluciones planteadas para resolver el problema expuesto, simplificar y recordar el contenido analizado hasta ahora, de forma que tengamos una visión global que sintetice el mecanismo de las presunciones sobre los comportamientos y actitudes de contribuyentes y Administración. Sainz de Bujanda resume a la perfección lo que he tratado de explicar, con unas breves, pero certeras palabras que es oportuno transcribir literalmente:

*“El contribuyente, de una parte, oculta la riqueza imponible, porque **presume que el Fisco no reparte equitativamente la carga fiscal o no emplea con justicia las sumas que obtiene**, y, de otra parte, **la Hacienda concede escaso valor -tanto en el terreno normativo, como en la aplicación práctica- a las declaraciones y a los datos que el contribuyente le procura, porque **presume que éste defrauda**. En la medida en que ambas presunciones se dilatan y vigorizan, decrece la educación tributaria, hasta casi desaparecer cuando aquéllas se generalizan, esto es, cuando los supuestos en los que no operan son tan escasos que su intervención puede reputarse nula o insignificante a la hora de caracterizar un sistema tributario o unos hábitos fiscales”<sup>8</sup>.***

En la línea marcada por Sainz de Bujanda, podemos comprobar a partir del siguiente esquema (Ilustración 1), de elaboración propia, cómo funciona la dialéctica de las presunciones que ya explicó a mediados del siglo pasado el hacedor de la teoría que hoy da sentido a nuestra investigación:

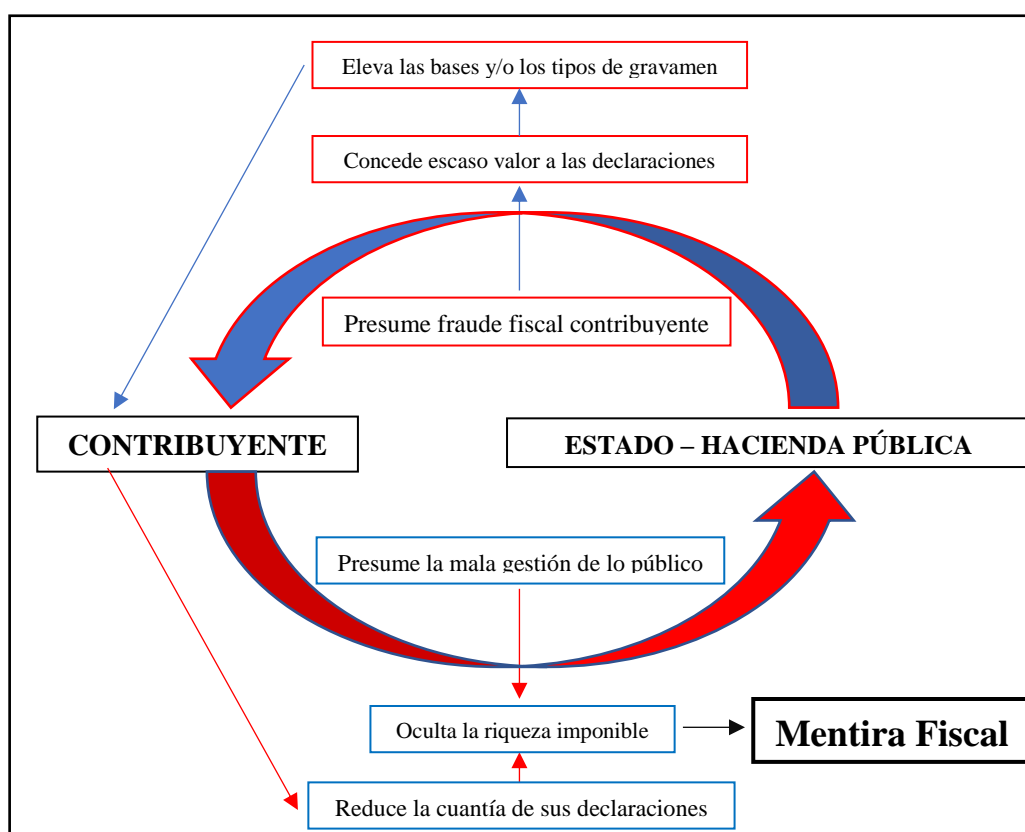


Ilustración 1. Esquema del mecanismo de las presunciones de SAINZ DE BUJANDA.  
*Fuente:* elaboración propia.

<sup>8</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 196. La negrita es nuestra.

## 2.2. Remedios propuestos para resolver este problema desde la educación tributaria y sus previsibles resultados

Sainz de Bujanda no se limitó a realizar un detallado estudio acerca de lo que suponían las presunciones que padecía la aplicación de nuestro sistema tributario –y también, como hemos visto, su propia regulación–, sino que, además, planteó posibles remedios que pudieran erradicarlas que, debido a su pervivencia, podemos entender perfectamente aplicables a la actualidad. Estas propuestas tienen, sin duda, un elemento que vehicula el presente trabajo y que consiste en la profundización de la Educación Tributaria en España. Por último, puso sobre la mesa los resultados que pueden derivarse de la introducción en este país de una Educación Tributaria de signo social.

En primer lugar, para acabar con la presunción del “*Estado-ladrón*” o del “*Fisco-usurpador*”, Sainz de Bujanda propone trabajar en dos vías diferentes: el fortalecimiento de la justicia distributiva en la imposición y el refuerzo de la institución presupuestaria. Parece lógico que, si la ciudadanía desconfía de la Administración porque entiende que hay un reparto injusto y desigual de la carga impositiva, la tarea del legislativo ha de centrarse en mejorar la justicia en la imposición. En concreto, Sainz de Bujanda se detiene en los mecanismos que nos permitirían reforzar la visión de la ciudadanía en el Presupuesto como institución, mediante la transparencia y publicidad, a través de la información, de forma clara y sencilla, de los ingresos obtenidos y los gastos efectuados, así como la afectación de los ingresos a destinos que vengan previamente determinados de forma específica en el Presupuesto, sobre todo si estos ingresos tributarios se producen como consecuencia de la prestación de servicios públicos<sup>9</sup>. Estimamos conveniente detenernos, en este punto, para realizar una somera explicación de lo que supone la institución presupuestaria. Como sabemos, el Presupuesto<sup>10</sup> es, antes que nada, una norma jurídica, por cuanto podemos definirlo, según Rodríguez Bereijo, como “*el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que*

---

<sup>9</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, pp. 217-223

<sup>10</sup> Escribimos Presupuesto así, con mayúsculas, siguiendo a los autores que citamos en estas líneas, por estarnos refiriendo al Presupuesto del Estado como institución jurídica.

*detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos*<sup>11</sup>. De esta forma, Rodríguez Bereijo expresaba que el Presupuesto del Estado abarca el ciclo financiero completo, desde la detracción de riqueza de las economías privadas para convertirla en ingresos públicos, con el fin de cubrir los gastos propios de las necesidades públicas, hasta la transformación de dichos ingresos en servicios públicos<sup>12</sup>; una idea que pone el foco en la unión inexorable existente entre el ingreso y el gasto público, a la que también nos referiremos más adelante al abordar su concepción del Estado social como Estado fiscal.

Sin embargo, también debemos decir que el Presupuesto, además de una norma jurídica, es un documento informativo, en tanto que en el mismo se refleja el programa de actuación que el legislativo marca al ejecutivo para un ejercicio determinado, de suerte que el contribuyente ha de ser capaz de derivar del mismo las acciones que el ejecutivo ha de realizar; y es en este sentido a lo que se refiere Sainz de Bujanda cuando destaca que debemos profundizar en la publicidad del Presupuesto para que la ciudadanía tenga suficiente información acerca del destino de los gastos públicos, en aras de la eliminación de la presunción del *Estado-ladrón* o *Fisco-usurpador*. Rodríguez Bereijo destaca también que una estructura presupuestaria debe responder, entre otras, a la exigencia de ofrecer el cuadro más exacto posible de los ingresos y gastos públicos a realizar durante el ejercicio presupuestario, con un grado suficiente de especificación, con el fin de que los contribuyentes conozcan la distribución de los impuestos que inciden sobre sus economías<sup>13</sup>; ingresos públicos que deben servir para la satisfacción de necesidades públicas a través del gasto.

Sin embargo, Sainz de Bujanda aclaraba a este respecto que “*es ineludible no confundir la propaganda con la información*”<sup>14</sup>, teniendo en cuenta que la primera no ayuda en nada a la ingente tarea que tenemos por delante para erradicar la dialéctica de las presunciones, mediante la educación cívico tributaria. Es a lo que también se refiere Ferreiro cuando critica el recurso frecuente en el ámbito fiscal a “*normas propaganda*”,

---

<sup>11</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado*, Tecnos, Madrid, 1970, p. 19. La negrita es nuestra

<sup>12</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El Presupuesto...*, *op. cit.* p. 15

<sup>13</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto...*, *op. cit.*, p. 23-38

<sup>14</sup> SAINZ DE BUJANDA, F: *op. cit.*, p. 133

es decir, normas vacías de un contenido jurídico, que no incorporan innovaciones en el ordenamiento que las haga realmente necesarias, sino que pretenden fundamentalmente “*la propaganda política de la acción del Gobierno*”, lo cual complica la sencillez del sistema tributario, teniendo en cuenta que éstas no añaden nada al contenido de la ley, sino, más bien al contrario, la complican y convierten en ininteligible para la ciudadanía<sup>15</sup>. Un ejemplo de ello en el ámbito que nos ocupa en estas líneas es la reciente campaña iniciada por parte de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, titulada literalmente “*Bajamos los impuestos*”, que tiene como objetivo difundir información sobre las ventajas fiscales para los contribuyentes introducidas en los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma del año 2018<sup>16</sup>. No entraremos a valorar los objetivos de las medidas fiscales que pretende difundir esta campaña<sup>17</sup>, los cuales, según la misma, pasan por la recuperación económica de las familias y la redistribución de la riqueza, a través de una serie de exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y de deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); pero resulta cuanto menos llamativo que todo cuanto pretende transmitir el Gobierno a la ciudadanía con respecto a los presupuestos (con la importancia que trae consigo, como ya hemos destacado, esta institución) es que se van a bajar los impuestos, con un lema que parece más propio de una publicidad bancaria que de un ejecutivo autonómico (“*con las nuevas ventajas fiscales, tú sales ganando*”), en lugar de informar con claridad a los ciudadanos a través del Presupuesto acerca de los servicios y bienes públicos que se van a suministrar, esto es, de las políticas que ha de

---

<sup>15</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 36-37

<sup>16</sup> Toda la información sobre la campaña acerca de la rebaja fiscal está disponible en el siguiente enlace web: <http://www.gobiernodecanarias.org/hacienda/rebajafiscal/>

<sup>17</sup> Aunque sí que debemos alertar sobre los peligrosos efectos que tendría para nuestros servicios públicos la decisión de proceder a una bajada de impuestos, lo cual finalmente no beneficiaría a la población. No debemos olvidar que la Consejería de Hacienda realiza una labor instrumental en la estructura orgánica del Gobierno de Canarias, pues su objetivo no es otro que el de recaudar los recursos suficientes para financiar los servicios públicos, que serán ejecutados por el resto de Consejerías del ejecutivo autonómico (en una actividad finalista). En este sentido, el Gobierno, para optar por bajar los impuestos, debe informar a la ciudadanía sobre dos cuestiones previas: o bien, ha logrado que los servicios públicos se presten a un menor coste, necesitando menos recursos para la prestación de los mismos; o bien, va a reducir la cobertura y calidad de los servicios públicos, al dotarlos de una menor financiación, ante la falta de recaudación que supone dejar de percibir ingresos tributarios a causa de la bajada de los impuestos (también podría informar, en su caso, de que ha obtenido ingresos por otras vías distintas de la preferente para la financiación de los gastos públicos). Resulta como mínimo cuestionable que, con la situación en la que se encuentra actualmente nuestra Comunidad Autónoma con respecto a los servicios públicos (listas de espera en la sanidad, *recortes* en educación y dependencia...), sea conveniente la bajada de los impuestos, pero resulta aun más preocupante que el Gobierno no haya explicado los motivos (más allá de los meramente propagandísticos), en la línea de los comentados, que llevan al Gobierno a tomar esta decisión.



ejecutar el gobierno por mandato del Parlamento expresado en la Ley de Presupuestos, es decir, en qué se van a emplear los recursos públicos obtenidos a través de los tributos pagados por los contribuyentes; un método educativo que, como ya comentamos, es una de las recomendaciones que propone Sainz de Bujanda como remedio a los problemas a los que ya nos hemos referido, para potenciar la conciencia tributaria.

Personalmente, añadiría a los remedios planteados por Sainz de Bujanda para acabar con la presunción “*Estado-ladron*”, con respecto al presupuesto, específicamente en el ámbito municipal, dada su complejidad en niveles territoriales superiores, el aumento de la participación ciudadana en la toma de decisiones sobre el destino de los gastos públicos, por ejemplo, con propuestas como los *presupuestos participativos*, que no solo fomentarían la publicidad, sino también la corresponsabilidad de la ciudadanía, en la gestión de los recursos públicos<sup>18</sup>. No en vano, el artículo 17 de la Ley 7/2015, de 1 de abril, de los municipios de Canarias<sup>19</sup>, plantea como uno de los medios para el ejercicio de la participación ciudadana en los Ayuntamientos de Canarias los presupuestos participativos (Art. 17.1, letra L, de la Ley), para que, a través de las Juntas de Distrito, Consejos de barrio o sector, Consejos de participación ciudadana o asociaciones vecinales, la ciudadanía pueda “*formular programas de necesidades vecinales valorados económicamente que, una vez aceptados por el órgano correspondiente de los citados, serán elevados al Área de Gobierno competente en materia de hacienda para su consideración y, en su caso, integración en el presupuesto general de la corporación*”.

En segundo lugar, la extirpación definitiva de la presunción del “*contribuyente-defraudador*”, imprescindible para implementar y mejorar la educación tributaria, debería pasar, según Sainz de Bujanda, por el reconocimiento de la *personalidad* moral del contribuyente<sup>20</sup>. Por tanto, el Estado debe cambiar su actitud de desconfianza hacia el ciudadano y, en lugar de mostrar una incredulidad sistemática respecto de lo declarado

---

<sup>18</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: *La experiencia de los presupuestos participativos en los entes locales*; Colección Fiscalidad Dykinson, Madrid, 2011, pp. 81-83

<sup>19</sup> BOC núm. 70, de 14 de abril de 2015; BOE núm. 101, de 28 de abril de 2015

<sup>20</sup> Nos genera ciertas dudas la referencia que hace Sainz de Bujanda a la “*personalidad*” moral del contribuyente, pues consideramos que, en realidad, se refiere, como ya lo hace en otras ocasiones, a la “*responsabilidad*” moral del contribuyente, haciendo alusión a una consideración de la ética de los contribuyentes como uno de los presupuestos de la educación tributaria. No obstante, hemos preferido mantener lo expresado literalmente por el autor, con los matices que hacemos constar en esta nota.

por los contribuyentes, debe optar por una “*sistemática certidumbre de la veracidad*” acerca de sus declaraciones. Es decir, pasar de la presunción “*contribuyente-defraudador*” a la presunción “*contribuyente-fiel cumplidor de la ley tributaria*”. Y, a pesar de que considera que esta presunción está mucho más cercana a la realidad que la primera, entiende que debemos poner el foco de forma ineludible en la educación tributaria (y no únicamente en los mecanismos sancionadores) para combatir el fraude fiscal<sup>21</sup>, una cuestión a la que nos referiremos posteriormente al abordar el recurso cada vez más frecuente de la Administración Tributaria en la línea de facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias.

Por último, después de plantear éste y otros problemas que perjudican a nuestro sistema tributario (como los peligros del *psicologismo fiscal* o la escasa política de información tributaria), cuya solución pasa ineludiblemente por el fomento de la educación tributaria, Sainz de Bujanda recoge los principales resultados que, a su juicio, traería consigo para el conjunto de la sociedad el logro de un mejor nivel educativo de los contribuyentes, los cuales esbozaré brevemente a continuación:

- a) Justicia y racionalidad del sistema tributario. Un contribuyente tributariamente educado cumpliría con sus obligaciones tributarias, siempre que sean planteadas como idóneas para los fines de justicia y eficacia propios de los tributos. Para lograr la racionalidad del sistema tributario hay que poner el énfasis en los principios de solidaridad y de responsabilidad moral.
- b) Simplificación de la Administración financiera. La racionalidad del sistema favorecerá la simplificación de la Administración que lo aplica, que centrará su atención en el perfeccionamiento de las figuras tributarias y no en la persecución del contribuyente cuya oposición al Fisco se reducirá.
- c) Nuevo sentido del proceso tributario. El fin de las desconfianzas entre contribuyentes y Administración Tributaria disminuirá los conflictos jurídicos, logrando que los procesos tributarios tengan un alcance estrictamente interpretativo<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, pp. 223-228

<sup>22</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, pp. 137-141.

Por último, antes de concluir este análisis sobre el trabajo realizado por Sainz de Bujanda acerca de la Educación Tributaria en España, considero sumamente relevante plantear lo que considera que supone ser un contribuyente educado. No solo entiende que tiene que ver con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino también con la resistencia u oposición a las actitudes injustas por parte de la Administración Tributaria. En concreto, expresa literalmente lo siguiente:

*“El contribuyente, en suma, sólo estará bien educado si, además de cumplir las obligaciones y deberes que el ordenamiento le impone, está dispuesto a velar para que los órganos administrativos actúen con arreglo a Derecho, atajando, con los pertinentes remedios jurídicos, cualquier aplicación arbitraria del tributo. En términos pedagógicos, diríamos, pues, que **el contribuyente no está sólo facultado, sino obligado, a exigir que la Administración se comporte con corrección jurídica. El incumplimiento de esta obligación es tan grave –tal vez más grave– que el fraude del tributo**”<sup>23</sup>.*

Se trata, por tanto, como bien expresa el profesor, de una cuestión bidireccional: el Estado debe poner en marcha los mecanismos educativos para que los ciudadanos puedan ser contribuyentes tributariamente educados, pero el resultado de esta estrategia no solo debe generar el respetuoso cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del pueblo, sino también la enérgica oposición de éste a cualquier posible vulneración por parte de la Administración de los principios que construyen lo que nuestra Carta Magna denomina “*sistema tributario justo*”.

Al fin y al cabo, la educación no significa enseñar a obedecer, sino a tener pensamiento crítico, a reflexionar y a dudar. Significa enseñar a cumplir, sí, pero también a resistir ante las injusticias, vengan de donde vengan. Dicho de otro modo, en palabras de Sainz de Bujanda: “*Despertar y avivar la conciencia, en vez de adormecerla, es el gran método educativo*”<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 155. La negrita es nuestra.

<sup>24</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, p. 120

### 3. LA VIGENCIA DE LOS PLANTEAMIENTOS DE SAINZ DE BUJANDA

El hecho de que hayamos introducido los planteamientos de Sainz de Bujanda en una obra de finales de los años 60, para desarrollar el presente Trabajo de Fin de Grado en el año 2018, una vez ha pasado desde entonces más de medio siglo, nos debe hacer reflexionar sobre la vigencia que tienen en la actualidad las ideas que el profesor Bujanda desarrolló en un contexto jurídico y político muy diferente al actual. De hecho, podemos considerar que la vigencia de su pensamiento radica en la capacidad de Sainz de Bujanda a la hora de realizar estrictamente un análisis jurídico del fenómeno financiero, sabiendo elevarse y reflexionar sobre las grandes cuestiones de nuestra disciplina, mediante la construcción de un Sistema; quedando presente a lo largo de toda su obra la impronta de la decidida apuesta por el imperio de la Ley, con una constante preocupación por el anhelo de la justicia y por los principios propios de un Estado de Derecho. No se nos debe olvidar que Sainz de Bujanda elaboró la gran mayoría de su obra durante la dictadura franquista y debemos destacar que no se contentaba con realizar un mero análisis del Derecho positivo del momento, sino que construyó las bases del Derecho Financiero y Tributario, como veremos después, sobre los cimientos de un Estado de Derecho, pensando en los países europeos del entorno, ante las carencias evidentes que, en este sentido, tenía España en esa época<sup>25</sup>.

En suma, en el presente apartado nos planteamos si realmente el mecanismo de las presunciones “*Estado-ladrón*” y “*contribuyente-defraudador*” tienen, como ya decíamos, una vigencia “*secular*” en la sociedad y que, si no han desaparecido aun, es porque el Estado no ha apostado de forma seria y decidida por su erradicación. Pues bien, parece claro que, si finalmente concluimos que la dialéctica de las presunciones sigue vigente en la sociedad española del siglo XXI, será un signo evidente que apunte a la urgente necesidad de incorporar ineludiblemente la educación cívico tributaria en España,

---

<sup>25</sup> Tampoco debemos olvidar que Helsen también escribió su gran obra durante los tiempos oscuros de la Alemania nazi, dando cumplida respuesta al estructurar su explicación del tributo sobre las bases del Estado de Derecho. Ello nos demuestra que hay intelectuales que son capaces de elevarse a su tiempo, construyendo teorías que van más allá de lo establecido en un determinado periodo y que, por este motivo, tienen la capacidad de mantener sus construcciones teóricas a lo largo de la historia, como demostramos en este trabajo con las enseñanzas de Sainz de Bujanda.

por las nocivas consecuencias que está inoculando en la concepción misma de nuestro sistema tributario.

### 3.1. El “legado” de Sainz de Bujanda

No quisiera comenzar este análisis sobre la previsible vigencia de las ideas articuladas por el fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario en España, sin justificar lo que muchos de sus discípulos han bautizado como su “legado”, lo que nos ha dejado y que, al fin y al cabo, sirve hoy, prácticamente veinte años después de su pérdida, para vehicular el presente Trabajo de Fin de Grado.

Los estudios sobre la educación tributaria incorporados a su obra *Hacienda y Derecho*, a pesar de no haber tenido tan amplio alcance como otros sobre la construcción dogmática del Derecho Financiero, a mi juicio, deben sumarse a la vasta lista de valiosas enseñanzas que Sainz de Bujanda nos ha dejado. Uno de sus discípulos, el profesor Clavijo, escribió un artículo redactado en su memoria, cuyo título me he tomado el atrevimiento de reproducir en este TFG, en el que expresaba sobre la obra del maestro que: “*Si cuando él vivía sus tesis eran un punto de referencia obligado para cualquier tributarista, hoy me parece que lo son más*”<sup>26</sup>. En dicho artículo, Clavijo destaca lo que, considera, son las cuatro tesis fundamentales que constituyen el legado de Sainz de Bujanda en Derecho Tributario y que debemos continuar difundiendo; a saber: la obligación tributaria como eje dogmático de esta disciplina, el concepto instrumental de procedimiento tributario, la distinción entre Derecho Tributario material y formal y, por último, la existencia de un conglomerado de potestades en el Derecho Tributario.

Considero que *el legado* de Sainz de Bujanda es tan abundante y valioso que jamás conseguiríamos acotarlo definitivamente, pues, de entre sus ideas, algunas tienen, sin duda, una vigencia indefinida en el tiempo y otras, incluso, cobran especial sentido precisamente por el paso del tiempo. Y una de ellas, sin duda, es la que introdujo en los dos capítulos que vehicular el presente Trabajo, sobre la educación tributaria en España.

---

<sup>26</sup> CLAVIJO, F. «El legado de Sainz de Bujanda en Derecho Tributario» en *Fernando Sainz de Bujanda Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario* (147-156). Servicio de publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2003, p. 147

Por otro lado, como ya hemos comentado, no debemos olvidar la época histórica en la que elaboró su obra: la dictadura franquista. A pesar de ello, no podemos decir que Sainz de Bujanda se sintiera identificado con el régimen autoritario de Franco, sino que acudía, para apuntalar su construcción teórica, a los principios democráticos del Estado de Derecho recogidos en las Constituciones de los países del entorno<sup>27</sup>. No en vano, fue parte del bando republicano tras el Golpe de Estado y la Guerra Civil, para posteriormente adquirir la condición de Letrado de las Cortes ya en la dictadura franquista<sup>28</sup>; pero, tras una lectura detenida de su obra, es más que evidente que su pensamiento y valores no concordaban con los del régimen autoritario de Franco que, por desgracia, tuvo que vivir. Y ello lo podemos comprobar también en los capítulos citados sobre la educación tributaria, en los que criticaba con dureza la Ley de 26 de diciembre de 1957 (promulgada en plena dictadura) como el máximo exponente de la presunción “*contribuyente-defraudador*” en nuestros textos positivos. Y no cabe duda de que Sainz de Bujanda fue, además del fundador de los estudios de Derecho financiero y tributario en nuestro país, uno de los grandes arquitectos del Ordenamiento Jurídico en el restablecimiento de la democracia en España.

La vigencia de los planteamientos del maestro, a la vista de lo expuesto, es innegable. Específicamente centrados en la demanda de Sainz de Bujanda para la incorporación de forma decidida en nuestro país de la educación tributaria, a la vista de los numerosos problemas que aquejaban -aquejan- a nuestro sistema, pretendemos señalar en el apartado siguiente algunos indicios que demuestran que las presunciones “*Estado-ladrón*” y “*contribuyente-defraudador*” se han perpetuado en el tiempo, precisamente por la ausencia de una apuesta convencida por parte del Estado para erradicarlas.

### **3.2. La peligrosa dialéctica de las presunciones en la España del siglo XXI.**

En realidad, tendríamos la obligación de extendernos en este asunto muchísimas más líneas de las que lo haré, para demostrar que las presunciones que estaban latentes

---

<sup>27</sup> CAZORLA PRIETO, L.M. (introd.): *Hacienda y Derecho (fragmentos)*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, pp. 18-20

<sup>28</sup> AÑOVEROS, J.: «Un jurista: Fernando Sainz de Bujanda» en *Fernando Sainz de Bujanda Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario (177-187)*. Servicio de publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2003, p. 178

en la sociedad española y que llamaban la atención a Sainz de Bujanda, siguen estando presentes hoy. Sin embargo, trataremos de aportar simplemente algunos indicios que nos hacen llegar a la conclusión de que la dialéctica de las presunciones a la que hemos venido refiriéndonos en apartados precedentes está más vigente que nunca en la España del siglo XXI.

Con respecto a la presunción “Estado-ladrón” o “Fisco-usurpador”, una reciente investigación del Instituto de Estudios Fiscales sobre las opiniones y actitudes fiscales de los contribuyentes ha puesto de manifiesto que un 30% de la población justificaría el fraude fiscal, de los cuales un 22% lo haría por circunstancias de la vida personal o empresarial y, lo que es más preocupante, un 8% lo haría porque entiende que el fraude es una cuestión consustancial a los impuestos y que es una forma de equilibrarlos, un problema estructural del sistema impositivo español. En cuanto a las causas del fraude fiscal, un 31,7% considera que los que más defraudan están impunes, un 25,8% que existe falta de honradez y conciencia cívica, un 14,9% que la lucha contra el fraude fiscal no es eficaz, un 14,4% que los actuales impuestos son excesivos, un 6,5% que a veces hace falta trampear para salir adelante y un 5,6% que los servicios y prestaciones no se adecúan a lo que se paga<sup>29</sup>.

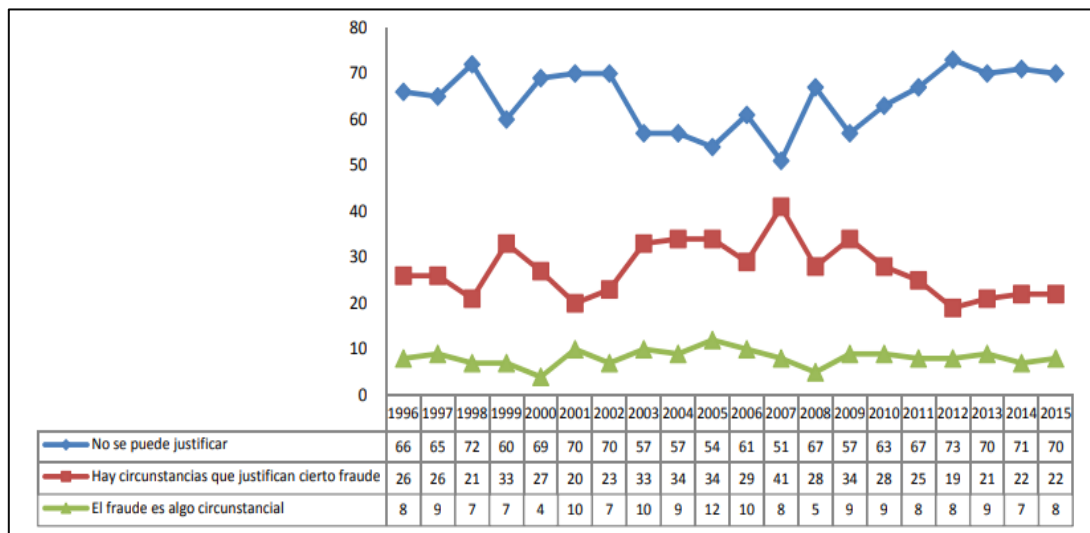


Ilustración 2. Evolución de las opiniones justificativas del fraude fiscal (1995-2015).

Fuente: “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015”, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), p. 42

<sup>29</sup> El estudio a que hago referencia del Instituto de Estudios Fiscales (2016, pp. 29-42) se denomina “Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015”, y se encuentra disponible en el siguiente enlace: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_25.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_25.pdf)

Y, a pesar de que las cifras de justificación del fraude fiscal han disminuido a medida que transcurre la crisis económica (Ilustración 2), sigue existiendo un porcentaje para nada desdeñable de la población que justifica el fraude fiscal, mostrando su desconfianza al Estado para la gestión de los recursos públicos.

Sainz de Bujanda, como dijimos, también alertaba al Estado de que, a pesar de que la generalización del “*Estado-ladrón*” o “*Fisco-usurpador*” no era positiva para nuestro sistema tributario y que estaba alejada de la realidad, ante todo tenía la obligación de administrar los recursos públicos procedentes de los tributos con honestidad y probidad. Rodríguez Bereijo destacaba, como ya hemos comentado, que la unidad esencial del fenómeno financiero supone la unión inescindible entre el ingreso y el gasto público, la cual viene dada por un criterio teleológico<sup>30</sup>, que sirve a los fines de justicia tributaria. En este sentido, no debemos olvidar que el artículo 31.2 de la Constitución establece que: “El *gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*”. Sin embargo, como ya nos recordaba Sainz de Bujanda, no siempre son justos, desde este punto de vista, los gastos que realiza el Estado, señalando algunos concretos que se realizan para beneficiar a determinados grupos de personas y no a la colectividad en general, como los dedicados a satisfacer remuneraciones del personal -lo cual llega a su grado máximo cuando no se basa en módulos legales ni en limitaciones previamente establecidas- o incluso los que suponen la entrega total del producto de los impuestos, en las que se produce el traspaso de fondos a determinadas personas o entidades, lo cual hace surgir una vigorosa oposición del contribuyente, por la falta de cumplimiento de los principios que estructuran la gestión del Presupuesto del Estado<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 72

<sup>31</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 127. Si bien Sainz de Bujanda no especifica concretamente a qué gastos públicos se refiere cuando habla de esta gestión inadecuada de los recursos públicos, podemos intuir que piensa en ciertas decisiones del Estado que, lejos de cumplir el mandato constitucional de proteger el interés general, se limitan a favorecer los intereses de un sector determinado. Así, podemos ver numerosos ejemplos de normas jurídicas que, incluso con manifiesto conocimiento por parte del legislativo de la falta de cobertura jurídica -y competencial-, bajo la ilusión de proteger cuestiones que parecen propias del interés general, como puede ser el medioambiente, introducen ventajas fiscales que en realidad pretenden beneficiar, por ejemplo, a un determinado sector económico o grupo empresarial; una práctica que no solo es cuestionable desde un punto de vista jurídico y ético, sino que, aun peor, genera un clima de desconfianza de la ciudadanía hacia el Estado en cuanto a la gestión de lo público, que alienta con más fuerza que nunca la presunción *Estado-ladrón*. Un ejemplo de ello puede ser la introducción en las leyes de presupuestos de la Comunidad Autónoma de Canarias de los años 2004 a 2008 del tipo reducido del 2% a la importación y



No en vano, el último barómetro publicado hasta la fecha de finalización del presente trabajo, del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), de marzo de 2018, ha evidenciado que el segundo mayor problema de España, según los ciudadanos, es la corrupción y el fraude (34,5%), siendo a su vez el quinto que más les afecta (10,1%)<sup>32</sup>, lo cual pone de manifiesto, a la vista también de los diferentes y numerosos casos de corrupción, que son prueba de una cuestionable gestión de lo público, que el Estado tampoco ha predicado con el ejemplo para generar confianza en la ciudadanía y eliminar de raíz la presunción “*Estado-ladrón*” o “*Fisco-usurpador*”. También resulta preocupante la cantidad de dinero de los Presupuestos Generales del Estado, que se emplea para el pago de los intereses de la deuda adquirida durante los años de la crisis económica y financiera, que el pasado año alcanzaría previsiblemente la cifra de 250.000 millones de euros, un 25% del PIB<sup>33</sup>, lo cual evidenciaría la renuncia por parte del Estado a hacer efectivo el mandato presente en el artículo 31 de nuestra Constitución, en el sentido de que el instrumento normal, ordinario y preferente de financiación del gasto público ha de ser el tributo y no otras vías, como la deuda pública, una cuestión que, como veremos, ha sido profundamente criticada por la doctrina tributaria más afamada<sup>34</sup>.

No pretendemos justificar de ninguna manera el fraude fiscal con estas pruebas de cuestionable gestión de lo colectivo por parte del Estado, pero sí pretendemos llamar la atención de lo que expresaba Sainz de Bujanda y que volvemos a reproducir aquí: “*el método educativo por excelencia es la probidad en el manejo del producto fiscal*”. En

---

entrega de vehículos híbridos, que supuso un incentivo fiscal para la comercialización de estos vehículos, con consecuencias económicas muy positivas para los sectores que introdujeron en el mercado canario en este periodo dichos vehículos llamados “*ecológicos*”, lo cual debe ser analizado con atención para detectar si dicha medida benefició en especial a algún grupo o empresa determinada.

<sup>32</sup> Datos obtenidos del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) en el último barómetro publicado (marzo de 2018, pp. 3-6), Estudio nº 3207, disponible en:

[http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Marginales/3200\\_3219/3207/es3207mar.pdf](http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Marginales/3200_3219/3207/es3207mar.pdf)

<sup>33</sup> Dato extraído del artículo del diario El Mundo titulado: “*Los intereses de la deuda cuestan ya 250.000 millones a España desde el inicio de la crisis*”, a partir de la Ejecución Presupuestaria de la Intervención General del Estado, publicado el 3 de abril de 2017. Disponible en el siguiente enlace: <http://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2017/04/03/58e298ace5fdea390d8b466c.html>

<sup>34</sup> Como sabemos, durante los años de la crisis económica, ante la falta de ingresos para sostener los gastos públicos para el mantenimiento de los servicios públicos, el Estado recurrió sobre todo a la suscripción de deuda pública, en lugar de acudir a los tributos, la vía que nuestra Constitución marca, y así lo ha entendido también la mayoría de la doctrina, como preferente para el sostenimiento del gasto público. En este hecho, que puede parecer irrelevante, podemos detectar, como ya hemos dicho, el miedo de los políticos a la hora de recurrir a la subida de impuestos en situaciones como la descrita, por las desastrosas consecuencias que tendría esta decisión desde un punto de vista electoral, sin tener en cuenta los efectos, para nada desdeñables, de acudir al endeudamiento del Estado; una cuestión que, finalmente, acabará recayendo en los contribuyentes, no solo actuales, sino también futuros.

palabras de Durán-Sindreu Buxadé: “*Es obvio que una política de educación tributaria sin un comportamiento ético de la Administración es y será ineficiente*”<sup>35</sup>. En suma, no podemos pedirle a la ciudadanía que cumpla con sus obligaciones fiscales si, mientras tanto, es testigo de las sospechas de prácticas de corrupción y gestión ineficaz en la Administración Pública, de las que, por desgracia, encontramos hoy algunos ejemplos.

En cuanto a la presunción “*contribuyente-defraudador*”, si bien podemos decir que está mucho más oculta, no cabe duda de que sigue existiendo, manifestándose de manera vedada como la incredulidad sistemática de la Administración Tributaria a la hora de confiar en los ciudadanos como contribuyentes. La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) elaboró un documento de trabajo en el año 2013 denominado “*Malos tiempos para la seguridad jurídica de los contribuyentes*” en el que denunciaban que, con las normas tributarias de urgencia producidas por el Gobierno (se referían, concretamente, a la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude<sup>36</sup>), con el único objetivo de aumentar la recaudación, la Administración Tributaria estaba tratando al contribuyente como un “*defraudador potencial*”; criticaban, además, que el ciudadano se encontraba en una situación de indefensión a la hora de confrontar o resolver los conflictos generados con la Administración y concluían afirmando que, si bien eran plenamente conscientes del fraude fiscal existente en España y de la necesidad de combatirlo, éste no podía servir como excusa para la pérdida de derechos y garantías por parte de los contribuyentes<sup>37</sup>. Además, son numerosas las denuncias públicas que realizan diversos organismos, con el fin de evidenciar la actitud desconfiada de la Administración para con los contribuyentes, como, por ejemplo, la que realizó en el año 2015 Pilar Otero, Presidenta del Colegio de Gestores Administrativos de Galicia y, en la actualidad, Vicepresidenta segunda del Consejo General de Gestores Administrativos de España, que en una entrevista al diario

---

<sup>35</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Fraude Fiscal y Educación Tributaria en España», *Revista Derecho & Sociedad* (207-214), núm. 43, 2014, p. 213

<sup>36</sup> Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE núm. 261, de 30 de octubre de 2012)

<sup>37</sup> El artículo a que hago referencia es autoría de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) y se denomina: “*Malos tiempos para la seguridad jurídica de los contribuyentes*”, 17 de junio 2013. Disponible en: [http://www.aedaf.es/plataforma/mail\\_00\\_20130621\\_Malos\\_tiempos.pdf](http://www.aedaf.es/plataforma/mail_00_20130621_Malos_tiempos.pdf)

*La Opinión de A Coruña*, sentenció: “Al ciudadano se le considera un defraudador en potencia y se obliga a demostrar su inocencia”<sup>38</sup>.

Al tiempo que finalizaba este trabajo se ha publicado que un grupo de más de treinta Catedráticos de la disciplina en todo el Estado, capitaneado por autores de reconocido prestigio como el expresidente y Magistrado Emérito del Tribunal Constitucional Álvaro Rodríguez Bereijo (que citamos en este trabajo), José María Martín Delgado, Juan Martín Queralt, José Manuel Tejerizo, Fernando Pérez-Royo o Matías Cortés, entre otros, han firmado a modo de manifiesto una declaración que mucho tiene que ver con el objeto del presente trabajo. La -como han titulado sus firmantes- “*Declaración de Granada*” denuncia que los esfuerzos de la Administración Tributaria para luchar contra el fraude fiscal no justifican en ningún caso la preterición de los principios de justicia tributaria, así como también destaca -y cito literal- que “*el afán recaudatorio se ha convertido en el único objetivo del comportamiento de los órganos tributarios, con olvido de los derechos y garantías individuales*”. Como una sumaria muestra de ello, los firmantes de esta Declaración ponen de manifiesto numerosos ejemplos -algunos de ellos citados en el presente trabajo, como los peligros del endeudamiento público o el empleo del gasto público para satisfacer intereses individuales y no necesidades colectivas- que evidencian la quiebra de los principios de legalidad, de igualdad, de seguridad jurídica, de solidaridad y de justicia financiera en la actuación de las Administraciones Públicas. Específicamente en este apartado del trabajo, en el que tratamos de evidenciar la pervivencia de la presunción “*contribuyente-defraudador*” por parte del Fisco, conviene destacar un fragmento literal de esta Declaración, en el marco de la quiebra del principio de legalidad, que sirva para ratificar definitivamente nuestros planteamientos poniendo el foco en la visión de las autoridades intelectuales que la refrendan:

*“...frente al principio que garantiza la presunción de inocencia, parece haberse dado cálida acogida en las dependencias administrativas a la presunción de culpabilidad. El problema es muy grave, y se acentúa cuando, como sucede actualmente, el Legislador ha*

---

<sup>38</sup> Frase extraída de la entrevista a Pilar Otero en *La Opinión de A Coruña* publicada el 21 de junio de 2015. Disponible en el siguiente enlace: <http://www.laopinioncoruna.es/economia/2015/06/21/contribuyente-paga-impuestos-cumple-obligaciones/968829.html>

*convertido al contribuyente en una especie de administrador vicario, lo que le obliga a cumplir con unas obligaciones materiales y unos deberes formales que originariamente deben ser propios de la Administración Tributaria.*

*En esta situación, el contribuyente solo siente la cercanía de la Administración cuando se ve sancionado por haber cumplido mal, a juicio de ésta, con las obligaciones y los deberes a que está llamado. **Hemos llegado así a una Administración que solo realiza funciones de control y castigo**”<sup>39</sup>.*

Sin duda, como destaca también la *Declaración de Granada*, debemos seguir luchando para acabar con el fraude fiscal, que tiene unas consecuencias profundamente desastrosas para nuestra sociedad y economía, pero eso no debe pasar, en ningún caso, por presumir que los contribuyentes son, en general, defraudadores. Hay contribuyentes que defraudan incumpliendo sus obligaciones fiscales, pero, sin duda, hay muchísimos más contribuyentes que pagan sus impuestos con la responsabilidad moral que debería caracterizar a todo ciudadano de cualquier Estado democrático que se precie. En esta línea, volvemos a reproducir la enseñanza de Sainz de Bujanda, que debería regir la actuación de las Administraciones Públicas más allá de su afán recaudatorio o de sus funciones coercitivas, cuando expresa que: “*La educación tributaria aparece como el más potente y eficaz instrumento de lucha contra el fraude. Un contribuyente educado es un contribuyente que no defrauda*”<sup>40</sup>.

### **3.3. El fracaso en la implantación de la educación cívico tributaria en España**

A partir del año 2003 se crea en España el Programa de Educación Cívico Tributaria (en adelante, PECT) dependiente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), fruto de diversos estudios demoscópicos sobre el fraude fiscal realizados por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), en los que se demostraba que un 73% de la población consideraba que la educación cívico tributaria en la etapa escolar

---

<sup>39</sup> El documento oficial de la “*Declaración de Granada*”, cuyas citas y contenido he sintetizado, ha sido publicado por el diario *El Confidencial* el 18 de mayo de 2018 en un artículo titulado: “*35 catedráticos lanzan un ataque sin precedentes contra Hacienda*”. La negrita es nuestra. Disponible en el siguiente enlace web: <https://www.ecestaticos.com/file/3cfc33984f70d13e6eee6552d9b079ad/1526656957-documento-granada-18-mayo-2018.pdf>

<sup>40</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., *op. cit.*, pp. 105

podía influir positivamente en el cumplimiento fiscal en el futuro<sup>41</sup>. El trabajo del PECT desde entonces se ha centrado fundamentalmente en realizar diversas jornadas de puertas abiertas en las delegaciones de la Agencia Tributaria, la creación de un portal web específico sobre la educación cívico tributaria destinado a estudiantado y profesorado<sup>42</sup>, así como el ofrecimiento de diversas charlas y formaciones específicas a los diversos sectores de la comunidad educativa. Todo ello cuenta con unas valoraciones profundamente positivas por parte de los responsables del PECT, teniendo en cuenta que los resultados solo se podrán ver a largo plazo y también los retos de continuidad del programa, como la extensión a más niveles educativos, la intensificación de la formación del profesorado y la renovación del material didáctico<sup>43</sup>. En cuanto al impacto (Ilustración 3) en el año 2009 (estudio más reciente encontrado) el PECT había alcanzado la cifra de 166.589 alumnos y 13.084 profesores:

	Jornadas de puertas abiertas	Visitas a Centros	Total alumnos	Total profesores
Mayo-junio 2003 (prueba piloto)	102	—	3.060	204
Curso 2003/2004	321	91	13.259	824
Curso 2004/2005	548	352	26.816	1.652
Curso 2005/2006	740	410	34.864	4.440
Curso 2006/2007	765	631	41.010	2.792
Curso 2007/2008	851	855	47.580	3.172
<b>Totales</b>	<b>3.327</b>	<b>2.339</b>	<b>166.589</b>	<b>13.084</b>

Ilustración 3. Impacto-resultado del Programa de Educación Cívico Tributaria.

Fuente: “La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española”, Instituto de Estudios Fiscales

Sin embargo, sin menospreciar el trabajo desarrollado en el marco del PECT, parece haber un vacío existencial, desde el año 2009 hasta la actualidad, en la evaluación del impacto y los resultados que el programa ofrece, para poder analizar si los retos enunciados para la continuidad del programa se han implantado efectivamente. De hecho, la socióloga y colaboradora del Instituto de Estudios Fiscales, Ruiz de Zauzu, ha puesto de manifiesto que el programa se encuentra “congelado” por la falta de apoyo

<sup>41</sup> El dato a que hago referencia fue extraído del documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales (IEF), que lleva por título: “Opiniones y actitudes fiscales de los contribuyentes en 2004”, publicado en el año 2005, p. 59. Disponible en el siguiente enlace web: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2005\\_11.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2005_11.pdf)

<sup>42</sup> Disponible en: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion\\_es\\_ES.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html)

<sup>43</sup> Estos datos son extraídos del documento de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales (IEF) denominado: “La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española”, publicado en el año 2009. Disponible en: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2009\\_13.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_13.pdf)

institucional y de financiación para poner en marcha las importantes acciones del PECT; según expresa, solo se realizan ya acciones dispersas en algunas provincias gracias a la labor desinteresada de los formadores<sup>44</sup>. Lo que sí parece evidente, a la vista de lo planteado, es que el programa ha fracasado en su compromiso de continuidad; que las acciones desarrolladas se demuestran a todas luces insuficientes; que falta llegar a muchos sectores de la población de una forma transversal y de forma continuada en el tiempo; así como que los recursos didácticos que ofrece el PECT están completamente desfasados (una prueba de ello es el portal web del programa), lo cual requiere una actualización integral que permita el acercamiento de la población, especialmente de la más joven, a los mismos, en aras de la consecución de los objetivos del PECT.

Por otro lado, en el año 2006 se crea en España, siguiendo recomendaciones del Consejo de Europa, la *Educación para la Ciudadanía*, una asignatura obligatoria en la Educación Primaria y Secundaria, cuyo objetivo fundamental se enuncia a continuación:

*“La Educación para la ciudadanía tiene como objetivo favorecer el desarrollo de personas libres e íntegras a través de la consolidación de la autoestima, la dignidad personal, la libertad y la responsabilidad y la formación de futuros ciudadanos con criterio propio, respetuosos, participativos y solidarios, que conozcan sus derechos, asuman sus deberes y desarrollen hábitos cívicos para que puedan ejercer la ciudadanía de forma eficaz y responsable”<sup>45</sup>.*

Esta asignatura incorporaba a su currículo académico material didáctico relativo al Derecho Tributario, contando con un apartado específico relativo a los impuestos y la contribución de los ciudadanos, en un bloque formativo sobre las sociedades democráticas del siglo XXI. Como muestra de ello, un libro de esta asignatura para alumnado de Educación Secundaria Obligatoria (ESO) abordaba en una de sus unidades el concepto de Hacienda Pública, la relación entre el pago de los tributos y el disfrute de los servicios públicos, los principios fundamentales del sistema tributario, el concepto de

---

<sup>44</sup> RUIZ DE ZAUZU, M. G.: «Medidas sociales para combatir el fraude fiscal en España», *Fundación Alternativas*, 2014, p. 29. Disponible en el siguiente enlace web: [http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/laboratorio\\_documentos\\_archivos/371dcd58cc5313331737c8c08bd6d6e.pdf](http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/laboratorio_documentos_archivos/371dcd58cc5313331737c8c08bd6d6e.pdf)

<sup>45</sup> Real Decreto 1631/2006, de 29 de diciembre, por el que se establecen las enseñanzas mínimas correspondientes a la Educación Secundaria Obligatoria (BOE núm. 5, de 5 de enero de 2007)

impuesto y sus tipos, así como las repercusiones del fraude fiscal y la economía sumergida, entre otras cuestiones; con contenido teórico y práctico<sup>46</sup>. Se procedía a incorporar, de esta forma, la educación cívico tributaria en el marco educativo general, fomentando, al fin y al cabo, la conciencia fiscal de los contribuyentes del futuro. Sin embargo, fruto de la polémica que se generó entre los sectores más conservadores sobre su supuesto contenido ideológico, la asignatura fue eliminada con la aprobación de la Ley Orgánica de Mejora de la Calidad Educativa (LOMCE), sin implantar todavía el Gobierno una alternativa para seguir promoviendo la educación cívico democrática y en Derechos Humanos, tal como nos recomienda el Consejo de Europa, lo cual supone, según algunos autores, un grave retroceso en muchos sentidos para nuestro sistema educativo<sup>47</sup>, en el que ha quedado excluida y olvidada la educación cívico tributaria.

No obstante, tras la eliminación de la asignatura de *Educación para la Ciudadanía*, se procedió a incorporar progresivamente en la enseñanza cuestiones relativas a la educación financiera en los centros educativos, introducidas desde la educación primaria al currículo de otras asignaturas como Ciencias Sociales o Economía, con contenidos como el dinero, el ahorro, la empleabilidad y el espíritu emprendedor, así como las actividades y funciones de las empresas, entre otros asuntos<sup>48</sup>. De hecho, el Informe español PISA 2012 sobre competencia financiera, elaborado por el Instituto Nacional de Evaluación Educativa (INEE), dependiente del Ministerio de Educación del Gobierno de España, cita la educación cívico tributaria una sola vez en el marco del análisis de Educación para la Ciudadanía -asignatura eliminada-; y, sin embargo, expresa literalmente que: “*la evolución de la sociedad española y su economía hace ver que ha aumentado la necesidad de formar a jóvenes y adultos en educación financiera*”, para después hacer referencia a la implantación de esta materia en primaria y secundaria, a través de las asignaturas de Ciencias Sociales y Economía<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> PÉREZ CARRASCO, J., DÍAZ OTERO, C., DÍAZ FLEITAS, J.M.: *Jóvenes Ciudadan@s, Educación para la ciudadanía y los derechos humanos*, Pearson Alhambra, Madrid, 2008, pp. 47 y 68-69

<sup>47</sup> MUÑOZ RAMÍREZ, A.: «¿Qué ha sido de Educación para la Ciudadanía con el Partido Popular?», *Foro de Educación*, 14 (20), Salamanca, 2016, pp. 105-128. Disponible en el siguiente enlace web: <http://dx.doi.org/10.14516/fde.2016.014.020.007>

<sup>48</sup> Real Decreto 126/2014, de 28 de febrero, por el que se establece el currículo básico de la Educación Primaria (BOE núm. 52, de 1 de marzo de 2014)

<sup>49</sup> Extraído del Informe español PISA 2012 sobre competencia financiera, Instituto Nacional de Evaluación Educativa (INEE), Ministerio de Educación Gobierno de España (pág. 14). Versión preliminar disponible en: <https://goo.gl/UVt48y>

En este sentido, han sido muchas las voces críticas que han salido al paso de la incorporación de estos contenidos en el sistema educativo a la vista del aparente abandono de la educación cívico tributaria o fiscal en nuestro país, como la de Rodríguez Márquez, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid y director de estudios del Instituto de Estudios Fiscales (IEF); que en un artículo más o menos reciente mostraba su sorpresa ante el éxito de la incorporación de la educación financiera en la enseñanza (la cual sí considera necesaria) y manifiesta que no se está priorizando bien en este asunto, a la par que destaca la importancia de la educación fiscal, no solo para la Agencia Tributaria, sino para el conjunto de la sociedad y el resto de poderes públicos<sup>50</sup>. Más intensas han sido las críticas de Rodolfo Rieznik, economista y vocal de la Junta Directiva de Economistas Sin Fronteras, que un reciente artículo de opinión expresó su total rechazo a la implantación de la educación financiera en las aulas e hizo una reivindicación de una mayor educación y responsabilidad fiscal y tributaria, en detrimento de las finanzas, alertando de la sucesiva desaparición de la educación fiscal, que ya hemos analizado<sup>51</sup>. También desde la Plataforma por la Justicia Fiscal se alertaba recientemente sobre los efectos del desmantelamiento de la educación cívico tributaria en los currículos de enseñanza, exigiendo la recuperación de las iniciativas del PECT y, sobre todo, la inclusión en el Pacto de Estado por la Educación del compromiso para dar cabida a la formación fiscal en los centros educativos, pues destacan que el objetivo primordial de la educación fiscal “*es transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras*”; cuestiones que se están perdiendo ante un alarmante déficit de conciencia fiscal<sup>52</sup>.

En suma, resulta más que acreditado que el Estado se ha olvidado de la educación cívico tributaria que intentó implantar a través del PECT y que, por tanto, ha fracasado en su misión de fomentar la conciencia fiscal de los contribuyentes para, así, conseguir

---

<sup>50</sup> Artículo de opinión de Jesús Rodríguez Márquez en el diario digital *Cinco Días*, bajo el título: “*Es tiempo de educación fiscal*”, publicado el 28 de octubre de 2016. Disponible en el siguiente enlace: [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/10/27/economia/1477594088\\_275222.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/10/27/economia/1477594088_275222.html)

<sup>51</sup> Artículo de opinión de Rodolfo Rieznik en *eldiario.es*, bajo el título: “*Educación financiera o educación fiscal y tributaria*”, publicado el 9 de junio de 2017. Disponible en el siguiente enlace web: [https://www.eldiario.es/zonacritica/Educacion-financiera-educacion-fiscal-tributaria\\_6\\_652744755.html](https://www.eldiario.es/zonacritica/Educacion-financiera-educacion-fiscal-tributaria_6_652744755.html)

<sup>52</sup> Artículo de opinión de José Manzanarez Núñez, miembro de la Plataforma por la Justicia Fiscal, en el diario digital *infolibre*, bajo el título: “*Educación fiscal contra pobreza y desigualdad*”, publicado el 29 de septiembre de 2017. Disponible en el siguiente enlace web: [https://www.infolibre.es/noticias/opinion/plaza\\_publica/2017/10/01/educacion\\_fiscal\\_contra\\_pobreza\\_de\\_igualdad\\_70019\\_2003.html](https://www.infolibre.es/noticias/opinion/plaza_publica/2017/10/01/educacion_fiscal_contra_pobreza_de_igualdad_70019_2003.html)



un mayor grado de cumplimiento fiscal. La falta de apoyo institucional y de recursos económicos, han terminado por desterrar la educación cívico tributaria de la enseñanza en los centros educativos. A la vista de lo planteado, parece que el Gobierno tiene otras prioridades que no pasan por mejorar la educación fiscal de los contribuyentes, lo cual coadyuvaría también a eliminar de raíz las presunciones vigentes del “*Estado-ladrón*” y “*contribuyente-defraudador*”, que, lógicamente, se perpetuarán en el tiempo, como bien nos decía ya Sainz de Bujanda a mediados del siglo pasado, hasta que el Estado se decida a poner en marcha iniciativas estables y continuas de educación fiscal; las incorpore decididamente al currículo de enseñanza de la Educación Primaria y Secundaria; así como, y esto es muy importante, las dote de los recursos y apoyo institucional suficientes para que se mantengan en el tiempo. Los problemas del país relativos a la educación fiscal siguen vigentes, porque no se ha hecho lo suficiente para acabar con ellos, con la implantación decidida de la educación cívico tributaria; sigue siendo, como reza el título de este trabajo, una asignatura pendiente.

#### **4. LA NECESIDAD DE LA EDUCACIÓN CÍVICO TRIBUTARIA EN UN ESTADO SOCIAL DE DERECHO.**

El filósofo y sociólogo francés Edgar Morin planteó en el año 2000, en un libro sobre la educación del futuro realizado en colaboración con la UNESCO, que debemos enseñar la democracia y el civismo, entre otras cosas porque la democracia supone al mismo tiempo la autolimitación del poder estatal con la consiguiente separación de poderes, la garantía de los derechos individuales y la protección de la vida privada. Criticaba Morin los procesos en los que se marginaba a la ciudadanía de las decisiones políticas, para ser sustituida por expertos técnicos, por lo que los ciudadanos se ven desposeídos de los problemas fundamentales de la sociedad. Y concluía expresando que todos estos factores producían el debilitamiento del civismo, la evasión y la búsqueda del refugio en la vida privada, debilitando, en suma, la democracia<sup>53</sup>. Sin duda, esto que comentaba el sociólogo en el marco de los retos educativos del Siglo XXI, tiene mucho que ver con la educación cívico tributaria, tal y como la entendemos.

---

<sup>53</sup> MORIN, E.: *Los siete saberes necesarios para la educación del futuro*, Paidós Studio, Barcelona, 2000, pp. 131-138

Hasta ahora hemos tratado de hacer un análisis acerca de algunos de los problemas educativos de nuestro país en relación con el fenómeno tributario, a través del pensamiento de Sainz de Bujanda; hemos tratado de demostrar que la dialéctica de las presunciones está más que vigente en la España del siglo XXI y hemos concluido que su solución pasa por la implantación decidida de la educación cívico tributaria en la sociedad española; una cuestión que, sin duda, ha demostrado ser hasta ahora un completo fracaso. En el presente apartado, consideramos que es imprescindible ahondar en el tema central de este TFG, para fundamentar por qué es tan necesaria la tantas veces reclamada Educación Cívico Tributaria en España, como un Estado Social de Derecho que es.

#### **4.1. El Estado social como Estado fiscal.**

El artículo 1 de la Constitución Española de 1978 establece que: “*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político*”. Rodríguez Bereijo señala que este primer precepto de la Constitución, en el que se califica al Estado español como social y democrático de Derecho, no es un simple calificativo retórico, sino que es un auténtico principio constitucional que vincula a los poderes públicos. En realidad, entiende que el Estado Social toma la forma de un Estado Fiscal, en el sentido de que las potestades tributarias y de gasto público permiten aportar los elementos necesarios para la consecución de un orden social más justo, como lograr la función social de redistribución de la riqueza<sup>54</sup>.

De esta forma, señala la Sentencia del Tribunal Constitucional núm.18/1984, de 7 de febrero<sup>55</sup>, para expresar, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia constitucional, que la realización del Estado Social dependerá de lo financieramente posible (limitación de recursos), pero que no se puede limitar un derecho social constitucionalmente reconocido por una alusión abstracta a una situación de crisis económica. Por tanto, comenta que la cláusula constitucional de un Estado social y democrático de Derecho es un concepto abierto a múltiples interpretaciones, pero no vacío de contenido, garantizado

---

<sup>54</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015, pp. 46-47

<sup>55</sup> BOE núm. 59, de 9 de marzo de 1984

por los valores superiores del Ordenamiento Jurídico, en su sentido material<sup>56</sup>. En este sentido, buen ejemplo de ello es lo que expresa la exposición de motivos de la Ley territorial 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales<sup>57</sup>; aprobada en un contexto de profunda crisis económica y financiera, de la que reproducimos uno de los párrafos relativo a las medidas fiscales que pondría en marcha dicha ley en la Comunidad Autónoma de Canarias:

*“Somos los ciudadanos los que hemos sido convocados para realizar conjuntamente el esfuerzo solidario para una mayor contribución al sostenimiento de los gastos públicos, garantizando así con nuestros impuestos el mantenimiento de los servicios públicos esenciales. La reducción de las otras fuentes de financiación, especialmente la reducción impuesta en la participación por la Comunidad Autónoma de Canarias en los ingresos del Estado, aboca a adoptar medidas de incremento de la carga fiscal, pues la alternativa a ello sería el desmantelamiento del núcleo esencial del Estado de bienestar”.*

En relación con la materia tributaria, Rodríguez Bereijo destaca que toda la Hacienda y el proceso de aplicación de los tributos tienen como fundamento el deber general de contribuir de todos los españoles al sostenimiento del gasto público, establecido en el citado artículo 31 de la Constitución. En una valoración conjunta de los preceptos de nuestra Carta Magna, podemos decir que la Hacienda Pública es, además, un instrumento para la redistribución de la renta y la riqueza para conseguir un orden social más justo e igualitario. Por tanto, la función de los tributos pasa, no solo por la financiación de los servicios públicos o la Administración, sino que entronca con la redistribución de la riqueza, entendido el Derecho tributario como un derecho frente al que más tiene y el Derecho de los gastos públicos como un derecho en favor del que menos tiene<sup>58</sup>. En definitiva, a lo que queremos llegar es a lo que finalmente expresa Rodríguez Bereijo después de desarrollar su teoría acerca del Estado Fiscal y que reproducimos a continuación:

---

<sup>56</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Constitución...*, op. cit., pp. 48-54

<sup>57</sup> BOE núm. 166, de 12 de julio de 2012

<sup>58</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Constitución...*, op. cit., p. 55-58

*“La función del Derecho financiero así delineada no es tanto (aunque contenga normas de este tipo) prevenir o reprimir comportamientos desviantes o impedir conflictos o facilitar su arreglo una vez surgidos, como la de repartir los recursos disponibles para influir en las condiciones de vida de la sociedad; estimular, incentivar y promocionar los comportamientos de individuos y grupos sociales considerados económica y socialmente ventajosos”<sup>59</sup>.*

La finalidad de recoger en este Trabajo de Fin de Grado la visión de Rodríguez Bereijo acerca del Estado fiscal, es fundamentalmente acudir a la función que nuestra Constitución confía al Derecho Financiero y Tributario, para poder entroncar el asunto con el siguiente apartado acerca de la lucha contra el fraude fiscal, teniendo en cuenta la justicia como valor superior del Ordenamiento Jurídico y como principio que fundamenta nuestro sistema tributario. En realidad, nos planteamos cuál debe ser la posición del Estado ante un fenómeno como el incumplimiento generalizado de las obligaciones fiscales de los contribuyentes: en el debate entre reprimir, impedir, facilitar o prevenir, preferimos situarnos en positivo, en la línea del ya citado Magistrado Emérito del Tribunal Constitucional y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario; en términos de justicia, con acciones encaminadas a redistribuir, estimular, incentivar y promocionar. Y esto tiene mucho que ver con los fines de la educación cívico tributaria o educación fiscal a que hacemos referencia a lo largo de este trabajo.

#### **4.2. La lucha contra el fraude fiscal: ¿Coerción o educación?**

Para conectar este apartado con el anterior, volveremos a referirnos al maestro, Sainz de Bujanda. Antes de comenzar su estudio acerca de la educación tributaria en España, se plantea dos posibles *vías* para luchar contra el fraude: la *vía educativa* y la *vía positiva*. Entiende que, si lo que queremos es combatir el fraude a la par que elevar la responsabilidad moral del contribuyente, debemos usar métodos pedagógicos escogiendo la primera vía. Si lo que pretendemos, en cambio, es únicamente que la falta de ética tributaria no provoque un déficit de recaudación, sin ánimo de mejorar al contribuyente,

---

<sup>59</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Constitución...*, op. cit., p. 58

debemos acudir a procedimientos técnicos o psicológicos decidiéndonos por la vía positiva<sup>60</sup>. Bajo su visión, en España por ahora prevalece la segunda, pero expresa:

*“La educación tributaria y la lucha contra el fraude son tareas que el Estado ha de cumplir simultáneamente, con el apoyo de conocimientos que la Psicología le brinda sobre el modo de ser del contribuyente medio, y con el aliento que la Ética y la Política le procuren para definir las metas ideales a las que ambas misiones han de dirigirse”<sup>61</sup>.*

Por tanto, podemos decir que no se trata de elegir entre educar al contribuyente o perseguirlo para que cumpla, sino que ambas actividades no son excluyentes entre sí y el Estado debe complementarlas para poder lograr un mayor grado de cumplimiento fiscal, a la vez que mejora la responsabilidad moral del contribuyente. Dicho de otro modo, siguiendo a Sainz de Bujanda: si empleamos todos los recursos de la lucha contra el fraude en vencer al contribuyente mediante métodos coercitivos, en lugar de a persuadirle, con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no nos debe extrañar que el contribuyente no colabore y que prefiera eludir y contrarrestar las pretensiones del Fisco con las técnicas que considere<sup>62</sup>.

Durán-Sindreu Buxadé considera que es necesario un replanteamiento de la política educativa en materia fiscal, así como también destaca que no es de gran ayuda la *“tozudez de la Administración en vivir al margen de la realidad convencida de que la vía adecuada para atajar el fraude es la coercitiva”*, la cual lo único que genera es desconfianza por parte de los contribuyentes, que tampoco conocen el complejo sistema tributario y que, al no comprenderlo, consideran que pagan muchos impuestos y que los instrumentos de lucha contra el fraude fiscal son insuficientes<sup>63</sup>.

Al referirse Pont Mestres al procedimiento inspector, considera que la educación tributaria debe ser un valor instrumental del imperio de la Ley, que sería el objetivo

---

<sup>60</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, pp. 153

<sup>61</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 229

<sup>62</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 231

<sup>63</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *op. cit.*, pp. 213-214

principal en el desarrollo de esta actividad. Expresaba el entonces Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad Central de Barcelona, que la Administración Tributaria debe procurar la comprensión del ciudadano del complejo sistema tributario, pero siendo tratado, no como un potencial defraudador, sino como una persona normal que realiza actividades por las que debe pagar tributos, en una relación basada en la colaboración y comprensión recíproca, poniendo el foco, pues, en la responsabilidad moral del contribuyente, a través de la educación<sup>64</sup>. A ello nos referiremos más adelante, cuando, en el apartado de buenas prácticas, hagamos referencia a algunas experiencias que se han implantado en territorios como, por ejemplo, la Comunidad Foral de Navarra, en las que cada vez con más intensidad la Administración Tributaria ha pasado de basar su actuación en la represión y fiscalización a la instrumentalización de mecanismos a través de los cuales se incentiva al contribuyente a cumplir espontáneamente sus obligaciones tributarias, poniendo en marcha en sus planes de lucha contra el fraude fiscal apartados específicos dedicados a la educación cívico tributaria.

Por contra, Martínez Álvarez y Miquel Burgos, del Instituto de Estudios Fiscales (IEF), destacan en un artículo del año 2013, que el fin primordial de la lucha contra el fraude fiscal es el aumento de la recaudación como paso previo a la redistribución y la sostenibilidad del Estado de Bienestar. Consideran que el primer paso para la lucha contra el fraude es incrementar las sanciones de los defraudadores y un mayor número de inspecciones fiscales. Y posteriormente, ya en un segundo plano, se refieren a la sensibilización fiscal de los contribuyentes para indicar que es necesaria una nueva *estrategia comunicativa* por parte de la Agencia Tributaria<sup>65</sup>. Este planteamiento, al mismo tiempo que valora la educación fiscal para combatir el fraude fiscal, la coloca en una posición subalterna, pues entienden que el objetivo primordial de la Administración -como también evidencia la citada *Declaración de Granada*- es la recaudación y no la mejora de los ciudadanos como contribuyentes, haciendo especial hincapié en su responsabilidad moral o en su conciencia fiscal; centran la lucha en medidas coercitivas

---

<sup>64</sup> PONT MESTRES, M.: *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Universidad de Barcelona, Barcelona, 1985, pp. 421-423

<sup>65</sup> MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., MIQUEL BURGOS, A.B.: «Instrumentos clave en la lucha contra el fraude fiscal: la importancia de la educación fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 146/2013, 2013, pp. 179-192

para después limitar la educación fiscal a un cambio en la estrategia comunicativa, como si -otra vez- de una cuestión de *marketing* se tratara, en lugar de a un proceso de formación continua de la ciudadanía, especialmente de la población más joven, con el fin de que se corresponsabilice en la gestión de los recursos públicos, conozca el destino de sus tributos y cumpla con sus obligaciones tributarias.

En definitiva, considero, en la línea de Sainz de Bujanda, que la herramienta más importante para luchar contra el fraude fiscal es la educación cívico tributaria o educación fiscal; las medidas coercitivas son, sin duda, necesarias para castigar a quienes defraudan gravemente al Fisco, pero esas medidas no van a prevenir el fraude futuro; a lo sumo, simplemente harán que se recupere una parte del dinero efectivamente defraudado, para aumentar la recaudación. La lucha contra el fraude fiscal debe consistir en un conjunto de acciones multidisciplinares y transversales que pongan el foco en la conciencia fiscal del contribuyente, en la profundización de su responsabilidad moral para el cumplimiento de su obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero no como una mera *estrategia comunicativa*, sino como una apuesta decidida y continuada en el tiempo, dotada de recursos suficientes y, sobre todo, basada en la convicción de que podemos mejorar como sociedad mediante la vía educativa, para que la ciudadanía pague sus tributos con conciencia de que reportará en una mejora de la calidad de los servicios públicos que forman parte del Estado de Bienestar que nos hemos dado.

Para terminar este apartado, quisiera reproducir de nuevo la frase que rotula el inicio de este Trabajo de Fin de Grado, sobre la que debemos seguir reflexionando y que es obra, como no podía de ser de otra manera, de Sainz de Bujanda:

*“Sólo un Estado que educa, al tiempo que exige, puede, en definitiva, hacer soportable la carga tributaria a la colectividad. Para un contribuyente educado, el tributo es un noble y honroso sacrificio; para un contribuyente sin educar, es una expropiación abusiva”<sup>66</sup>.*

---

<sup>66</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, p. 231

### 4.3. La Educación Cívico Tributaria en el marco de una educación en valores democráticos

Decía Ortega y Gasset que *“El problema de los españoles es un problema educativo; pero éste, a su vez, es un problema de ciencias superiores, de alta cultura”*<sup>67</sup>. Un reciente estudio de la Universidad Estatal de Sonora (México) ha demostrado la correlación existente entre cultura y educación tributaria, evidenciando además que, a pesar del endurecimiento de las sanciones legales impuestas a los defraudadores, los contribuyentes no se han concienciado de sus obligaciones tributarias ni siquiera en los niveles de educación superior, una cuestión a la que no ayuda la complejidad de las leyes en materia fiscal, por lo que proponen que se ponga en marcha de forma urgente el fortalecimiento de los programas de educación fiscal para generar cultura tributaria<sup>68</sup>.

Durán-Sindreu Buxadé ha puesto de manifiesto, en el artículo a que hemos hecho referencia con anterioridad, la necesidad de implantar una educación cívico tributaria diferente a la planteada hasta ahora; expresa que debe estar basada en principios cívicos, éticos y morales, teniendo en cuenta el pago de los impuestos como una obligación ética de la ciudadanía. En este sentido, expresa literalmente la siguiente cita que reproducimos a continuación: *“En definitiva, es imprescindible una educación basada en el deber cívico de contribuir entendido como valor, y no como obligación, y su más profunda razón de ser: la justa redistribución de la riqueza como un exponente de la solidaridad”*<sup>69</sup>.

No cabe duda de que el artículo 31 de nuestra Carta Magna es claro al expresar que todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que la categoría de obligación es, como ya nos dice Clavijo, en tanto que uno de los denominados *“legados”* de Sainz de Bujanda, el eje dogmático del Derecho Tributario<sup>70</sup>. Sin embargo, considero que, en el marco de la educación cívico tributaria se debe hacer

---

<sup>67</sup> ORTEGA Y GASSET, J.: «La pedagogía social como problema político», en *Obras Completas, Vol. I*, Rev. Occ., Madrid, 1946, p. 84

<sup>68</sup> MENDOZA SHAW, F., PALOMINO CANO, R., ROBLES ENCINAS, J.E., RAMÍREZ GUARDADO, S.R.: «Correlación entre cultura tributaria y educación tributaria universitaria: caso Universidad Estatal de Sonora», *Revista Global de Negocios*, vol. 4, nº1, 2016, pp. 61-76

<sup>69</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *op. cit.*, pp. 213

<sup>70</sup> CLAVIJO, F. «El legado de Sainz de Bujanda en Derecho Tributario» en *Fernando Sainz de Bujanda Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario* (147-156). Servicio de publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2003, p. 148



hincapié en la responsabilidad moral del contribuyente o conciencia fiscal, poniendo el foco en su deber cívico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante el pago de los tributos. Entendemos que es elemental que la ciudadanía comprenda el sistema tributario desde el valor de justicia redistributiva que lo fundamenta; un valor que no solo es superior del Ordenamiento Jurídico en nuestro Estado social y democrático de Derecho, sino que también es un valor de la democracia en sí misma considerada, que debe ser fomentado a través de los métodos educativos y pedagógicos.

La educación cívico tributaria debe pivotar en el marco de una educación en valores democráticos, donde la ciudadanía entienda que, vivir en democracia y disfrutar de los servicios públicos, como la educación o la sanidad, tiene un coste, que debe ser asumido por la colectividad, a través de un sistema impositivo justo. Si la ciudadanía toma conciencia de su condición de contribuyentes con cultura y educación tributaria, cumplirá con sus obligaciones fiscales, porque sabe que reportaría en su propio beneficio como ciudadano, pero también, como hemos comentado, impedirá o se resistirá ante cualquier ejercicio arbitrario del Derecho por parte del Estado.

En suma, no se debe fomentar la educación cívico tributaria para que el ciudadano pague sus tributos adormecido, sino para despertar su conciencia fiscal en el marco de una educación en valores. En este sentido, Sainz de Bujanda expresaba lo que reproducimos a continuación:

*“No puede razonablemente postularse que los sujetos paguen los impuestos insensiblemente, como en un sueño, adormecidos por no sabemos qué engaños o ilusiones. Esa anestesia fiscal que se predica es un veneno corrosivo que destruye las raíces de los ideales tributarios. Frente a ella alzamos la voz en defensa de un **robustecimiento incesante de la conciencia tributaria**”<sup>71</sup>.*

---

<sup>71</sup> SAINZ DE BUJANDA, F.: *op. cit.*, pp. 119-120. La negrita es nuestra

#### 4.4. Algunas propuestas de buenas prácticas en España y en el mundo

No pretendemos en este apartado, ni muchísimo menos, llevar a cabo un análisis exhaustivo de los Estados o regiones que han puesto en marcha propuestas de la educación cívico tributaria que demandamos en el presente trabajo. Simplemente trataremos de esbozar algunos ejemplos de determinados territorios de España o del resto del mundo en el que se han desarrollado iniciativas que nos pueden servir de guía para implantar a nivel estatal un sistema de educación cívico tributaria que, atendiendo a la realidad concreta de nuestro país, logre ser eficaz en la lucha contra el fraude fiscal.

En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha publicado un libro que pretende ser una guía sobre educación tributaria en el mundo y que recoge las innovadoras estrategias de 28 países alrededor de todo el mundo en el marco de la educación fiscal. Se recogen, en concreto, las concretas propuestas de buenas prácticas en este ámbito de países como Bangladesh, Bután, Brasil, Burundi, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Estonia, Guatemala, Jamaica, Kenia, Corea, El Líbano, Malasia, Mauricio, México, Mozambique, Nigeria, Perú, Ruanda, Senegal, Singapur, Sudáfrica, Turquía, Uruguay o Zambia<sup>72</sup>. En la sinopsis del libro se expresa lo siguiente:

*“La Educación Cívico Tributaria no es sólo una estrategia para recaudar más ingresos ni se centra exclusivamente en explicar por qué han de pagarse los impuestos, más bien intenta fortalecer actitudes de compromiso con el bien e interés general enfatizando el valor social del impuesto y su nexo con el gasto público”<sup>73</sup>.*

Resulta profundamente instructiva la lectura de las diferentes propuestas que estos Estados han desarrollado en sus sociedades, con el fin de implantar una educación fiscal eficaz. Es más que probable que España pueda encontrar a lo largo de estas páginas

---

<sup>72</sup> OECD/The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP): *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. Guía sobre educación tributaria en el mundo*, OECD Publishing, París, 2015. Disponible completo en el siguiente enlace web: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264222786-es>

<sup>73</sup> OECD, *op. cit.*, p. 13

novedosas iniciativas, puestas en marcha por Estados en vías de desarrollo que, con compromiso institucional y político, han logrado sustentar programas de educación tributaria, donde se pone el foco en la conciencia fiscal de los contribuyentes. No cabe duda, a la vista de lo expuesto en este trabajo, que nos queda muchísimo por aprender para mejorar nuestro –congelado- Programa de Educación Cívico Tributaria.

Sin embargo, aun podemos encontrar en nuestro país algunas iniciativas que nos demuestran que, con compromiso institucional y político, se puede intentar implantar la educación cívico tributaria o educación fiscal. Como ya comentamos con anterioridad, podemos considerar que la Comunidad Foral de Navarra ha introducido elementos en sus políticas que nos permiten calificarlas como positivas desde el punto de vista al que nos referimos en el presente apartado, pues ha recogido la obligación por parte del Gobierno de Navarra de elaborar y presentar ante el Parlamento un plan o estrategia cuatrienal de lucha contra el fraude fiscal, a través de la disposición Adicional 6ª de la Ley Foral 14/2013, de 17 de abril, de Medidas contra el fraude fiscal<sup>74</sup>. En este Plan de lucha contra el fraude fiscal (PLCFF), que ya se venían realizando desde el año 2008 y que se ha promulgado en tres ocasiones, con versiones distintas (2008-2012, 2014-2017 y 2016-2019)<sup>75</sup>, se ha puesto en marcha una serie de medidas en las que se incentiva el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, con el convencimiento de que *“si se persigue conseguir que los contribuyentes cumplan de la manera más completa y puntual con sus obligaciones tributarias, la Administración ha de desplegar cuantas medidas pueda para que ese cumplimiento se realice de la manera más cómoda posible”*; lo cual demuestra que, como dijimos anteriormente, ha ido calando en la Administración navarra las ideas de Sainz de Bujanda, en el sentido de que el comportamiento del Fisco para con los contribuyentes fuera menos coercitivo y más pedagógico, facilitando así el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias. También es habitual que estos planes incorporen en sus textos definitivos un apartado específico referido a la educación cívico tributaria o educación fiscal, por considerarlo *“uno de los instrumentos que mayor utilidad puede ofrecer para prevenir el fraude fiscal”* e incorporando medidas específicas

---

<sup>74</sup> BON núm. 80, de 29 de abril de 2013

<sup>75</sup> Podemos encontrar el más reciente de ellos, el Plan de lucha contra el fraude fiscal 2016-2019, aún vigente y sobre el que nos basamos para exponer esta propuesta de buenas prácticas en el siguiente enlace web: <https://gobiernoabierto.navarra.es/sites/default/files/plandeluchadefinitivo.pdf>

encaminadas a la introducción de la misma en la sociedad, a través de la educación en valores y la formación e información a la ciudadanía, como pueden ser -en el PLCFF 2016-2019- la introducción en los planes educativos de materias relacionadas con la administración presupuestaria y tributaria, la mejora de la percepción por el público del esfuerzo tributario o la mejora en la producción y difusión de las estadísticas tributarias, entre otras.

También podemos referirnos a otra iniciativa (esta vez dirigida a los centros educativos), que nace del Departamento de Educación del Gobierno Vasco, la cual, a raíz de una sugerencia del Departamento de Hacienda y Finanzas en el marco de las políticas contra el fraude, ha incorporado desde el curso 2015-2016 al currículo de las asignaturas de Valores Sociales y Cívicos en primaria y Valores Éticos en Secundaria (sustitutas de Educación para la Ciudadanía, planteadas como alternativas a la enseñanza de Religión), contenidos relativos a la educación tributaria y a la conciencia fiscal, en los que se explicaría la importancia de los impuestos para el mantenimiento de los servicios públicos y el Estado de Bienestar<sup>76</sup>.

En cuanto a la Comunidad Autónoma de Canarias no tenemos material ni datos suficientes que nos permitan pensar que, como en el País Vasco o Navarra, se haya implantado algún programa específico relativo a la educación cívico tributaria como el PECT que puso en marcha la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por lo que podemos considerar, como reza el título del presente trabajo, que, por ahora, es una asignatura pendiente también para nuestra Comunidad Autónoma, lo cual esperamos, por el bien de nuestro sistema tributario, que sea así por poco tiempo.

Sin duda, podríamos señalar más propuestas de buenas prácticas de otros territorios de dentro y fuera de España sobre la implantación de la educación cívico tributaria en sus sociedades, lo cual nos ocuparía extensas páginas, pero únicamente pretendíamos hacer constar en este trabajo un catálogo de algunas propuestas que evidenciarían que disponemos a nuestro alcance de los recursos suficientes para acometer

---

<sup>76</sup> Noticia publicada en la Agencia *Europa Press* el 16 de agosto de 2015. Disponible en el siguiente enlace: <http://www.europapress.es/euskadi/noticia-educacion-tributaria-conciencia-fiscal-llegara-proximo-curso-colegios-vascos-20150816104842.html>

la urgente y necesaria implantación de la educación cívico tributaria en nuestro país para acabar, entre otras cosas, con la dialéctica de las presunciones y que, si aun no hemos emprendido con éxito dicha tarea, es por la falta de -en palabras de Sainz de Bujanda- “*un sincero y decidido empeño*” por parte de la Administración.

## 5. CONCLUSIONES

A la vista de lo que hemos planteado a lo largo de esta investigación podemos concluir que la educación cívico tributaria es, como reza el título de este trabajo, por un lado, una asignatura pendiente y, por otro, un instrumento imprescindible en la lucha contra el fraude fiscal.

Es una asignatura pendiente, porque a pesar de que la Administración Tributaria ha intentado implantar un Programa de Educación Cívico Tributaria, éste ha tenido escasos resultados, debido a la falta de compromiso y apoyo financiero e institucional. En consecuencia, los problemas que aquejaban a nuestro sistema tributario en la década de los sesenta del siglo pasado y que, tan lúcidamente destacó el maestro Fernando Sainz de Bujanda, siguen vigentes en la España del siglo XXI, lo cual se demuestra con la pervivencia, entre otras cuestiones, de la dialéctica de las presunciones *Estado-ladrón* o *Fisco-usurpador* y *contribuyente-defraudador*, prejuicios que inciden sobre los comportamientos sociales y generan un clima de desconfianza entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, que provoca un aumento de la mentira e injusticia fiscales. Ha quedado más que patente, como ya nos advirtió el profesor Bujanda, que éste y el resto de los problemas que aquejan a la educación tributaria en España seguirán estando vigentes indefinidamente hasta que el Estado demuestre con políticas su sincera y comprometida decisión de acabar con ellos, a través de la educación cívico tributaria de la población, mediante los métodos que ésta promulga.

Además, la educación cívico tributaria es también un instrumento necesario, más aún, imprescindible, para la lucha contra el fraude fiscal; Sainz de Bujanda nos decía incluso que, de entre todos los posibles, es el más potente y eficaz. La finalidad más imperiosa a la hora de combatir el fraude de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias no debería pasar exclusivamente por obtener la recaudación que éstos pretenden defraudar, sino por intensificar la conciencia fiscal o responsabilidad moral de los contribuyentes, facilitando una mejora de éstos a través precisamente de la educación cívico tributaria. Es por ello por lo que los métodos coercitivos languidecen y resultan ineficaces en la lucha contra el fraude fiscal, lo cual demuestra la necesidad de que la Administración opte por incentivar, como ya se está haciendo en algunas

Comunidades Autónomas, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Además, debemos aclarar que la educación cívico tributaria no solo revertiría en el cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, sino también provocarían el rechazo y la resistencia consciente de éstos ante posibles actitudes injustas por parte de la Administración; siendo ambas cuestiones las que nos convertirían en una mejor sociedad.

Dicho esto, una vez hemos concluido que es crucial -y un deber del Estado- para la colectividad la implantación de políticas encaminadas a la mejora de la educación cívico tributaria de la sociedad, debemos determinar cuál es el modelo para ello, para lo que contamos con un enorme catálogo de numerosos territorios que, dentro y fuera de España, han puesto en marcha con éxito la educación cívico tributaria en sus sociedades, poniendo especial énfasis en la población más joven, a través de los centros educativos. No nos corresponde a nosotros determinar cómo se debería implantar esta pretendida educación fiscal, pero sí alertar de que determinadas actitudes y decisiones de los gobiernos -de dudosa legalidad- dificultan dicha imperiosa tarea, como pueden ser la confusión de la propaganda con la información o la cuestionable gestión de los recursos públicos, con un déficit notable de honestidad.

Por último, pero no menos importante, es imprescindible destacar que la introducción decidida de la educación cívico tributaria en nuestra sociedad reportaría en la mejora del principio de justicia que, no solo irradia sobre nuestro sistema tributario, sino que también es, según nuestra Carta Magna, un valor superior de nuestro Ordenamiento Jurídico.

Y en este sentido volvemos a la defensa, sin sostener posición neutral alguna, de los valores que encarna el Derecho; una enseñanza que Sainz de Bujanda nos legó y que, sobre todo en estos tiempos, debemos seguir protegiendo como un símbolo que evidencia también los beneficios de una educación fiscal capaz de convertir nuestra sociedad en una más libre, más igualitaria, más justa y más plural.

## 6. BIBLIOGRAFÍA CITADA.

- AÑOVEROS, J.: «Un jurista: Fernando Sainz de Bujanda» en *Fernando Sainz de Bujanda Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario (177-187)*. Servicio de publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2003
- CALVO VÉRGEZ, J.: *La experiencia de los presupuestos participativos en los entes locales*; Colección Fiscalidad Dykinson, Madrid, 2011
- CAZORLA PRIETO, L.M. (introd.): *Hacienda y Derecho (fragmentos)*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015
- CLAVIJO, F. «El legado de Sainz de Bujanda en Derecho Tributario» en *Fernando Sainz de Bujanda Fundador de los estudios de Derecho Financiero y Tributario (147-156)*. Servicio de publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2003
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Fraude Fiscal y Educación Tributaria en España», *Revista Derecho & Sociedad* (207-214), núm. 43, 214
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., MIQUEL BURGOS, A.B.: «Instrumentos clave en la lucha contra el fraude fiscal: la importancia de la educación fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 146/2013, 2013
- MENDOZA SHAW, F., PALOMINO CANO, R., ROBLES ENCINAS, J.E., RAMÍREZ GUARDADO, S.R.: «Correlación entre cultura tributaria y educación tributaria universitaria: caso Universidad Estatal de Sonora», *Revista Global de Negocios*, vol. 4, nº1, 2016
- MORIN, E.: *Los siete saberes necesarios para la educación del futuro*, Paidós Studio, Barcelona, 2000



- MUÑOZ RAMÍREZ, A.: «¿Qué ha sido de Educación para la Ciudadanía con el Partido Popular?», *Foro de Educación*, 14 (20), Salamanca, 2016
- OECD/The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP): *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. Guía sobre educación tributaria en el mundo*, OECD Publishing, París, 2015
- ORTEGA Y GASSET, J.: «La pedagogía social como problema político», en *Obras Completas, Vol. I, Rev. Occ.*, Madrid, 1946
- PONT MESTRES, M.: *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Universidad de Barcelona, Barcelona, 1985
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *El Presupuesto del Estado*, Tecnos, Madrid, 1970
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho, Volumen 5º*; Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967



Universidad  
de La Laguna

Facultad de Derecho



**SERGIO SIVERIO LUIS**

Grado en Derecho – Universidad de La Laguna