

Grado en Derecho  
Facultad de Derecho  
Universidad de La Laguna  
Curso: 2017/2018  
Convocatoria: Junio

## **LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 6.1 DEL CÓDIGO CIVIL AL DERECHO TRIBUTARIO.**

### **Application of Article 6.1 of Civil Code to Tax Law.**

Realizado por el alumno D. Alejandro Escobar Sosa.

Tutorizado por el Profesor D. Miguel Cabrera Pérez-Camacho.

Departamento: Derecho Financiero y Tributario.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario.

## RESUMEN

El objetivo de este Trabajo de Fin de Grado consiste en el análisis de un problema que ha afectado siempre a la rama del Derecho Tributario, el cual es la aplicación del principio general del Derecho de *"la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento"*, regulado en el artículo 6.1 del Código Civil, al Derecho Tributario debido a la dispersión, dificultad técnica, complejidad y frondosidad de su normativa. Ello implica que ni el contribuyente ni, en muchas ocasiones, el profesional del Derecho, puedan comprender y aplicar correctamente las normas tributarias. Entonces, ¿es correcto y justo exigir que el ciudadano corriente cumpla la normativa tributaria si no la entiende? Para intentar responder esta cuestión, en este trabajo se analizará el origen del problema, se indagará en la respuesta que da la doctrina y la jurisprudencia, y también se aportarán posibles soluciones al problema.

## ABSTRACT

The objective of this Final Degree Work consists in the analysis of a problem that has always affected to Tax Law, which is the application of general principle of Law *"the ignorance of law does not excuse of its fulfillment"*, regulated by article number 6.1 of Civil Code, to Tax Law due to the dispersion, technical difficulty, complexity and foliage of its normative. It implies that neither taxpayer nor, sometimes, Law professionals, can understand tax rules and laws. Then, is it right and fair requiring that ordinary citizens fulfill tax normative if they do not understand it? Trying to answer this question, in this work it will be analysed the origin of this problem, it will be investigated the doctrine and jurisprudence answer, and it will be given some posibles solutions to this problem.

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>Pág. 1</b>
<b>2. EL PROBLEMA Y SU ORIGEN.....</b>	<b>Pág. 2</b>
2.1.- Volumen y dispersión normativa.	
2.2.- Complejidad y dificultad técnica.	
<b>3. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.....</b>	<b>Pág. 9</b>
3.1.- Jurisprudencia de los Tribunales.	
3.2.- Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central.	
<b>4. CULTURA Y EDUCACIÓN CÍVICO-TRIBUTARIA.....</b>	<b>Pág.22</b>
4.1.- Concepto general.	
4.2.- La Cultura y Educación Cívico-Tributaria en España.	
4.3.- La información y asistencia al contribuyente.	
<b>5. EL PROBLEMA EN EL DERECHO COMPARADO.....</b>	<b>Pág.33</b>
5.1.- La complejidad del Derecho Tributario en el Derecho comparado.	
5.2.- La Cultura y Educación Cívico-Tributaria en el extranjero.	
<b>6. VALORACIÓN, CRÍTICA Y APORTACIÓN PERSONAL.....</b>	<b>Pág.41</b>
6.1.- Posibles soluciones.	
<b>7. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>Pág.50</b>

## 1. INTRODUCCIÓN

*Ignorantia iuris non excusat, Nemo censetur ignorare legem* o *Ignorantia iuris nocet*. Diferentes locuciones latinas se han empleado a lo largo de la historia para finalmente hacer referencia a un mismo principio, el cual no es otro que el siguiente: "la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento".

Enunciado en el artículo 6.1 del Código Civil<sup>1</sup>, esta regla se erige como uno de los principios generales del Derecho y, por ende, en una de las fuentes del Ordenamiento jurídico español, de acuerdo con el artículo 1.1 del citado texto legal.

Ya las leyes de Partida, inspirándose en las del Digesto, partían de la base de que "*son todos tenudos de guardar las leyes*" (Ley 16, título I, Partida 1ª), aunque admitían algunas excepciones en favor de los militares, de los menores y de las mujeres.

Castillo de Bobadilla afirmó: "*siendo el fin del derecho civil dar orden a los hombres para vivir y no dañar a otros, ¿cómo podrán alcanzarle no entendiendo lo que las leyes les mandan y lo que les prohíben?*"<sup>2</sup>. Dicho esto, apliquémoslo al Derecho Tributario: ¿cómo se puede exigir a una persona leiga en Derecho que comprenda y cumpla las disposiciones normativas tributarias cuando, en ocasiones, ni siquiera los juristas las llegan a comprender y manejar totalmente? Es obvio que el Derecho Fiscal y Tributario constituye una de las ramas más complejas del Ordenamiento jurídico, ya no sólo por su dificultad inherente y cuasi inevitable, sino también por la gran dispersión normativa que lo caracteriza.

Es conveniente en este punto traer a colación el apartado VII de la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT): "*Toda norma integrante del ordenamiento jurídico debe ser concebida para que su comprensión por parte de los destinatarios sea lo más sencilla posible, de forma que se facilite el cumplimiento de los derechos, deberes y obligaciones contenidos en la misma.*".

---

<sup>1</sup>Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

<sup>2</sup>Costa, J. (1901) *El problema de la ignorancia del derecho y sus relaciones con el status individual, el referéndum y la costumbre*. Barcelona: Manuales Soler. Pág. 8.

En resumen, este trabajo está destinado a reflexionar sobre el problema que supone el hecho de que las disposiciones tributarias sean tan numerosas y complejas que resulte injustificado y desproporcionado pedir a los ciudadanos de a pie, legos en Derecho, que comprendan su contenido, aportar los razonamientos jurídicos elaborados por la doctrina y la jurisprudencia, así como plantear posibles soluciones al respecto.

## 2. EL PROBLEMA Y SU ORIGEN

*"Confío en mi papá, que es el que lleva mis cosas. Yo me dedico a jugar al fútbol", "Yo no entiendo mucho de esto, dejé el colegio en sexto de escolaridad y lo único que sé hacer bien es jugar al fútbol"*. Estas son algunos extractos de las declaraciones de Cristiano Ronaldo y Lionel Messi en los juicios celebrados por la presunta comisión de fraude fiscal. No obstante, ninguna de las anteriores excusas, entre las que no tener estudios suele ser la más recurrente, sirve para justificar el incumplimiento de la legalidad fiscal y tributaria ante la Agencia Tributaria.

Una anécdota recogida por J. Costa y E. Borrajo Dacruz dispone lo siguiente:

**Abogado:** *Lo que usted hizo vulnera una ley.*

**Cliente:** *Esa ley no la conocía.*

**Abogado:** *Es que otra ley dice que la ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento.*

**Cliente:** *Esa otra ley tampoco la conocía.*

LLUIS Y NAVAS<sup>3</sup> afirma que la relación entre el Derecho positivo y su fundamento axiológico contribuye a explicar la viabilidad de la regla de exclusión de la excusa del incumplimiento por causa de la ignorancia. Según defiende, no es necesario conocer el Código Penal para saber que el asesinato es intolerable o leer el Código Civil para advertir que hemos de cumplir los compromisos adquiridos en un pacto, pues son normas evidentes para cualquier persona, "*normas vinculadas directamente a imperativos racionales*" como los ya mencionados. Sin embargo, este autor argumenta que, junto a este tipo de normas, "*existen otras en que el fundamento ideológico aparece matizado por múltiples criterios de trasfondo técnico*", por ejemplo, no es

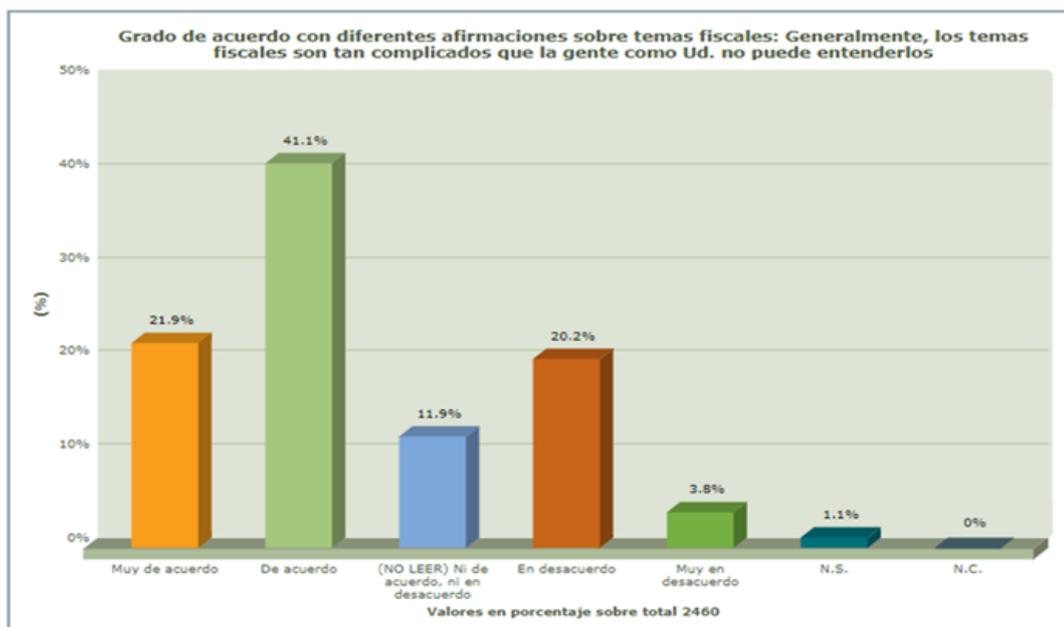
---

<sup>3</sup>Lluís y Navas, J. (2000). *Consideraciones sobre la Ignorancia de las Leyes*. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba. Pág. 8.

explicable sólo por imperativos racionales generales determinar si ha de existir un Impuesto sobre la Renta y si debe comprender un porcentaje mayor o menor de nuestras rentas.

Tal y como observa BATLLE VÁZQUEZ<sup>4</sup>, hay normas que "*por su carácter contingente y a veces minucioso, escapan al conocimiento del ciudadano corriente*", y en este supuesto opera, según LLUIS Y NAVAS, un segundo factor: la difusión social de la noticia de la existencia de determinadas regulaciones. Interesa aquí el ejemplo que utiliza, según el cual incluso el lego en Derecho Tributario conoce por una difusión social muy compleja (noticias de prensa, discursos de los políticos, etc.) de la existencia de unas cargas tributarias.

Según un estudio del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) de fecha 8 de julio de 2017, en el cual se realizó una encuesta a personas nacionales españolas mayores de edad, en cuanto a la afirmación "*Generalmente los temas fiscales son tan complicados que gente como Ud. no puede entenderlos*", la respuesta generalizada vino determinada por que la ciudadanía está muy de acuerdo (21,9%) o de acuerdo con ésta, con un porcentaje destacado del 41,1%. En cambio, en lo que respecta a las respuestas consistentes en desacuerdo un 20,2%, o muy en desacuerdo, con un ínfimo 3,8%.



Centro de Investigaciones Sociológicas. (08/07/2017). *Estudio de opinión pública y política fiscal (XXXIV)*, nº 3184.

<sup>4</sup>Batlle Vázquez, M.; Albadalejo, M. (dir.). (1978). *Comentarios al Código civil y compilaciones forales*. Tomo 1. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado. Pág. 102.

¿Qué conclusiones se infieren de los datos anteriormente expuestos? De la visualización del gráfico se puede concluir que, en principio, el ciudadano de a pie no comprende, en términos generales, las disposiciones y exigencias fiscales y tributarias que se supone que debe conocer y cumplir perfectamente. Por tanto, algo se está haciendo mal si se pretende que las personas cumplan estrictamente con sus obligaciones cuando en muchas ocasiones no les es posible conocerlas ni, mucho menos, comprenderlas. Es más, esto llega a afectar incluso a profesionales de la materia en algunos casos, entre ellos, los abogados, que han de estar pendientes en todo momento de las notificaciones del Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma ante la aprobación y publicación continua de disposiciones normativas en materia tributaria. Por consiguiente, es imprescindible plantearse cuál es la causa de esta problemática.

Ahora bien, antes de introducirnos en el origen del problema, es conveniente formular una pregunta: ¿está legislando el Legislador tributario de una forma eficaz? La respuesta general es afirmativa pues lo normal es que, de un modo u otro, la ciudadanía, dentro de sus posibilidades, cumpla con la legalidad tributaria, sobre todo por miedo a las posibles consecuencias.

Sin embargo, la respuesta es diferente si se reformula la pregunta de la siguiente manera: ¿está legislando el Legislador tributario de forma eficiente? Es evidente que no. Recordemos que la distinción entre eficacia y eficiencia reside en la cantidad de recursos empleados y en conseguir el objetivo de la mejor manera posible.

Así las cosas, es cierto que el Legislador tributario consigue su objetivo principal de recaudación, por tanto, es fundamentalmente eficaz. Es aconsejable señalar que uno de los principios en los que se basa la aplicación del sistema tributario es, precisamente, la eficacia, de acuerdo con el contenido del artículo 3.2 de la LGT<sup>5</sup>. Sin embargo, si legislase de forma eficiente, conseguiría su objetivo de recaudación, pero evitando incontables consultas de los contribuyentes que no comprenden las exigencias de la Ley. En mi opinión se evitaría, en cierto modo, el fraude fiscal si las normas de esta

---

<sup>5</sup>Artículo 3.2 LGT. *"La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios"*.

rama del Derecho revistieran el carácter de claridad pudiendo incluso implicar un aumento de la recaudación por mínimo que sea y, finalmente, optimizaría recursos.

Explicado lo anterior, ya es posible entrar en el núcleo de la problemática que en este trabajo se plantea. Es sabido que en Derecho rige la presunción de que si una ley ha sido promulgada debe ser por todos conocida. Pues bien, en Derecho tributario, las consecuencias inherentes al incumplimiento de la ley recaen directamente sobre el contribuyente.

SALVO TAMBO ha señalado que *"la positivización de este derecho, en nuestros textos legales, encuentra su fundamento a su vez en el principio de seguridad jurídica. Este principio se interrelaciona con los que le acompañan en el texto del artículo 9.3 de la Constitución (en particular con los principios de legalidad, publicidad de las normas, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos), y tienen una especial significación en el ámbito de la relación jurídico tributaria y ello por las siguientes razones:...En primer lugar, por la complejidad del derecho tributario, en un doble sentido: por una parte, por la dispersión normativa imperante en esta rama del derecho que genera un gran número de normas de muy diferente jerarquía; por otra parte, el carácter técnico de su contenido que dificulta su comprensión por el ciudadano al que va dirigida la norma y del que se exige no solo un deber de conocimiento e inteligencia de la norma, pues ignorantia iuris non excusat (art.6.1 del Código Civil), sino también un comportamiento activo de presentación de operaciones de liquidación tributaria ante la Administración (...)"*.<sup>6</sup>

Por ende, el principio general del Derecho de *"la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento"* debería ser revisado particularmente en materia tributaria dado el volumen y la complejidad de la producción normativa existente en este ámbito, lo que implica gran dificultad, en ocasiones, para *"conocer con seguridad el marco normativo aplicable"*<sup>7</sup> por el contribuyente e incluso por cualquier profesional del Derecho.

---

<sup>6</sup>Salvo Tambo, I., y Martínez Lafuente, A. (coord.). (2004). Las consultas tributarias. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pág.498.

<sup>7</sup>De Acuña Reig, J.L., Ruiz Toledano, J.I., Pedraz Calvo, M., García Moncó, A. y Huesca Boadilla, R. (coord.). (2007). Procedimientos tributarios. *Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*. Madrid: LA LEY. Grupo Wolters Kluwer. Pág.508.

## 2.1.- Volumen y dispersión normativa.

Recordemos que el problema analizado no viene determinado solamente por la complejidad que caracteriza a la norma tributaria, sino también, tal y como se ha mencionado, por la cantidad, volumen y dispersión de las disposiciones en esta materia. El propio artículo 86.1 de la LGT, referente a las publicaciones, nos permite confirmar que existe una continua producción de normas fiscales y tributarias en nuestro Ordenamiento jurídico, de ahí la necesidad de que el Ministerio de Hacienda difunda los textos actualizados de las normas estatales en la materia que hayan sido modificadas e incluso una relación con las que han sido aprobadas en el mismo año.

*"Artículo 86. Publicaciones. 1.El Ministerio de Hacienda difundirá por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año."*

Así las cosas, ¿en qué se traduce esta problemática jurídicamente hablando? Es sencillo percatarse: inseguridad jurídica. SÁINZ DE BUJANDA, en cuanto a la seguridad jurídica, afirma que la legalidad *"necesita legitimarse instaurando un orden seguro y estable, que permita a todos saber a qué atenerse y que delimite con precisión las esferas de lo lícito y lo obligatorio en el obrar humano social"*<sup>89</sup>. Actualmente, se puede afirmar que es tal el volumen y la dispersión de la norma tributaria que el contribuyente *"no sabe a qué atenerse"*<sup>10</sup>.

El artículo 3.2 de la LGT, en lo que respecta a los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario dispone lo siguiente: *"La aplicación del sistema tributario...asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios."* Dicho lo anterior, es necesario destacar que la seguridad jurídica es

---

<sup>8</sup>Legaz Lacambra,L.(1961). *Filosofía del Derecho*. Barcelona: Bosch, 2ª ed. Pág.583.

<sup>9</sup>Sáinz de Bujanda, F., y Cazorla Prieto, L.M.(comp.).(2015). *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

<sup>10</sup>Según SÁINZ DE BUJANDA *"saber a qué atenerse no es sino estar asegurado respecto a la normativa aplicable y a su contenido y efectos"*. Sáinz de Bujanda, F., y Cazorla Prieto, L.M.(comp.).(2015). *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Pág.136.

considerada como un derecho del contribuyente, un derecho a un ordenamiento tributario sin incertidumbre, que permita un conocimiento claro y manifiesto de las normas; es derecho al debido respeto del Ordenamiento por parte de los poderes públicos; y es derecho a su sujeción en el despliegue de la potestad reglamentaria y en el de la Administración Tributaria.<sup>11</sup>

Según la opinión de SÁINZ DE BUJANDA, el principio fundamental de la seguridad jurídica tiene un perfecto y necesario encuadramiento en el sistema del Derecho tributario puesto que la seguridad del contribuyente es primordial e irrenunciable en cualquier comunidad en la que los derechos básicos de la ciudadanía tengan el adecuado amparo. Asimismo, afirma que la inseguridad del contribuyente puede producirse por causas que deriven de la propia estructura del Ordenamiento jurídico, y con mayor intensidad en el Derecho Tributario<sup>12</sup>.

Por consiguiente, cuando el sujeto pasivo de la imposición carece de seguridad sobre el carácter y extensión de sus obligaciones de pago (cuestión objeto del presente trabajo), puede afirmarse que se ha producido *"una de las quiebras más graves del edificio político y del imperio del Derecho"*. Por ello, considera el autor que *"es ineludible que el poder público extreme el rigor y las precauciones para ofrecer de modo permanente a la sociedad un cuadro preciso y completo de las fuentes en que se contiene la normativa tributaria básica"*.<sup>13</sup>

## 2.2.- Complejidad y dificultad técnica.

En palabras de PONT MESTRES: defectuosa elaboración de las normas. Además de la frondosa legislación, el Legislador peca de *"imprecisión, ausencia de técnica*

---

<sup>11</sup>Pont Mestres, M. (1990). *Estudios sobre temas tributarios actuales.(Vol.III)*. Barcelona: Universidad de Barcelona. Pág.24.

<sup>12</sup>Juan Lozano,A.;Fuster Asencio,C. (2016). Buena Administración Tributaria y Seguridad Jurídica: Cumplimiento Tributario y Aplicación del Sistema como Factores De Competitividad. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº5/2016. Universidad de Valencia. Pág.99. Recuperado de: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_05.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_05.pdf)

<sup>13</sup>SÁINZ DE BUJANDA defiende que *"las cargas tributarias no sólo han de ser justas, sino seguras"*. Sáinz de Bujanda, F., y Cazorla Prieto, L.M.(comp.).(2015). *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Pág.149-150.

*jurídica, inadecuada terminología, indeterminación de presupuestos fácticos, inapropiado uso de conceptos, carencia de claridad y marginación de criterios sistemáticos, que genera confusión y desorden normativo"* tal y como afirma este autor.<sup>14</sup>

Ya no solamente resulta, a menudo, laborioso determinar qué disposición es la aplicable dentro de la aglomeración normativa existente, sino que, debido a las causas reseñadas, puede resultar realmente complicado llegar a comprender determinadas normas tributarias que, para personas legas en Derecho, e incluso para profesionales, pueden alcanzar el punto de ser ininteligibles. Una cosa está clara: si la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, es imprescindible que las personas puedan llegar a entenderlas. Es evidente que no se le puede pedir a un individuo que cumpla el contenido de una norma si no sabe ni puede interpretar qué es lo que señala y expresa el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica de dicha disposición, y ello puede deberse a las diversas causas mencionadas previamente: falta de claridad, inadecuada terminología o imprecisión, entre otras.

Dentro de la clasificación que realiza SÁINZ DE BUJANDA respectiva a las causas de inseguridad jurídica derivadas de la propia estructura del Ordenamiento jurídico, interesa señalar las siguientes: indeterminación de las vigencias, confusión de las cláusulas derogatorias y la indeterminación (dada su dificultad) de los presupuestos fácticos de aplicación de las normas.<sup>15</sup> Este autor otorga especial relevancia a la indeterminación de los presupuestos fácticos como amenaza a la seguridad tributaria, concretamente en los siguientes términos: *"La seguridad tributaria queda igualmente amenazada cuando las normas fiscales no determinan con precisión los presupuestos facticos de aplicación de los tributos. Esta labor de acotamiento de la realidad*

---

<sup>14</sup>PONT MESTRES distingue diversas causas de la inseguridad jurídica en la esfera legislativa, entre las que cabe destacar la defectuosa elaboración normativa y la incertidumbre en las vigencias. Pont Mestres, M.(1990). *Estudios sobre temas tributarios actuales.(Vol.III)*. Barcelona: Universidad de Barcelona. Pág.26-32.

<sup>15</sup>Sáinz de Bujanda, F., y Cazorla Prieto, L.M.(comp.).(2015). *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Pág.144.

*subyacente al imperio de las normas equivale a dar certidumbre a las obligaciones de pago, sin la que no puede concebirse ningún tipo de seguridad."*<sup>16</sup>

En conclusión, la pregunta que se plantea tras esta breve explicación de la problemática que se estudia en este trabajo es la siguiente: ¿está justificado el incumplimiento de la norma tributaria alegando su desconocimiento a causa de su complejidad técnica y dispersión normativa? Para poder contestar esta cuestión de forma fundamentada, es necesario analizar qué respuesta da la doctrina y la jurisprudencia, aspecto que se analizará en el epígrafe siguiente.

### **3. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA**

Una vez se ha expuesto el conflicto objeto de análisis de este trabajo, es conveniente adentrarse en las respuestas, consideraciones y argumentos que aporta la jurisprudencia y la doctrina al respecto.

#### **3.1.- Jurisprudencia de los Tribunales.**

Algunas sentencias de lo contencioso-administrativo que aplican el principio "*ignorantia iuris non excusat*" al ordenamiento tributario se pronuncian en los términos que se expondrán a continuación.

Para comenzar, la Sentencia núm.223/2017, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su Fundamento Jurídico Quinto, dispone:

*"Conforme a estos razonamientos es evidente que la obligada tributaria no debía albergar ninguna duda acerca de la imposibilidad de renunciar a la exención del IVA por las adquisiciones inmobiliarias realizadas porque, tanto con el porcentaje de deducción provisional como con el definitivo, carecía del expresado derecho, debiendo calificarse tal conducta al menos como negligente. En tal sentido debe tenerse en cuenta que la comisión de la referida infracción no precisa un dolo específico, siendo*

---

<sup>16</sup>Sáinz de Bujanda, F., y Cazorla Prieto, L.M.(comp.).(2015). *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Pág.150.

*bastante que concurra una "simple negligencia" o "cualquier grado de negligencia" <sup>17</sup>, negligencia que es apreciable en el presente caso y cuya exclusión no cabe fundarla en el error, que se justifica en el desconocimiento de la norma, cuando es un principio general del derecho, recogido en el artículo 6.1 CC, que "la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento".*

Tal y como se aprecia en el extracto de esta sentencia, el Tribunal no acepta que se alegue la ignorancia de la norma como excusa para justificar la infracción tributaria cometida, puesto que se exige que en la comisión de infracciones concurra dolo o, como mínimo, negligencia, no permitiendo así el error como justificación.

En el mismo sentido, el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia núm.71/2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León establece:

*"La parte recurrente pretende la anulación de la resolución recurrida (Acuerdo del TEAR) así como la anulación de la resolución de fondo impugnada, debiéndose significar que no cuestiona la decisión de inadmisión adoptada por el TEA...*

*...Téngase en cuenta que, en los plazos señalados por meses, el cómputo se hace de fecha a fecha y cuando en el mes de vencimiento no hubiere día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes. Frase, que como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, no puede tener otro significado que el de entender que el plazo vence el día cuyo ordinal coincida con el que sirvió de punto de partida, que es el de la notificación o publicación, es decir, que el plazo comienza a contarse a partir del día siguiente a la notificación o publicación del acto, siendo la de vencimiento la del día correlativo mensual o anual al de la notificación o publicación; y este es el criterio jurisprudencial consolidado.*

*Por otro lado, es sabido que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento de modo que el desconocimiento de la regla indicada y aplicada por el Tribunal Económico no puede hacer que el cómputo se haga de manera distinta, ya que ello nos llevaría a computar los plazos de una forma u otra en función de que se presumiese que el destinatario del acto conoce o no la norma de aplicación."*

---

<sup>17</sup> La LGT, en su artículo 183.1, señala que "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley".

Esta sentencia destaca por este último párrafo, en tanto que se presume que todos los obligados tributarios conocen las disposiciones normativas tributarias; de no ser así, tal y como se expresa en este fragmento, el contenido de las normas tributarias habría que aplicarlo de forma subjetiva en función de los conocimientos legales de cada individuo, aspecto evidentemente inviable.

Por otra parte, la Sentencia núm.243/2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 6 de abril de 2017, en su Fundamento Jurídico Quinto, guarda bastante relación con el problema que en el presente trabajo se plantea a causa de que aplica el principio regulado en el art.6.1 del Código Civil pero en esta ocasión, y al contrario de lo que se ha podido observar hasta el momento en este epígrafe, en un sentido favorable al obligado tributario puesto que, aunque reconoce que éste debía conocer las disposiciones normativas aplicables e incumplidas, ésta exigencia no se le puede exigir en el procedimiento en concreto en el cual no se exige dirección letrada.

*"...La Ley exige que en la notificación de la resolución administrativa se informe al interesado de los recursos que caben. Pero esta indicación ha de ser concreta, no basta que se diga que no es firme y que frente a la misma cabe recurso. Se ha de identificar el tipo de recurso que cabe frente al acto administrativo...Esto es, precisamente, lo que ha ocurrido en el presente caso. Esa deficiente información ha supuesto una clara indefensión para el reclamante, lo cual se encuentra prohibido en el art. 24.1 de la CE.*

*Es cierto que podría decirse que el artículo 6.1 del Código Civil advierte que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento y, por tanto, que el interesado pudo conocer las normas que regulan la cuestión, pues, al fin y al cabo, se publican en el "Boletín Oficial del Estado", pero es patente que tal diligencia no puede ser razonablemente exigida en un procedimiento económico-administrativo, en que no es preceptiva la dirección letrada."*

El párrafo citado es también utilizado por la Sentencia núm. 521/2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Fundamento Jurídico Quinto.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup>Tanto la Sentencia núm.243/2017 y la núm.521/2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, ambas se inspiran en una anterior sentencia de idéntica Sala y

Según estas sentencias, el simple hecho de la publicación de las disposiciones normativas en el Boletín Oficial del Estado o, en su caso, en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma, ya es suficiente para que se presuma que los ciudadanos, en tanto que obligados tributarios, conocen el ordenamiento tributario con sus correspondientes obligaciones. Así, de la propia sentencia es posible inferir la relevancia del problema en torno al cual gira este trabajo. La sentencia establece que solamente se puede exigir el conocimiento de la normativa tributaria al obligado tributario si se encuentra asistido/a por un letrado/a, ello debido a que se considera que es tal la complejidad y dispersión del ordenamiento tributario que a un contribuyente de a pie, sin ningún tipo de asistencia legal, no se le puede imponer esta exigencia, en mi opinión, con buen criterio.

Por su parte, el Fundamento Jurídico Cuarto de la Sentencia núm.275/2016 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, habla del error de derecho<sup>19</sup> y de su carácter vencible o invencible del siguiente modo:

*"...negando la existencia de un error de derecho y afirmando la inexistencia de error invencible con base en las siguientes consideraciones: "El error invencible, que excluiría la responsabilidad en todo caso, es aquel que no se hubiese podido evitar aun en el caso de que se hubiese puesto en ello todo el cuidado y la diligencia necesaria y posible. Y ciertamente no se puede estimar que existe tal error en la presente situación, toda vez que la prohibición de verificar las conductas seguidas por la entidad, en este supuesto, resultan de unas normas legales y reglamentarias cuyo conocimiento y consulta están al alcance de todos y cuya ignorancia no excusa de su cumplimiento (artículo 6. 1 del Código Civil)".*

Como consecuencia, a mi entender, en escasas ocasiones se apreciará el error invencible en este tipo de asuntos dada la presunción de conocimiento de todo el conglomerado de normas reglamentarias y legales debido a su sencillo acceso, así como la posibilidad de consulta sobre las mismas, tal y como indica el artículo 85.1 de la

---

Tribunal, de 2 de junio de 2010, en los aspectos relacionados con las cuestiones que en este apartado se analizan.

<sup>19</sup>Sobre el error de derecho véase el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución núm.2266/2006 de la Vocalía Quinta del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 25 de junio de 2008. Pág.19 del presente documento.

LGT. Según este precepto la Administración tiene el deber de prestar a los obligados tributarios la información y asistencia necesaria acerca de sus derechos y obligaciones, entre otros medios, a través de la contestación a las consultas tributarias escritas. Estas consultas tributarias escritas respecto a la normativa, régimen, clasificación o calificación tributaria se llevan a cabo y tienen los efectos regulados en los artículos 88 y 89 de la LGT.

Por otro lado, el Fundamento Jurídico Segundo *in fine* de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León núm.2769/2015, de 11 de diciembre de 2015, excluye la recurrente excusa de no ser un experto fiscal para justificar el incumplimiento de las disposiciones normativas, pronunciándose de la siguiente manera:

*"... en el documento notarial liquidado no hay absolutamente ninguna mención o referencia a esos supuestos préstamos o a que las entregas anteriores de dinero obedecieran a tal concepto, que en cualquier caso tampoco hay constancia de cuáles eran las condiciones de esos hipotéticos préstamos (si eran gratuitos o con pacto de pagar interés, artículo 1740 del Código Civil , o cuál era el plazo de devolución) y que como bien subraya la Letrada de la Comunidad Autónoma no se presentaron los mismos a liquidación - aunque por estar exentos la cuota a pagar fuera cero-, sin que pueda aceptarse la afirmación de que los interesados no eran expertos fiscales en la medida en que según es sabido la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento ( artículo 6.1 del Código Civil )."*

Es conveniente detenerse en este punto, recordando un aspecto que ya se comentó en el primer epígrafe del presente trabajo. Con ello se quiere hacer referencia a que, aunque en este fragmento se aluda a los expertos fiscales, ya se ha comentado anteriormente que el problema llega a afectar incluso a profesionales en materia tributaria en algunos casos, entre ellos, los abogados, que deben estar continuamente pendientes de las notificaciones del Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma ante la aprobación y publicación constante de disposiciones normativas en materia tributaria, tal y como se ha mencionado previamente.

Por su parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en el Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia de 12 de noviembre de 2014, sobre el Recurso de Casación núm.1881/2012, habla de las infracciones tributarias reguladas en

el art.183 de la LGT y aplica rígidamente el principio "*ignorantia iuris non excusat*" en el sentido de que si existe duda sobre si alguna de las partes conocía la norma, dicha parte debía conocerla en virtud de este principio, no sirviendo como excusa alegar su desconocimiento:

*"Dicha parte aduce la transparencia y publicidad de sus actuaciones que excluyen su mala fe, a lo que debe argumentarse que el artículo 183 de la Ley 58/03 establece que "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley". La parte actora conoce la norma y en todo caso a tenor de lo establecido en el artículo 6 del C.c., la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento..."*

Es, como mínimo, sorprendente que en materia de infracciones y sanciones tributarias el Tribunal ni siquiera cuestione la aplicación del principio aquí tratado, sino que lo emplea directamente. De este modo, cabe afirmar que, si se aplicara tan rígidamente el artículo 6.1 del Código Civil al Derecho Penal Tributario<sup>20</sup>, cualquier ciudadano no culpable podría ser condenado a pena de prisión por el simple hecho de desconocer o no comprender las normas tributarias, siempre que el quantum exceda de 120.000 euros, algo que es, en mi opinión, inconcebible.

Por tanto, reiterando lo ya comentado en la Sentencia núm. 275/2016 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el hecho de que los obligados tributarios tengan acceso a la norma, de por sí ya presupone que éstos la conocen o, como mínimo, que deben conocerla.

Más exhaustiva es la Sentencia de 1 de junio de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que resuelve el Recurso contencioso-administrativo núm. 990/2000. Esta sentencia, en su Fundamento de Derecho Duodécimo, trae a colación una sentencia anterior de la misma Sala (recurso 2867/1997) en respuesta a la alegación de la parte actora del principio de culpabilidad como causa de exoneración del reproche sancionador dirigido contra ella:

*"...A los sujetos pasivos cada vez se les exige un mayor grado de participación y colaboración en la gestión tributaria, sobre la base de preceptos reglamentarios a*

---

<sup>20</sup> Véase el artículo 305.1 del Código Penal (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal).

*menudo incompletos, confusos y sometidos a cambios incesantes. Admitir, a tales efectos de integrar el concepto de «simple negligencia», el tradicional principio recogido en el Código Civil en virtud del cual «la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento», con completo desconocimiento de la teoría del error de prohibición, tanto más posible y presente cuando el conocimiento de la antijuricidad debe abarcar el de una multiplicidad de normas meramente reglamentarias, es introducir, sin más, un principio de responsabilidad objetiva o por el resultado inconciliable con el Estado de Derecho. Si resulta difícil a los expertos orientarse en el maremágnum normativo<sup>21</sup> que es hoy nuestro Derecho tributario, más dificultad todavía encontrarán los administrados para conocer el exacto, preciso y puntual cumplimiento de sus obligaciones sustantivas y formales para con la Hacienda Pública. En tal caso, no se puede exigir lo imposible ni, menos aún, sancionarlo sin tener en cuenta el grado de complejidad de la obligación incumplida y, en el caso presente, su consignación en una norma de carácter reglamentario, remitida, en cuanto a la integración de los epígrafes, en el Real Decreto Legislativo 1175/1990. Es decir, para conocer la obligación de declarar con arreglo a unas determinadas normas, habría que conocer y comparar diversas normas jurídicas e interpretarlas rectamente, lo que dista de estar al alcance de los ciudadanos, máxime cuando, como en el presente caso, no es clara ni precisa la inclusión de la actividad en el seno del régimen tributario exigido, más que por vía interpretativa.".*

Es interesante a estos efectos la oración que utiliza esta sentencia: *"no se puede exigir lo imposible ni, menos aún, sancionarlo..."*. Tal y como se mencionó en la introducción de este trabajo, Castillo de Bobadilla afirmó: *"siendo el fin del derecho civil dar orden a los hombres para vivir y no dañar a otros, ¿cómo podrán alcanzarle no entendiendo lo que las leyes les mandan y lo que les prohíben?"*. Es llamativo cómo la propia sentencia utiliza estas palabras, lo cual hace reflexionar bastante sobre el problema planteado. La dificultad con la que se encuentran los contribuyentes para conocer el *"exacto, preciso y puntual cumplimiento de sus obligaciones sustantivas y*

---

<sup>21</sup>Esta es la frondosidad de la cual padece el Legislador en palabras de MAGIN PONT MESTRES, ya mencionada en el subepígrafe *"Complejidad y dificultad técnica"* del primer epígrafe de este trabajo. Pont Mestres, M.(1990) *Estudios sobre temas tributarios actuales*. Barcelona: Universidad de Barcelona. Pág.24.

*formales para con la Hacienda Pública" es incesante, convirtiéndose en una verdadera odisea, sobre todo para quien carece de conocimientos en esta materia.*

Es menester hacer alusión, por último, a una sentencia bastante útil. Es la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 9 de julio de 2001, que resuelve el Recurso de Casación núm. 2759/1997 y la cual, en su Fundamento de Derecho Cuarto, expresa:

*" ...De acuerdo a las convicciones jurídicas de nuestro tiempo, nadie se atrevería a negar la necesidad de que las normas que integran el ordenamiento jurídico puedan ser conocidas, exacta y fácilmente, por sus destinatarios o, si se prefiere y por hablar con mayor precisión, por aquéllos a quienes vinculan.<sup>22</sup>*

*Pero esto no significa que haya que admitir también la necesidad de que, siempre y en todo caso, y sin posible solución alternativa, tengan que ser publicadas en un diario oficial. Entre otras razones, porque lo que la Constitución garantiza es únicamente la publicidad de las normas (artículo 9.3)<sup>23</sup> y no el instrumento por medio del cual esa publicidad se haga efectiva... De esto se trata, pues: de conseguir que la norma jurídica alcance una publicidad, lo suficientemente eficaz como para que la existencia y el contenido de aquélla se hagan notorios a sus destinatarios.*

*...Cuando el artículo 6.1 Código Civil dice que «la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento» no está imponiendo la obligación de conocer las leyes, ni condenando a los que ignoran el derecho positivo. Lo que hace es afirmar la voluntad de que el derecho se cumpla y para ello, lo verdaderamente esencial es que ese derecho pueda ser conocido por quienes están obligados a aplicarlo...Dicho con otras palabras: lo que de verdad importa es, en primer lugar, que el destinatario de la norma pueda conocer su existencia; en segundo lugar, que pueda tener certeza de que su contenido no ha sido alterado; y, por último, que pueda entenderla."*

---

<sup>22</sup>Es evidente que, en términos expresados por SÁINZ DE BUJANDA, el obligado tributario "no sabe a qué atenerse", entendiendo que "saber a qué atenerse no es sino estar asegurado respecto a la normativa aplicable y a su contenido y efectos", afirmación difícilmente aplicable al ordenamiento jurídico tributario en su conjunto. Véase la pág.6 del presente documento.

<sup>23</sup>Artículo 9.3 CE: "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos."

Es aconsejable centrarse en el contenido de este último párrafo. ¿Por qué? A causa de que, si bien es cierto que las normas son publicadas y de fácil acceso para sus destinatarios permitiendo que éstos conozcan su existencia, aspecto fundamental y verdaderamente importante, en el Ordenamiento jurídico tributario no se cumplen los otros dos elementos imprescindibles según este fragmento. El obligado tributario no puede llegar a obtener absoluta certeza de que el contenido de las normas no ha sido alterado, dada la multiplicidad normativa en esta rama del Derecho y, lo que es peor, es muy común que los destinatarios no puedan llegar a comprender el contenido de dicha regulación. Por lo tanto, una vez realizadas estas matizaciones, a mi parecer, imprescindibles, no está tan claro que el artículo 6.1 del Código Civil no esté imponiendo la obligación de conocer las leyes tributarias, pudiendo incluso afirmarse que condena y sanciona a los que ignoran y no comprenden el derecho positivo de esta rama del Ordenamiento, al contrario de lo expresado por la Sentencia comentada.

*"d. Con estos antecedentes estamos ya en situación de entender por qué, por ejemplo, este Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de septiembre de 1989 pudo decir que «no cabe la alegación de ignorancia [...], por cuanto, si el párrafo primero del art. 6 del Código Civil establece con carácter general para todos los ciudadanos la prescripción de que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, ello si que es predicable sin excusa alguna de un profesional del derecho...».*

*... Así, en la STS de 8 de mayo de 1987 (RJ 1987, 3570) se trataba de un conductor profesional que alegaba como causa de exoneración de responsabilidad la ignorancia de las normas tributarias relativas a la compraventa de vehículos. Y dijo esto el Tribunal Supremo: «...el principio en virtud del cual la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, queda reforzado en este caso por las circunstancias del contribuyente, cuya condición de conductor profesional le hace especialmente conocedor de los requisitos y obligaciones de toda índole inherentes a la compraventa de vehículos. No cabe presumir desconocimiento en quien tiene su modo de vida precisamente en este sector»".*

En esta ocasión, el Tribunal Supremo tiene en cuenta la cualificación y profesión del obligado tributario para determinar qué aplicación tiene la excusa de la ignorancia de la norma para evitar cualquier tipo de responsabilidad. Es relevante ya que

aparentemente la profesión va a ser un elemento fundamental a la hora de la aplicación del artículo 6.1 del Código Civil. Así, no cabe presumir el desconocimiento de la normativa de un sector por un profesional perteneciente al mismo. Ello supone, en mi opinión, un incremento de intensidad del artículo 6.1 del Código Civil en tanto que reduce las posibilidades del obligado tributario en lo que respecta a la alegación de esta causa de exoneración cuando éste se dedique a una actividad profesional en concreto. En cuanto a los profesionales del Derecho tiene importancia debido a que, tal y como se ha comentado en el anterior epígrafe, en muchas ocasiones ni siquiera éstos llegan a tener claro qué norma de todo el denso conjunto normativo tributario es la aplicable, o no pueden comprender totalmente su contenido. En ese caso, parece ser que es imposible equivocarse para estos profesionales, es decir, prácticamente tienen la presión de ser sancionados por su posible desconocimiento; no se pueden permitir no saber.

Así las cosas, la pregunta es simple: ¿cómo se puede aplicar tal exigencia a quien carece de conocimiento normativo y tributario y de las aptitudes necesarias para su comprensión? Es fundamental que el obligado tributario entienda el contenido de la norma y sus exigencias. *"Comprender es el principio de aprobar"* (Spinoza,B.).

En resumen, lo anteriormente explicado es lo que está ocurriendo hoy en día, afectando a cualquier persona como puede ser un familiar, un amigo, el autor del presente trabajo o usted, lector, a quien ruego reflexione y obtenga sus propias conclusiones.

### **3.2.- Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central.**

A continuación, se procede a exponer algunas sentencias que constituyen doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC).

En primer lugar, cabe destacar la Resolución de la Vocalía Quinta del TEAC núm. 2266/2006, de fecha 25 de junio de 2008. Esta resolución, en su Fundamento de Derecho Tercero, señala lo siguiente: *"...Al margen de ello, y teniendo en cuenta el relato de las circunstancias expuestas, valoraremos la existencia o no de un error fundado de derecho. Frente al error material o de hecho recogido en las normas administrativas, y también las tributarias, se sitúa el error de derecho que supone la*

*aplicación incorrecta de una norma jurídica y, por tanto, su infracción, causada por un razonamiento erróneo de quien aplica la norma, de forma tal que la actuación que lleva a cabo no se ajusta al ordenamiento. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo (TS) en la sentencia de 25 de mayo de 1963 cuando señala que por error de derecho se entiende "la ignorancia de una norma jurídica en cuanto a su contenido, existencia o permanencia en vigor para el caso concreto", o en la más reciente de 13 de diciembre de 1988 cuando indica que el error de derecho "envuelve una equivocada apreciación de concepto o de calificación jurídica"...*

*...Ante la ausencia de norma expresa tributaria que recoja expresamente alguna consideración en torno a los efectos del citado error, el artículo 6.1 del Código Civil dispone que "la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento" para, a continuación, añadir que "el error de derecho producirá únicamente aquellos efectos que las leyes determinen", lo que supone en principio que la actuación o el acto, al no acomodarse a la norma, esté afectando a su validez y eficacia que, en principio, debería hacerse valer a través de las vías revisoras previstas en el ordenamiento."*

Como es posible apreciar, la Resolución determina el carácter de norma supletoria del artículo 6.1 del Código Civil ante la ausencia de una norma expresa en el Derecho tributario que señale que el hecho de ignorar las disposiciones normativas tributarias no sirve como excusa para justificar su incumplimiento. A lo largo del presente trabajo se ha afirmado que el problema de la aplicación de dicho precepto al Ordenamiento jurídico tributario viene dado por la gran dispersión y dificultad técnica de éste; sin embargo, conviene hacer hincapié en un nuevo elemento que indica esta resolución, el cual es la vigencia de las normas aplicables al caso concreto. Con ello se añade un nuevo obstáculo al obligado tributario, un nuevo hándicap, puesto que no sólo debe indagar en cuál es la norma aplicable e intentar comprender su complejo y, en ocasiones, indescifrable contenido, sino que además ha de estar atento de cuáles de todas las disposiciones aplicables están en vigor y cuáles no, tarea poco sencilla para el ciudadano corriente lego en Derecho, e incluso a veces para los propios profesionales, dada la pluralidad y frondosidad del Ordenamiento jurídico tributario, compuesto por innumerables disposiciones legales y reglamentarias.

En segundo lugar, la Resolución de la Vocalía Segunda núm.5595/2011, de fecha 27 de junio de 2013, la cual en su Fundamento de Derecho Cuarto expone:

*"...Por lo demás, sostiene la actora que se imponen las sanciones partiendo "de una presunción de intencionalidad en la conducta del contribuyente o cuanto menos de grave negligencia." Se pretende así no haber concurrido culpa alguna por parte del sujeto pasivo.*

*...De los razonamientos anteriormente expuestos cabe concluir que la conducta verificada por el obligado tributario debe calificarse de negligente toda vez que pudiendo haber aplicado el régimen tributario procedente a su situación, y siéndole exigible el deber de cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, podía haber evitado el perjuicio generado a la Hacienda Pública observando una conducta distinta a la realizada, conducta esta que contradice el tenor literal y claro de la norma tributaria inaplicada. El obligado tributario, atendiendo a sus circunstancias concretas, es capaz de acomodar su conducta al mandato contenido en la norma tributaria toda vez que no sólo puede conocer la norma, sino que debe conocerla, al menos, en sus aspectos fundamentales, conocimiento de su aplicación que no se plantea como difícil dada la condición de impuesto general, así como cumplir con diligencia las obligaciones legales impuestas..."*

Es reseñable en este punto que la Resolución distingue el deber de conocimiento de la normativa tributaria en función del impuesto. Así, al tratarse de un impuesto general ello implica que el conocimiento de la aplicación de las disposiciones correspondientes no es difícil para el obligado tributario. A mi juicio, nada tienen que ver las características del impuesto en esta cuestión; bien es cierto que un impuesto general se aplica con mayor frecuencia, pero ello no supone de por sí que se pueda presumir que es más sencillo su conocimiento y comprensión por parte del contribuyente, por cuanto para una persona lega en Derecho tributario adolecerá también de dificultades, pese a que sean menores que en un impuesto especial.

*"...sin que quepa apreciar en el caso que nos ocupa, error en el agente basado en un desconocimiento de la normativa, sin que pueda ampararse la conducta realizada en*

*la excusa exculpatoria prevista en el artículo 77.4.d) de la LGT<sup>24</sup>...al respecto, la norma es clara, expresa y no plantea complejidad interpretativa alguna, de ahí que el posible desconocimiento por causa de la complejidad del ordenamiento tributario en su conjunto o la ignorancia acerca de la existencia de la norma específica no pueden prosperar en este caso como circunstancia bastante para exonerar de responsabilidad, ya que incluso de existir desconocimiento, éste podría vencerse sin dificultad con una simple consulta a la regulación básica del impuesto. La falta de interés o diligencia que, al menos, revela la conducta verificada por el sujeto pasivo supone la atribución válida de negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública y, en consecuencia, la concurrencia del requisito subjetivo de la culpa a su acción."*

Con el argumento expresado en este fragmento se excluye el desconocimiento como causa de exoneración de responsabilidad dado que se considera que se pudo vencer dicho desconocimiento con una sencilla consulta a la regulación básica del impuesto, poniendo el acento en la falta de diligencia. No obstante, volvemos de nuevo a la cuestión inicial, es el "eterno retorno" <sup>25</sup>: por muy sencillo que sea el acceso del contribuyente a la regulación del impuesto, ¿es motivo suficiente para presumir que comprende su contenido? ¿es tan simple rechazar el desconocimiento como causa de exoneración como en este caso?

En definitiva, es obvio que hay un elemento que va a jugar un papel determinante para dar respuesta a estas cuestiones, el cual viene integrado por las cualidades de cada individuo. Por consiguiente, parece ser que la subjetividad va a ser fundamental a la hora de discriminar si es posible aceptar el desconocimiento como excusa por parte del

---

<sup>24</sup>El artículo 77.4.d) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (derogada) se corresponde en gran parte con el artículo 179.2.d) de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual señala: "2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos...Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente...".

<sup>25</sup>NIETZSCHE, F. en su obra *La gaya ciencia* y más tarde en su libro *Así habló Zaratustra* plantea que no sólo son los acontecimientos los que se repiten, sino también los pensamientos, sentimientos e ideas, vez tras vez, en una repetición infinita e incansable.

obligado tributario. Esta subjetividad se traduce finalmente en la cultura y educación tributaria, concepto que se analizará en el siguiente epígrafe y con gran importancia para todo contribuyente y, por ende, también para el lector.

#### **4. CULTURA Y EDUCACIÓN CÍVICO-TRIBUTARIA**

*“Lo más difícil de entender en el mundo es el impuesto sobre la renta”.* Albert Einstein.

Una vez explicada la problemática básica objeto del presente trabajo, ya el lector cuenta con un conocimiento suficiente que permite proceder a la introducción de las posibles soluciones al respecto.

El artículo 31.1 de la Constitución española enuncia: *"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."* Con ello se quiere hacer énfasis en que todo ciudadano español, llegado el momento, se convierte en contribuyente. Nadie es ajeno al sistema tributario y ello implica que el problema de la ignorancia de la ley tributaria puede llegar a afectar a cualquier persona, siendo necesario que los ciudadanos adquieran cierto conocimiento tributario. Surge así un concepto muy importante que puede suponer uno de los pilares fundamentales en la solución del problema que implica la aplicación del principio del artículo 6.1 del Código Civil al ordenamiento jurídico tributario: la Cultura y Educación Cívico-Tributaria.

##### **4.1.- Concepto general.**

Por Cultura Tributaria se entiende el conjunto de valores, creencias y actitudes, compartidos por una sociedad respecto a la tributación y las normas que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes tributarios.<sup>26</sup> Por su parte, la Educación Cívico-Tributaria tiene como objetivo primordial transmitir valores y

---

<sup>26</sup>Andrade Oseguera, M., y García Vargas, M. (2012). *Cultura Tributaria para una mayor recaudación fiscal*. México: Universidad Tecnológica del Suroeste de Guanajuato. Recuperado de: <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvii/docs/G02.pdf>

actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y tributaria, y contrarios a las conductas defraudadoras. Por ello, su finalidad no es tanto facilitar contenidos académicos como contenidos cívicos.<sup>27</sup>

En cuanto al contenido de la Educación tributaria, SÁINZ DE BUJANDA en 1967 ya afirmó, con absoluto acierto, que *"la pedagogía tributaria no forma parte de la Economía financiera, ni del Derecho financiero, ni de la Sociología o de la Psicología financieras. Lo que sí acontece es que el educador del contribuyente habrá de poseer conocimientos amplios en esta materia para ejercer con éxito esa acción intencional de perfeccionamiento en que, como hemos visto, la educación consiste. Es, por otra parte, muy conveniente elevar el nivel medio de conocimiento de tales disciplinas en las sociedades contemporáneas, ya que de ese modo el proceso educativo general se verá acelerado de manera notable"*<sup>28</sup>.

Asimismo, en lo que respecta a la determinación del ideal de la Educación tributaria, dicho autor considera que la mejor vía es *"formular el repertorio de acciones que en nuestro tiempo se considera que integran el comportamiento de un contribuyente educado. Dicho en otros términos: averiguado lo que se pide al contribuyente, lo que se reputa que debe hacer, llegaremos a conocer los objetivos hacia los que actualmente pretende dirigirse la educación tributaria. Los concretos ideales de la educación tributaria quedarán exteriorizados en ese conjunto de acciones que se reputan valiosas y deseables."*<sup>29</sup>.

En la actualidad, alrededor de todo el mundo y bajo la denominación de Educación Cívico-Tributaria, gran cantidad de países están desarrollando programas para enseñar, fomentar y preparar a las futuras generaciones, de edad muy variada, para que adquieran cultura y conciencia sobre la responsabilidad y sensibilización tributaria, la importancia y el valor de pagar tributos, y la causa de su necesaria existencia. Las Administraciones de estos países buscan un fortalecimiento del sistema, inculcando a los jóvenes la "ética

---

<sup>27</sup>Portal de Educación Cívico-Tributaria (Agencia Tributaria en colaboración con el IEF) <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion.es.ES.html>

<sup>28</sup>Sainz De Bujanda, F. (1967). *Teoría de la educación tributaria*. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Vol. IX, núm. 24. Madrid. Pág. 26.

<sup>29</sup>Sáinz De Bujanda, F. (1967): *Teoría de la educación tributaria*. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Vol. IX, núm. 24. Pág. 28

tributaria" como aspecto fundamental en la educación de la ciudadanía. A estos efectos corresponde observar el contenido del estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) "*Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía*"<sup>30</sup>. Los programas empleados centran la atención en una amplia gama de temas educativos: "*la toma de conciencia y sensibilización pública sobre la nueva normativa tributaria, los mecanismos de atención y respuesta a las consultas de los usuarios, la simplificación de los procedimientos para facilitar la vida de los contribuyentes o la explicación de los riesgos de la economía sumergida...*"<sup>31</sup>. El objetivo final viene determinado por que los obligados tributarios terminen concibiendo el pago de impuestos como un aspecto general y cotidiano de sus vidas<sup>32</sup> o, en términos de la OCDE, "*como una parte integrante de su relación con el gobierno de sus respectivos países*".

Es importante resaltar que el interés general es un elemento que adquiere aquí gran relevancia, en tanto que el objetivo de estos programas consiste en fortalecer el compromiso con éste, haciendo hincapié en el valor social del impuesto y su nexo con el gasto público. Así, con estos programas se vincula "*el cumplimiento tributario al ejercicio de la ciudadanía y a los valores que sustentan la convivencia democrática*".

En lo que concierne a los métodos empleados en la praxis cabe señalar que son muy variados: hay países que celebran jornadas y festivales de carácter tributario, por ejemplo, el *Día Nacional del Impuesto* en Bangladesh; otros utilizan salas de juegos, como la sala de juegos infantil *Un tributo a mi país* en Costa Rica; otros países utilizan la expedición de un *Diploma de Educación Fiscal online*, como El Salvador; otros ponen el foco de atención en los centros de educación obligatoria y universidades, etc. No obstante, es tal la variedad de mecanismos que emplean los diversos países que se

---

<sup>30</sup>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)(2015). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Pág.13-14. Recuperado de: <http://www.oecd.org/ctp/fomentando-la-cultura-tributaria-el-cumplimiento-fiscal-y-la-ciudadania-9789264222786-es.htm>

<sup>31</sup>Asimismo, "...las nuevas TIC o tecnologías de la información y la comunicación ofrecen un amplio abanico de posibilidades para suscitar el interés de los destinatarios finales...". OCDE (2015).Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Pág.13.

<sup>32</sup>La OCDE utiliza el concepto "*Cultura global del cumplimiento*". OCDE (2015).Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Pág.16.

procederá a hablar de ello en el siguiente epígrafe, cuando se analice el problema en el Derecho comparado.

Por su parte, los principales obstáculos, según este estudio de la OCDE, vienen integrados, en resumen, por la escasez de fondos y de recursos humanos.<sup>33</sup> Lógicamente, si se destinaran mayores fondos a este tipo de programas como un objetivo estratégico, los resultados serían notoriamente mejores.

Tras una breve exposición sobre el concepto de la Cultura y Educación Tributaria, es momento de extrapolar estas nociones a nuestro país y comprobar cuál es su utilidad real y el compromiso del Estado español en esta materia.

#### **4.2.- Cultura y Educación Cívico-Tributaria en España.**

En la misma línea que se comentaba anteriormente, la tributación no se reduce simplemente al pago de los tributos; es una parte importante pero, tal y como afirma el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), no agota el significado de las obligaciones tributarias. Según el estudio "*La Educación Fiscal en España*"<sup>34</sup>, la conducta tributaria adulta en España sería distinta si se educara adecuadamente a los niños y jóvenes de la sociedad española en el hecho tributario, como ya se hace en distintos países, aspecto que se pudo comprobar en este mismo epígrafe. De este modo, los jóvenes españoles "*incorporarían las pautas de conducta propias de individuos que de adultos van a vivir en una cultura democrática que hace de la solidaridad tributaria uno de los pilares básicos del modo de organizar su convivencia social*".<sup>35</sup>

Pese a que teóricamente la idea es bastante positiva, a mi entender, no tiene una aplicación práctica suficiente. En el estudio denominado "*Opiniones y Actitudes*

---

<sup>33</sup>OCDE (2015). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Pág.23.

<sup>34</sup>Delgado Lobo, M<sup>a</sup>., Fernández-Cuartero Paramio,M., Maldonado García-Verdugo,A., Roldán Muño,C., y Valdenebro García,L. (2005). La Educación Fiscal en España. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2005\\_29.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2005_29.pdf)

<sup>35</sup>Según este estudio "*Lo decisivo sería que los alumnos interiorizaran la idea de la fiscalidad como uno de los ámbitos donde se articula la necesaria correspondencia legal y ética entre derechos y obligaciones, donde se imbrican los intereses personales y los beneficios comunes*". Delgado Lobo, M<sup>a</sup>., Fernández-Cuartero Paramio,M., Maldonado García-Verdugo,A., Roldán Muño,C., y Valdenebro García,L. (2005). La Educación Fiscal en España. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pág.6.

*Fiscales de los Españoles en 2014*<sup>36</sup>, al analizar el comportamiento de los contribuyentes y, en concreto, el grado de cumplimiento tributario, es posible observar que los ciudadanos no consideran la conciencia cívica y moral de pagar impuestos como el mayor factor en la mejora del cumplimiento; es más, lo sitúan por detrás de las retenciones salariales y el control de la Inspección de Hacienda sobre la conducta tributaria.

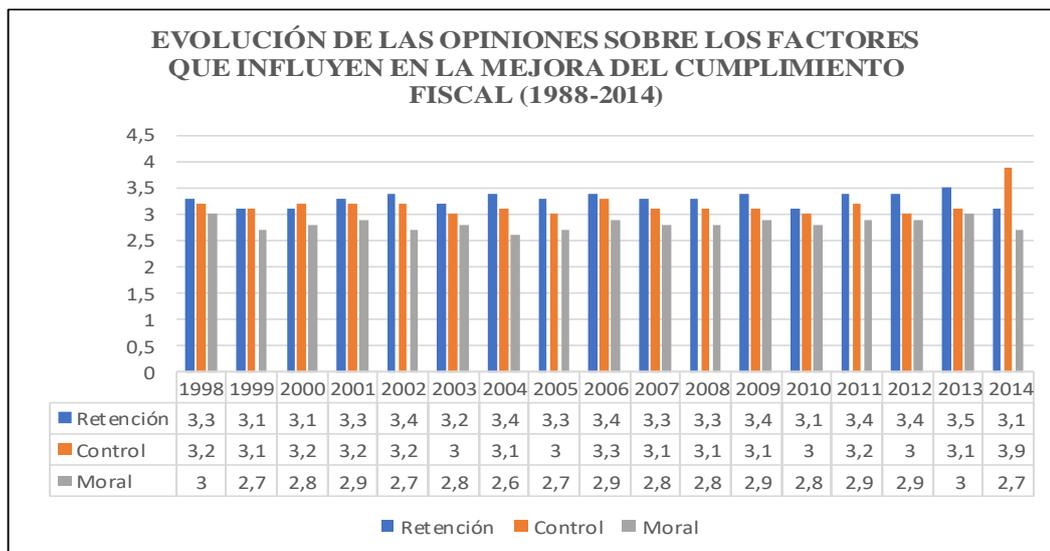


Gráfico extraído del documento *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2014*. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales n.º 20/15, Madrid. Pág. 31.

Con el apoyo de varios hacendistas españoles, la Administración Tributaria concluye que es necesario fomentar la Educación Cívico-Tributaria y la concienciación de los jóvenes del deber y responsabilidad de contribuir a través de los tributos<sup>37</sup>. El principal objetivo de la Educación tributaria consiste en la transmisión de ideas, valores y actitudes favorables a la responsabilidad tributaria y contrarios a las conductas defraudadoras, de ahí que su finalidad no sea tanto facilitar contenidos académicos cuanto contenidos morales, tal y como se ha comentado.

<sup>36</sup>Área de Sociología Tributaria; IEF. (2015): Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2014. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 20/15. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2015\\_20.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_20.pdf)

<sup>37</sup>Entre quienes destacan SÁINZ DE BUJANDA, PONT MESTRES y MARTÍN OVIEDO. Estos hacendistas no cesan de repetir que no se puede llevar a cabo una política fiscal verdaderamente eficaz sin contar con el elemento humano a quien se dirige. Delgado Lobo, M<sup>a</sup>., Fernández-Cuartero Paramio, M., Maldonado García-Verdugo, A., Roldán Muño, C., y Valdenebro García, L. (2005). La Educación Fiscal en España. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pág.8-9.

Es más, es aconsejable adelantar un aspecto que se comentará en la valoración y conclusiones finales de este trabajo, y es que, aunque sea muy beneficioso educar el elemento cívico, es imprescindible centrarse en una educación material tributaria, es decir, en la comprensión de los tributos, su regulación y su aplicación, y no solamente en el elemento moral o ético. Para que se pueda alcanzar una verdadera Cultura tributaria eficaz, es preciso, en mi opinión, educar en abstracto y también en concreto, conocer el mundo sensible a la par que el mundo inteligible, si se me permite este símil platónico.<sup>38</sup>

Según el estudio "*La Educación Fiscal en España*", la Educación tributaria debe abarcar los siguientes puntos<sup>39</sup>:

- Identificar los distintos bienes y servicios públicos.
- Conocer el valor económico y la repercusión social de los bienes y servicios públicos.
- Reconocer las diversas fuentes de financiación de los bienes y servicios públicos, especialmente las tributarias.
- Establecer los derechos y las responsabilidades a que da lugar la provisión pública de bienes y servicios.
- Interiorizar las actitudes de respeto por lo que es público y, por tanto, financiado con el esfuerzo de todos y utilizado en beneficio común.
- Asimilar la responsabilidad fiscal como uno de los valores sobre los que se organiza la convivencia social en una cultura democrática, identificando el cumplimiento de las obligaciones tributarias con un deber cívico.
- Comprender que la fiscalidad, en su doble vertiente de ingresos y gastos públicos, es uno de los ámbitos donde se hacen operativos los valores de equidad, justicia y solidaridad en una sociedad democrática.

A mi juicio, todos estos elementos son imprescindibles. Con todo, bien es cierto que, aunque los valores son fundamentales, a efectos de este trabajo no es suficiente una educación axiológica. Recordemos que el problema al que se intenta dar solución con el

---

<sup>38</sup>La *Alegoría de la caverna* (también conocido como el Mito de la caverna). Platón.

<sup>39</sup>Delgado Lobo, M<sup>a</sup>., Fernández-Cuartero Paramio, M., Maldonado García-Verdugo, A., Roldán Muño, C., y Valdenebro García, L. (2005). *La Educación Fiscal en España. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pág.9.

presente documento viene en gran parte integrado por la dificultad que sufren los obligados tributarios legos en Derecho, e incluso profesionales de esta rama, a la hora de encontrar la norma aplicable, conocer el ordenamiento tributario y entender su contenido. Esta cuestión no se soluciona solamente con la enseñanza de valores éticos, aunque éstos tienen una importancia indudable.

De hecho, podría afirmarse que los valores éticos y morales y, por ende, la Educación Cívico-Tributaria, es un medio para alcanzar un fin, el cual será un pleno conocimiento de la necesidad de los tributos y la comprensión total del sistema tributario, reduciendo así considerablemente las consultas y los problemas concernientes a la ignorancia normativa de los contribuyentes, objeto principal del actual trabajo.

Por otra parte, en España la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) ya cuenta con múltiples experiencias relacionadas con la Educación tributaria, siempre intentando mantener la doble dimensión que se comentaba previamente: una formativa y otra informativa<sup>40</sup>. Sin el éxito esperado, se llevaron a cabo algunos mecanismos entre los que destacan los siguientes, recogidos en el documento "*La Educación Fiscal en España*" y que se expondrán de forma concisa a continuación.

- En 1980, el Ministerio de Hacienda editó un libro titulado "*La Hacienda de todos*", dirigido por el profesor César Albiñana García-Quintana, catedrático de Hacienda Pública y Director del Instituto de Estudios Fiscales.
- En 1985, el Ministerio de Economía y Hacienda editó un segundo libro, en formato de tebeo o "comic" titulado: "*El Puente*". El objetivo de este libro, según su prólogo, es explicar la existencia y la necesidad de los impuestos.
- Durante dichos años se impartieron conferencias para escolares y se organizaron visitas a centros educativos.

---

<sup>40</sup>"...Proporcionando no sólo conocimientos técnicos sino también una comprensión más profunda de la razón de ser y la finalidad de los impuestos que propicie la formación de conciencia fiscal, como un valor de índole moral, en los futuros contribuyentes". Delgado Lobo, M<sup>a</sup>, Fernández-Cuartero Paramio, M., Maldonado García-Verdugo, A., Roldán Muñío, C., y Valdenebro García, L. (2005). *La Educación Fiscal en España. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pág.10.

- En 2002 fue creado el Grupo de Trabajo sobre Educación Tributaria.<sup>41</sup>. Entre las tareas de dicho grupo de trabajo destacan:
  - a) Análisis de la experiencia internacional en materia de Educación Fiscal.
  - b) Desarrollo de índices de materias de contenido tributario, para distintas franjas de edad, que sirvan como núcleo de las futuras actuaciones educativas.
  - c) Desarrollo de material didáctico, accesible a profesores y alumnos desde la página web de la Agencia Tributaria.
  - d) Desarrollo del contenido de conferencias o charlas, para distintas franjas de edad, que puedan ser impartidas por funcionarios de la Agencia Tributaria en los centros educativos.

Estas originales iniciativas no tuvieron el éxito esperado, quizás debido a su carácter informal, la escasez de recursos destinados a su fomento, su carácter eventual o a causa de la inexistencia de un soporte institucional que consiguiera asegurar su mantenimiento y continuidad.

La Administración Tributaria española ha venido desarrollando concretamente un programa de Educación tributaria, dirigido a niños y adolescentes de todo el territorio español y que pretende concienciar desde temprana edad el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias como un valor ciudadano<sup>42</sup>. Entre las diversas actuaciones, dentro de las mencionadas y de forma resumida, destacan:

- La celebración de jornadas de puertas abiertas de las oficinas de la Agencia Tributaria.
- La impartición de charlas en centros educativos.
- El establecimiento de un portal en internet sobre educación tributaria.

---

<sup>41</sup>El Grupo de Trabajo sobre Educación Tributaria estaba integrado por cinco representantes de diversos órganos de la Agencia Tributaria, tanto de servicios centrales como de los territoriales, y por dos representantes del Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>42</sup>Peñaranda Iglesias,A.; Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (2008). Política, Estructura e Instrumentos para la Asistencia al Contribuyente. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº2/08. Perú: Instituto de Estudios Fiscales. Pág.9. Recuperado de: <http://economia.paeria.cat/recursos-dinteres/publicacions/instituto-destudios-fiscales>

En relación con este último punto, la Agencia Tributaria, en colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales, ha venido fomentando y desarrollando un portal de internet de Educación Cívico-Tributaria con el propósito de proporcionar a los educadores que deseen implicarse en esta actividad materiales y recursos, tal y como se ha afirmado previamente.<sup>43</sup> Es una herramienta muy útil dado el sencillo acceso, dinamismo e inmediatez, contando el portal con un acceso para profesores y otro para alumnos, diferenciado por edades. La causa de este proyecto viene dada por el déficit de conciencia tributaria y la existencia en la sociedad actual española de una demanda de ética ciudadana en lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones tributarias en favor del bien común y el interés general.

Es preciso reiterar la utilidad de esta herramienta, en tanto que proporciona a los profesores materiales didácticos aplicables en los centros de educación para alumnos de diferentes edades, haciendo uso de un mecanismo didáctico, dinámico y entretenido para los niños que se convertirán en futuros contribuyentes. Además, la utilización de estos métodos tiene su mayor influencia en la educación escolar; sin embargo, también deviene necesario incluir dentro de todos los grados universitarios, créditos obligatorios sobre temas tributarios, según el estudio citado, *"para que el futuro profesional pueda tener los conocimientos básicos de tributación y de su importancia para el Estado y coadyuve a generar la conciencia colectiva de la sociedad"*.

Es fácil percatarse de que el fomento de la Cultura y Educación tributaria es positivo en tanto que los futuros obligados tributarios ya tendrán un bagaje de conocimientos no sólo éticos y morales, sino también materiales, es decir, que medianamente podrá comprender la regulación de los tributos, su aplicación, sus causas y sus fines desde el primer momento en que comiencen a contribuir al sistema y al sostenimiento del gasto público. Ello implicaría grandes ventajas y ahorro de recursos.

---

<sup>43</sup>Portal de Educación Cívico-Tributaria (Agencia Tributaria en colaboración con el IEF): [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion es ES.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion%20es%20ES.html)

### **4.3.- La información y asistencia al contribuyente.**

Aparte de los métodos mencionados a lo largo de este epígrafe, según el estudio anteriormente citado denominado *Política, Estructura e Instrumentos para la Asistencia al Contribuyente*: "Los servicios de información y asistencia al contribuyente son el canal de comunicación más evidente entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, por lo que aquella debe agotar todos sus esfuerzos por dotar de más y mejores servicios y que éstos sean de calidad para coadyuvar al cumplimiento de las obligaciones tributarias de manera oportuna y al mínimo costo posible". Ésta es la vía que restaría para aportar directamente a las personas conocimientos tributarios si no se fomentara la Cultura y Educación tributaria, en tanto que se trata de un canal de comunicación directa con la Administración Tributaria. Ya en el epígrafe segundo de este trabajo se hacía mención del artículo 85 de la LGT, el cual regula el deber de información y asistencia a los obligados tributarios:

***"Artículo 85. Deber de información y asistencia a los obligados tributarios.***

*1. La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.*

*2. La actividad a la que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:*

*a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.*

*b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.*

*c) Contestaciones a consultas escritas.*

*d) Actuaciones previas de valoración.*

*e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias."*

Entre las características con las que ha de contar esta asistencia e información según el estudio señalado<sup>44</sup>, en cuanto a la temática que este trabajo aborda, destacan:

---

<sup>44</sup>Peñaranda Iglesias,A.; Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (2008). Política, Estructura e Instrumentos para la Asistencia al Contribuyente. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n°2/08. Perú: Instituto de Estudios Fiscales. Pág. 13.

Exactitud.- El contenido de la norma tributaria vigente debe ser comunicada con exactitud y uniformidad en todos los medios de comunicación existentes.

Totalidad.- Toda información que se transmita a los contribuyentes tiene que ser completa y de total alcance hacia los contribuyentes en general.

Sencillez.- Dada la rigurosidad y sofisticación con las que muchas normas son elaboradas es necesario trabajar en la interpretación adecuada de dichas normas.

Concreción.- Normalmente la respuesta a las consultas debería estar limitada a las consultas efectuadas por los contribuyentes, sin verter temas no relacionados.

Inmediatez.- Capacidad de la Administración Tributaria para atender las consultas tributarias con celeridad con la finalidad de que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones tributarias sin ningún contratiempo.

Igualmente, no está de más reseñar el carácter vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias escritas, tal y como dispone el artículo 89.1 LGT.<sup>45</sup>

Tras haber analizado la aplicación y el arraigo de la Cultura y Educación Cívico-Tributaria en España, corresponde a continuación analizar qué lugar ocupa esta institución en otros países, así como el problema planteado a lo largo de este trabajo, a través del Derecho comparado. Para ello, sugiero se continúe con la lectura del siguiente epígrafe.

*"La cultura es la buena educación del entendimiento"- Jacinto Benavente.*

---

<sup>45</sup>Artículo 89 LGT. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas."1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante".

## **5. EL PROBLEMA EN EL DERECHO COMPARADO.**

### **5.1.- La complejidad del Derecho Tributario en el Derecho comparado.**

La complejidad técnica y dificultad de comprensión y aplicación de las disposiciones normativas por el contribuyente es el rasgo que acompaña al Derecho tributario por antonomasia en cualquier país de nuestro entorno. Asimismo, independientemente del idioma que se utilice, el principio de *"la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento"*, *"the ignorance of law is no excuse"* o *"l'ignorance de la loi n'excuse personne"* se erige como un principio jurídico universal aplicable, en general, a todos los ordenamientos jurídicos puesto que la Ley existe para su cumplimiento y, para ello, ha de presumirse su conocimiento por parte de los obligados por ella.

A modo de ejemplo se puede citar el caso de Francia. En lo que respecta al problema que el presente trabajo aborda, en este país se ha achacado a un fenómeno cuantitativo de las disposiciones normativas en general, no obstante, en materia tributaria en concreto, la complejidad se manifiesta de diversas maneras: en la formulación de las disposiciones del Código General tributario, la gran variedad de tasas y de impuestos y la frecuencia con que las normas tributarias son modificadas y reformadas; y, por otro lado, la transformación y multiplicación de las funciones atribuidas a esta rama del Derecho. Inicialmente, el impuesto cumplía esencialmente una función tributaria, pero desde el paso de un Estado autoritario a un Estado del Bienestar, la fiscalidad se puso al servicio de una multitud de objetivos económicos y sociales; por último, no hay que perder de vista la función política de los tributos. Todas estas funciones de los tributos combinadas tienden a incrementar la complejidad del Derecho tributario.

Un artículo de la Universidad de Poitiers, en consonancia con lo comentado anteriormente, considera la complejidad normativa en materia tributaria en Francia como un fenómeno cuantitativo, tanto por el número de disposiciones normativas

tributarias, legales y reglamentarias, como la relación que todas estas normas guardan entre sí<sup>46</sup>. Según este artículo, si las sociedades desarrolladas dan la espalda a un sistema tributario simple es porque atribuyen a los tributos un rol que no tenían en el pasado, esto es, una función financiera renovada, asociándoles una misión socio-económica inédita, así como, más que nunca, un objetivo político.

De este modo, haciendo una comparación espacial y temporal del sistema tributario francés, el documento citado también afirma que *"los tributos no pueden ser totalmente eficaces si sus características no están en armonía con las de la sociedad"*: un sistema de tributación científico, con un nivel de educación elevado, y la democratización y la difusión de las enseñanzas secundaria y superior han permitido un incremento sensible de las competencias, no solamente en la Administración, sino también en los contribuyentes<sup>47</sup>.

Continuando con el caso de Francia, cabe comentar el denominado "impuesto sobre la ignorancia" para hacer referencia a la frágil situación en la que quedan los contribuyentes a causa de la complejidad de las leyes tributarias del país, lo que implica intrínsecamente un motivo de injusticia. ROBERT MATHIEU<sup>48</sup> opta por defender que no es imposible acabar con esta ignorancia de las normas tributarias, pese a la gran fractura existente entre los especialistas e iniciados en materia tributaria y el resto de las personas. Este autor considera que es suficiente con informar al público de las posibilidades que se le ofrecen o utilizar las disposiciones normativas que les sean favorables, entre otras posibilidades. Pese a los esfuerzos de la Administración en este sentido, el autor afirma que hay que ir aún más lejos y que es urgente continuar con esta lucha contra la ignorancia, simplificando el sistema tributario y fomentando su inclusión en los programas escolares. En palabras traducidas de este autor: *"Todo contribuyente que no se puede permitir los servicios de un asesor es una víctima del impuesto sobre la ignorancia"*.

---

<sup>46</sup>Gouadain, D. (2000). La complexité fiscale, un mal nécessaire?. *Annales des Mines*. Institut d'Administration des Entreprises. Université de Poitiers. Pág. 5. Recuperado de: <http://annales.org/gc/2000/gc09-2000/004-014.pdf>

<sup>47</sup>Gouadain, D. (2000). La complexité fiscale, un mal nécessaire?. *Annales des Mines*. Institut d'Administration des Entreprises. Université de Poitiers. Pág. 7.

<sup>48</sup>Mathieu, R. (2010). *Dans le labyrinthe fiscal. Contribuables, si vous sachiez!* Ed: Albin Michel.

El caso de Reino Unido y, por similitud, el de Australia, no son tan diferentes a lo que se ha venido tratando hasta este punto. SIMON JAMES<sup>49</sup> afirma que la sencillez es un atributo importante para los sistemas tributarios y que parece evidente que la simplificación de los sistemas tributarios tiene potenciales ventajas, sin embargo, ha habido varios intentos de simplificación sin el éxito esperado en diferentes países, incluidos los reseñados además de Nueva Zelanda y Turquía. Respecto a ello, en un documento presentado en 2014 en la *Conference of the Tax Research Network*, este autor examinó el progreso hacia la simplificación tributaria llevada a cabo por dichos países, percatándose de que todos los esfuerzos realizados para simplificar el sistema tributario no obtuvieron el éxito esperado.<sup>50</sup> No en balde, el autor afirma que una de las principales razones es que dichos intentos de simplificación solamente podrían triunfar si se tuviera en cuenta por qué el sistema tributario es tan complejo. Únicamente así se podría, según SIMON JAMES, encontrar el equilibrio entre la simplicidad y el objetivo de un sistema tributario eficiente y equitativo, siempre teniendo en cuenta la atmósfera de complejidad en la que los sistemas tributarios tienen que operar.

Para este autor, la principal razón es que existen factores importantes que provocan la complejidad de los sistemas tributarios y no todos ellos son malos y, además, no siempre está claro el significado de simplificación tributaria. Lo que realmente se necesita es una estrategia de simplificación que debería establecer la importancia relativa de la simplificación en comparación con otros aspectos del sistema tributario. Superar la excesiva complejidad tributaria y su legislación podría reducir la disposición de los contribuyentes de incumplir con las exigencias del sistema tributario, adquiriendo esto especial relevancia en el sistema de autoliquidación.

No está de más añadir que la complejidad hace útiles las discusiones sobre política fiscal y la introducción de mejoras del sistema.<sup>51</sup>

Según SIMON JAMES, los beneficios y ventajas<sup>52</sup> de la simplificación son generalmente opuestas a los costes de la complejidad: reducción de la carga de la

---

<sup>49</sup>James, S.(2007). *Tax Simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy*. University of Exeter. Recuperado de: [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19281/1/MPRA\\_paper\\_19281.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19281/1/MPRA_paper_19281.pdf)

<sup>50</sup>James, S; Sawyer,A; y Budak, T.(2016). *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Palgrave Macmillan. Pág.1.

<sup>51</sup>James, S.(2007). *Tax Simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy*. University of Exeter. Pág.7.

Administración, un mayor cumplimiento y probablemente mejora de la disposición para cumplir voluntariamente con el sistema tributario. Hay otro aspecto relevante puesto que el principal propósito de la mayoría de los tributos es pagar para sufragar el gasto público. Así, un sistema tributario que es innecesariamente complicado podría reducir el apoyo y contribución de los ciudadanos para la mejora de los servicios públicos más importantes.

Situándonos en América, es evidente que en Estados Unidos también existe el problema sobre el que gira este trabajo, concretamente, dada la complejidad de su código tributario. En el *Annual Report to Congress 2012*<sup>53</sup> elaborado por el Taxpayer Advocate Service (TAS)<sup>54</sup>, al aportar una definición de la dificultad del Código Tributario, destaca que el problema más serio al que se enfrentan los contribuyentes y el *Internal Revenue Service* (Servicio de Impuestos Internos<sup>55</sup>) es la complejidad del *Internal Revenue Code* (Código de Impuestos Internos). Continuando con la definición, en el documento citado más arriba en este párrafo se afirma que, entre otros aspectos, este código tributario:

- Dificulta el cumplimiento, obligando a los contribuyentes a dedicar demasiado tiempo en preparar y presentar sus declaraciones.
- Requiere a la gran mayoría de los contribuyentes para que soporten costes monetarios para cumplir con sus obligaciones, debido a que la mayoría de los contribuyentes contratan asesores fiscales y muchos otros adquieren software de asesoramiento y preparación tributaria.
- Son de muy complicada comprensión, dejando a muchos contribuyentes sin conocer cómo sus impuestos son calculados y qué tarifa del impuesto pagan.

---

<sup>52</sup>James, S.(2007). *Tax Simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy*. University of Exeter. Pág.7.

<sup>53</sup>Taxpayer Advocate Service. (2012). The Complexity of the Tax Code. *Annual Report to Congress. Volume One*. Pág.3. Recuperado de: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/2012-Annual-Report/downloads/Most-Serious-Problems-Tax-Code-Complexity.pdf>

<sup>54</sup>El Taxpayer Advocate Service (TAS), en español Servicio del Defensor del Contribuyente, es un organismo cuya función consiste en "asegurar que todo contribuyente sea tratado de manera justa y que conozca y entienda sus derechos". Este organismo concede un servicio de asistencia y ayuda gratuita al contribuyente que tenga problemas tributarios con el Internal Revenue Service (Servicio de Impuestos Internos).

<sup>55</sup>El Servicio de Impuestos Internos (*Internal Revenue Service*; IRS) es la instancia federal del Gobierno de los Estados Unidos encargada de la recaudación fiscal y del cumplimiento de las leyes tributarias. Constituye una agencia encuadrada en el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos y también es responsable de la interpretación y aplicación de las leyes fiscales de carácter federal.

- Facilita la evasión fiscal al permitir a los contribuyentes reducir sus responsabilidades y cargas, y concediendo a los criminales oportunidades para cometer fraude fiscal.
- Debilita la confianza en el sistema, creando la impresión de que muchos contribuyentes no son obedientes con la normativa, reduciendo de este modo los incentivos de los que los contribuyentes honestos disfrutaban para cumplir con su deber de contribuir.
- Genera decenas de millones de llamadas telefónicas dirigidas al Servicio de Impuestos Internos cada año, sobrecargando a la agencia y comprometiendo su capacidad de proporcionar un servicio de alta calidad para los contribuyentes.

## **5.2.- La Cultura y Educación Cívico-Tributaria en el extranjero.**

Comprobada su existencia y analizada la problemática presente en este trabajo en otros países diferentes a España, aunque de forma concisa, procede ahora estudiar qué mecanismos se utilizan en otros países para solventar el problema, en comparación con las actuaciones llevadas a cabo en España. Dado que en el epígrafe anterior el foco de atención recayó en la Cultura y Educación Cívico-Tributaria, nos vamos a centrar en este aspecto en concreto. Por cuestiones de brevedad, solamente se explicarán algunos ejemplos.

Según el estudio del Instituto de Estudios Fiscales *"La Educación Fiscal en España"*, analizado en el epígrafe previo al presente, las Administraciones Tributarias de gran variedad de países han venido desarrollando una serie de programas de educación tributaria, con experiencias realmente diversas.

En Europa<sup>56</sup>, los países nórdicos son pioneros, partiendo la iniciativa de la Administración Tributaria, aunque actualmente es competencia casi exclusiva de la Administración Educativa. El estudio afirma que en Dinamarca, Suecia y Noruega se ha utilizado fundamentalmente material audiovisual para acercarse a los jóvenes, mientras que en Finlandia cobran importancia las campañas informativas para los alumnos de

---

<sup>56</sup>Delgado Lobo, M<sup>a</sup>., Fernández-Cuartero Paramio, M., Maldonado García-Verdugo, A., Roldán Muño, C., y Valdenebro García, L. (2005). La Educación Fiscal en España. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pág.13.

institutos y se organizan talleres, conferencias y cursos para los cuales se diseña el oportuno material didáctico.

En lo que respecta a países del entorno de España, el documento citado dispone que actualmente en Francia, la web del Ministerio de Finanzas ofrece información a los jóvenes para su incorporación a la vida activa, con una continua referencia al aspecto tributario. La colaboración de este Ministerio con el de Educación se limita al diseño de algunos materiales didácticos. Por su parte, en Italia, las distintas regiones han llevado a cabo sus propios programas de educación fiscal, los cuales varían mucho, tanto en su enfoque, en su público objetivo y en los materiales utilizados (juegos, cuentos, cómics, vídeos...).

Situándonos fuera del continente europeo, en América es reseñable el caso de Colombia, analizado en el estudio de la OCDE "*Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía.*"<sup>57</sup>. En este país la Educación Cívico-Tributaria recae en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, siendo una parte fundamental la Oficina de Comunicaciones en tanto que es el órgano encargado del desarrollo de estrategias y campañas, de asegurarse de que el lenguaje utilizado en todas las publicaciones sea fácilmente inteligible y de facilitar información al contribuyente. Es importante esta última función ya que cabe destacar aquí la existencia de un órgano encargado de restar dificultad de comprensión de las normas y demás publicaciones con el fin de que el contribuyente las entienda. Quizás en España habría que desarrollar un órgano de tales características que pueda ayudar y orientar a los ciudadanos sobre las normas aplicables, a la vez que se intente incrementar el nivel de alfabetización tributaria de los obligados tributarios. Una fusión de ambos elementos podría contribuir a la solución del conflicto central de este trabajo, no obstante, es una mera opinión.

Del mismo estudio de la OCDE se puede extraer el interesante caso de Costa Rica<sup>58</sup>, país en el cual el Programa de Educación Cívico-tributaria utiliza diversas actividades formativas con el fin, entre otros, de informar a la población estudiantil acerca de cuestiones y normativa tributarias e impulsar la conciencia ciudadana acerca de la importancia de los impuestos. Con dicho objetivo, la Dirección General de Tributación

---

<sup>57</sup>OCDE. (2015). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Pág.63-68.

<sup>58</sup>OCDE (2015). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Pág.69-74.

creó la Sala de Juegos "*Un tributo a mi país*", un atractivo espacio de entretenimiento para educar en este aspecto a la población infantil.

Continuando dentro del continente americano, es momento de desplazarse hacia el norte para comentar los ejemplos de Canadá y Estados Unidos<sup>59</sup>.

En primer lugar, cabe destacar que Canadá es un país bastante avanzado. Según las indicaciones del Instituto de Estudios Fiscales, el país mantiene un programa de educación tributaria de iniciación en la vida adulta similar desde hace más de treinta años, para jóvenes entre 16 y 18 años, desarrollado casi en exclusiva por la Administración Tributaria. Este programa, además de contar con un curso web, se imparte voluntariamente en los institutos por los profesores y, además, en los institutos hay alumnos que ayudan a personas ancianas, discapacitadas, etc., a cumplimentar sus declaraciones de impuestos.

Respecto al sistema y programas de Educación tributaria de los Estados Unidos, cabe señalar que el estudio del Instituto de Estudios Fiscales indica que es el más antiguo, denominado "Understanding Taxes" y es competencia exclusiva del Internal Revenue Service (IRS). Está destinado a estudiantes de los institutos entre 14 y 18 años, y cuyos materiales didácticos, diseñados con la colaboración del Consejo Nacional de Educación Económica (National Council of Economic Education), están pensados para ser tratados en distintas asignaturas: historia, economía, matemáticas, consumo, educación cívica, educación empresarial, etc.

En cuanto al continente africano, considero interesante traer a colación el caso de Zambia<sup>60</sup>. A pesar de no ser un país desarrollado como la mayoría de los que se han mencionado, considero que cuentan con un buen programa de Educación tributaria. El departamento de Educación Cívico-Tributaria dentro de la Administración Tributaria del país ha desarrollado un servicio de asistencia y atención telefónica al contribuyente que proporciona una primera toma de contacto entre el contribuyente y la Administración, destacando entre sus funciones, por lo que a estos efectos es relevante,

---

<sup>59</sup>Delgado Lobo, M<sup>a</sup>., Fernández-Cuartero Paramio,M., Maldonado García-Verdugo,A., Roldán Muño,C., y Valdenebro García,L. (2005). La Educación Fiscal en España. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Pág.14.

<sup>60</sup>OCDE (2015). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Pág.207-212.

la de asegurarse de que los contribuyentes entienden la normativa tributaria y cómo deben satisfacer sus obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria de Zambia ha desarrollado, además, un programa de radio semanal desde 2012 en el que se abordan cuestiones tributarias y entrevistas, así como tiene un espacio para que los contribuyentes realicen llamadas para formular preguntas, plantear inquietudes o aportar sugerencias, entre otras actividades.

Por otro lado, también es interesante el caso de Bangladesh<sup>61</sup>. El órgano bengalí de Gestión Tributaria es el responsable de la Educación Cívico-Tributaria. Desde 2008, se viene celebrando en el país el *Día Nacional del Impuesto Sobre la Renta*. En ese día, los departamentos del órgano mencionado salen a la calle, celebran seminarios y talleres, organizan actos, consultorios móviles, reparten panfletos... Los objetivos de esta jornada son diversos pero cabe señalar que se busca ampliar los conocimientos e información ciudadana en materia tributaria, orientar a los ciudadanos sobre cómo pagar impuestos y profundizar en el conocimiento de la normativa tributaria y sus procedimientos.

De la lectura de los párrafos anteriores se puede inferir que en todos los países del mundo es necesario desarrollar un mecanismo de actuación para fomentar el conocimiento de la normativa tributaria y la conciencia social del deber de pagar tributos, evitando, como consecuencia, el fraude fiscal. Si en algo coinciden los casos que aquí se han citado a modo de ejemplos, es en que es necesario incluir la cuestión tributaria en la educación de los niños y adolescentes, provocando que absorban el pago de tributos, la comprensión de su regulación y la idea del interés general desde temprana edad, pasando a formar parte de su vida cotidiana. En lo que a este trabajo interesa, el hecho de que todos estos países utilicen programas de Educación tributaria permite concluir que, aparte de la necesidad de conciencia social tributaria, la normativa tributaria no es en absoluto sencilla en ninguno de dichos países, de ahí que sea necesario educar en este aspecto o legislar de manera más comprensible para los obligados tributarios. Por lo tanto, el conflicto analizado no se da solamente en España.

Este tipo de programas deviene imprescindible en las sociedades en las que se pretende evitar el fraude fiscal, de ahí que se fomente desde tan temprano un

---

<sup>61</sup> OCDE (2015). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Pág.27-32.

conocimiento al menos básico de la normativa, que permita su comprensión, así como el fomento y desarrollo en los jóvenes de una mentalidad que conciba los tributos como parte fundamental de la sociedad y absolutamente necesarios para el bienestar común.

Una vez se ha estudiado con cierta profundidad el problema central de este trabajo, tanto en España como en países extranjeros, así como se han explicado algunas soluciones que se están aplicando actualmente, es el momento de poner en conocimiento del lector cuál es la valoración, opinión y crítica del autor del presente documento, así como qué posibles soluciones considera más adecuadas, factibles y convenientes para solventar el dilema planteado a lo largo del trabajo. Para ello, ruego al lector que prosiga con la lectura del siguiente epígrafe.

*“Divide las dificultades que examinas en tantas partes como sea posible para su mejor solución”- René Descartes.*

## **6. VALORACIÓN, CRÍTICA Y APORTACIÓN PERSONAL.**

Comencemos este epígrafe planteando el siguiente supuesto: si se nos entrega únicamente una norma escrita en lenguaje chino, por ejemplo, y suponiendo que desconocemos absolutamente dicho idioma, ¿podríamos cumplir con dicha disposición normativa? Es evidente que no, por el simple hecho de que no podemos comprender su contenido dado que el lenguaje empleado en la misma nos es totalmente desconocido e ininteligible. Pese a ello, estamos obligados a conocerla. Si a ello le sumásemos, además, el hándicap de tener que buscar la norma vigente aplicable dentro de una multiplicidad inmensa de disposiciones de distinto rango, la tarea deviene casi imposible, al menos aparentemente. Pues bien, si extrapolamos el contenido de esta analogía es fácil percatarse de que esto es lo que ocurre en la actualidad al aplicar el principio general recogido en el artículo 6.1 del Código Civil al Ordenamiento jurídico tributario.

El artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 dispone: *"Todos los Ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o*

a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración". Actualmente, las normas tributarias ostentan un nivel de complejidad tan alto que se convierten, tal y como se ha comentado, en ininteligibles para la mayoría de los ciudadanos. A mi juicio, esta dificultad ya ha devenido en una característica propia de esta rama del Ordenamiento, disgregándose en dos categorías: la dificultad de comprensión y la dificultad de interpretación de las normas. De este modo, resulta imprescindible favorecer una mejor aplicación de las disposiciones de distinto rango, hacerlas más fácilmente accesibles para los obligados tributarios, en el sentido de su simplificación, y con ello obtener y garantizar un mayor grado de seguridad jurídica y una reducción considerable de la denominada "resistencia fiscal"<sup>62</sup>, entendida esta institución como la negación u oposición al pago de determinados tributos, sobre todo, impuestos, debido a un desacuerdo con el momento o la forma en que se recauda, la legislación aplicada (en lo que centramos el foco de atención), o el destino de las cantidades recaudadas.

Al hablar sobre las razones de la complejidad del Derecho tributario, coincido plenamente con PAUL DUVAUX, quien distingue dos razones<sup>63</sup>, una buena y otra mala. Respecto a la buena, no le falta razón al afirmar que los tributos, en concreto los impuestos, son complicados porque la vida en sí es compleja, a lo que hay que sumar el plus de dificultad que supone la inclusión de mecanismos antifraude. En cuanto a la razón mala, viene integrada por la contaminación política, puesto que los políticos en muchas ocasiones no conocen profundamente el Derecho tributario, ni cuentan con los conocimientos técnicos necesarios, aunque sean quienes finalmente aprueban los tributos y sus respectivas regulaciones.

Por lo tanto, ¿hasta qué punto es necesaria cierta complejidad en las disposiciones normativas tributarias? Tal y como afirma SIMON JAMES<sup>64</sup>, entre otros autores, concluyo que es evidente que la simplificación jurídico-tributaria implica diversas

---

<sup>62</sup>PONT MESTRES cuenta con un libro dedicado a esta institución. Pont Mestres, M. (1972). *El problema de la resistencia fiscal*. Barcelona: Bosch.

<sup>63</sup>Duvaux, P. (2014). *La complexité de la fiscalité et ses causes*. Recuperado de: <http://paulduvaux.com/item/385-la-complexite-de-la-fiscalite-et-ses-causes>

<sup>64</sup>James, S., Sawyer, A., y Budak, T. (2016). *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Ed: Palgrave Macmillan. Pág.3.

ventajas, sobre todo en lo que respecta a que los contribuyentes podrían entender qué tributo están pagando y por qué, siendo capaces de leer y comprender cuáles son sus obligaciones reguladas por la normativa tributaria. No obstante, como afirma dicho autor, hay elementos que provocan que el sistema normativo tributario se complique, entre otros, el tener en cuenta las circunstancias personales, las dificultades de la vida económica, fomentando la seguridad y contrarrestando la evasión fiscal. Por consiguiente, en esta línea, estoy absolutamente de acuerdo en que es preciso identificar y discriminar las complejidades innecesarias de las que no lo son, con el fin de asegurar un sistema jurídico-tributario eficiente y certero.

De lo anterior se infiere, a mi parecer, que es fundamental llevar a cabo en España una revisión de la normativa tributaria, tanto legal como reglamentaria, en aras de hallar el modo de alcanzar una redacción fácilmente accesible para los contribuyentes, entendiendo por ello una redacción de sencilla comprensión por razones obvias, fortaleciendo la seguridad jurídica. Asimismo, pienso que el problema se incrementa en España porque, a mi entender, en nuestro país los obligados tributarios no tienen la costumbre de consultar la legislación que tienen a su alcance, de hecho, esto es aplicable a todo el Ordenamiento jurídico en general. Si la persona en concreto no necesita consultar normativa para su profesión, no la consultará por cuenta propia mayoritariamente. En general, exceptuando los profesionales, estudiantes o curiosos, la gente no suele acceder e investigar sobre la legislación. Pues bien, mucho menos van a consultar los ciudadanos las disposiciones normativas tributarias tanto por su gran cantidad como por su laboriosa y ardua aprehensión e interpretación.

Una cosa está clara, no es normal que se exija a los contribuyentes que cumplan con la normativa tributaria si ésta no es comprendida siquiera, en muchas ocasiones, por los profesionales del Derecho, adhiriendo a ello el obstáculo de determinar qué disposiciones legales y reglamentarias son aplicables dentro de todo el conglomerado normativo existente en el ordenamiento jurídico tributario actual. Es una situación totalmente insostenible pero no se trata, en mi opinión, de un problema insoslayable. Por consiguiente, es necesario e, incluso, urgente realizar en España la revisión normativa anteriormente comentada tal y como han procedido otros países a través de diferentes iniciativas, como Nueva Zelanda, Reino Unido, Australia, o incluso

Sudáfrica<sup>65</sup>. Estos países, entre otros, con sus mecanismos de simplificación de las disposiciones tributarias han demostrado que es posible hacer que las normas sean más sencillas de leer y entender para los contribuyentes. Contrariamente, estas iniciativas no son suficientes, entre otros motivos, porque la mayoría de los obligados tributarios, en general, no consultan por sí mismos las disposiciones normativas.

Así las cosas, opino que es absolutamente inconcebible una regulación jurídico-tributaria que requiera a su destinatario un nivel de entendimiento y cumplimiento tan exigente. Ello deriva en que, actualmente, del ciudadano contribuyente *"se exige no sólo un deber de conocimiento e inteligencia de la norma por aplicación del artículo 6.1 del Código Civil, sino también un comportamiento activo de presentación de operaciones de liquidación tributaria ante la Administración"*.<sup>66</sup>

No obstante, hay que realizar ciertas matizaciones. Bien es cierto que ni la legislación penal ni la civil, entre otras, alcanzan tal nivel de complejidad normativa, provocando un conocimiento, aplicación e interpretación mucho más sencillo y eficaz para el contribuyente y para los profesionales del Derecho. Al contrario de lo que ocurre con dichas ramas del Derecho, el ordenamiento tributario requiere, en cierto modo, un grado de complejidad necesario en tanto que, como afirma SIMON JAMES, dicha dificultad existe porque la vida y circunstancias de los contribuyentes así lo exigen.

Como consecuencia, la solución del problema planteado no es una cuestión sencilla por los motivos que se han expuesto. Así, a continuación, se expondrán las posibles soluciones que el autor del presente trabajo considera, en su humilde opinión, más factibles, necesarias y eficientes.

### **6.1.- Posibles soluciones.**

Desde mi perspectiva, para alcanzar una regulación tributaria óptima es necesario mejorar en dos aspectos: uno cuantitativo y otro cualitativo. Pagar impuestos es indispensable, de ahí que sea necesario por parte de los ciudadanos la adquisición de

---

<sup>65</sup>James, S., Sawyer, A., y Budak, T. (2016). *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Ed: Palgrave Macmillan. Pág.5.

<sup>66</sup>Díaz Rubio, en palabras de Salvo Tambo, al hablar de las contestaciones a las consultas tributarias. Díaz Rubio, P. (2012). *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*. (Tesis doctoral). Universidad de Almería. Almería. Pág. 250-251.

una serie de conocimientos básicos de la normativa reguladora de dichos tributos. Cuantitativamente, tal y como se ha reiterado, el problema afecta incluso a los profesionales del Derecho, en tanto que la aprobación y publicación de numerosas disposiciones normativas de distinto rango es constante y continua, provocando una aglomeración normativa, a mi parecer, innecesaria y, hasta cierto punto, evitable. Así, es totalmente aconsejable fomentar la aprobación de textos refundidos en esta materia, a la vez que se procure reducir la producción normativa en la medida de lo posible.

La adquisición de estos conocimientos básicos tributarios no se reduce a la normativa, sino que ha de incluir información referente a la comprensión, diseño, objetivos y efectos de los tributos en nuestra sociedad actual, constituyendo una base educativa tributaria. Es común que las disposiciones normativas tributarias se conciban como indescifrables por quienes carecen de dichos conocimientos básicos, sin embargo, a veces es prácticamente imposible hacer que su contenido sea más sencillo y comprensible, y ahí es donde tiene que entrar el conocimiento mínimo necesario de los destinatarios de la norma, como complemento esencial.

Personalmente, considero que si se consigue reducir el número de disposiciones normativas en materia tributaria y que los ciudadanos vayan adquiriendo un conocimiento tributario básico y elemental a la par que se hace lo posible por simplificar las normas (aspecto cualitativo), se abriría el camino para obtener paulatinamente, y con los esfuerzos del Legislador, un sistema legal tributario eficiente tal como se planteó en el epígrafe primero de este trabajo.<sup>67</sup> Asimismo, estimo que, de ser así y al tener los contribuyentes ciertas nociones tributarias, esto produciría en los mismos cierto grado de certeza y confianza que les permitiría y motivaría a consultar por sí solos la normativa tributaria en lo que les concierne en cada caso concreto. Los ciudadanos intentarían informarse de qué es lo que dice la legislación para así estar tranquilos por cumplir correctamente con sus obligaciones, aspecto hoy en día inexistente a causa de que la gran mayoría de contribuyentes no se molesta en leer y consultar la normativa por su gran dificultad y dispersión, prefiriendo acudir a un profesional directamente para asegurarse, sin antes intentar informarse.

---

<sup>67</sup> Véase la página 4 del presente trabajo.

¿Cómo alcanzar ese nivel elemental y básico de conocimiento tributario por parte de los contribuyentes? La respuesta es clara: Cultura y Educación Tributaria. Es imprescindible, desde mi punto de vista, fomentar una Educación tributaria desde edades tempranas. Hasta la actualidad, en el programa educativo han tenido lugar asignaturas como Educación para la Ciudadanía o Ética, pero en ellas no se trataban temas tributarios. Me parece bastante adecuado seguir los pasos del Reino Unido en este asunto, en tanto que ha existido la iniciativa de implantar una asignatura de Ciudadanía, pero dentro de la cual la Educación tributaria juega un papel relevante.<sup>68</sup> Sin embargo, dentro de los programas de Educación Cívico-Tributaria, sobre todo en lo que a España concierne, considero que es muy conveniente la enseñanza de valores y necesidad de los tributos ética y moralmente, esto es, la Educación tributaria desde una perspectiva axiológica; no obstante, desde un punto de vista crítico, opino que es fundamental incrementar la Educación tributaria en su vertiente material, es decir, enseñar a los niños y jóvenes cómo entender la normativa tributaria, cómo encontrar la normativa aplicable y cómo proceder a aplicar la misma al caso concreto, así como enseñarles el modo de interpretar las mismas.

En resumen, una Educación tributaria más pragmática, palpable, funcional y eficiente, pues de poco sirve, a mi parecer, enseñar a las futuras generaciones la necesidad de los tributos si estos no los comprenden y los terminan concibiendo como un ente extraño e ininteligible. Asimismo, también es recomendable continuar con las actividades formativas que se están llevando a cabo, tales como talleres, seminarios, coloquios o celebración de jornadas, sobre todo en los centros educativos, pues son un buen mecanismo para incentivar la Educación tributaria para las generaciones venideras.

Un aspecto aparentemente con poca importancia, pero que podría contribuir a la comprensión de las normas por parte de los obligados tributarios, reside en la Exposición de motivos de las normas. Pienso que, si ya de por sí la gran mayoría de los contribuyentes españoles no consultan "*motu proprio*" la normativa, menos lo harán si al intentarlo observan interminables párrafos destinados solamente a la Exposición de

---

<sup>68</sup>Delgado Lobo, M<sup>a</sup>., Fernández-Cuartero Paramio, M., Maldonado García-Verdugo, A., Roldán Muño, C., y Valdenebro García, L. (2005). La Educación Fiscal En España. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Págs. 13-14.

motivos de la norma. Una Exposición de motivos relativamente breve y resumida, que explique de forma concisa las intenciones del Legislador, es un recurso que podría contribuir bastante en la comprensión y entendimiento general de la norma por parte del destinatario que la lee y analiza.

Por otro lado, pese a que no sea conocido por todos, en España existe un órgano denominado Consejo para la Defensa del Contribuyente, el cual *"velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen"*<sup>69</sup>. No obstante, la virtualidad práctica de este órgano no es tan evidente. Es necesario que adquiera la importancia y las funciones similares que posee en Estados Unidos el denominado Taxpayer Advocate Service<sup>70</sup> (TAS; Servicio del Defensor del Contribuyente) ante el Internal Revenue Service (IRS; Servicio de Impuestos Internos), cuya función es *"asegurar que todo contribuyente sea tratado de manera justa y que conozca y entienda sus derechos"*, pudiendo el contribuyente ser elegido para obtener ayuda gratuita de este servicio cuando tenga problemas tributarios con el IRS que no ha podido resolver personalmente. El TAS permite un servicio más directo a disposición del ciudadano con el fin de que este haga efectivo sus derechos en el cumplimiento de sus deberes tributarios y estos derechos no se vean vulnerados. Todo ello a diferencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente que, en mi opinión, es un órgano poco pragmático a la hora de prestar una profunda y directa asistencia a los obligados tributarios en la defensa de sus derechos en comparación con el anteriormente mencionado.

De la lectura de sus funciones es apreciable a simple vista que el TAS cobra mayor importancia en cuanto al problema planteado en este trabajo, por cuanto vela por que el contribuyente, concretamente, conozca y entienda sus derechos, mientras que el Consejo para la Defensa del Contribuyente vela, en sus propias palabras, por la efectividad de los Derechos, pero a priori desconocemos si centra sus esfuerzos en que

---

<sup>69</sup> Así lo establece el artículo 34.2 de la LGT. Además, el Consejo para la Defensa del Contribuyente está regulado por el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

<sup>70</sup> El Taxpayer Advocate Service (TAS) puede ser consultado en la siguiente dirección web: <https://www.irs.gov/es/taxpayer-advocate>

el contribuyente conozca y entienda sus derechos, como sí lo hace el TAS. Solamente comparando sus sitios web, ya es fácil cerciorarse de estas diferencias. Sin embargo, por cuestiones de brevedad y contenido de este trabajo, no procede aquí realizar un cotejo de ambos órganos.

Otro recurso útil a tener en cuenta, desde mi criterio, es la Guía Fiscal<sup>71</sup>. Aprobada cada año por el Centro de Estudios Financieros, es una obra que pretende "*exponer, aclarar y sistematizar toda la normativa y regulación tributaria vigente*" para cada ejercicio, además de resumir brevemente las modificaciones más importantes de cada año, con el fin de ayudar a conocer los impuestos. Entre otros aspectos, la Guía Fiscal realiza una introducción al sistema tributario en España, para presentar la compleja estructura tributaria que afecta a dicho país y los conceptos generales del Derecho tributario, erigiéndose en una herramienta bastante útil para los contribuyentes.

Por otra parte, si se pretende alcanzar un mayor cumplimiento tributario y una mayor cultura tributaria, todo ello mediante un mejor conocimiento del contribuyente de la normativa, hay que tener en cuenta a través de qué cauce se va a llevar a cabo. Además de las propuestas anteriores, considero que una buena vía para llegar a todos los contribuyentes en este aspecto es la utilización de una aplicación móvil, dado que la gran mayoría de los ciudadanos dispone de un dispositivo en esta sociedad cada vez más conectada.

Bien es cierto que actualmente existe una aplicación de la Agencia Tributaria, mas ésta se limita, a grandes rasgos, a posibilitar la presentación de las declaraciones, consultar declaraciones de ejercicios anteriores, solicitar cita previa, etc. Pero esto no es lo que aquí nos interesa. No es difícil percatarse de que a la gran parte de los ciudadanos la materia tributaria les parece algo bastante aburrido y, en cierto modo, ajeno. Cumplen por obligación, sin conocer cuál es la causa, el fin o el diseño de los tributos que pagan, ni cómo están regulados. Lo único que interesa es si han de pagar o les devuelven dinero. Por tanto, esto tiene un margen de mejora muy notable.

¿Qué propongo? Una aplicación móvil renovada y mejorada. En cuanto a la gran dispersión normativa, una aplicación que notifique todas y cada una de las reformas, aprobación de normas y su publicación. Una aplicación en la que el contribuyente,

---

<sup>71</sup>Disponible en la página web del Centro de Estudios Financieros (CEF): <https://www.cef.es/>

aplicando los filtros necesarios para su caso concreto, pueda encontrar qué normas vigentes dentro de todo el conglomerado de disposiciones tributarias son aplicables a su caso, y recibiendo notificaciones sobre posibles modificaciones, derogaciones o publicaciones que al individuo interese. Respecto a la complejidad técnica de la normativa básica, una aplicación que explique de forma sencilla y con un lenguaje comprensible para el ciudadano de a pie el articulado de la norma en concreto y también, como utilizan las compañías o marcas telefónicas, un chat de atención al contribuyente que funcione correctamente, con una disponibilidad plena que resuelva cualquier duda que se plantee en cuanto a la normativa tributaria.

En otro orden de cosas, considero que el conocimiento de la normativa tributaria por sus destinatarios se está concibiendo como un elemento descriptivo y no prescriptivo. En otras palabras, se afirma que los contribuyentes pueden conocer toda la normativa, aunque sea evidente que esto no es así, en lugar de poner la atención en su deber de conocerla, esto es, el conocimiento de las normas tributarias entendido como un SER y no un DEBER SER<sup>72</sup>. Esto, a mi juicio, no es correcto en tanto que el elemento normativo, tributario o de cualquier otra rama del Derecho, ha de ceñirse al plano del DEBER SER, en este caso, la obligación del conocimiento normativo.

En conclusión, pueden ser diversas las opiniones en lo que respecta al problema tratado a lo largo del presente trabajo, mas el autor espera que sirva, como mínimo, para plantear la necesidad de buscar una solución inmediata en la aplicación del principio regulado en el artículo 6.1 del Código Civil al Derecho tributario e intentar solventar el conflicto y las consecuencias que genera la ignorancia normativa en esta materia. Disponemos de los datos del problema, de las fórmulas para operar, solamente resta obtener una solución real.

Para finalizar, ruego al lector que reflexione y obtenga sus propias conclusiones.

*"La libertad comienza allí donde acaba la ignorancia".* Víctor Hugo.

---

<sup>72</sup> Varios filósofos estudiaron esta idea de distinción entre el SER y el DEBER SER, entre ellos HUME y KANT; no obstante, cabe destacar en este punto la figura de KELSEN, quien parte de una separación radical entre el SER y el DEBER SER en la elaboración de la *Teoría pura del Derecho*.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- **Manuales, artículos y tesis doctorales:**

- Andrade Oseguera, M., y García Vargas, M. (2012). *Cultura Tributaria para una mayor recaudación fiscal*. México: Universidad Tecnológica del Suroeste de Guanajuato. Recuperado de: <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvii/docs/G02.pdf>
- Área de Sociología Tributaria; IEF (2015): Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2014. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 20/15. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2015\\_20.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_20.pdf)
- Batlle Vázquez, M.; Albadalejo, M. (dir.). (1978). *Comentarios al Código civil y compilaciones forales*. Tomo 1. Madrid: Revista de Derecho Privado.
- Costa, J. (1901). *El problema de la ignorancia del derecho y sus relaciones con el status individual, el referéndum y la costumbre*. Barcelona: Manuales Soler.
- De Acuña Reig, J.L., Ruiz Toledano, J.I., Pedraz Calvo, M., García Moncó, A. y Huesca Boadilla, R. (coord.). (2007). *Procedimientos tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*. Madrid: LA LEY. Grupo Wolters Kluwer.
- Delgado Lobo, M<sup>a</sup>., Fernández-Cuartero Paramio, M., Maldonado García-Verdugo, A., Roldán Muñío, C., y Valdenebro García, L. (2005). La Educación Fiscal en España. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 29/05. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2005\\_29.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2005_29.pdf)
- Díaz Rubio, P. (2012). *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*. (Tesis doctoral). Universidad de Almería. Almería.
- Duvaux, P. (2014). *La complexité de la fiscalité et ses causes*. Recuperado de: <http://paulduvaux.com/item/385-la-complexite-de-la-fiscalite-et-ses-causes>
- Gouadain, D. (2000). La complexité fiscale, un mal nécessaire?. *Annales des Mines*. Institut d'Administration des Entreprises. Université de Poitiers. Recuperado de: <http://Annales.org/gc/2000/gc09-2000/004-014.pdf>
- James, S. (2007). *Tax Simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy*. University of Exeter. Recuperado de: [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19281/1/MPRA\\_paper\\_19281.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/19281/1/MPRA_paper_19281.pdf)

- James, S., Sawyer,A., y Budak, T. (2016). *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Ed: Palgrave Macmillan.
- Juan Lozano,A.;Fuster Asencio,C. (2016). Buena Administración Tributaria Y Seguridad Jurídica: Cumplimiento Tributario Y Aplicación Del Sistema Como Factores De Competitividad. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº5/2016. Universidad de Valencia. Recuperado de: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_05.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_05.pdf)
- Legaz Lacambra,L.(1961). *Filosofía del Derecho*. Barcelona: Bosch, 2ª ed.
- Lluís y Navas, J. (2000). *Consideraciones Sobre La Ignorancia De Las Leyes*. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba.
- Mathieu, R. (2010). *Dans le labyrinthe fiscal.Contribuables, si vous saviez!* Ed: Albin Michel.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. *Guía sobre educación tributaria en el mundo*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/ctp/fomentando-la-cultura-tributaria-el-cumplimiento-fiscal-y-la-ciudadania-9789264222786-es.htm>
- Peñaranda Iglesias,A.; Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. (2008). Política, Estructura e Instrumentos para la Asistencia al Contribuyente. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº2/08. Perú: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de: <http://economia.paeria.cat/recursos-dinteres/publicacions/instituto-destudios-fiscales>
- Pont Mestre, M. (1972). *El problema de la resistencia fiscal*. Barcelona: Bosch.
- Pont Mestre, M. (1990). *Estudios sobre temas tributarios actuales.(Vol.III)*. Barcelona: Universidad de Barcelona.
- Sainz De Bujanda, F. (1967). *Teoría de la educación tributaria*. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, Vol. IX, núm. 24. Madrid.
- Sáinz de Bujanda, F., y Cazorla Prieto, L.M.(comp.).(2015). *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Salvo Tambo, I., y Martínez Lafuente, A. (coord.). (2004). Las consultas tributarias. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Taxpayer Advocate Service. (2012). The Complexity of the Tax Code. *Annual Report to Congress. Volume One*. Recuperado de: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/2012-Annual-Report/downloads/Most-Serious-Problems-Tax-Code-Complexity.pdf>

- **Páginas web consultadas:**

- **Agencia Tributaria:** <http://www.agenciatributaria.es/>
- **Aranzadi Westlaw:**  
<http://www.aranzadidigital.es/maf/app/authentication/signon?legacy>
- **Boletín Oficial de Canarias (BOC):** <http://www.gobiernodecanarias.org/boc/>
- **Boletín Oficial del Estado (BOE):** [https://www.boe.es/diario\\_boe/](https://www.boe.es/diario_boe/)
- **Biblioteca de la Universidad de La Laguna (ULL):**  
<https://www.ull.es/view/institucional/bbtk/Inicio>
- **Centro de Documentación Judicial (CENDOJ):**  
<http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>
- **Centro de Estudios Financieros (CEF):** <https://www.cef.es/>
- **Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS):**  
<http://www.cis.es/cis/opencms/ES/index.html>
- **Consejo para la Defensa del Contribuyente:** <http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Consejo%20Defensa%20Contribuyente/Paginas/Consejo%20para%20la%20Defensa%20del%20Contribuyente.aspx>
- **Instituto de Estudios Fiscales (IEF):** <http://www.ief.es/>
- **Instituto Nacional de Estadística (INE):** <http://www.ine.es/>
- **Internal Revenue Service (IRS):** <https://www.irs.gov/>
- **Observatorio Fiscal y Financiero de las Comunidades Autónomas:**  
<http://www.fedea.net/category/observatorio-ccaa/>
- **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE):**  
<http://www.oecd.org/>
- **Poder Judicial:** [http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder\\_Judicial](http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder_Judicial)
- **Portal de Educación Cívico-Tributaria** (Agencia Tributaria en colaboración con IEF): [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion\\_es\\_ES.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/InformacionEducacion_es_ES.html)
- **Taxpayer Advocate Service (TAS):** <https://www.irs.gov/es/taxpayer-advocate>
- **Tribunal Constitucional (TC):**  
<https://www.tribunalconstitucional.es/es/Paginas/default.aspx>

- **Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC):**  
<http://www.minhfp.gob.es/es/ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunal%20Economico-administrativo%20central.aspx>
- **Unión Europea (UE):** [https://europa.eu/european-union/index\\_es](https://europa.eu/european-union/index_es)
  
- **Normativa utilizada:**
  - **Constitución Española de 1978.**  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>
  - **Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.**  
[http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank\\_mm/espagnol/es\\_ddhc.pdf](http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf)
  - **Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.**  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>
  - **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
  - **Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.**  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>
  - **Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.**  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-19438>