

# EL DEBER DE CONTRIBUIR Y EL CIUDADANO COMO SÚBDITO FISCAL: LA NECESIDAD DE UN EQUILIBRIO JUSTO

Rafael del Campo Vázquez

Académico Correspondiente

---

## RESUMEN

---

### PALABRAS CLAVE

Derecho Español.  
Sistema Tributario.  
Contribuyente.  
Administración.  
Desequilibrios.

Previo el estudio de antecedentes históricos, el trabajo aborda los desequilibrios existentes en Derecho Español entre las posiciones del contribuyente y la Administración, enfatizando la importancia de la colaboración del ciudadano en el funcionamiento del sistema tributario, y abogando por el cumplimiento efectivo de los Derechos constitucionales de éste.

---

## ABSTRACT

---

### KEYWORDS

Spanish law.  
Tax Code.  
Taxpayer.  
Administration.  
Imbalance.

Prior to analysis of the historical background, this work addresses the existing imbalance in the Spanish Law between the positions of taxpayer and Administration, emphasising the importance of citizens collaboration in the Tax system and advocating for faithful compliance with its Constitutional rights.

Excmo. Sr. Presidente de la Real Academia de Ciencias, Bellas Letras y Nobles Artes de Córdoba.

Ilustrísimos miembros de su Junta Rectora.

Ilustre Cuerpo Académico.

Amigos queridísimos:

I. Comparezco ante ustedes para dar lectura a mi trabajo de presentación como Académico Correspondiente en esta Real Academia de Córdoba.

Como proemio necesario, quisiera dar las gracias a todos los miembros de la misma por su cálida acogida y, muy especialmente, a los académicos numerarios que presentaron mi candidatura: Excmo. Sr. Don Francisco de Paula

Sánchez Zamorano; e Ilmos. Srs. Don Fernando Cruz Conde y Suárez de Tangil y Don Diego Medina Morales.

E igualmente, al académico y escritor Ilmo. Sr. Don José María Molina Caballero, a mi parecer, uno de los más grandes poetas de los últimos cincuenta años y uno de los principales artífices, a través de la editorial Ánfora Nova que tan acertadamente dirige, del vigor cultural que gozan las letras y las artes en nuestro entorno geográfico. Sus consejos y orientaciones me han hecho, desde luego, mejor escritor y mejor lector; y su ejemplo, sin duda, mejor persona.

II. El objeto de este trabajo es, como evidencia su título, una reflexión sobre el necesario equilibrio de posiciones jurídicas entre el Poder Tributario (ejercido por el Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales) y el contribuyente.

Cualquier disertación sobre cuestiones de acendrado tecnicismo puede incurrir en el lamentable error de resultar incomprensible, tediosa e incluso insoportablemente aburrida para los oyentes a quienes va dirigida.

Y ya lo tiene escrito el poeta Jorge Riechman:

Los hay que mueren de cansancio  
De todo lo que hay que cambiar para que nada cambie...  
Y hay también quien muere de aburrimiento.

Yo no quiero que nadie se hastíe esta tarde más de lo estrictamente necesario ni que nadie, por supuesto, muera de aburrimiento. Por eso el tema elegido, con ser ciertamente muy especializado y abstracto, presenta, creo, un atractivo general, en tanto se refiere al desequilibrio de las posiciones jurídicas entre la Administración tributaria y el contribuyente. Y es que a todos nos toca muy directamente:

1. Porque todos somos contribuyentes.
2. Porque todos, en alguna ocasión, hemos sido objeto de la intemperancia del poder tributario.
3. Porque todos hemos captado que algunas normas tributarias no son acordes con la idea natural de justicia que tenemos.
4. Porque todos, en suma, en muchas ocasiones, nos hemos preguntado si la contribución al Erario Público que con tanto sacrificio hacemos, se ve correspondida luego con un eficaz y eficiente aplicación del gasto.

III. Es imprescindible remontarnos al pasado y explicar, aunque sea de modo muy somero, el origen del Poder Tributario; lo exige una centrada comprensión de la realidad actual. Una comprensión que no ha de ser pasiva y meramente acomodaticia sino, muy al contrario, ha de ser revolucionaria, de suerte que esa comprensión de la realidad del presente nos impulse no a aceptarla sin más, sino a cambiarla, a mejorarla.

Pues ya lo decía Antonio Machado:

Ni el pasado ha muerto ni está el mañana  
Ni el ayer, escrito

Esa conciencia de conocer el pasado, para entender el presente y cambiar el futuro, es la que debe movernos.

Hablaremos inmediatamente, aunque de modo muy conciso:

1. De los impuestos en la Antigüedad y en la Edad Media, donde apenas existían tributos fijos, y los que existían se establecían y exigían de modo puntual, ante situaciones sobrevenidas (por ejemplo, guerras) y al margen de cualquier ordenación jurídica.
2. Luego abordaremos la transición hacia un sistema tributario más evolucionado, que se produce a partir del Renacimiento y la lenta creación del estado moderno.
3. Y finalmente, la tributación en los Estados democráticos y sociales de Derecho que van surgiendo tras la Segunda Guerra Mundial, y donde los sistemas tributarios evolucionan y establecen una presión fiscal muy intensa.

Comenzamos, pues: En la Antigüedad y en la Edad Media, nos encontramos con una actividad Financiera o Tributaria de escaso calado. Y ello es porque las organizaciones territoriales entonces vigentes ejercían unas muy limitadas funciones públicas y, por ende, al tener pocos gastos, tenían pocas necesidades de financiación. Las labores asistenciales, sanitarias, docentes, que con el andar de los siglos serán asumidas por el Poder Público y que justificarán la actividad tributaria, se ejercían entonces, preponderantemente, por las Órdenes Religiosas. Sólo en el caso de acciones bélicas, coronaciones, fiestas populares, etcétera, (o sea, puntualmente) las organizaciones territoriales de entonces imponían el pago de Tributos lo cuales, como queda dicho, no tenían, al menos los más importantes, un carácter estable, sino episódico.

Otros impuestos medievales sí eran periódicos pero, o bien no estaban generalizados, o bien no se recaudaban en la práctica, o bien tenían una incidencia relativa, al faltar mecanismos de control. Así:

1. El Diezmo: gravamen correspondiente a la décima parte de las cosechas que recaudaba la Iglesia y servía para el mantenimiento del clero.
2. El Alhondigaje: impuesto por el depósito de mercancías.
3. La Abadía o luctuosa: derecho que tenían los curas a percibir a la muerte de sus feligreses cierto tributo de los bienes que dejaba el finado.
4. O la Alcabala castellana, precedente muy lejano del actual IVA.

Avanzada la Edad Media, y ya en transición a la Edad Moderna, el poderoso movimiento cultural que hoy llamamos Renacimiento, tuvo como consecuencia el surgimiento del «Estado moderno» y, con ello, la necesidad de una actividad financiera tributaria estable, pues las nuevas organizaciones políticas habían creado dos instituciones en las que descansaban y que habían de sufragar: el ejército y la burocracia.

Pero ello es aún muy primigenio y durante varios siglos esa actividad financiero-tributaria:

1. No tiene importancia cuantitativa en los ingresos públicos.
2. No se generaliza, sino que sigue teniendo un cierto carácter episódico.
3. Y no está arraigada en los ciudadanos, de suerte que estos no tienen la conciencia de que deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su capacidad económica.

Pongamos un ejemplo de todos conocido y muy significativo. Todos los proyectos que llevaron al descubrimiento de América no fueron financiados con ingresos públicos tributarios, ni en una mínima cuantía, sino con fondos provenientes del endeudamiento de la Corona.

Esta situación de «inactividad tributaria» se prolonga en siglos sucesivos, de suerte que sigue teniendo una modesta incidencia y aunque crece tímidamente, sigue siendo esencialmente episódica. Así, sólo se robustece cuando hay necesidades extraordinarias, como por ejemplo, conflictos bélicos.

Tampoco debe extrañar demasiado. Hasta comienzo del Siglo XX, las ideas liberales preponderantes tienen como filosofía la intervención estatal mínima, lo que va de la mano de una escasa presión fiscal. Así, y por citar sólo un ejemplo, nos remitimos a la idea del «Impuesto único» cuya paternidad se debe a los filósofos John Locke y Baruch Spinoza, y cuya pretensión era imponer un sistema impositivo que se basa de forma exclusiva o

en gran medida en un solo impuesto que a menudo es un impuesto sobre el valor de la tierra.

Por compararlo con la realidad actual: es como si ahora todo el sistema tributario quedara limitado a una especie de Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Pero toda esta situación de «escasez impositiva» va a sufrir una revolución cuando avance el convulso Siglo XX. Hay tres hitos importantes:

1. Finalización de la Primera Guerra Mundial.
2. Crack del 29.
3. Y la publicación de *Teoría general del empleo, el interés y el dinero*, obra de Keynes.

Los dos primeros son acontecimientos históricos que sacuden dramáticamente al mundo occidental en todas sus esferas: social, económica, cultural, etcétera. El tercero es una obra fundamental, en tanto supone la superación de la concepción más liberal del Estado y auspicia ya una intervención del mismo en la vida económica y una activación de las políticas sociales.

Pues bien, esas políticas sociales expansivas están en el origen de la implantación de un sistema tributario más evolucionado y, por decirlo de algún modo, más agresivo. Y es que, como es evidente, mientras más obligaciones asuma el Estado, más gastos tendrá y, mientras más gastos, más tributos necesitará para financiarse.

Hay ya, además, en la sociedad, una conciencia creciente de la obligación de pagar impuestos y, como curiosidad, podemos citar que hasta la poesía es reflejo de esa nueva realidad que se abre paso. En ese sentido es significativo un poema del excéntrico y futurista poeta Vladimir Maikakosky, titulado «Conversación con un inspector de impuestos».

Un par de versos extraídos de esa poesía me parecen geniales:

Ciudadano inspector de impuestos, se lo juro:  
Las palabras le cuestan al poeta mucho dinero

El pobre Maikakosky se suicidó de un certero disparo en el corazón al poco tiempo de escribir ese poema y de conversar, aunque fuere figuradamente, con el inspector de Hacienda. Casualidades de la vida, supongo...

Volviendo a lo científico, recordemos una frase del antes citado Keynes, que es toda una declaración de principios y un anuncio de una presión fiscal creciente:

Es natural suponer que todo acto de un individuo que lo enriquece sin que aparentemente quite nada a ningún otro debe también enriquecer a la comunidad en su conjunto.

A la obra de Keynes, publicada en 1936, seguirá el drama de la Segunda Guerra Mundial y, a ésta, una nueva reorganización del mundo en la que los Estados democráticos implementarán medidas variadas en el afán de evitar una nueva tragedia.

En ese contexto dos son las iniciativas más importantes:

1. En el ámbito internacional, la creación de instituciones supranacionales (OTAN, Comunidad Europea...) que puedan servir de freno a posibles futuros conflictos, pero que descansan en enormes estructuras que hay que financiar. ¿Con qué? Con impuestos, naturalmente...
2. En el ámbito interior, medidas de choque económico que permitan la reconstrucción de Europa, la modernización de las infraestructuras y el avance de los derechos sociales, en el afán, esto último especialmente, de crear una clase media y acomodada, que haga huir a la población de posturas extremistas o exacerbadas y soslaye riesgo de nuevos conflictos bélicos.

Se ponen, pues, las bases del sistema tributario moderno y, por citar algo puramente simbólico, podemos recordar que, en esos años, en concreto en 1.954, nace en Francia el impuesto indirecto más significativo de nuestros tiempos: El IVA.

IV. Nuestra patria no es ajena a la progresiva expansión de los tributos en la vida social y económica. Durante la dictadura de Primo de Rivera, hay intentos de modernización del sistema tributario (especial relevancia tiene los intentos de quien fuera Ministro de Hacienda, Don José Calvo Sotelo, cuyo asesinato, años después, por las fuerzas del orden de la República, fue la chispa que desencadenó la Guerra Civil).

En todo caso, el germen de la situación actual hay que situarlo, como tantos movimientos esenciales, en la Universidad. En los años cincuenta de la pasada centuria, un grupo de jóvenes profesores va diseñando la estructura y la dogmática del régimen jurídico de los ingresos y gastos públicos, y va poniendo las bases del que, con el andar de los años, será nuestro Sistema Tributario.

Figuras señeras de esta pléyade de profesores serán: Fernando Sainz de Buja, Jaime García Añoveros, Enrique Fuentes Quintana y Rafael Calvo

Ortega. La labor de estos autores, que ampliaron sus estudios en el extranjero, dará pronto sus frutos. Así:

1. En 1963, se publica la Ley General Tributaria, un texto que recoge los principios, conceptos, procedimiento y dogmas del Derecho Tributario, tanto en su dimensión material como formal. Una especie, valga la expresión poco técnica pero gráfica, de «Constitución» de los Tributos.
2. En 1970, se publica en el BOE la Orden Ministerial que reconoce oficialmente a la disciplina de Derecho Financiero y Tributario, como asignatura independiente de la Licenciatura de Derecho. Esta materia, pues, se había independizado y había adquirido autonomía académica y carta de naturaleza.
3. Y en 1977 se aprueba la Ley 50 / 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, cuyo objetivo era instaurar o, cuando menos, facilitar, la progresiva implantación de un sistema fiscal moderno. Por primera vez en nuestro Derecho se adoptan medidas que hoy vemos como absolutamente consolidadas e imprescindibles pero que, entonces, eran novedad. Entre otras: Levantamiento del secreto bancario; Regulación del Delito Fiscal; Regulación de las sociedades interpuestas, y Bonificaciones fiscales para la creación de empleo.

Resulta significativo que algunos de los entonces jóvenes tributaristas citados más atrás, formaran parte de los primeros gobiernos de la transición e incidieran, lógicamente, no sólo en las reformas fiscales implementadas por los ejecutivos de Adolfo Suárez, sino también en el resto de las reformas económicas. Así, Fuentes Quintana fue vicepresidente segundo para asuntos económicos; Jaime García Añoveros, Ministro de Hacienda; por su parte, Rafael Calvo Ortega, fue Ministro de Trabajo.

V. El año 1978 es esencial en el devenir jurídico de nuestro país. Desde el punto de vista tributario hay dos acontecimientos de extraordinaria relevancia:

1. El uno de enero de 1978 entra en vigor la primera Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tributo que se convierte en el más popular y extendido de los impuestos y que sufrirá diversas reformas, derogaciones y cambios pero que, a pesar de esos avatares, sigue existiendo en nuestros días.
2. Y, a finales de año, el 6 de diciembre, se aprueba en Referéndum la Constitución Española. La Constitución, huelga decirlo, excede con

mucho de la materia tributaria, pero es cierto que también la contempla y le da la importancia que merece. Desde ese momento, el legislador ordinario ha de afanarse en construir un sistema tributario, pero siempre dentro de los límites y principios que exige la Carta Magna.

En ese sentido, quiero enfatizar sólo dos preceptos de la Constitución. El artículo 103 de la Constitución que declara:

La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Y de la lectura del precepto surgen preguntas. En nuestra experiencia

1. ¿Sirve la Administración a los intereses generales o se mueve, en algunas ocasiones, por intereses egoístas, léase recaudatorios?
2. ¿Se somete, en la práctica, la Administración Tributaria a la Ley y al Derecho?
3. Y cuando no lo hace, ¿sufre alguna punición, igual que ocurre con el contribuyente infractor?

También quiero citar el artículo 31.1 que señala:

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.

Y de la lectura del precepto surge, asimismo, preguntas:

1. ¿Contribuyen «todos» los españoles en plano de igualdad?
2. ¿Hay impuestos confiscatorios?
3. ¿Respetan, realmente, los impuestos la capacidad económica de los ciudadanos?
4. ¿Puede hablarse de impuestos injustos?

Son todas ellas preguntas que trataremos de responder sucintamente más adelante.

VI. El Sistema Tributario, paralelamente a la modernización de España, se ha hecho cada vez más complejo, con la aparición de nuevas figuras impositivas o con la modificación y adaptación de otras anteriores.



La creación de las Comunidades Autónomas, con costosas estructuras que hay que financiar, da lugar no sólo a que esas entidades asuman la gestión y recaudación de impuestos ya tradicionales, como el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sino a la aparición de nuevos impuestos que, bajo la excusa de dirigirse a proteger el medio ambiente (otro mantra intocable de nuestro tiempo) suponen, en realidad, nuevas corrientes de financiación a costa de los más débiles. Así, los impuestos sobre bolsas de plástico, el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, entre otros.

Y esta situación: ¿cómo queda el contribuyente? Me refiero al contribuyente normal, al asalariado, al pensionista, a la sociedad mercantil pequeña o mediana que lucha por crecer y sobrevivir... En suma, me refiero a ustedes que me escuchan, a sus vecinos y amigos, a todos nosotros.

El contribuyente, hoy en día, no tiene como obligación, solo pagar impuestos. Antes al contrario, el sistema tributario se ha hecho tan complejo, que no puede funcionar si el contribuyente no asume, además de la obligación de pago, otras muchas obligaciones. Estamos ante lo que la doctrina tributarista ha conceptualizado como «Relación Jurídica Tributaria Compleja».

Así, el contribuyente paga impuestos cuando llega el momento, por supuesto. Pero además asume otros muchísimos deberes tributarios y está sometido a otras múltiples obligaciones materiales y formales. Veamos algunos ejemplos:

1. Hace él mismo sus autoliquidaciones, debiendo hacer operaciones de calificación jurídica y de cuantificación, verdaderamente complejas, para los que ni está ni tiene por qué estar preparado. Por ejemplo, la declaración de la renta.
2. Realiza pagos anticipados trimestralmente, si es empresario o profesional.
3. Practica retenciones y ha de ingresarlas también trimestralmente.
4. Está sometido al cumplimiento periódico de obligaciones informativas como modelo de cobros y pagos superiores a 3.000 euros. O sea, el famoso 347.

Sólo con ese esfuerzo adicional del contribuyente, al que se impone unilateralmente obligaciones que exigen conocimientos especializados, puede funcionar el sistema.

Por ello, gran parte de la energía del ciudadano, de su tiempo y sus recursos, se dedica a cumplir obligaciones tributarias del más variado jaez. Así, hay informes, como el de este mismo año evacuado por la Fundación

Cívica, que asegura que un contribuyente medio trabaja para Hacienda 193 días; a partir de ese momento, sus ingresos y su tiempo son para sí mismo.

Y llegado a este punto me pregunto: ¿Cuál es el verdadero papel del contribuyente medio en nuestros días? A mi parecer, que dimana de mi experiencia como profesor universitario de Derecho Tributario y como abogado tributarista, es un papel de especial sumisión sin disfrutar, en la práctica, de los derechos que la Constitución le otorga. Entre otros los consagrados en el artículo 31 .1 a que me he referido anteriormente.

VII. Y lo anterior, o sea, la afirmación de que el contribuyente medio no disfruta en la práctica de los derechos que la Constitución le atribuye, no se hace con la intención de escandalizar o epatar sino, al contrario, la hago convencido de que estoy en lo cierto y para agitar la conciencia del ciudadano. Aún más: estoy convencido de que ustedes, sean o no especialista en Derecho, usando sólo su sentido común, estarán de acuerdo conmigo.

Líneas más atrás me preguntaba si Contribuyen «todos» los españoles en plano de igualdad, como exige la Constitución. Pongamos un ejemplo relativo al impuesto sobre sucesiones.

En el impuesto de sucesiones, Asturias es la comunidad donde más se paga. Por ejemplo, si una persona de 30 años recibe una herencia de un padre fallecido por valor de 800.000 euros, de los cuales 200.000 son de la vivienda, tendrá que pagar 103.000 euros. En Castilla y León, que es la segunda más gravosa, tendrían que pagar 81.018 euros. Un contribuyente de la Comunidad valenciana, 63.000.

En cambio, el impuesto de sucesiones está a cero en otras comunidades como Andalucía, Cantabria o Galicia. En la Comunidad de Madrid, el cónyuge o parientes directos del fallecido se podrán bonificar el 99% del impuesto, o lo que es lo mismo, tributar al 1% de lo que inicialmente hubiese correspondido.

¿Podemos decir, con estos ejemplos, que todos los contribuyentes pagamos impuestos en plano de igualdad? Decididamente, no.

Y ahora un ejemplo sobre el Impuesto del Patrimonio. Galicia es la Comunidad Autónoma que tiene el tipo efectivo del impuesto de Patrimonio más alto de España (un 0,86 %) mientras que La Rioja y Madrid, con una bonificación del 100 %, no tributan. Los datos los tomo de un reciente informe de Gestha (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda).

¿Podemos decir, con estos ejemplos, que todos los contribuyentes pagamos impuestos en plano de igualdad? Decididamente, no.

Estamos, pues, ante una especie de «cantonalismo tributario» en el que la contribución al Erario depende del territorio en que se vive. Desde luego, nadie puede entender la existencia de tratamientos desiguales en el cumplimiento del deber de contribuir por razón del territorio donde se reside dentro de un mismo Estado.

VIII. Pero sigamos avanzando. La Constitución también consagra que los ciudadanos deben contribuir conforme a su capacidad económica. Esto dimana de una elemental idea de justicia. A todos nos parece natural que quien más riqueza tenga, contribuya más; y quien menos tenga, contribuya menos.

Pero como corolario de lo anterior, deberíamos alcanzar algunas conclusiones. Por no extendernos demasiado, señalemos que:

1. Que el legislador debe «modular» la capacidad económica de cada hecho imponible, para tratar de ajustar la capacidad económica que se pone de manifiesto y así fijar la tributación correspondiente.
2. Que un hecho que no ponga de manifiesto ninguna capacidad económica, no puede ser sometido a imposición.

Ahora confrontemos estas afirmaciones con ejemplos concretos de lo que ocurre en la práctica al sufrido contribuyente. Si un contribuyente adquirió un inmueble en 1994 por una cifra equivalente a 100.000 euros y hoy, en 2021, lo vende en 150.000 resulta, según la ley de IRPF, una ganancia de 50.000 y una cuota a ingresar de 10.380. Como se ve, la ley calcula la ganancia mediante la comparativa numérica de valor de venta menos valor de adquisición, sin atenuarla por efecto de la inflación.

Pero a nadie se nos escapa que los 100.000 euros de 1994 eran mucho más que los 150.000 de hoy en día. Por eso, si actualizáramos la renta conforme al IPC, resultaría que esos 100.000 euros de 1994 equivalen a 190.000 de 2021 y, por tanto, que tenemos no una ganancia, sino una pérdida real de casi 40.000 euros. Pérdida que la ley no tiene en cuenta.

¿Podemos decir, con estos ejemplos, que se paga conforme a la capacidad económica del contribuyente? Decididamente, no.

¿Y por qué mantiene nuestro Derecho esta «sin razón»? En este caso concreto es consecuencia de la crisis económica de 2008; tras la caída del gobierno socialista accede al poder el Partido Popular que se encuentra al

país en una situación de ruina. ¿Y cuál es la solución? Como tantas veces, la de subir los impuestos.

Podían haberse barajado otras medidas, como:

1. Evitar las Administraciones paralelas.
2. Recortar gastos superfluos.
3. Estimular la eficiencia del gasto.

Pero es mucho más fácil y rápido subir impuestos porque el poder público cuenta con la sumisión del súbdito fiscal. Y es que, asumámoslo: prima la recaudación sobre la justicia. ¿Que las medidas son contrarias al principio de igualdad? No pasa nada, el súbdito fiscal, no protesta. ¿Que las medidas vulneran el principio de capacidad económica? No pasa nada, el súbdito fiscal no protesta. ¿Que las medidas son injustas? No pasa nada, el súbdito fiscal no protesta.

IX. Sobre ese desprecio al súbdito fiscal tenemos ejemplos muy recientes. Recordemos la Sentencia del Tribunal Constitucional del pasado 26 de octubre, hace menos de un mes. Esta Sentencia declara, de facto, la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al entender que el modo de calcular la base imponible, o sea, la riqueza gravable, vulneraba el principio de capacidad económica.

Pero esta Sentencia no ha sido sorpresiva. Es la culminación terminante de un elenco de sentencias del propio Constitucional (mayo de 2017) y otras muchas del Tribunal Supremo y de otros Tribunales Superiores de Justicia. Todas estas sentencias tenían algo en común: solicitaban al legislador, de manera más o menos explícita, que promoviera la modificación o reforma del impuesto, porque vulneraba principios constitucionales.

Pero, señores, el contribuyente, como ha quedado dicho, carece de algunos derechos en la práctica. Por eso, a pesar de las indicaciones de los Tribunales, el gobierno y el legislativo hicieron caso omiso, y se siguió tolerando en el Ordenamiento un impuesto inconstitucional... Y el contribuyente, en su inevitable situación de súbdito conspicuo, se conformó aceptándolo.

Esta actitud del Poder Público es inadmisibles porque ha tolerado durante años que se conculquen los derechos del contribuyente, que ha tenido que seguir pagando este impuesto a pesar de ser claramente inconstitucional.

¿Que esta pasividad del poder Público es injusta? No pasa nada, el súbdito fiscal no protesta. ¿Que esta pasividad no se compadece con el principio de eficacia de la Administración o con su necesario sometimiento al interés general, que reza el artículo 103 de la Carta magna? No pasa nada, el súbdito fiscal no protesta.

Algún biempensante podría argüir multitud de razones para justificar esa pasividad. Pero yo aventuro que el motivo es este: el impuesto garantizaba una pingüe y cómoda recaudación. Y eso es, a lo que se ve, más importante que la legalidad y que el interés y los derechos del dócil contribuyente.

Pero el futuro, y su ironía, iban a jugar sus cartas. Tras la sentencia de 26 de octubre, el Impuesto desaparece de facto de nuestro Ordenamiento. Y entonces toma cuerpo un riesgo grave: el de la pérdida inmediata de recaudación ya que hay un vacío legal. Se imponía promulgar un nuevo impuesto sin dilación. Solución: el gobierno sustituye el impuesto por otro... ¡¡¡ en el fugacísimo plazo de dos semanas !!! O sea, promulga en dos semanas lo que no pudo hacer en cuatro años. Lamentable. Máxime cuando lo hace a través de un mecanismo de dudosa procedencia en este caso: el Decreto-Ley.

Como enseña el saber popular: «Se les vio el plumero». Y es que, como escribió Quevedo:

«Poderoso caballero es don Dinero»

[...]

Pues que da y quita el decoro  
y quebranta cualquier fuero  
poderoso caballero  
es don Dinero.

Sirvan estos sarcasmos del destino para que el Poder Público sienta nuestro más absoluto desapego pues, como apuntó Sócrates, hace tanto siglos, «la ironía es una forma de menosprecio».

X. Hemos querido dejar claro en líneas anteriores que el sistema tributario actual, tan complejo, sólo puede funcionar con la colaboración del contribuyente. En sistemas menos evolucionados, el obligado tributario se limitaba, principalmente, a comunicar a la Administración los elementos relevantes del tributo y esta, la Administración, le enviaba la liquidación.

En nuestros tiempos, la cosa ha cambiado radicalmente. El «peso» del trabajo tributario se ha traspasado de la Administración al contribuyente

que, sin tener que estar preparado para ello, asume gran parte del trabajo de gestión de los tributos quedando limitada la Administración, básicamente, a labores de comprobación de lo hecho por el contribuyente.

Como quedó dicho más atrás, el contribuyente no sólo declara los hechos con relevancia tributaria, sino que debe hacer calificaciones jurídicas complejas, y complicadas operaciones de cuantificación de la deuda. Además, está sometido a lo que se ha dado en llamar «la presión fiscal indirecta»; o sea, sometido a multitud de obligaciones de orden formal, como llevanza de registros, contabilidades, obligaciones de información, recaudar impuestos por cuenta de la Administración (por ejemplo, las retenciones), etcétera.

Y la cuestión es: ¿cómo se trata a ese colaborador desinteresado al que se imponen obligaciones de una dificultad considerable? Yo diría que con escasísimo agradecimiento. Cualquier inexactitud, error o deficiencia en su colaboración, es castigada con multas y sanciones. Y ello, aunque el contribuyente no haya actuado con intención defraudadora. Y es que, para la Administración Tributaria, cualquier culpa, por levísima que sea, permite la imposición de una multa al contribuyente. Tanto es así que, de facto, la Administración viene considerando que el Derecho sancionador tributario es puramente objetivo; o sea, que a la realización de un hecho u omisión tipificado, corresponde automáticamente la sanción, con independencia del grado de culpabilidad que concurra.

Es habitual que la Administración sancione sin preocuparse lo más mínimo de probar la culpabilidad, a pesar de las correcciones, más o menos severas que, cuando los asuntos llegan a la jurisdicción contenciosa, le hacen los Tribunales.

Así, el Tribunal Supremo, en copiosísima jurisprudencia, enseña que la Administración suele ventilar su obligación de motivar evitándola claramente, y tratando de probar la culpabilidad «por exclusión» con la afirmación de que «no se aprecian causas de exoneración de la culpabilidad» lo que está proscrito por los Tribunales. En particular, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas la Sentencia de la Sala 3, sección 2ª, de 31 de enero de 2.017, número 136 / 2017, rec 3565 / 2015) que señala que el principio de presunción de inocencia no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión, esto es, mediante la afirmación de que la Administración no aprecia causas excluyentes de la responsabilidad, que es, precisamente, lo que suele hacer habitualmente.

Pues bien, a pesar de la unánime jurisprudencia a que nos hemos referido, la Administración sigue sancionando sin preocuparse de probar la culpa. Priman, una vez más, los intereses recaudatorios sobre la idea de justicia y sobre el respeto al contribuyente.

Pero la responsabilidad de estos abusos no debe atribuirse en exclusiva a la Administración Tributaria. El gobierno, que impulsa la aprobación de leyes, y el parlamento que las promulga, son también responsables de los desmanes que se producen en esta materia, entre otros motivos, por los siguientes:

1. Por la aprobación de normas que no materializan el principio constitucional de presunción de inocencia.
2. Por la calculada ambigüedad con que conceptúa algunos términos, que debieran estar atinadamente definidos, para garantizar el principio de presunción de inocencia y de seguridad jurídica.

Por citar sólo dos ejemplos:

1. No hay una separación real entre los procedimientos de liquidación y sancionador; y ello por dos motivos: coinciden los funcionarios responsables de uno y otro, con lo que no queda garantizada la imparcialidad; y, de otra parte, se incorporan al procedimiento sancionador los datos y prueba obtenidos en el procedimiento de regularización, lo que puede suponer una violación del derecho a no declarar contra sí mismo.
2. Por otra parte, hay una definición difusa e insuficiente de la culpabilidad que debe concurrir en el contribuyente para ser acreedor del reproche sancionador; siendo así, se abre la posibilidad de abusos que, de estar acotada esa definición, no se producirían.

Por tanto, también en el plano sancionador hay un lacerante desequilibrio entre las posiciones de la Administración y la del administrado. Mientras aquella puede dictar actos injustos que son anulados; puede incumplir sus obligaciones de resolver en plazo y puede obviar la necesaria eficiencia de sus actuaciones, sin tener consecuencia punitiva alguna, el administrado, por el más mínimo desliz, se ve sancionado.

Habría que poner en boca de la Administración la frase de Don Miguel de Cervantes: ¿«Qué locura o desatino me lleva a contar las faltas ajenas, teniendo tanto que decir de las mías»?

XI. La situación, señores, es la que es. Sin paños calientes: hay un desequilibrio intolerable entre las posiciones de la Administración y la del

administrado. La aparente equidad que quieren mostrar los Poderes Públicos es, en la práctica, una mera ficción. Y creo que ha quedado acreditado en mi exposición con algunos ejemplos.

Y entonces surge las preguntas vertebrales: ¿Cómo corregir las desigualdades e injusticias que se producen a pesar de que tenemos armazón jurídico para conseguir ese equilibrio? ¿Es que esos textos legales son una mera enunciación de derechos sin eficacia real?

Ciertamente la cuestión es compleja pero creo que uno de los motivos es el apocamiento del contribuyente, su posición acomplejada y acomodaticia. En una palabra, y aunque sea duro decirlo, una posición cobarde.

Desde aquí conmino a una rebelión pacífica del contribuyente y a una reivindicación de su valor y dignidad como tal, de suerte que esa fuerza mueva a la Administración a una aplicación de la norma más equitativa.

- El contribuyente debe tener conciencia de su importante posición en el sistema tributario. Sin él, el modelo no funcionaría.
- El contribuyente debe saber que no es él quien obtiene beneficios del Estado, sino que son los poderes públicos los que viven del contribuyente.
- El contribuyente no debe tolerar ser considerado siempre como un presunto infractor.
- El contribuyente debe «obligar» a sus representantes a que legislen con pretensiones de justicia, no de recaudación.
- El contribuyente debe obligar a que se implante un sistema jurídico que exija con eficacia responsabilidad a la Administración cuando actúa contumazmente contra Derecho.

Y, como el contribuyente no puede hacerlo solo, han de ser las asociaciones, colegios profesionales, la universidad y por supuesto, las Academias, llamadas a difundir los conocimientos más avanzados, quienes canalicen esas ideas en aras de obtener una justicia real.

Sé, no lo dudo, que esa rebelión que auspicio puede ser «políticamente incorrecta». Que puede ser un sueño irrealizable. Que puede, incluso, ser una locura peligrosa. Pero, en casos como éste, es la poesía la que me mueve, la que me estimula, la que me enardece, porque como escribió el Aquilino Duque, recientemente desaparecido:

Mi punto de partida es la poesía  
Ella es también mi punto de destino.



Y al calor de esos decires del poeta sevillano, como de improviso, se me aparecen unos versos de un tal Karol Wojtyła y pienso como él que:

Quizá la vida es una ola de sorpresas,  
Una ola más alta que la muerte,  
No tengáis miedo jamás.

Y entonces sospecho que el horizonte no tiene límites y que cambiar las cosas es posible; que los sueños nos aguardan a la vuelta de la esquina; y que la realización de la justicia tributaria, tal vez, pueda estar cerca, más cerca de lo que pensamos.

Luchemos por ella, sin miedo ni a nada ni a nadie. No tengáis, no tengamos, miedo, jamás.

★ ★ ★