

Concienciación cívico-tributaria en el S. XXI. *Just Culture*

Atmósfera de confianza en la que las personas proporcionan información con trascendencia fiscal esencial para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Cooperación entre Administración y contribuyente. Confianza mutua

Ramón BONELL COLMENERO

Profesor invitado de la Universidad de Ljubljana,
y de la Universidad de Niza Sophia-Antipolis
rbonell@ucm.es

Resumen: El presente artículo tiene como principal objetivo incentivar a todos la divulgación del desarrollo de una conciencia fiscal. Pretende proporcionar unos esquemas conceptuales sobre la responsabilidad fiscal, que ayuden a incorporar como derecho de ciudadanía el de contribuyentes. El artículo ofrece instrumentos y herramientas didácticas para formar ciudadanos críticos y comprometidos con la sociedad del siglo XXI, la importancia de formar a los ciudadanos en esta conciencia cívica si se quiere mantener el Estado del bienestar, con lo que ello supone de inversiones en Educación y Sanidad, entre otros, es preciso cumplir con nuestras obligaciones tributarias.

Abstract: This article's main objective is to encourage all disclosure of developing tax consciousness. It aims to provide conceptual schemes on fiscal responsibility, to help incorporate as a right of citizenship the taxpayer. The article provides tools and teaching to form critical and committed to the XXI century citizens. The relevant factor of educate citizens in this civic conscience if we want to maintain the "Welfare state".

Palabras clave: Impuestos, Concienciación, Formación, Educación, Motivación, Ciudadanía, Desarrollo, Estados, Futuro, Planificación.

Keywords: Tax, Training, Education, Motivation, Citizens, Development, States, Future, Generation, Planning.

Sumario:

I. Introducción.

- II. Conciencia tributaria.**
- III. El Derecho Financiero y Tributario.**
- IV. *Just Culture.***
- V. Conclusiones.**
- VI. Bibliografía.**

Recibido: noviembre 2014.

Aceptado: enero 2015.

I. INTRODUCCIÓN

Al contribuir al sistema, la Agencia tributaria recauda fondos para llevar a cabo las políticas sociales aprobadas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales de cada ejercicio anual. Decisiones que en el mejor de los casos han sido previamente presentadas en los programas políticos de los candidatos en las elecciones, y que además han tenido el soporte de la ciudadanía a través de distintos mecanismos de participación.

Hemos pasado del ciudadano soldado del s. XIX al ciudadano trabajador del s. XX para devenir en el ciudadano, no ya sólo consumidor en los umbrales del s. XXI, sino en el ciudadano auténticamente contribuyente, que sufraga el Gasto Público con su capacidad económica y contributiva.

Pagar tributos es una realidad con trascendencia hacia y para el Estado del Bienestar que queremos. La concienciación tributaria, es la razón ética y moral que engarza ambas dimensiones.

Es preciso llevar a cabo políticas de transparencia, de control, de coordinación entre todas y cada una de las Administraciones Públicas, ejecutando acciones tendentes a proporcionar a los ciudadanos información y formación jurídico tributaria, de concienciación. Hoy son los impuestos, lo que marca la vida económica del país. La acción del gobierno y las decisiones que llevan a cabo los empresarios, los profesionales, los ciudadanos a la hora de tomar decisiones.

Tener en cuenta esquemas conceptuales sobre la responsabilidad fiscal, que contribuyan a la formación de una conciencia tributaria fundada en valores y en el ejercicio de una ciudadanía participativa, comprometida y solidaria.

II. CONCIENCIA TRIBUTARIA¹

Tener conciencia tributaria es la interiorización en los ciudadanos de las obligaciones, de los deberes que tienen, de participar en el sostenimiento de los gastos públicos, a través de su contribución tributaria.

Niños, adolescentes y mayores, hemos pasado o se pasa del inconscientemente incompetente para contribuir, al estado del ser consciente de la incompetencia para entender los tributos y el Sistema Fiscal vigente, buscar el conocimiento, conscientemente competente, cuando la sociedad exige hoy que se sea inconscientemente competente, a través del aprendizaje al aprehendizaje, con la educación y la formación cívico tributaria².

¹ *Vid.* ALVA MATTEUCCI, J.M., “La definición de conciencia tributaria y los mecanismos para crearla”, artículo fue publicado en la Revista “Análisis Tributario” correspondiente al mes de julio de 1995. Volumen VIII N° 90. Páginas 37 y 38. Pese a que han pasado casi dieciocho (18) años desde su publicación, el tema continua siendo actual por ello la decisión de publicarlo en el Blog <http://blog.pucp.edu.pe/item/90381/la-definici-n-de-conciencia-tributaria-y-los-mecanismos-para-crearla>. Tarea difícil resulta siempre tratar de dar una definición acerca de algo que no puede ser descrito sobre la base de características percibidas por nuestros sentidos; pero eso no significa que no podamos darla. Sin ánimo de pecar de ser parciales o tal vez arbitrarios, pretendemos entregar en este momento una definición que procure identificar con mayor nitidez a la conciencia tributaria; entendiendo a ésta como la “interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados”. Esta definición incluye varios elementos: El primero, es la interiorización de los deberes tributarios. Este elemento alude necesariamente a que los contribuyentes poco a poco y de manera progresiva, busquen conocer de antemano qué conductas deben realizar y cuáles no, que estén prohibidas respecto del sistema tributario. Aquí es donde normalmente se percibe el factor de riesgo, los contribuyentes observan que es mejor cumplir que faltar a la normatividad tributaria. El segundo, consiste en cumplir de manera voluntaria, que se refiere a que los contribuyentes deben, sin necesidad de coacción, verificar cada una de las obligaciones tributarias que les impone la Ley. Lo importante es que el contribuyente, en ejercicio de sus facultades, desea hacerlas. La coacción no debe intervenir aquí. Esto es aún extraño en nuestra sociedad. Tercero, es que el cumplir acarreará un beneficio común para la sociedad. Siendo el contribuyente un ser humano, debe pertenecer a una comunidad y disfrutar de los beneficios que ésta tiene. Por ello, cuando se paguen los tributos en el monto y tiempo respectivo, todo contribuyente necesariamente percibirá que se podrán solventar los servicios públicos, se mejorará asimismo su funcionamiento. El Estado podrá dar un eficaz cumplimiento a los servicios dirigidos a la sociedad en general.

² En ocasiones se considera la fiscalidad como un hecho que afecta solamente a los adultos. Por tanto, los jóvenes no tendrían que preocuparse por la fiscalidad ya que serían totalmente ajenos al hecho fiscal hasta que se incorporaran a la actividad económica y estuvieran obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias. La Educación Cívico-Tributaria de los ciudadanos más jóvenes carecería, por tanto, de sentido desde esta perspectiva. Ahora bien, ¿es cierto que los jóvenes no ejercen actividad económica alguna?, ¿puede decirse que los jóvenes son totalmente ajenos al hecho fiscal? En sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo y bienestar, los jóvenes empiezan muy pronto a tomar decisiones económicas como consumidores de bienes y servicios. Por tanto, desde la vertiente de los ingresos públicos, su

El proceso de una correcta asimilación del conocimiento. Se alcanza en el momento en que hemos asumido que somos competentes para contribuir, que tenemos capacidad económica y debemos contribuir. Pasando del ADN, autenticidad, diferenciación, notoriedad el conocimiento genético, cultural, experiencial, al ADR, pasar de lo esperado, lo conocido, a la sorpresa, sorprenderse, y poder demostrar el valor añadido con creces, con la acción de reaprender a contribuir, a exigir factura, a pagar el IVA correspondiente.

Asumir las responsabilidades, prever las consecuencias, partimos del *ius puniendi*:

- Derecho Penal (pena restrictiva de libertad).
- Derecho sancionador administrativo.

La imagen desde la que se parte es considerar el *ius puniendi* del Estado desde la óptica del Derecho Penal y Administrativo.

- Comportamientos:
 - Delito.
 - Infracción.

Tras las STC 3/1981 y STS 17/1981, hemos pasado en el supuesto de la relación jurídico tributaria, con el retenedor, desde que tenía un premio de cobranza, se ha pasado a tipificar el comportamiento del retenedor como delito si no retiene lo que debe retener.

Tengamos presente que la tendencia a corto plazo es la aproximación del Derecho Penal y del Derecho Tributario en materia de lucha contra el fraude, lo

consumo está generando ingresos tributarios. Desde la vertiente de los gastos públicos, la fiscalidad está posibilitando la igualdad de oportunidades en múltiples aspectos, entre los que destacan la sanidad y la educación, por ser los más visibles en estos estratos de edad. Sin esa inversión de solidaridad, que se efectúa desde el esfuerzo tributario aportado por los ciudadanos y que se gestiona a través de las diferentes administraciones públicas, la vida cotidiana y las perspectivas de futuro de los jóvenes serían muy distintas. Por ello, resulta preciso hacerles conscientes de esta realidad. En la actualidad, la conducta fiscal es una pauta que han de incorporar los individuos en su etapa adulta, sin que se les haya socializado adecuadamente en este aspecto desde edades tempranas. Así suele reducirse el complejo tema de la fiscalidad al pago material de los impuestos, e incluso, a cuánto se paga a Hacienda, cuando el mero pago es una parte importante pero no agota el significado de las obligaciones tributarias. No cabe duda de que la conducta fiscal adulta sería distinta si se educara adecuadamente a los niños y jóvenes de la sociedad del s. XXI en el hecho fiscal, como se viene haciendo en otros países en Reino Unido, Suecia, Noruega, Estados Unidos y ahora en España. Incorporan 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.

Vid. http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html

encontramos en la tramitación del proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, se lleva a cabo una revisión técnica de los delitos de insolvencia punible que parte de la necesidad de establecer una clara separación entre las conductas de obstaculización o frustración de la ejecución, a las que tradicionalmente se ha entendido referido el delito de alzamiento de bienes, y los delitos de insolvencia o bancarrota. Estos grupos de delitos pasan a estar regulados en capítulos diferenciados. Dentro de los delitos de frustración de la ejecución se incluyen, junto al alzamiento de bienes, dos nuevas figuras delictivas que están llamadas a completar la tutela penal de los procedimientos de ejecución y, con ello, del crédito, y que son habituales en el Derecho comparado: de una parte, se tipifica la ocultación de bienes en un procedimiento judicial o administrativo de ejecución; y de otra, la utilización no autorizada por el depositario de bienes embargados por la Autoridad. Nuevos artículos 257 y ss. En el CP para regular de forma severa nuevos delitos, como son la frustración de la ejecución y la insolvencia punible, el NCP mimetiza normativa que ya está en la LGT sobre frustración de la ejecución, y el alzamiento de bienes, se ve modificado, las conductas delictivas se tipifican de forma amplia, delitos como el uso indebido de bienes objeto de embargo, o no suministrar a la Administración información veraz, ocultar de forma mendaz información a la Administración sobre la situación patrimonial del ejecutado³.

³ Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal: «Centésimo quincuagésimo octavo». Se modifica la rúbrica del capítulo VII del título XIII del libro II, que tendrá la siguiente redacción:

“Frustración de la ejecución”

Centésimo quincuagésimo noveno. Se modifica el artículo 257, que queda redactado del siguiente modo:

“1. Será castigado con las penas de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses:

1. El que se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores.

2. Quien con el mismo fin:

a) Ocultare sus bienes,

b) o realizare cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo, de una medida cautelar o de un procedimiento ejecutivo o de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación.

2. Con la misma pena será castigado quien realizare actos de disposición, contrajere obligaciones que disminuyan su patrimonio, u oculte por cualquier medio elementos de su patrimonio sobre los que la ejecución podría hacerse efectiva, con la finalidad de eludir el pago de responsabilidades civiles derivadas de un delito que hubiere cometido o del que debiera responder.

3. Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada.

No obstante lo anterior, en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, o se trate de obligaciones pecuniarias derivadas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social, la pena a imponer será de prisión de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses.

4. Las penas previstas en el presente artículo se impondrán en su mitad superior en los supuestos previstos en los números 5.º ó 6.º del artículo 250.1.

5. Este delito será perseguido aun cuando tras su comisión se iniciara un procedimiento concursal.”

Centésimo sexagésimo. Se modifica el artículo 258, que queda redactado del siguiente modo:

“1. Será castigado con una pena de prisión de tres meses a un año o multa de seis a dieciocho meses quien, en un procedimiento de ejecución judicial o administrativo, presente a la autoridad o funcionario encargados de la ejecución una relación de bienes o patrimonio incompleta o mendaz, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor.

La relación de bienes o patrimonio se considerará incompleta cuando el deudor ejecutado utilice o disfrute de bienes de titularidad de terceros y no aporte justificación suficiente del derecho que ampara dicho disfrute y de las condiciones a que está sujeto.

2. La misma pena se impondrá cuando el deudor, requerido para ello, deje de facilitar la relación de bienes o patrimonio a que se refiere el apartado anterior.

3. Los delitos a que se refiere este artículo no serán perseguibles si el autor, antes de que la autoridad o funcionario hubieran descubierto el carácter mendaz o incompleto de la declaración presentada, compareciera ante ellos y presentara una declaración de bienes o patrimonio veraz y completa.”

Centésimo sexagésimo primero. Se añade un artículo 258 bis, con la siguiente redacción:

“Serán castigados con una pena de prisión de tres a seis meses o multa de seis a veinticuatro meses, salvo que ya estuvieran castigados con una pena más grave en otro precepto de este Código, quienes hagan uso de bienes embargados por autoridad pública que hubieran constituidos en depósito sin estar autorizados para ello.” Centésimo sexagésimo segundo. Se añade un artículo 258 ter, con la siguiente redacción:

“Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos comprendidos en este Capítulo, se le impondrán las siguientes penas:

a) Multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.

b) Multa de uno a tres años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años no incluida en el inciso anterior.

c) Multa de seis meses a dos años, en el resto de los casos. Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33.” Centésimo sexagésimo tercero. Se añade un capítulo VII bis al título XIII del libro II, con la siguiente rúbrica:

“De las insolvencias punibles”

Y modificación del artículo 259, con respecto a la ocultación de información a la Administración, contemplando las situaciones sobre actuaciones de insolvencia punible, 9 apartados: “Centésimo sexagésimo cuarto. Se modifica el artículo 259, que tendrá la siguiente redacción:”1. Será castigado con una pena de uno a cuatro años y multa de ocho a veinticuatro meses quien, encontrándose en una situación de insolvencia actual o inminente, realizare alguna de las siguientes conductas:

1) Oculte, destruya, cause daños o realice cualquier otra actuación que no se ajuste al deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos y que disminuya el valor de elementos patrimoniales que estén incluidos, o que habrían estado incluidos, en la masa del concurso en el momento de su apertura.

2) Realice actos de disposición mediante la entrega o transferencia de dinero u otros activos patrimoniales, o mediante la asunción de deudas, que no guarden proporción con la situación patrimonial del deudor, ni con sus ingresos, y que carezcan de justificación económica o empresarial.

Estamos ante un nuevo paradigma, ante cambios de mentalidad, de conductas, los cambios de paradigma existen, es un cambio de segundo orden, es de doble núcleo, es decir, se puede cambiar el comportamiento con un sistema de presión sobre un determinado comportamiento y no hay más remedio que cumplir, pero eso no significa que haya un cambio de pensamiento sobre el cumplimiento de las normas, ante la presión fiscal sobre el contribuyente, porque no está el ciudadano convencido de que le favorezca, ni beneficie el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la Agencia tributaria puede presionar pero hasta que no haya un convencimiento interno íntimo, cognitivo de que el ciudadano se debe dar cuenta de que el Estado del Bienestar se sostiene sobre los contribuyentes,

3) Realice operaciones de venta o prestaciones de servicio por precio inferior a su coste de adquisición o producción, y que en las circunstancias del caso carezcan de justificación económica.

4) Simule créditos de terceros o reconocimiento de créditos ficticios.

5) Participe en negocios especulativos, cuando ello carezca de justificación económica y resulte, en las circunstancias del caso y a la vista de la actividad económica desarrollada, contrario al deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos.

6) Incumpla el deber legal de llevar contabilidad, lleve doble contabilidad, o cometa en su llevanza irregularidades que sean relevantes para la comprensión de su situación patrimonial o financiera. También será punible la destrucción o alteración de los libros contables, cuando de este modo se dificulte o impida de forma relevante la comprensión de su situación patrimonial o financiera.

7) Oculte, destruya o altere la documentación que el empresario está obligado a conservar antes del transcurso del plazo al que se extiende este deber legal, cuando de este modo se dificulte o imposibilite el examen o valoración de la situación económica real del deudor.

8) Formule las cuentas anuales o los libros contables de un modo contrario a la normativa reguladora de la contabilidad mercantil, de forma que se dificulte o imposibilite el examen o valoración de la situación económica real del deudor, o incumpla el deber de formular el balance o el inventario dentro de plazo.

9) Realice cualquier otra conducta activa u omisiva que constituya una infracción grave del deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos y a la que sea imputable una disminución del patrimonio del deudor o por medio de la cual se oculte la situación económica real del deudor o su actividad empresarial.

2. Se impondrá una pena de dos a seis años y multa de ocho a veinticuatro meses a quien, mediante alguna de las conductas a que se refiere el apartado anterior, cause o agrave su situación de insolvencia.

3. Cuando los hechos se hubieran cometido por imprudencia, se impondrá una pena de prisión de seis meses a dos años o multa de doce a veinticuatro meses.

4. Este delito solamente será perseguible cuando el deudor haya dejado de cumplir regularmente sus obligaciones exigibles o haya sido declarado su concurso.

5. Este delito y los delitos singulares relacionados con él, cometidos por el deudor o persona que haya actuado en su nombre, podrán perseguirse sin esperar a la conclusión del proceso civil y sin perjuicio de la continuación de este. El importe de la responsabilidad civil derivada de dichos delitos deberá incorporarse, en su caso, a la masa.

6. En ningún caso, la calificación de la insolvencia en el proceso civil vinculará a la jurisdicción penal". [http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&BASE=pu10&FMT=PUWTXDTS.fmt&DOCS=1-1&DOCORDER=LIFO&QUERY=%28BOCG-10-A-66-1.CODI.%29#\(Página1\)](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/PopUpCGI?CMD=VERLST&BASE=pu10&FMT=PUWTXDTS.fmt&DOCS=1-1&DOCORDER=LIFO&QUERY=%28BOCG-10-A-66-1.CODI.%29#(Página1))

no habrá un cumplimiento sincero, por eso no queda otra solución que formar a la ciudadanía y establecer protocolos con soluciones prácticas.

Se abre una nueva época, en esta época ni siquiera el futuro va a ser lo que era, sino que va ser mucho más y mejor de todo lo que nos podríamos esperar.

Siguiendo a Michel FOUCAULT: “Vivimos un tiempo en el que antes de pensar tenemos que pensar si podemos pensar de forma distinta a como pensamos” Y por fin la reiterada idea de que “esta época no es sólo una época de cambios sino un cambio de época”.

Antes de tomar cualquier decisión es preciso contemplar sus consecuencias.

Cambios de mentalidad, de conductas, esquemas mentales que condicionan la realidad que vemos en cada momento, vemos solamente un mapa del territorio, pero un mapa condicionado por nuestros hábitos y nuestros paradigmas, vemos muy poco, no nosotros, sino todos, incluso la Agencia Tributaria, ve solamente lo que quiere ver, y los funcionarios de la Agencia, para lo que están programados es para ver, escuchan lo que quieren escuchar y entienden lo que quieren entender, es terrible la falta de conciencia, por ello hay que trabajar la conciencia desde la conciencia de uno mismo, la conciencia del otro, y la conciencia del universo, del ámbito en el cuál estamos enclavados, necesitamos una conciencia mucho más amplia, el desarrollo de la conciencia es el desarrollo de la madurez de la Agencia Tributaria. Y esto podemos hacerlo trabajando la confianza, desde los actos, desde los hechos, desde la conducta, desde el comportamiento, hacia y con los contribuyentes.

Por qué no confiamos más en unos y otros, da la sensación de que cuando confías te vuelves más vulnerable, aparentemente te abres, transparencia, siendo totalmente vulnerable, sino confiamos unos en otros no hay futuro.

Siguiendo a Francis FUKUYAMA, el desarrollo y futuro de los países está relacionado directamente con el nivel de confianza de unos ciudadanos en otros, porque cuando hay confianza se pueden disminuir los costes de control y transacción. Vamos hacia la gestión por confianza, el compromiso, niveles de autoconfianza, competencia profesional de los asesores fiscales, conciencia del otro, empatía, ética⁴, moral tributaria, teniendo en cuenta el

⁴ Vid. RAWLS, J., *A Theory of Justice*, Ed. Harvard University Press, EE.UU. 2005. Quien lidera la recuperación de la ética es John Rawls (1921-2002), un profesor de la Universidad de Harvard que se convierte en uno de los clásicos de la filosofía contemporánea tras la publicación en 1971 de una gran obra que lleva por título *A Theory of Justice*. El libro

Derecho natural tributario, conciencia fiscal ciudadana, que se refleja en la claridad de las normas, de los protocolos de actuación, siendo sencillos, claros, entendibles y asumibles por todos, con la verdad por delante, veracidad de los datos, motivados.

Fortaleciendo la labor y la imagen del asesor fiscal en la sociedad y en la economía española. Venimos de una cultura en la que faltar a la verdad a las Administraciones tributarias no estaba mal visto. Con las Administraciones tributarias hemos partido siempre del miedo a la sanción, la otra parte de la confianza, hemos pasado de la ubicación del miedo y control a la confianza y compromiso, para ser más eficientes.

El cumplimiento tributario ha venido impuesto por miedo a la sanción, al corrector de la conducta realizada. Por ello el cumplimiento debe venir basado en la confianza, coherencia de los actos realizados por el contribuyente, responsabilidad social empresarial y fiscalidad, dando ejemplo, con motivos económicos válidos, consistentes a lo largo del tiempo los comportamientos están alineados con unos determinados valores, ante un modelo de comportamiento ético, responsable socialmente.

Cuanto mayor es el control, mayor desconfianza se genera, y más regulación normativa es precisa, por ello es necesario la confianza en el contribuyente para generar mayor cumplimiento, el control incrementa el coste de los recursos, por lo que habrá que buscar la curva que optimice la confianza del cumplimiento, a través de los requerimientos de documentación y la trazabilidad de las operaciones, identificando los movimientos, ID 1 a ID 2, de ID 2 a ID 3, y comprobando si de ID 3, pasa a ID 2 o ID 1, analizando la tributación y dónde paga los impuestos cada operación.

alcanza de inmediato una gran difusión, se traduce a los grandes idiomas de Occidente, y despierta el interés no sólo de los filósofos de la moral, sino también de los teóricos del derecho, de la política e incluso de la economía, hasta el punto que Rawls dedica el resto de su vida a recoger las sugerencias recibidas, a contestar a sus críticos y a repensar su teoría. De ello dan cuenta, sobre todo, sus libros posteriores: *Political Liberalism* (1993), *The Law of Peoples* (2001) y *Justice as Fairness* (2001), todos ellos centrado en el único tema que Rawls contempla desde la ética, el de la justicia distributiva. Rawls concibe su teoría sobre la justicia con el propósito de rebatir las tesis utilitaristas que, al margen de la filosofía analítica, siguen dominando la discusión ética en los países anglosajones. En 1958 publica el artículo "*Justice as Fairness*" que, además de dar nombre a la concepción de la justicia que luego va a desarrollar (y que en castellano se ha traducido como "la justicia como equidad"), expresa su desacuerdo con el utilitarismo para mostrarse partidario de una filosofía más cercana a la kantiana, de corte trascendental, una filosofía capaz de establecer las condiciones desde las que derivar una concepción de la justicia distributiva válida para nuestro tiempo. Lo que busca Rawls es un modelo de justicia distributiva que establezca las bases para una sociedad equitativa. En un artículo de 1963 titulado "*Distributive Justice*" presenta el primer esbozo de lo que luego desarrollará ampliamente en *Teoría de la justicia*.

Para conseguirlo es necesario establecer protocolos de actuación que faciliten el cumplimiento, posibilitando la colaboración favoreciendo la seguridad jurídica sobre la cual debe construirse todo el proceso, generando autoconfianza, al ofrecer canales de cumplimiento estandarizados, a través de un marco regulatorio que proporcione confianza en el sistema, salvando la incertidumbre que pueden ocasionar los numerosos cambios legislativos.

Consiguiendo el compromiso de todos los contribuyentes, a través de la confidencialidad, la complicidad, y la correspondencia. Para llevarlo a cabo hace falta coraje, sobre todo cuando alrededor predomina la desconfianza por ambas partes, del sujeto activo y del sujeto pasivo, en busca del bien de todos. Un futuro mejor para todos. Entonces, nos encontramos con el dilema del prisionero⁵, en el que al no confiar, al final pierden los dos jugadores. Perdemos todos.

III. EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

El Derecho Financiero y Tributario da respuesta con el cumplimiento de sus principios, la importancia en la aplicación de las normas, en el cumplimiento de éstas, no son precisos más acuerdos o programas de colaboración, pactos en el Congreso de los Diputados y en el Senado, sólo es necesario que sencillamente se cumplan y se hagan cumplir las normas.

La importancia del Derecho, del porqué de las normas, de la lectura de los preámbulos y de la exposición de motivos de éstas es comparable a la cuestión que formula Bertrand Russell en el campo de las matemáticas al preguntarse sobre el concepto de número: ¿Qué es un número? Ambas cuestiones son igualmente enigmáticas y tienen en común el que en la mayoría de los casos prácticos no hay necesidad práctica alguna de contestarlas. Los Inspectores del tributo pueden llevar a cabo la mayor parte de su trabajo sin conocer la verdadera naturaleza de los “beneficios” y “utilidades”, de igual modo que un matemático corriente puede realizar casi todo su trabajo sin verse realmente turbado por lo que un número realmente sea⁶.

Tal y como señala el profesor, el Maestro D. Fernando SÁINZ DE BUJANDA, “A todos nos consta que los Inspectores del tributo, lo mismo en la Europa

⁵ El dilema del prisionero es una especie de paradoja en la rama de teoría de juego en la que están involucrados dos individuos de tal manera que si cooperasen obtendrían el mejor resultado, pero visto de una forma egoísta, es decir, individualista, buscando el mejor resultado para cada uno, obtendrían un resultado bastante deficiente y lejos de lo óptimo.

⁶ CRUMP, S.T., “Accounting profits and tax profits”, en *British Tax Review*, Ed. Sweet & Maxwell, Londres 1959, p. 323-338.

continental que en las Islas británicas, saben salir adelante en su cotidiana e ingrata labor de señalar las bases impositivas, aunque la doctrina económica o tributaria no les haya iluminado aún definitivamente sobre la naturaleza del beneficio que se somete a imposición. El inspector, como el cirujano, tiene que actuar sobre supuestos reales que demandan urgentes y audaces remedios, aunque el manejo del bisturí o la redacción del acta no se sustenten siempre, en la medida que se quiera, sobre una sólida y reconfortante doctrina. De este modo de actuar, que la realidad impone, no derivan, sin embargo, exclusivamente males, sino también, en ocasiones estímulos y avances. A pesar de todo, no es ésa la situación óptima, ni siquiera la mínimamente deseable. Toda acción profesional debe apoyarse sobre un núcleo sólido de conceptos y de técnicas que dignifiquen la función y le infundan el más alto grado posible de seguridad y de certidumbre. No otra cosa es el verdadero progreso. Por ello, siempre que he tenido oportunidad, y ahora vuelve a brindármelo, he proclamado que no hay práctica posible que pueda llevarse a cabo con eficacia y, en el ámbito en que nosotros actuamos, con un designio de justicia, sin contar con una doctrina consistente.” Añadiendo “En el impuesto sobre el beneficio empresarial, como en cualquier otro sector tributario, corresponde al Derecho, fundamentalmente, ofrecer una configuración normativa del hecho imponible y de la base, sin entrar a definir, con pretensiones de validez científica general, las realidades extrajurídicas que subyacen a la imposición, por ejemplo, ésta, tan controvertida, de la renta en su modalidad de beneficio empresarial.”⁷

Al Derecho tributario le incumbe una de las funciones más arduas y complejas que imaginarse puedan en el contexto de la vida colectiva⁸.

Por otro lado, el derecho a no soportar consecuencias materialmente sancionadoras, con independencia de la denominación que le da el legislador, aparece el término de recargos tributarios como un tercer género. Los **recargos tributarios** son aquellas cantidades que debemos pagar adicionales al tributo que no hemos pagado cuando no hemos realizado el pago a tiempo. Estos recargos incrementan nuestra deuda tributaria (la cantidad que debemos pagar)⁹. No sólo

⁷ SÁINZ DE BUJANDA, F., *Los métodos de determinación de las bases impositivas y su proyección sobre la estructura del sistema tributario*. Ed. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación Madrid 1970, pp. 57 y 58.

⁸ *Vid.* SÁINZ DE BUJANDA, F., “Análisis jurídico del hecho imponible” incorporado a *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1966, pp. 262 y ss.

⁹ CARRASCO PARRILLA, P.J., “Los intereses de demora y recargos en la Ley General Tributaria”, en AA.VV. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (Dir.: ARRIETA, J., COLLADO YURRITA, M.A., y ZORNOZA, J.), Ed. Aranzadi, 2010, págs. 1187-1201; “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio”, en *Revista Carta Tributaria*, Monografías, nº297, 1998, 12 págs. “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio (como recargo por pago voluntario

tienen una base indemnizatoria, sino disuasoria, persuasiva, por ejemplo por ingreso extemporáneo, que el contribuyente cumpla aunque sea fuera de plazo, pero espontáneamente, Art. 27 LGT, por encima del interés de demora, Art. 26 LGT, pero por debajo de la sanción.

Protege el derecho a no sufrir carácter incriminatorio. Coactivamente.

En el procedimiento sancionador consta un documento incriminatorio. Coactivamente. No a declarar contra sí mismo, acabar con la tortura.

Coacción jurídica: apercibimiento de sanción.

Problema de prueba: material aportado por el sujeto coactivamente.

La regla general es el deber de colaboración con la Administración. Todo el material en proceso de inspección lo aporta por coacción, salvo que la Administración pruebe lo contrario.

En el procedimiento sancionador no rige el deber de colaboración, los datos que aporte el sujeto lo hace voluntariamente, salvo que pruebe lo contrario.

Hay un derecho a no sufrir carácter incriminatorio por lo aportado coactivamente. No es igual aportar que soportar.

Presunción de inocencia: La sociedad prefiere absolver a un culpable a costa de un inocente.

No cabe negarse, ver que le conviene hacer. Ver qué posibilidades tiene la Administración de llegar a conocer esos datos a través de un tercero, si hay posibilidades de conocerlos. Si no, entonces hay que aportarlos coercitivamente, y así no se puede sancionar, sí practicar la liquidación.

Garantías frente a la autoincriminación:

- Presunción de inocencia.
- Derechos y garantías en el proceso.
- No declarar contra sí mismo.

Desde el punto de vista de la asistencia y ayuda al contribuyente la Agencia Tributaria española ha sido pionera a nivel mundial en ofrecer la posibilidad de la presentación de la declaración de la renta por internet a través de un

en período ejecutivo y como recargo del procedimiento de apremio.)” en *Doctrina*, Universidad de Castilla La Mancha, Toledo, <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/Los%20recargos.pdf>

sistema seguro que identificaba al presentador con la declaración de la renta de 1998¹⁰.

España es un país en el que se ha potenciado e intensificado el uso de las nuevas tecnologías. Intensificación en la utilización de las nuevas tecnologías para simplificar, facilitar la relación con los contribuyentes para evitar desplazamientos, pérdida de tiempo e inconvenientes.

Dentro de las labores de control de la Agencia Tributaria, la disciplina fiscal es una labor de concienciación, debemos realizar una labor de ilustración y educación cívico tributaria, concienciación con respecto a la contribución de los ciudadanos en el Estado del Bienestar que deseamos disfrutar con el sistema fiscal en vigor, que sea suficiente para financiar todos los servicios básicos, sanidad -porque sin salud no hay nada que hacer, la educación –como un verdadero sistema de igualdad de oportunidades, porque sin igualdad de oportunidades no hay libertad, la libertad en el sentido que nos garantice la seguridad, la justicia –como garante de la seguridad jurídica y el sometimiento de la Administración a la ley.

Por Derecho, porque es de justicia, es preciso la concienciación de los ciudadanos, realizando la contribución de cada uno a las cargas de acuerdo a su capacidad contributiva y su capacidad económica. Porque tenemos en todo el mundo economía sumergida y fraude fiscal que es preciso erradicar para el buen funcionamiento de los sistemas fiscales, óptimos y eficientes en cuanto a recaudación. Que se pretende descubrir con hardware software para obtener información con transcendencia tributaria, a través del intercambio de información por parte de las Administraciones tributarias, UE, OCDE, G20, Foro Global, y los convenios para evitar la doble imposición.

La Agencia Tributaria capta información de los contribuyentes, realiza una función de planificación que es acertada desde el punto de vista de la labor de control. Reduciendo la conflictividad con los criterios y la interpretación de la norma, junto a las valoraciones. Tan importante es la labor de la Administración como de las empresas, contribuyentes, abogados, asesores y consultores de empresas. La colaboración debe ser mutua, evitando la conflictividad. Tenemos que ser capaces de utilizar todos los avances que ofrecen las TIC para que la trazabilidad de las operaciones que pasan por una caja registradora sea corriente, con sistemas y mecanismos homogeneizados y

¹⁰ *Vid.* URL: <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/1999/AEAT/19-04-99%20Hacienda%20pone%20en%20marcha%20la%20Declaracion%20de%20la%20Renta%20por%20Internet.pdf>.

validados por todos, a través de registros, que permitan con la información y el cumplimiento de la normativa reducir los conflictos. Sistemas de verificación y control de la facturación, de la propia contabilización, que garanticen que los registros y la contabilidad corresponden fehacientemente con la concordancia y trazabilidad de las operaciones realizadas.

Permitiendo que el contribuyente que cumple, y que quiere cumplir con la legalidad y apoyado en el principio de seguridad jurídica pertinente, con la seguridad operativa de cumplimiento de unos estándares, teniendo constancia de la certeza, garantía de la declaración de las operaciones realizadas.

IV. *JUST CULTURE*

El beneficio es mutuo para la Administración, los ciudadanos, y las empresas que no haya fraude, por ello se aprueba la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Las labores de control tributario tienden a realizar una función de fomento del cumplimiento voluntario, no a crear conflictos, sino evitarlos. Las Administraciones tributarias realizan una labor de facilitación de las relaciones económicas, labores de control, con repercusión concreta en día a día de la actividad económica, empresarial, de los ciudadanos, contribuyentes, debiendo buscar soluciones a los conflictos cuando se pueda, que se encuentren en el desarrollo de sus actuaciones, para resolver situaciones complejas, en la medida de lo posible agilizar los procedimientos, buscando soluciones.

Incorporando dentro del principio de seguridad jurídica¹¹ reconocido en el Art. 9.3 de la Constitución española de 1978, la cultura de seguridad que

¹¹ La seguridad jurídica es “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad” -STC 27/1981, de 20 de julio-. En el mismo sentido, la STC 46/1990, de 15 de marzo se refiere a este principio en estos términos: “la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...). Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas”.

se debe asentar sobre cinco elementos clave en las relaciones entre Administración y contribuyentes:

- *Just Culture*: atmósfera de confianza en la que las personas proporcionan información con trascendencia fiscal esencial para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Cooperación entre Administración y contribuyente. Confianza mutua.
- Cultura de notificaciones: incentiva a los funcionarios y a los contribuyentes a revelar información sobre posibles errores e incongruencias en las liquidaciones tributarias, incluso sus propios errores. Políticas de transparencia, de calidad, de atención. Comunicación fluida entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Atendiendo los problemas y necesidades: dándoles y ofreciéndoles soluciones. Aceptación del sistema fiscal.
- Cultura de información, asistencia e información tributaria de calidad: la Agencia tributaria dispone de un gran volumen de información no declarada reservada y que puede resultar de alto interés para ciudadanos y empresas, por su impacto y valor. Esta información, fundamentalmente estadística y referida tanto al ámbito tributario como al aduanero, ya se viene publicando en el portal de la Agencia Tributaria en Internet. A continuación figura el catálogo de datos de la Agencia Tributaria, que agrupa conjuntos de datos generados por la misma y reutilizables de acuerdo con las condiciones generales de reutilización. Información y asistencia para el mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Cultura de aprendizaje, asimilación de un servicio público que funciona: lo más importante es convencer a los contribuyentes de que deben pagar sus tributos, concienciación cívico-tributaria¹², si los ciudadanos no consideran a los impuestos como el precio de la civilización sino de la corrupción no hay nada que hacer. Motor de transformación. Mejor gestión del ingreso público. Incremento del cumplimiento voluntario.
- Cultura flexible: la Administración es capaz de reconfigurar los sistemas y programas informáticos simplificando los trámites y gestiones actuales, a través del uso intensivo de medios telemáticos. Reorganización del capital humano, pocos funcionarios para el control, según la OCDE 97-98% voluntario – 2-3% control tributario.

¹² Vid. <http://www.touchinglives.co.za/>.

HAY QUE EVITAR SUBVALORAR LA INFLUENCIA DE LA ADHESIÓN MORAL DEL CONTRIBUYENTE. En palabras de Vittorio BERLIRI: “Es necesario evitar el error de subvalorar, y por tanto olvidar, la influencia imponderable de la adhesión moral del contribuyente sobre el mecanismo tributario”.

La combinación de estos cinco elementos determina una conciencia de cumplimiento, con unos parámetros de seguridad que se caracteriza por el compromiso, comunicación abierta, entorno justo, implicación por parte de todos, Administración y administrados. A estas características, se añaden los siguientes aspectos:

- Necesidad de tener percepciones y criterios coherentes sobre la severidad de los riesgos ya que, tanto los comportamientos, intereses, conducta, como la toma de decisiones en el ámbito tributario, afectan a la hora de manejar los riesgos.
- Actitud de cumplimiento ante la seguridad en relación con el equilibrio entre seguridad, cumplimiento y capacidad económica.
- Comportamiento relativo a la seguridad, que tiene que ver con el cumplimiento de los procedimientos, roles y normas, pero también con aspectos tales como reconocimiento, comunicación y depuración de responsabilidades dentro del Estado Económico Responsable¹³.
- Hacia un sistema efectivo de participación ciudadana. Diálogo social.

Cinco objetivos para hacer tributos fáciles:

- Una administración tributaria que garantiza la seguridad jurídica: un buen sistema fiscal no solo tiene que serlo, sino también parecerlo. Consultas y estabilidad de la normativa.
- Una administración tributaria más respetuosa con los contribuyentes de buena fe: aplazamiento, fraccionamiento, pago a la carta.
- Una administración tributaria que asiste e informa, volcada en el servicio al contribuyente.

¹³ Vid. TAMAMES, R., *Estado de Derecho, seguridad jurídica, transparencia, y Estado económico responsable*, *Acquae Papers*, nº 3, noviembre 2013, Ed. Fundación Aquae, Madrid 2013.

- Una administración tributaria que simplifica los procedimientos y hace la vida más fácil a los contribuyentes: generalización del uso de las TIC.
- Una administración más cercana y accesible: Línea 010, portal del contribuyente.

Propuesta para una Administración Garante del Contribuyente:

- Depuración del sistema tributario:
 - Eliminar normas conflictivas. No sancionar tanto.
 - Publicación de circulares internas.
 - Unificación de criterios
- Responsabilidad pública:
 - La mayoría de los funcionarios: honestos y honrados.
 - Norma disuasoria y coercitiva.
- Control y transparencia de gasto:
 - Eficacia y eficiencia.
 - Auditorías.
- Recuperación de la confianza del ciudadano:
 - Resarcimiento automático en el caso de resolución positiva.
 - Introducir el silencio positivo.
 - Pago de intereses de demora automático.

La colaboración público-privada ayuda a crear una administración eficiente y sostenible.

En el contexto actual, uno de los modelos que se dan, si bien es cierto que no es el más extendido, en la colaboración público-privada es el que relaciona ahorros e ingresos.

La Administración no tiene recursos para poner en marcha proyectos nuevos, e incluso tienen problemas para mantener los actuales recursos y medios de que dispone y que tiene, por lo que es importante la colaboración público-privada para seguir avanzando.

El equilibrio presupuestario, la sostenibilidad financiera y la equidad son objetivos sobre los que los Gobiernos de las diferentes Administraciones deben alinear la toma de decisiones asociadas a la prestación eficiente de los servicios de

su competencia. Los modelos de colaboración público-privada son el futuro. Para explicar en qué consiste esta relación público-privada empezamos por el final.

Las diversas fórmulas que hay de colaboración público-privada, impulsan la evolución y mejora de los servicios públicos contribuyendo, a su vez, al equilibrio presupuestario ya que no contabiliza como déficit en las cuentas del Estado.

Esto contribuye a crear una administración sostenible que atienda las necesidades de los ciudadanos sin incrementar la deuda. Por lo tanto, bien podemos decir que la relación entre lo público y lo privado es una relación en la que ambas partes salen ganando. Evidentemente esta unión a la empresa tiene que reportarle un recorrido económico, unos ingresos. Bajo esta reflexión, la empresa privada ocupa un espacio vital, aporta su experiencia, conocimiento y en la mayoría de las ocasiones la financiación de las prestaciones de bienes y servicios siguiendo unos parámetros de calidad que marca la Administración.

V. CONCLUSIONES

Las reflexiones de Klaus TIPKE, pese al tiempo transcurrido desde que las enunció y aun considerando las sustanciales diferencias existentes -¡también en esta materia!- entre España y Alemania, son tan atemporales como universales, siendo especialmente oportunas al hilo de la reforma fiscal que acaba de entrar en vigor. Muchas son las “variables” que la reforma debería abordar pero, entre ellas, destaca la necesidad de reparar la maltrecha moral que en España tenemos a ambos lados de la relación jurídico-tributaria.

En lo que respecta a los contribuyentes, siendo bien cierto que hay un sensible margen para la mejora en el nivel de conciencia cívico-tributaria esperable de una sociedad moderna, no lo es menos -sin que ello pueda servir de excusa y/o coartada para justificar comportamientos reprobables- que ni la actual coyuntura económica ni, tampoco, ciertas conductas en el lado de la gestión pública son el caldo de cultivo idóneo para alentar una mejora sustancial en la conducta de los contribuyentes.

Dicho esto, y sin perjuicio de que ya habrá futuras ocasiones de abordar con detalle los efectos que han tenido y sus consecuencias con respecto a las concretas novedades que finalmente aportan la tan cacareada reforma fiscal, me interesa aquí resaltar varios aspectos básicos que demandan un cambio, ya como irrenunciables principios innatos a cualquier andamiaje fiscal digno de ser considerado tal.

Todo ello dejando al margen -que ya es dejar- cualquier consideración sobre la deseable racionalidad (y optimización) del gasto público, muy especialmente de la pesada estructura administrativa/territorial que nos toca soportar y que, de un modo u otro, también debería ponderarse a la hora de determinar nuestro deseable nivel de ingresos.

Los impuestos son el precio de la civilización, en la jungla no se pagan impuestos. El problema lo tenemos cuando los impuestos son el precio de la corrupción. Es hora de actuar y depurar responsabilidades, el que la hace la paga, no los ciudadanos, si el responsable de la infracción y del delito cometido.

La percepción social del fraude en España es muy alta, no hay institución que no haya salido en los medios por casos de corrupción que terminan en delito fiscal. Se trata, por tanto, de detectar los desafíos que tiene el Estado de Bienestar para que pueda seguir existiendo, es preciso combatir el fraude en nuestro país desde un punto de vista sociológico.

En un entorno económico como el actual, el fraude fiscal se erige como uno de los principales problemas de la economía de cualquier país, y, en este sentido, desarrollar medidas para hacerle frente es una las prioridades de los gobernantes como se ha puesto reiteradamente de manifiesto en las reuniones del G20. Sin embargo, un balance crítico permite afirmar que la lucha contra el fraude fiscal en nuestro país apenas presta atención a las medidas sociales, a pesar de contar con estudios demoscópicos que deberían servir para analizar apropiadamente la opinión fiscal de los españoles. Que lo que desean es tributos más simples, fáciles de aplicar, con facilidades de pago, algo parecido a la política comercial, ver al contribuyente como un cliente, medidas que se están llevando a cabo de forma satisfactoria en las Entidades Locales con el sistema PAC Pago a la carta de los tributos municipales.

La Agencia tributaria es un socio del ciudadano, cuanto mejor le vaya al contribuyente más recaudará el Sistema Fiscal. Además el contribuyente le hace gran parte del trabajo a la Agencia, a través de la relación jurídico tributaria.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ARANDA SORIA, S., “Transparencia en la gestión pública. El papel de internet y el ciudadano”, en Auditoría Pública, nº 49, Ed. Organos Autonómicos de Control Externo, Sevilla 2009, pp. 121-133.
- BEATTIE, C.N., *The Elements of Income Tax Law*, 3ªEd. Stevens & Sons, Ltd. Sweet & Maxwell, Ltd. Londres 1957.

- CRUMP, S.T., “Accounting profits and tax profits”, en *British Tax Review*, Ed. Sweet & Maxwell, Londres 1959, p. 323-338.
- DELGADO LOBO, M. L.; FERNÁNDEZ-CUARTEIRO PARAMIO, M.; MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.; ROLDÁN MUÑO, C., y VALDENEBRO GARCÍA, M. L., *La educación fiscal en España*, Doc. N° 29/05 Ed. Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid 2005.
- DÍAZ YUBERO, F., (Coord.), *La experiencia educativa de la Administración tributaria española*, Doc. N° 13/09, Ed. Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid 2009. http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/20090807_110853_Anexo_6.pdf.
- GOENAGA RUÍZ DE ZUAZU, M., *Medidas sociales para combatir el fraude fiscal en España*, Documento de trabajo 184/2014, Fundación Alternativas, Madrid 2014.
- KONSTAM, E.M., *The Law of Income Tax*, 12ª Ed. Stevens & Sons, Ltd. Sweet & Maxwell, Ltd. Londres 1952.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., “Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal”, en *Crónica tributaria*, nº 146/2013, Ed. Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid 2013, pp. 179-192.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., “Algunas reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla”, en *Revista Técnica Tributaria*, nº 103, octubre – diciembre 2013, Ed. AEDAF, Madrid, pp. 91-107.
- NIETO, A., *Derecho administrativo sancionador*, Ed. Tecnos, Madrid 2012.
- OWENS, J., “Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed?”, en *Bulletin for International Taxation*, septiembre 2012, Ed. IBFD, Amsterdam 2012, pp. 516 -518.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., “Análisis jurídico del hecho imponible” incorporado a Hacienda y Derecho, Vol. IV, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1966.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Los métodos de determinación de las bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario*. Ed. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación Madrid 1970, pp. 57 y 58.

- TAMAMES, R., *Estado de Derecho, seguridad jurídica, transparencia, y Estado económico responsable*, *Acquae Papers*, nº 3, noviembre 2013, Ed. Fundación Aquae, Madrid 2013.
- TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Ed. Marcial Pons, Madrid 2002.