

# **Fiscalidad y educación. Pautas básicas para una enseñanza del Derecho Financiero y Tributario que genere conciencia fiscal**

*Taxation and education. Basic guidelines for teaching Financial and Tax Law that generates tax awareness*

## **Antonio Cubero Truyo**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Sevilla. España

E-mail: [acubero@us.es](mailto:acubero@us.es)

**Resumen:** La docencia del Derecho Financiero y Tributario no debe consistir en trasladar a los receptores de manera aséptica los contenidos técnicos expresamente incorporados a los programas de las asignaturas. Esa es una responsabilidad mínima, pero no suficiente.

Además, resulta conveniente incorporar objetivos de fondo, que contribuyan a ampliar la perspectiva vital de los estudiantes universitarios, en una edad en la que la educación parece ya forjada en sus cimientos, pero en la que todavía cabe influir de manera decisiva. Influir sin adoctrinar es la clave. Dando solo leves señales de las que ellos y ellas, por sí mismos, puedan extraer principios de funcionamiento, casi de manera inconsciente, por una filiación natural y progresiva.

En ese sentido, tratándose del Derecho Financiero y Tributario, hay un objetivo de fondo que nos parece esencial: generar conciencia fiscal. Y hacerlo en un contexto en el que las actuaciones de los gobernantes en el manejo de los fondos públicos y las actitudes de la ciudadanía a la hora de contribuir con buena disposición al sostenimiento de los gastos públicos, invitan con frecuencia al escepticismo. Ese es el desafío.

**Palabras clave:** Educación, fiscalidad, conciencia fiscal, derecho Financiero y Tributario. Constitución, redes sociales.

**Abstract:** The teaching of Financial and Tax Law should not consist of transferring to the recipients in an aseptic manner the technical contents, expressly incorporated in the programs of the subjects. This is a minimum responsibility, but it is not enough.

In addition, it is advisable to incorporate substantive or deep objectives that contribute to broadening the life perspective of university students, at an age when education seems already forged in its foundations, but where it is still possible to have a decisive influence. Influence without indoctrination is the key. Giving only slight signals from which they, by themselves, can extract principles of operation, almost unconsciously, by a natural and progressive filiation.

In this sense, there is an essential objective that for the teaching of Financial and Tax Law: to generate tax awareness. And to do so in a context in which the actions of the rulers in the management of public funds and the attitudes of the citizens towards paying taxes, often invite skepticism. This is the challenge.

**Keywords:** Education, taxation, tax awareness, Financial and Tax Law, Constitution, social networks

## **1. La conciencia fiscal. Introducción: reivindicar los objetivos educativos extracurriculares**

El docente debe preocuparse en primera instancia de que los alumnos, con su ayuda, alcancen los objetivos de aprendizaje formalmente previstos en los descriptores de la asignatura. Pero nos parece necesario defender a la vez la conveniencia de apostar por objetivos adicionales, menos formales y más de fondo. Hay una serie múltiple y heterogénea de competencias extracurriculares que el profesor no debe perder de vista, si cree en la importancia de los objetivos metodológicos transversales.

Se suele distinguir entre el concepto más amplio de educación frente al concepto estricto de enseñanza. Pues bien, el docente que renuncia a la pretensión educativa para concentrarse en exclusiva en enseñar aquello que los programas le indican, está incurriendo a nuestro juicio en una grave dejación de funciones.

Precisamente en un ámbito de conocimiento como el Derecho Financiero y Tributario, esa faceta educativa tiene un desafío de primer orden, que consiste en trasladar a los estudiantes no solo los contenidos de la fiscalidad sino también la conciencia fiscal.

En este trabajo, vamos a recoger algunas pautas extraídas de la experiencia de las que nos servimos para intentar que nuestros estudiantes finalicen el recorrido por la asignatura con un mayor grado de conciencia fiscal del que tenían en el inicio; lo que podríamos llamar modestamente un decálogo de líneas básicas de actuación que procuramos aplicar en nuestra docencia cotidiana.

## **2. La conciencia constitucional. Pauta: poner el acento en la visión principialista del Derecho Financiero y Tributario, comprobando el grado de eficacia práctica de los principios constitucionales**

Empezar siempre conviene hacerlo por el principio, o en este caso, por *los principios*. A nuestro juicio, la primera pauta que un docente del Derecho Financiero y Tributario debe insuflar a sus clases, si tiene la aspiración de que estas incrementen el grado de conciencia fiscal de los estudiantes, es la de subrayar de manera continuada la vigencia en la materia de una serie de principios de justicia establecidos en el artículo 31 de la Constitución. Estos principios pueden encontrar asiento al hilo de todas y cada una de las explicaciones que conforman el programa. Por muy técnicos y específicos que sean los asuntos de la clase que corresponda impartir, cabe introducir alguna referencia colateral a los principios, a la inspiración principialista presente en los recovecos todos de la disciplina. El recordatorio de aquello que está por encima de las disposiciones concretas que se están analizando nunca está de más.

Pero lo fundamental en esta permanente toma de conciencia constitucional es trasladar a los estudiantes que esos principios no son solo palabras grandilocuentes sino principios de efectivo cumplimiento. La Carta Magna, como norma suprema del ordenamiento,

tiene valor normativo directo e inmediato, no es una norma programática. Y nos vincula a todos, a los ciudadanos-contribuyentes, al legislador, a la Administración, a jueces y tribunales. Como manifestara la sentencia del Tribunal Constitucional 16/1982, de 28 de abril, “conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal, tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los jueces y magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella”. Así lo certifica el artículo 9.1 de la Constitución: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”. Es cierto que hay algunas partes de la Constitución, como el Capítulo 3.º del Título I (“De los principios rectores de la política social y económica”), que según el artículo 53.3 son principios informadores y que “sólo podrán ser alegados ante la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen”. Pero no es el caso del artículo 31.1 que regula el sistema tributario, que se encuentra ubicado en el Capítulo 2.º del Título I (“Derechos y libertades”), y en virtud del artículo 53.1 de la Constitución, “los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo 2.º del Título I vinculan a todos los poderes públicos”. Los principios de justicia tributaria son alegables ante los tribunales y el estudiante debe verificar cómo el Tribunal Constitucional controla en la práctica que las leyes no se distancien del mandato constitucional. Tal verificación influirá positivamente en la toma de conciencia fiscal en la medida en que esta depende de que se perciba que el pago de los tributos no responde a decisiones arbitrarias sino que está al servicio de fines elevados que es fácil compartir y que los incumplimientos de los principios de justicia pueden ser desaprobados por el máximo intérprete de la Constitución. Existen pues herramientas de anulación de las normas tributarias que vulneren los principios del artículo 31.1, herramientas que entran con frecuencia en funcionamiento efectivo.

El ejemplo de lo sucedido en los últimos años con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (la plusvalía municipal) puede ser explotado por el docente del Derecho Financiero y Tributario para demostrar que si se establece un impuesto que pretende gravar las transmisiones de inmuebles de manera sistemática e ineludible, incluso en las situaciones en las que no se ha producido una

ganancia real, termina saliendo a flote -aunque con retraso- que ello viola los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Asimismo, los pronunciamientos en este asunto ofrecen oportunidades interesantes para:

- Exponer a los estudiantes el juego de relaciones entre el Tribunal Constitucional, carente de potestad legislativa, y los encargados de adaptar las leyes a la jurisprudencia constitucional. Veamos el diálogo que se creaba en la sentencia 126/2019, de 31 de octubre, entre el Tribunal Constitucional y el legislador al que le reclamaba que reaccionara ante su doctrina, con escaso eco: “Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el ‘BOE’ núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho”.

- Exponer a los estudiantes cómo el Tribunal Constitucional no solo afea los comportamientos negligentes del legislador, sino que también es capaz de hacer autocrítica, rectificando de manera expresa la doctrina que se derivaba de pronunciamientos anteriores. Así, en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre, se advierte que “los postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de la tributación plasmada en las sentencias relativas al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana —foral y común— merecen ser revisados”. Nos parece positivo que los alumnos vean reflejada la capacidad de rectificar y de mejorar la jurisprudencia, que no tiene por qué representar una desmitificación peyorativa. Lejos de presentarlo como una muestra de la falibilidad del máximo órgano de control constitucional, nos parece una señal de que el estatus quo siempre es susceptible de mejora. Y ello es una reflexión especialmente importante en materia de conciencia fiscal porque abunda la impresión de que resulta inherente a los ciudadanos su visión negativa de la fiscalidad, como si fuera un sino inalterable. Frente a la escéptica convicción de que las cosas no tienen remedio y de que el panorama de la

conciencia fiscal no va a cambiar nunca, percibir cualquier tipo de evolución favorable, como ha sucedido con la doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica, trae consigo cierta invitación al optimismo.

### **3. La conciencia motivada. Pauta: recurrir a los casos de famosos ante una juventud volcada en las redes sociales, utilizando su función ejemplarizante en la lucha contra el fraude fiscal**

Una parte importante del desapego ante el deber de contribuir se apoya en la sensación extendida de que los niveles de fraude fiscal son muy elevados, de manera que el presupuesto se nutre no tanto de quienes tienen mayor capacidad de pago sino menores posibilidades de ocultación. Ya lo reconoció el Tribunal Constitucional en la sentencia 110/1984, de 26 de noviembre: “En el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros **con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar**. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (*el subrayado es nuestro*). Es evidente que los trabajadores cuyas rentas están sometidas a retención cumplen de manera inexorable con su obligación de pago del IRPF y ello no es una manifestación de mayor conciencia cívica, puesto que ante la imposibilidad de defraudar, la conciencia fiscal no se pone a prueba (como sí se pondría en caso de que a la casa de ese trabajador acudiera un profesional a hacer cualquier arreglo y le preguntara si quiere la factura con IVA o sin IVA).

Por eso, una de las pautas que resultan aconsejables para la docencia del Derecho Financiero y Tributario es la utilización de casos de amplia repercusión social que puedan desmentir la idea de que es fácil defraudar a Hacienda y salir indemne. Todo el mundo conoce la anécdota de Lola Flores (incluso los jóvenes, que ahora han podido visitar a la cantante, por la sofisticada publicidad televisiva que la hace hablar como si estuviera viva), que al ser condenada por delito contra la Hacienda Pública, convocó una rueda de prensa para decir que “si una peseta diera cada español, pero no a mí, a

donde tienen que darla, quizás saldría de la deuda”. Pero son otras muchas las celebridades con problemas fiscales que han salido a relucir y cuya difusión cumple una notable función ejemplarizante. Una de las más recientes, la cantante Shakira, junto a una larga lista de actores y actrices o de deportistas de tanta notoriedad como Messi.

Si se plantea a los estudiantes la discusión sobre la publicación de la lista de deudores, establecida en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (“Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias”), que alcanza a quienes tienen una cuantía pendiente superior a 600.000 euros, además de interesarse de modo singular por los famosos de la lista, captarán la idea de que los poderes públicos están verdaderamente interesados en demostrar que se persigue con el mayor rigor a quienes eluden su deber de contribuir, con merma evidente del principio de solidaridad.

Es cierto que la juventud actual sigue con mayoritaria fidelidad las redes sociales y bastantes de los más conocidos YouTubers o Influencers vienen protagonizando una fuerte polémica motivada por el hecho de que hayan decidido, algunos como El Rubius, trasladar su residencia a Andorra<sup>1</sup>. Sin entrar a debatir aquí sobre la legitimidad de tales comportamientos, se trata evidentemente de un mal ejemplo, desde la perspectiva de la conciencia fiscal, para los que sean sus seguidores entre los estudiantes. No obstante, el profesor puede contrarrestar esa imagen negativa aclarando en primer lugar que Andorra tiene un aliciente especial para los españoles no solo por la cercanía física sino porque aun manteniendo un régimen fiscal relajado o comparativamente más benigno que el nuestro, ya no puede calificarse como un paraíso fiscal o jurisdicción no cooperativa desde que suscribió con España convenios bilaterales para el intercambio de información tributaria y para evitar la doble imposición, puesto que si el cambio de residencia se produce a aquellos países que siguen siendo catalogados como paraísos fiscales, el cambio no surte efectos durante un periodo de años en los que se seguirá tributando en el IRPF, igual que los sujetos residentes. La existencia de estas cautelas normativas para evitar la elusión fiscal puede servir a los estudiantes para comprender que las decisiones menos solidarias son combatidas seriamente por nuestro ordenamiento.

---

<sup>1</sup> Sobre la *vis atractiva* de Andorra para los YouTubers, véase BÁEZ MORENO (2022), que califica este éxodo como irrefrenable.

También es importante que los estudiantes, como aficionados a las redes sociales, indaguen sobre si el ordenamiento tributario vigente está preparado para aplicarse a las rentas de estos nuevos profesionales con ingresos emergentes<sup>2</sup>, de manera que no queden lagunas en nuestra normativa que puedan provocar beneficios ilícitos, que siempre atacan la línea de flotación de la conciencia fiscal.

Pero a propósito de las redes sociales, los estudiantes deben percibir que no solo están sirviendo como fuente de ingresos crecientes cuyo gravamen resulta delicado en esta fase inicial de adaptación, sino que también empiezan a utilizarse por la Administración tributaria en sus tareas de comprobación e investigación de las situaciones irregulares de los contribuyentes<sup>3</sup>.

#### **4. La conciencia informada. Pauta: demostrar la absoluta implicación de los asuntos financieros y tributarios en la actualidad, empleando las noticias de prensa como instrumento constante de la docencia**

Estamos convencidos de que para tener conciencia fiscal hay que estar bien informado de los distintos avatares que suceden en el día a día de la sociedad de la que se forma parte. La conciencia fiscal nace en buena medida del interés por la materia fiscal y ese interés debe fomentarse por el docente. Así, creemos que otra de las pautas básicas para una enseñanza del Derecho Financiero y Tributario que genere conciencia fiscal radica en convertir la actualidad informativa en un instrumento más de la docencia. No solo legislaciones, manuales o artículos científicos deben formar parte de la documentación que se invita a manejar sino también las noticias de prensa. Cuando el estudiante advierta que los asuntos que se le explican en clase y se le preguntan en los exámenes no solo son contenidos académicos o curriculares sino que aparecen de manera asidua en las portadas de los periódicos o de los informativos de televisión, tenderá a prestar mayor atención al intrínquilis de la materia, procurando captar el sentido adecuado de

---

<sup>2</sup> La fiscalidad de los influencers está generando una amplia literatura científica, tanto a nivel de la doctrina interna (por todos, TORIBIO BERNÁRDEZ, 2022), como internacional (véase KOSTIKIDIS, 2020).

<sup>3</sup> GONZÁLEZ GARCÍA y MATEOS (2021, 196) destacan que la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España es un usuario experimentado de las técnicas de *big data* y ha comenzado a implementar herramientas de análisis de redes sociales.

nuestras normas. Y así, oportunamente informado, adquirirá una mejor disposición a la toma de conciencia fiscal.

Además, la invitación a la información diaria debe incentivarse con algún reflejo en la evaluación<sup>4</sup>. En el sistema de evaluación continua que nosotros venimos empleando, además de las pruebas de control periódico de conocimientos, se valoran ciertas actividades complementarias, entre las que deben introducirse los comentarios sobre noticias relacionadas con los temas del programa. Podemos reproducir esta parte de nuestro proyecto docente:

“Se podrán realizar a lo largo del curso otras actividades, en cualquiera de las siguientes modalidades:

- Resolución de casos prácticos (en formato tradicional o en formato “escape room”).
- Intervenciones en clase respondiendo a cuestiones planteadas al hilo de las explicaciones.
- Elaboración de trabajos consistentes en comentarios de jurisprudencia o de bibliografía, a propuesta del estudiante.
- **Realización de fichas con noticias de actualidad relativas a la materia de la asignatura.**
- Realización de fichas relativas a una película o serie<sup>5</sup> de la que se hayan extraído vínculos o conexiones con la materia de la asignatura (alusiones a impuestos, a asesores fiscales, a delitos fiscales, al gasto público...).
- Asistencia a conferencias y seminarios” (*el subrayado es nuestro*).

No nos cabe duda del valor de esta actividad complementaria para que los estudiantes se obliguen a un seguimiento cotidiano de la prensa (en cualquiera de sus formatos, tan asequibles ahora), si no lo hacían ya de manera espontánea. La toma de conciencia de la

---

<sup>4</sup> Hemos sostenido que la participación -activa y fundada- en la localización de noticias vinculadas a la materia puede resultar perfectamente computable a efectos de la evaluación continua en CUBERO TRUYO (2016, 94).

<sup>5</sup> El cine o las series de televisión también facilitan al estudiante la aprehensión de la idea de que la materia financiera y tributaria forma parte constante de la realidad. Hemos ensayado la fusión del concepto de manual con la utilización incentivadora de los personajes de las series populares para los casos prácticos en CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ (2020).

importancia real del juego entre ingresos públicos y gastos públicos, al ver plasmados nuestros contenidos en la rabiosa actualidad informativa, impulsa cierto posicionamiento del alumno y de esa implicación informada debe surgir espontáneamente la conciencia fiscal. ¿Cómo van a permanecer de espaldas o ajenos a cuestiones que tienen un enorme peso en los debates de actualidad? Por citar un ejemplo fresco, poco esfuerzo tiene que realizar el docente para que los estudiantes se interesen por la guerra entre las Comunidades Autónomas y el gobierno central a raíz de la anulación autonómica del Impuesto sobre el Patrimonio respondida con la creación estatal de un impuesto de solidaridad sobre las grandes fortunas; o igual ocurre con las actuales reacciones a la tensión inflacionista mediante la deflactación de la tarifa del IRPF.

Especialmente útil resulta el hecho de estar pendientes en cada curso de la tramitación de las cuentas anuales, notando cómo la aprobación del Presupuesto se convierte en un dilema esencial para la estabilidad o no de los gobiernos. La aprobación es la mejor garantía de estabilidad mientras que su falta de aprobación (aunque esté constitucionalmente prevista la prórroga automática) puede dar lugar a la disolución de las Cortes y la convocatoria de elecciones anticipadas. Es decir, suscitar el repaso periodístico a lo que ocurre en la calle les llevará a tomar conciencia de la trascendencia práctica del Derecho Financiero y Tributario, que no resulta baladí para la marcha del país sino todo lo contrario. En suma, creemos que la percepción del protagonismo de nuestra materia en la vida política y social de la comunidad facilita la mejora de la conciencia fiscal.

##### **5. La conciencia educada. Pauta: dar visibilidad a las campañas públicas de refuerzo de la conciencia tributaria. El Portal de Educación Cívico-Tributaria de la Agencia y el Instituto de Estudios Fiscales**

Vamos a añadir una nueva pauta para una docencia del Derecho Financiero y Tributario comprometida con la educación cívica y la conciencia social, que quizás sea la pauta más clara, la que cae por su propio peso. Se trataría de hacer ver a los estudiantes la importancia que tienen las campañas divulgativas desplegadas por las Administraciones tributarias, para extraer de ellas argumentos que avalen la necesidad de contribuir de

buena fe al sostenimiento de los gastos públicos con la garantía de que el uso de nuestros impuestos va a ser el adecuado. Es decir, se trataría de hacer ver la importancia, que no debe desdeñarse, de recibir una formación directa sobre la conciencia fiscal. Desde los simples anuncios de publicidad institucional, que en la sociedad digital en la que nos movemos, pueden tal vez conectar con mensajes directos y certeros mejor que mucha letra escrita (recordemos el éxito de aquel eslogan de la transición, “Hacienda somos todos”, con el que se visibilizaba el paso a una fiscalidad democrática en la que todos teníamos que participar, no solo a la hora de votar sino también a la hora de contribuir), hasta los enlaces a páginas web, todo suma en la finalidad educativa.

En cuanto a páginas web de ámbito estatal<sup>6</sup>, la Agencia Estatal de Administración Tributaria tiene el Portal de Educación Cívico-Tributaria, que es un proyecto asumido por la Agencia en colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales, que es el organismo que dentro del Ministerio de Hacienda desarrolla las misiones de investigación y también de formación. El Portal ofrece una amplia y valiosísima documentación sobre la materia:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html)

En la presentación del Portal se retratan de manera muy elocuente los objetivos de este tipo de educación:

“La Educación Cívico-Tributaria tiene como objetivo primordial transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras. Por ello, su finalidad no es tanto facilitar contenidos académicos cuanto contenidos cívicos.

La Educación Cívico-Tributaria ha de tratarse como un tema de responsabilidad ciudadana que se traduce en asumir las obligaciones tributarias, primero porque lo manda la ley y, después, porque se trata de un deber cívico, poniendo de relieve qué efectos tiene el incumplimiento de estas obligaciones sobre el individuo y sobre la sociedad.

---

<sup>6</sup> En el ámbito de la Unión Europea, resulta recomendable al acceso al portal TAXEDU: <https://taxedu.campaign.europa.eu/es/home>

De este modo, la Educación Cívico-Tributaria debe convertirse en un tema para:

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 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 justicia, equidad y solidaridad en una sociedad democrática.

La Educación Cívico-Tributaria pretende, por tanto, proporcionar a los ciudadanos más jóvenes unos esquemas conceptuales sobre la responsabilidad fiscal que les ayuden a incorporarse a su rol de contribuyentes con una conciencia clara de lo que es un comportamiento lógico y racional en una sociedad democrática. La formación de una verdadera conciencia fiscal consiste en asumir que, por encima de opciones y modelos fiscales concretos, cambiantes como es previsible en toda sociedad dinámica, existe una serie de criterios justificativos de la financiación solidaria de las necesidades públicas y comunes. El principal de tales criterios es el de ciudadanía, que implica asumir las responsabilidades sociales como una contrapartida necesaria al ejercicio de los derechos cívicos”.

Sin menoscabo del valor de estos mecanismos de educación cívica y de la conveniencia de difundir su existencia entre los alumnos, hay que reconocer que van dirigidos esencialmente a edades más tempranas. De hecho, en la página de inicio del Portal hay

que seleccionar una de las siguientes opciones: Alumnos de 5º y 6º de primaria; de 1º y 2º de la ESO; de 3º y 4º de la ESO. Los estudiantes de mayor edad quedan fuera de su alcance, no solo los universitarios sino incluso los alumnos de bachillerato<sup>7</sup>.

Por eso, junto a las páginas web de educación cívico-fiscal, debe resaltarse también la importancia para nuestros estudiantes de Grado del contacto directo con los funcionarios adecuados que se encargan de estas facetas divulgativas dentro de la Agencia Tributaria, no solo la estatal sino también la autonómica e incluso local. Acaso sea este el cauce más adecuado cuando nos movemos en el ámbito de la educación superior. El docente debe verse arropado por especialistas, en su objetivo de combinar la fiscalidad y la educación. La experiencia demuestra que el personal especializado en la educación cívico-tributaria, los funcionarios que asumen estas tareas, están deseosos de atender las peticiones encaminadas a la organización de seminarios o charlas informativas. Y el hecho de que la disponibilidad de estos empleados públicos sea absoluta y corresponda al ejercicio de sus funciones no obsta para que los departamentos universitarios estrechen los lazos con aquellos que mejor acogida reciban de los estudiantes y se busquen fórmulas de formalización de estas fructíferas colaboraciones, entre las que destacaríamos el nombramiento como Asistentes Honorarios o figuras semejantes según las estructuras propias de cada universidad.

Además de recabar la colaboración de los expertos en campañas de educación tributaria, la organización de visitas de otros profesionales que muestren sus respectivas ópticas, puede contribuir al afianzamiento de una conciencia fiscal sólida. Así, nos parece valiosa la perspectiva que puedan aportar los vocales del Consejo para la Defensa del Contribuyente, exponiendo los principales motivos de quejas que se reciben o los informes y propuestas que se lanzan, así como resumiendo las memorias anuales de este órgano<sup>8</sup>. Y tampoco nos parece despreciable la información que se pueda proporcionar a los estudiantes de primera mano sobre las salidas profesionales vinculadas a la Administración tributaria (responsables de las academias de preparación de oposiciones, antiguos alumnos que las han sacado recientemente...), porque la proyección de un eventual futuro ligado a la Administración competente para la aplicación de los tributos (gestión, inspección, recaudación) puede hacerles cambiar la disposición o retocar su

<sup>7</sup> En cambio, el portal de la Unión Europea TAXEDU tiene tres frentes diferenciados: 9-12 años; 13-17 años; y adultos jóvenes, donde ya sí entrarían los estudiantes

<sup>8</sup> Un reciente estudio monográfico sobre el Consejo para la Defensa del Contribuyente lo encontramos en PARRONDO AYMERICH (2021).

mirada sobre la profundidad que merece tener el control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el respeto que corresponde a quienes se dedican a esa delicada función.

En cualquier caso, para forjar lo que hemos dado en llamar una “conciencia educada”, nos parece importante apoyar la estrategia de concienciación fiscal con actividades de innovación docente, que por lo general disfrutan de una recepción favorable por los estudiantes. Son muy acertados a nuestro juicio los proyectos que se basan en encuestas a los alumnos realizadas antes de cursar la asignatura de Derecho Financiero y Tributario y una vez desarrollada la misma<sup>9</sup>. Pero aunque nuestra materia constituya el contexto ideal, la educación cívica debe ser un objetivo transversal, no solo en el área del Derecho Financiero y Tributario sino, en general, en los estudios de Derecho<sup>10</sup>.

#### **6. La conciencia comprensiva. Pauta: desvelar las estrategias de recaudación de impuestos de manera que pasen desapercibidos y sean así de más fácil aceptación (impuestos anestésicos)**

Otra de las modalidades básicas de la conciencia fiscal, desde la perspectiva de nuestros planteamientos, es la conciencia clara de la existencia y del funcionamiento de los tributos. No se puede pretender que nadie asuma la necesidad justa de pagar impuestos, si no sabe con exactitud cuándo y cómo se están pagando. Para poder llegar a tener verdadera conciencia fiscal, hay que partir de unos niveles mínimos de entendimiento, hay que notarse como conocedor de la mecánica fiscal que después vamos a aprobar. En ese sentido situamos la conciencia del conocimiento, si se nos permite la

---

<sup>9</sup> Nos remitimos a los muy interesantes resultados del Proyecto desarrollado por MORIES JIMÉNEZ y BUENO GALLARDO (2017), que valoraron con sus encuestas pre y post enseñanza el impacto del estudio del Derecho Financiero y Tributario en la formación de una conciencia fiscal.

<sup>10</sup> En este sentido, pueden destacarse las actividades de clínica legal, cuya experiencia ha sido puesta en valor por LUQUE CORTELLA (2018, 531) y cuyo objetivo es “fomentar la responsabilidad social de los estudiantes de la Universidad, la formación de los futuros operadores jurídicos y el valor del servicio a la comunidad, a la que, de un modo u otro, se reconduce siempre la actividad jurídica. La creación de las clínicas legales responde a un fenómeno reciente presente en pocas Universidades españolas, a diferencia de lo que sucede en otros países europeos, donde dichos modelos son muy frecuentes y han obtenido resultados muy positivos, y de su amplísima implantación en la enseñanza jurídica de Estados Unidos, desde finales del siglo XIX y sobre todo a partir del siglo XX”. Véase también BLÁZQUEZ MARTÍN (2015) y todo el número monográfico dedicado por la Revista de Educación y Derecho a los Modelos de clínicas jurídicas en España, en el que se inserta su trabajo.

*pseudorredundancia*, como paso previo para la conciencia fiscal, que por eso decimos que ha de ser una conciencia comprensiva.

Así, el profesor de Derecho Financiero y Tributario debe mostrar las distintas técnicas impositivas y a los alumnos tal vez les sorprenda constatar cómo se potencian aquellas que generan menor rechazo en la ciudadanía, aquellas en las que el ciudadano no tiene que realizar un comportamiento activo para pagar el impuesto. Podríamos hablar de la búsqueda de cierto efecto “anestésiante”, muy perceptible en los impuestos que gravan el consumo (a veces se valora en general el precio satisfecho por el bien que adquirimos, sin detenerse a recapacitar qué parte del precio corresponde al IVA o a los Impuestos Especiales) o muy perceptible con las retenciones (sería muy duro tener que pagar de golpe todo el IRPF al presentar la declaración, mientras que con las retenciones nos damos menos cuenta e incluso nos alegramos si la declaración nos sale a devolver, como si ello supusiera que no pagamos impuesto, cuando ya se han pagado por anticipado cantidades sustanciales).

Los estudiantes deben salir de las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario constatando que ya sí se dan cuenta de cómo y cuándo se pagan exactamente los impuestos. Y ese es el estadio imprescindible para que puedan, entonces sí con conocimiento de causa, valorar hasta qué punto quieren estar concienciados de la importancia colectiva del deber de contribuir. La conciencia fiscal tiene mucho de intuitiva o consustancial a la persona, pero también puede fluir tras las decisiones conscientes y para que la juventud pueda tomar esas decisiones de militancia en la conciencia fiscal debe comprender bien el funcionamiento de las corrientes de ingresos y gastos públicos.

### **7. La conciencia crítica. Pauta: fomentar el espíritu crítico y la doble lectura de las medidas tributarias, en lugar del seguidismo o del rechazo visceral**

Cuando nos planteamos el objetivo de generar conciencia fiscal entre los estudiantes, nos parece importante, cara al éxito del objetivo, que estos no se sientan impelidos de algún modo a aceptar consignas explícitas.

Siempre que se propone una estrategia educativa elevada, debe cuidarse cómo se traslada a los estudiantes de manera que no perciban una imposición de criterio por parte del docente.

En particular, en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, las orientaciones del profesor sobre la necesidad de participar cívicamente en el sostenimiento de los gastos públicos y las interpretaciones del profesor sobre las normas tributarias (y sobre las reformas tributarias), pueden tener con facilidad una lectura político-partidista. De ahí que resulte fundamental la prudencia a la hora de exponer claves educativas en fiscalidad.

Nos parece legítima la posición del profesor comprometido que no oculta su adscripción, pero no nos parece correcto que los alumnos lleguen a notar una excesiva expectativa de seguimiento por parte del profesor. El profesor debe mostrar en todo caso las distintas visiones del asunto, incluso las que no comparte, esperando que los argumentos que se manejen en apoyo de unas u otras resulten convincentes sin presión alguna. Y esta no es solo una postura objetivamente correcta sino también una postura interesada, pues la insistencia directa en aquello que se defiende con ímpetu puede provocar el rechazo.

La conciencia fiscal de los estudiantes no mejora por obediencia a los criterios del profesor, sino que debe ir calando a la vista de las actitudes implícitamente acreditadas en clase. Se trata como máximo de contagiar, no de imponer.

En ese sentido, lo que sí debe potenciarse con el máximo esfuerzo es el talante crítico de los alumnos.

A estos efectos, nos parece importante que al comentar cualquier intervención normativa, se destaque la doble lectura que todo tiene y cómo las apariencias normativas pueden ponerse en cuestión. Utilicemos un ejemplo que se presta especialmente a la confrontación, la amnistía fiscal. La Ley 11/2021 llevó a cabo una modificación de la Ley General Tributaria incluyendo un precepto en virtud del cual “se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente”. El profesor puede guiar a los estudiantes haciendo algunas observaciones sobre esta prohibición que tal vez se escapen a primera vista. Así, la Ley

General Tributaria es una ley ordinaria y no tiene capacidad vinculante sobre leyes posteriores. Por tanto, es una prohibición que en realidad no prohíbe nada porque desde el punto de vista jurídico no puede prohibirlo. Es más bien una proclamación política. Precisamente porque la Ley General Tributaria no tiene valor vinculante respecto de leyes futuras por sí misma, parece que se intenta reforzar la nueva postura legal con el apoyo de la Constitución. Por un lado, la prohibición se ha introducido en el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria, el que enuncia los principios constitucionales de justicia tributaria, como si fuera una decantación natural u obligada de dichos principios. Y por otro lado, en el Preámbulo de la Ley de reforma se sostiene que estas regularizaciones son inconstitucionales por representar una vulneración de los principios de ordenación del sistema tributario, ya que el artículo 31.1 implica “la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado”. Según esa visión, lo único que se ha hecho es plasmar a nivel legal “un claro parámetro de constitucionalidad, reconocido ya por el Alto Tribunal”. Pero ¿realmente esto lo ha reconocido el Tribunal Constitucional? Es cierto que la polémica “amnistía fiscal” del año 2012 (se suele conocer como amnistía fiscal lo que en realidad se llamaba “declaración tributaria especial”, que concedió la posibilidad de aflorar la titularidad de bienes o derechos no declarados pagando un 10 por 100 de su valor) fue declarada inconstitucional en la sentencia 73/2017, de 8 de junio, pero lo fue por vulneración del artículo 86 de la Constitución, esto es, por la utilización del decreto-ley. El Tribunal consideró que esa medida afectaba al deber de contribuir, afectación que está vedada a los decretos-leyes, pero no a las leyes. Por tanto, la argumentación empleada en el Preámbulo de la reforma no se atiene a la realidad pues no ha habido hasta ahora un pronunciamiento sobre las regularizaciones fiscales desde la perspectiva del artículo 31.1. Si después de la prohibición incorporada a la Ley General Tributaria, se aprobara por ley una regularización fiscal, no podría afirmarse una inconstitucionalidad automática a tenor de la sentencia 73/2017, pues dicha sentencia, insistimos, se basó en el empleo indebido del decreto-ley. Nos parece un exponente ilustrativo de los aspectos que los estudiantes pueden valorar ampliando su talante crítico.

Y para descartar que los alumnos piensen que se les ofrece una formación/información sesgada, conviene dar muestras de equilibrio procurando, cuando sea posible, que los

datos de lo que haya podido hacer, para bien o para mal, el gobierno de un determinado signo, vengan acompañados de lo que haya hecho en la misma línea el gobierno del signo opuesto. A saber, si se está explicando el tipo de gravamen del IVA y su evolución, conviene llamar la atención de que una subida del tipo general fue debida al Gobierno de Rajoy y la otra al Gobierno de Zapatero. Y si se está explicando el uso y abuso del decreto-ley en materia tributaria, conviene observar si quien presenta los recursos es de un signo político y cuando llega al gobierno, la regla se invierte y quien aprueba los decretos-leyes es quien antes los impugnaba y viceversa. La permanente doble lectura debe ser una válvula para abrir la mente de los estudiantes y aumentar sus niveles de tolerancia hacia las ideas que en principio no comparten.

## **8. La conciencia global. Pauta: subrayar la necesaria visión conjunta de los ingresos y los gastos públicos. La unidad esencial del Derecho Financiero**

Entre las principales pautas que deben regir la estrategia docente en las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario, nos parece fundamental la de subrayar de manera permanente la conexión entre el ingreso y el gasto público. Aunque los planes de estudio y los programas de las asignaturas puedan estar concentrados de manera predominante en las materias de Derecho Tributario, sería un error que los estudiantes recibieran las enseñanzas de los impuestos o de la Ley General Tributaria desprendidas de la finalidad a la que sirven los impuestos que pagamos, que no tienen sentido en sí mismos sino como medios para sostener los gastos públicos.

La unidad esencial del Derecho Financiero se advierte con claridad en la propia Constitución, donde aparecen unidas sus dos vertientes en un mismo precepto: el artículo 31, en su apartado 1 para los ingresos y en su apartado 2 para los gastos. Y sobre todo, recalcando que en ambos casos se percibe una orientación coincidente sobre criterios de justicia.

Pero no era así en la versión inicial de la Constitución sino que se logró ese tratamiento coherente gracias a la aprobación por unanimidad de una enmienda presentada por el Senador Enrique Fuentes Quintana, que propuso incluir en el artículo 31 un apartado 2 dedicado al gasto público e incluyendo en él los principios de equidad a los que debe responder el gasto público, en línea con los principios de justicia que sí recogía el

apartado 1 en relación con los ingresos públicos. La lúcida justificación de la enmienda consistió en señalar que “la Hacienda Pública no es solo una Hacienda de ingresos a cuyo comportamiento se refiere la Constitución. Existen gastos públicos también –la otra mitad de la Hacienda pública- cuya conducta debe orientarse por principios semejantes a los que tratan de gobernar el ingreso público, si no queremos correr el riesgo de que la Hacienda con la mano de los gastos públicos anule lo que se ha construido con la mano de los ingresos orientada por los criterios constitucionales”.

Es muy importante la atención a los fines, al elemento teleológico, para afianzar la idea de que los ingresos y los gastos públicos resultan indisolubles porque tienen una razón de ser común: la satisfacción de las necesidades colectivas. La existencia del tributo no encuentra explicación en sí misma, sino en su asignación al sostenimiento de los gastos públicos al servicio de los fines del Estado. Por eso se dice que la actividad financiera es una actividad instrumental de segundo grado. Actividad instrumental frente a las actividades finales, que satisfacen de manera inmediata o directa una necesidad pública (como los servicios públicos de la sanidad o la enseñanza). Y dentro de las actividades instrumentales, que no constituyen un fin en sí mismas sino que tienen sentido para que se puedan desarrollar las verdaderas actividades finales, se pueden distinguir las actividades instrumentales de primer grado (por ejemplo, las que realizan los funcionarios administrativos en la secretaría de los centros universitarios, importantes para el buen funcionamiento del servicio de educación superior) y la actividad instrumental de segundo grado, que es la actividad financiera, en el sentido de que con ella se pueden arbitrar los medios para que desarrollen tanto las actividades finales como las instrumentales de primer grado.

Al objeto de poner de manifiesto la conexión entre los ingresos que se recaudan y el gasto público, resulta importante trasladar a los alumnos si los ciudadanos pueden conocer cuál es el destino de sus impuestos cuando hacen la declaración del IRPF. Pues bien, ha habido unos años en los que el Modelo 100 de autoliquidación de este impuesto, pieza central del sistema tributario, incluía una página final informativa, con un gráfico expresivo en el que se indicaba el destino de los impuestos, presentado con la siguiente pregunta: ¿A qué se destina cada euro recaudado por el conjunto de las Administraciones Públicas? Asimismo, se señalaba que tal información se proporcionaba en el marco de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia,

acceso a la información pública y buen gobierno<sup>11</sup>. Sin embargo, ya en el periodo impositivo 2018, que es objeto de declaración en 2019, desapareció del Modelo 100 del IRPF esta valiosa información. Además de desglosar los ámbitos a los que iban dirigidos los ingresos, con sus respectivos porcentajes, se subrayaba que el 71% del gasto se concentraba en los servicios públicos básicos (40% en pensiones y otras prestaciones sociales, 14% en sanidad, 10% en educación, 5% en orden público y seguridad, 2% en defensa). Nos parece un claro retroceso en transparencia esta renuncia a la difusión ante la ciudadanía, de una manera esquemática y por tanto fácilmente aprehensible, del empleo del dinero que se recauda.

A propósito de la referencia a ese 2% destinado a defensa, también conviene ilustrar a los estudiantes sobre si sería viable o no la objeción de conciencia fiscal. ¿Puedo detraer del importe de mi cuota del IRPF aquella parte que no estoy de acuerdo que se utilice en gastos militares? La respuesta debe ser negativa, en cuanto que la objeción de conciencia no puede invocarse si no está expresamente prevista en el ordenamiento jurídico, como quedó claro en la sentencia del Tribunal Constitucional 160/1987, de 27 de octubre, sin que resulte suficiente invocar en abstracto la libertad ideológica del artículo 16 de la Constitución. El deber general de contribuir en un Estado social y democrático de Derecho no puede exceptuarse por razón de las creencias personales, salvo que así se hubiera consagrado a nivel legal o constitucional, como ocurre en el artículo 30 con la prestación del servicio militar. Otro aspecto más discutible sería plantear, y ahí las opiniones de los estudiantes seguro que oscilan, si cuando alguien practica la objeción de conciencia y no satisface cierta porción de su cuota, la Administración tributaria debe limitarse a exigir forzosamente el pago, mediante los mecanismos normales de apremio, o debe dar un paso más allá y aplicar una sanción apreciando la culpabilidad de la conducta del sujeto.

## **9. La conciencia plural. Pauta: fomentar la observación de las conexiones del Derecho Financiero y Tributario con las restantes ramas del Derecho**

---

<sup>11</sup> Para GARCÍA GARCÍA (2016, 585), se trataba de una información pertinente, resaltando que “la participación en el sostenimiento de los gastos públicos no puede ser una participación a ciegas o incondicional sino que merece la mínima contrapartida de la comunicación por los poderes públicos de en qué se emplea nuestro dinero”.

Tratar la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario en el seno de los planes de estudio del Grado en Derecho como si las asignaturas fueran compartimentos estancos no nos parece un enfoque adecuado. Es evidente que el docente debe concentrarse en su disciplina, no habría otra forma de cumplir con los amplios contenidos curriculares en el tiempo disponible. Pero ello debe hacerse compatible con el fomento de una visión jurídica global. ¿En qué medida la visión global favorece la toma de conciencia fiscal? Creemos que la conciencia fiscal es una cuestión de un alcance tal que rebasa ampliamente las fronteras de nuestra disciplina. No se trata solo de entender el sentido de pagar impuestos y no defraudar sino que en dicho entendimiento está en juego la concepción deseable del Estado, su definición como Estado social y democrático de Derecho, lo cual nos sitúa ante las claves básicas de la Constitución que impregnan o deben impregnar absolutamente todas las ramas del Derecho. De ahí que creamos que sea positivo también a los efectos de la educación cívico-tributaria facilitar la constatación por los estudiantes de que el Derecho Financiero y Tributario guarda estrechos vínculos con las demás áreas jurídicas.

Y no estamos pensando solo en las conexiones más evidentes, que pueden extraerse con el Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social (no existe una diferencia sustancial en cuanto a la naturaleza jurídica entre lo que se retiene de los sueldos en concepto de cuotas a la Seguridad Social y lo que se retiene en concepto de IRPF), con el Derecho Constitucional (ya señalamos con anterioridad la importancia en nuestra docencia del análisis de los preceptos constitucionales y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional) o con el Derecho Mercantil (la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina tomando como base la contabilidad mercantil).

Incluso con áreas aparentemente alejadas del ámbito tributario, también cabe extraer los vínculos casi de manera inmediata. Fijémonos en las ciencias jurídicas básicas:

- Historia del Derecho. Basta recordar la revuelta de los Comuneros de Castilla, en la que había un importante componente de protesta por la presión fiscal, para que la vinculación entre nuestra disciplina y la Historia del Derecho quede acreditada. Además, el docente debe subrayar ante sus estudiantes que Y ya hemos señalado con anterioridad cómo en todos los hitos esenciales de la trayectoria de un país siempre están presentes acontecimientos propios del Derecho Financiero y Tributario, lo cual puede certificarse observando lo que ocurrió en la transición a la democracia (fueron

prioridades de las primeras Cortes democráticas la aprobación de la Ley de medidas urgentes de reforma fiscal y la introducción del IRPF) o en el momento del ingreso en la Comunidad Económica Europea (uno de los cambios más sensibles que notaron los españoles fue la entrada en vigor del IVA, un impuesto armonizado a nivel europeo y que hasta entonces no existía en España).

- Derecho Romano. En la Roma imperial se articuló todo un sistema tributario, como no puede ser de otra forma en cualquier organización social que se precie. Ahora bien, si los funcionarios de la Agencia Tributaria tienen por desgracia mala prensa, no siempre fundada, peor la tenían los recaudadores en Roma, a los que se denominaba publicanos, tal y como se pudo comprobar cuando Jesús aseguró aquello de que los publicanos y las ramera van delante de vosotros al reino de Dios (Mateo 21, 28-32), dando por sentado que las cosas peores a los ojos de los humanos eran los recaudadores de impuestos y las prostitutas. Y no olvidemos, ya que han salido a relucir citas bíblicas, lo que respondió Jesús cuando le preguntaron de mala fe si estaban obligados a pagar tributos a Roma. Pidió una moneda y señalando la cara y la inscripción que en el denario aparecían, como eran del César, dijo: “Al César lo que es del César” (Mateo 22, 15-22).

- Derecho Eclesiástico del Estado. Los estudiantes deben tener la oportunidad de pronunciarse con conocimiento de causa sobre las polémicas que rodean las relaciones del Estado con la Iglesia, en la medida en que guarden relación con el Derecho Financiero y Tributario. Así, surgiría el tema de las exenciones fiscales de las que ha venido disfrutando tradicionalmente la Iglesia Católica en virtud de los acuerdos del Estado con la Santa Sede. Y sobre todo, convendría hacer referencia al hecho de que la Iglesia Católica se financie con la asignación voluntaria de los contribuyentes, que pueden marcar la casilla en la declaración del IRPF en virtud de la cual se destinará un 0,7% de su cuota íntegra a la Iglesia Católica, de modo que el sujeto no tiene que pagar más impuesto con esa finalidad sino que se detrae de la cuota que ya paga. Y marcar tal casilla no obsta para poder marcar también, si se quiere, la casilla de la asignación de otro 0,7% como contribución a actividades de interés general consideradas de interés social (donde podrían entrar subvenciones a otras confesiones que tal vez prefieran no someterse al escrutinio de la militancia con otra casilla similar a la de la Iglesia Católica).

- Filosofía del Derecho. Por supuesto que la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario debe venir en alguna medida impregnada de los conflictos propios de la Filosofía del Derecho, pues también en los asuntos fiscales puede verse reflejada por ejemplo la dualidad iusnaturalismo/positivismo jurídico. Y especialmente en materia de conciencia fiscal, resulta fundamental visualizar ciertas nociones de la ética, intentando no solo “enseñar” Derecho Financiero y Tributario sino también “educar” en fiscalidad.

En definitiva, las clases, sobre todo en el primer acercamiento al Derecho Financiero y Tributario, deben llenarse de referencias a las otras asignaturas jurídicas, claramente emparentadas. El valor de la interdisciplinariedad contribuye a percibir la implicación de los tributos en todos los órdenes de la vida y esa conciencia interdisciplinar o conciencia plural es una garantía de la asunción natural de la conciencia fiscal.

Ahora bien, resaltar las interconexiones entre las distintas vertientes del Derecho es compatible a la vez con preservar la autonomía del Derecho Financiero y Tributario, para no perder de vista la identidad propia. Y en esa reivindicación conveniente de nuestra esfera de independencia, se pueden mostrar a los alumnos ejemplos concluyentes, de los que ahora destacaremos tres:

- Aunque la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, plantea en su denominación la existencia de un procedimiento “Común” para todas las administraciones, lo cierto es que los procedimientos que se desarrollan ante la Administración tributaria se regulan por su propia normativa, la Ley General Tributaria y lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo Común solo tiene valor supletorio (disposición adicional primera de la Ley 39/2015). Se suele hablar en ese sentido de “la perenne singularidad de lo tributario”.

- Aunque en el régimen de gananciales todas las rentas obtenidas indistintamente por cualquiera de los cónyuges son comunes a ambos (artículo 1344 del Código Civil), en la declaración del IRPF, sin embargo, las rentas del trabajo se imputan en exclusiva al sujeto que las haya obtenido con su trabajo, sin dividir las entre dos, e igualmente las rentas procedentes de bienes privativos también se imputan al titular de dicho bien, por mucho que civilmente sean rentas gananciales; criterio de la normativa tributaria basado

en la búsqueda de la fuente de la renta, que fue validado por la sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, de 12 de mayo.

- Aunque el plazo de prescripción del delito contra la Hacienda Pública, que se comete cuando la cuantía defraudada excede de 120.000 euros (artículo 305 del Código Penal), es de 5 años como regla general (o de 10 años cuando se dan algunas circunstancias: la cuantía defraudada excede de 600.000 euros; o existe una organización criminal; o se han utilizado personas interpuestas, negocios fiduciarios o paraísos fiscales), el plazo de prescripción de las infracciones tributarias establecido en la Ley General Tributaria es, en cambio, de 4 años, por lo que es posible que alguien por un mismo comportamiento no pueda ser ya sancionado conforme a la normativa tributaria porque han pasado cuatro años y se ha producido la prescripción y sin embargo, sí pueda ser imputado por delito, delito aún no prescrito.

Estos aparentes defectos de coordinación debe intentar utilizarlos el docente a favor de su causa, que no es otra que la de enfatizar la trascendencia del Derecho Financiero y Tributario en un contexto de pluralidad de enfoques posibles. Ya decíamos que la interdisciplinariedad, la visión amplia de las cosas debe ser compatible con la defensa de un rol propio, que permita la concentración en los verdaderos objetivos del área. Salvando las distancias, sabemos que la conciencia fiscal no es sino una manifestación parcial del grado de conciencia solidaria o de la conciencia cívica, pero a la vez es importante construir una conciencia específica en la que la visión concreta del pago de los tributos salga reforzada en la estima de alumnos y alumnas.

#### **10. La conciencia cosmopolita. Pauta: promover una cierta europeización e internacionalización de los contenidos**

Una última pauta básica de funcionamiento para la docencia del Derecho Financiero y Tributario consistiría en ampliar en la medida de lo posible las referencias al Derecho de la Unión Europea y a los aspectos internacionales de la materia. Desde la idea simple de que es muy bueno viajar para ampliar la mente, el docente debe trasladar con la mayor frecuencia posible la sensación de *viajar* en la clase, con la simple estrategia de internacionalizar los contenidos, no detenerse en la lectura interna de los mismos sino incorporar elementos de juicio procedentes del Derecho Comparado o del Derecho

Tributario Internacional; o simplemente haciendo ver cómo la normativa nacional no tiene más remedio en nuestros días que reflejar realidades que exceden de nuestro ámbito territorial (con ejemplos como la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero o la tributación de las compras a distancia en plataformas especializadas a efectos del IVA).

Nuestras asignaturas se despliegan por lo general en los últimos cursos del Grado, que son precisamente los más propicios para las acciones de movilidad internacional de los estudiantes, con lo cual tendremos alumnos en clase, recién llegados de su experiencia transfronteriza o a punto de abordarla (o incluso alumnos matriculados desarrollando los créditos de nuestra asignatura en otras similares de universidades foráneas) y tendremos asimismo algunos alumnos extranjeros en clase, siendo España un país de enorme atractivo como receptor<sup>12</sup>. Este factor es un acicate indudable para incrementar las referencias a los aspectos internacionales al hilo de las explicaciones diarias, de manera que se haga visible de manera constante que no nos interesa solo lo local, considerando que el encierro absoluto en el ordenamiento interno no tiene sentido en el actual contexto de globalización.

El hecho de que en buena parte de los planes de estudio del Grado en Derecho en las universidades españolas, las asignaturas optativas del área de conocimiento del Derecho Financiero y Tributario estén consagradas a la fiscalidad internacional es una buena muestra del asentamiento de esta pauta en nuestro ambiente académico.

¿En qué medida la europeización e internacionalización de la docencia del Derecho Financiero y Tributario puede influir en la conciencia fiscal de los estudiantes?

Por un lado, porque les proporciona referentes de sociedades en las que está más acendrada la convicción de que el pago de tributos es una obligación lógica y sin motivos para su rechazo (suele tenerse por ejemplo la idea de una mayor conciencia fiscal en los países nórdicos). Además, estos referentes pueden suscitar en los alumnos una reacción defensiva y argumentada, en la que reivindicquen los valores de nuestra comunidad, que creemos que debe ir abandonando -pero mediante la acreditación

---

<sup>12</sup> Para repasar los hitos principales del proceso de internacionalización de la educación superior en el ámbito del Derecho, véase ANDRÉS AUCEJO (2010), que refleja además la importante proyección de los programas académicos compartidos entre universidades de distintos Estados (las dobles titulaciones internacionales).

objetiva- la tendencia al acomplejamiento, intentando desterrar la idea de que tenemos menos conciencia fiscal que nuestros socios europeos, o al menos combatirla para que el estatus quo se vaya progresivamente alterando.

Y por otro lado, porque en los últimos tiempos son más perceptibles que nunca los esfuerzos internacionales coordinados y rigurosos en pro de una fiscalidad más justa, con la loable intención, entre otras, de acabar con los paraísos fiscales (jurisdicciones no cooperativas en la nueva terminología), o procurar que las grandes empresas de la economía digital no se vean beneficiadas con prácticas elusivas incontrolables. Resulta fundamental que los estudiantes conozcan todo lo que ha venido significando BEPS, por resumir o condensar en un simple concepto el combate contra la planificación fiscal agresiva (“erosión de la base imponible y traslado de beneficios”), y valoren cómo se están consiguiendo avances hasta hace poco impensables, como la suscripción de un Convenio multilateral para aplicar de golpe a los Convenios bilaterales de doble imposición las reformas del Modelo de Convenio de la OCDE. El tradicional y modesto *soft law* se está convirtiendo en *law* y ello representa una inyección de optimismo que nosotros trasladaríamos *mutatis mutandis* al logro ansiado de una verdadera y extendida conciencia fiscal. Resulta difícil o hasta descabellado en nuestros convulsos días hablar de optimismo<sup>13</sup>, pero para los profesores, nada es imposible.

## 11. Conclusiones. Naturalidad frente a adoctrinamiento

Hemos presentado en las líneas precedentes algunas ideas muy genéricas de cómo convendría a nuestro juicio enfocar las clases de Derecho Financiero y Tributario para motivar a los estudiantes facilitando la mejora en sus niveles de conciencia fiscal.

Y si tuviéramos que destacar una nota principal de nuestra postura sería la de huir del adoctrinamiento directo, limitándonos a trasladar múltiples herramientas reflexivas, desde las que los alumnos puedan, en mayor o menor medida, llegar a un consentimiento convencido.

---

<sup>13</sup> Véanse las reflexiones de DOURADO (2022) sobre el futuro del sistema fiscal internacional en este mundo fracturado.

Por eso se habrá notado que la mayoría de las pautas expuestas para la docencia del Derecho Financiero y Tributario, si se extraen del contexto de este trabajo, no sería fácil identificarlas como pautas directamente relacionadas con la conciencia fiscal.

En general, no creemos en la rotundidad de los planteamientos educativos sino más bien en la labor de impregnación paulatina y de natural asimilación. Los estudiantes universitarios están ya suficientemente formados como para que pensemos que el simple traslado de unas consignas, aunque sean las consignas correctas, va a generar en ellos la aceptación incondicional. Pero a la vez siguen teniendo los poros abiertos como para que los profesores podamos aspirar a influir en su mentalidad, acertando con el tono adecuado en el que ellos puedan percibir una modesta pero franca intención de mejorarles.

## 12. Referencias bibliográficas

ANDRÉS AUCEJO, E. (2010). Internacionalización y Europeización de la Educación Superior en Derecho: campus universitarios internacionales y programas transfronterizos de educación superior. *Revista de Educación y Derecho*, 2, 1-21.

BÁEZ MORENO, A. (2022). Un sistema fiscal del siglo XIX frente a un contribuyente del siglo XXI: el irrefrenable éxodo fiscal de los youtubers al Principado de Andorra. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, 466.

BLÁZQUEZ MARTÍN, D. (2015). Clínicas de derechos humanos. Causas y ventajas del éxito de un modelo de educación jurídica del siglo XXI. *Revista de Educación y Derecho*, 11, 1-24.

CUBERO TRUYO, A. (2016). La localización por parte de los estudiantes de noticias relacionadas con los contenidos de la asignatura, con reflejo en la evaluación. En TURULL I RUBINAT, M. y ALBERTÍ ROVIRA, E. (Coord.). *74 experiencias docentes del Grado en Derecho*. Octaedro.

DOURADO, A.P. (2022). The world split in two and the future of the international tax system. *Intertax*, 50 (6-7), 482-483.

GARCÍA GARCÍA, C. (2016). La información al contribuyente del destino de sus impuestos en el Modelo 100 de declaración del IRPF. En CUBERO TRUYO, A. (Dir.). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero* (pp. 585-587). Civitas Thomson Reuters.

GONZÁLEZ GARCÍA, I. y MATEOS, A. (2021). Use of Social Network Analysis for Tax Control in Spain. *Hacienda Pública Española*, 239, 159-197.

KOSTIKIDIS, S. (2020). Influencer Income and Tax Treatys. *Bulletin for International Taxation*, 74 (6).

LUQUE CORTELLA, A. (2018). La enseñanza clínica y los itinerarios de prácticas en la Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla: una perspectiva desde la innovación docente. *Annaeus*, 11, 527-544.

MORIES JIMÉNEZ, M.T. y BUENO GALLARDO, E. (2017). Impacto del estudio del Derecho Financiero y Tributario en la formación de una conciencia fiscal en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en nuestros alumnos. *Revista de Buenas Prácticas Docentes en la UCO*, 1, 1-12.

PARRONDO AYMERICH, J. (2021). *El Consejo para la Defensa del Contribuyente*. Tirant lo Blanch.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2022). *100 cuestiones prácticas sobre la tributación de los influencers*. Tirant lo Blanch.