

DECLARACIÓN DE GRANADA

I. LOS ORÍGENES

En el mes de diciembre de 1970 apareció publicada en el BOE una Orden del Ministerio de Educación del mes anterior en la que se reconoció oficialmente el “*Derecho Financiero y Tributario*” como una de las asignaturas de la Licenciatura en Derecho.

En realidad, el BOE no hizo otra cosa que reconocer oficialmente algo que ya existía en la práctica. En efecto, a remolque de la brillante construcción que habían realizado un grupo de notables juristas de parcelas esenciales del Derecho Público, a finales de los años 50 del pasado siglo un grupo de autores ya se estaban dedicando a trasladar tal construcción al régimen jurídico de los ingresos y gastos públicos. Entre los más relevantes, es de justicia citar expresamente a SAINZ DE BUJANDA, GARCÍA AÑOVEROS, MATÍAS CORTÉS y VICENTE-ARCHE DOMINGO. A estos pioneros hay que sumar otros grupos, principalmente el encabezado por CALVO ORTEGA.

Estos autores y quienes les han sucedido en las cátedras universitarias, a pesar de no constituir un grupo totalmente homogéneo, realizaron una labor en verdad trascendente. Con independencia de las posturas discrepantes mantenidas respecto de algunas cuestiones de nuestra disciplina, en estos momentos es necesario destacar sus más importantes logros colectivos que podemos resumir del modo siguiente:

1. En primer lugar, todos ellos tuvieron el acierto de poner de manifiesto que, más allá del estudio de las consecuencias económicas que provocaban los ingresos y los gastos de las Administraciones públicas, o del examen meramente descriptivo de las normas reguladoras de unos y de otros, era posible y, sobre todo, necesario, construir un aparato dogmático que dotara a estas actividades públicas de unos principios de justicia materiales y formales.

2. En segundo término, y dicho sea esto con algunos matices, la doctrina financiera española de entonces fue “*tributaria*” (valga la expresión) de la italiana. Y su nacimiento se gestó fundamentalmente en dos foros. Uno, fue el Colegio de España en Bolonia, donde fueron colegiales algunos de los citados y no pocos de los que les siguieron en el estudio del Derecho Financiero y Tributario. Y otro, el Seminario de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

De todo ello nacieron las dos primeras obras fundamentales de nuestra disciplina. Una fue las “*Notas de Derecho Financiero*”, obra conjunta de los miembros del Seminario que acabamos de citar, dirigido por SAINZ DE

BUJANDA, y otra el “*Ordenamiento Tributario Español*”, obra de MATÍAS CORTÉS, cuyo cincuentenario ha sido el motivo que nos ha servido para redactar estas líneas.

3. En tercer lugar, los autores de los años 50 y 60 crearon un Derecho Financiero constitucional, propio de un Estado de Derecho, esto es, desarrollaron su actividad “*como si*” (y es necesario resaltar las comillas) en España existiera entonces un régimen democrático. No cabe duda de que este planteamiento se debió en buena parte a la filiación de sus inspiradores, fundamentalmente autores italianos, alemanes y franceses. Por ello, la incorporación de los principios y reglas esenciales del ordenamiento financiero a la Constitución de 1978 se realizó sin apenas discusión parlamentaria, ya que el andamiaje conceptual sobre la que se asientan estaba construido, y no fue necesaria otra tarea que trasladarlo materialmente al texto constitucional.

4. En cuarto término, hay que decir que la semilla que sembraron se ha convertido en un frondosísimo árbol que ha dado frutos espléndidos. De ello da fe el número de profesores de nuestra disciplina en las Universidades españolas, las revistas monográficas existentes, los trabajos publicados y la sensibilidad que todo ello ha provocado en un amplio sector de nuestra sociedad. Se ha normalizado, en suma, lo que antaño fue un mero intento benemérito de enraizar el Derecho en el ámbito de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos, tanto en el campo del ingreso como en el del gasto público.

5. Y, por último, no podemos olvidar que, dada la participación institucional, política y social de algunos de estos autores, su doctrina tuvo, y sigue teniendo, reflejo en las normas financieras, tanto en las dictadas en los años 60 y 70 del pasado siglo, como en las que vieron su luz a raíz del advenimiento de la democracia, hace ya cuarenta años.

Han pasado los años y la idea de que solo el Derecho debe ordenar las relaciones financieras ha adquirido carta de ciudadanía en la sociedad española. El imperio de la Ley, esto es, el principio de legalidad es ya cauce obligado para el desarrollo de esta actividad de los Entes públicos territoriales.

Esos son los contornos que, por imperativo del artículo 31 de la Constitución, deben constituir la estrella polar de quienes rigen la gobernación de la Hacienda Pública. De una parte, las relaciones tributarias deberán anclarse en el principio de capacidad económica de los contribuyentes, en el marco de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Y de otra, el gasto público deberá asignar con equidad los recursos públicos, con respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Los catedráticos de Derecho Financiero y Tributario pioneros nunca ejercieron su labor como un grupo de presión, pero, a la vista de lo que acabamos de señalar, sería injusto silenciar el papel fundamental que han jugado en la formación y desarrollo del ordenamiento jurídico de nuestra materia en los últimos decenios. Y ello tanto en el ámbito académico y formativo como en el orden social, no solo construyendo las bases ideológicas y conceptuales de nuestra disciplina, sino también formando a generaciones de jóvenes en su

conocimiento. Esto ha facilitado notablemente la provisión de expertos tributarios tanto al sector público como al privado, al tiempo que ha fomentado la conciencia tributaria de los ciudadanos.

Por ello, como herederos de quienes allá por los años 60 del pasado siglo construyeron las bases de nuestro ordenamiento financiero, nos vemos obligados a manifestar, en mayo del año 2018, nuestra preocupación por ciertas actitudes de los poderes públicos que, en nuestra opinión, discurren en sentido inverso a las elaboraciones doctrinales de aquellos, y a las exigencias constitucionales que deben informar su actuación, tanto en el ámbito legislativo como en el ejecutivo.

Lo hacemos no sólo por lealtad con quienes guiaron nuestros primeros pasos y nos abrieron un puesto al sol, sino por imponerle nuestra propia dignidad como profesionales del Derecho y, sobre todo, por cumplir un deber con la sociedad española.

II. LA SITUACIÓN ACTUAL

A. Introducción

Los países más desarrollados y democráticos del mundo se caracterizan, entre otras cosas, por tener un sistema tributario consolidado, una Administración tributaria eficiente y, sobre todo, una ciudadanía convencida de que el cumplimiento de las obligaciones tributarias constituye la mejor arma para alcanzar los objetivos sociales y políticos que debe perseguir una sociedad avanzada, además de constituir la mejor defensa frente a políticas populistas.

En definitiva, en tales sociedades está consolidada la conciencia de que los conceptos de ciudadano y contribuyente son, desde esta perspectiva, términos sinónimos. En términos generales, se puede decir que se es ciudadano porque se es contribuyente y ambas condiciones personales son indisolubles.

Lo podemos decir de otra manera, pero no de forma más clara: el tributo se ha convertido en uno de los motores imprescindibles de las sociedades modernas y es el que permite sufragar los servicios y las necesidades esenciales de los ciudadanos. Sin ellos, ni la sanidad pública, ni los servicios sociales, ni la educación universal, ni la búsqueda de la igualdad, ni algo tan material como las infraestructuras, serían posibles.

Por ello, nada puede justificar el fraude tributario, ni siquiera la utilización torticera por parte de los poderes públicos, o por algunos de sus servidores, de los recursos allegados, algo de lo que desgraciadamente hemos tenido muchos ejemplos en los últimos tiempos. El saqueo, el derroche o simplemente el mal uso de los fondos públicos no justifican de ninguna manera cualquier forma de *“objeción fiscal”*.

Desde esta convicción, manifestamos nuestro rechazo más absoluto al fraude en materia tributaria en todas sus formas, desde la más simple que consiste en dejar de pagar los tributos sin artificio o razón alguna, a las más

sofisticadas que se sirven de los institutos y de las normas jurídicas para tratar de minorar la carga tributaria, violentando incluso las reglas tradicionales de la interpretación y aplicación del Derecho.

Hoy día tenemos ejemplos sobrados de ello. No descubrimos nada nuevo si afirmamos que las grandes multinacionales cuentan con recursos suficientes como para escapar al control tributario y, a la vez, coartar la libertad de los ciudadanos. El caso de compañías de ámbito mundial de servicios prestados por vía electrónica que “*esquivan*” los impuestos forzando sus reglas de aplicación espacial, o de aquellas que conciertan con la Administración determinados regímenes fiscales favorables, es paradigmático.

Por ello, todos los esfuerzos que los poderes públicos lleven a cabo para conseguir que se satisfagan los tributos con respeto a los principios constitucionales contarán siempre con nuestro aliento y apoyo, por modesto y limitado que sea.

Ahora bien, en este campo, como en todos los que rigen la vida social, no todo es permisible. El fin, por loable que sea, no justifica los medios, y los esfuerzos que realizan las Administraciones públicas para atajar el fraude no pueden obnubilarnos hasta el punto de cerrar los ojos ante la preterición que para ello, o con el pretexto de ello, se hace de los principios de justicia tributaria.

Parece que el afán recaudatorio se ha convertido en el único objetivo del comportamiento de los órganos tributarios, con olvido de los derechos y garantías individuales. Lo que debe ser una función pública que tiene como fin hacer efectiva la tributación de todos de acuerdo con la Constitución y las leyes, se lleva a cabo atendiendo de manera preferente a normas reglamentarias e instrucciones internas que, más veces de las deseables, solo están pensadas para allegar más recursos al Erario público, pero no necesariamente para hacerlo de forma más justa.

Lo que sigue es una muestra, necesariamente sumaria, de los ataques más o menos larvados, explicables en algunos casos, pero no por ello justificados, que están sufriendo los principios rectores del ordenamiento financiero.

B. La quiebra del principio de legalidad

1. El imperio de la Ley constituye la primera e indeclinable exigencia de un sistema jurídico financiero. Lo avala la tradición, pues no en vano el Parlamento nació para responder a necesidades financieras, y lo exige el respeto a nuestra Constitución.

Sin embargo, observamos perplejos el desvalimiento de la Ley en este campo. En los últimos años se ha ido consolidando la primacía del Poder Ejecutivo frente al Poder Legislativo, lo que se ha traducido en la asunción como ordinario de algo que no lo es, y que no debe serlo, como es la gobernación de la Hacienda Pública mediante el recurso reiterado a la figura del Decreto Ley (RDL).

Este instrumento normativo está recogido en todas las Constituciones democráticas bajo distintas denominaciones y en la nuestra, como es sabido, se establece en el artículo 86, 1, que permite su uso por el Gobierno, salvo para regular ciertas cuestiones que ahora no interesa destacar. Así pues, de entrada, no hay nada que objetar a su utilización en materia tributaria.

El problema es que, siendo esto cierto, también lo es que su abuso puede suponer un ataque al principio de legalidad, sobre todo porque se hurta al Parlamento, único depositario de la soberanía nacional, la posibilidad de disponer sobre los Institutos básicos de nuestro ordenamiento financiero que, precisamente por serlo, deben ser regulados mediante una ley formal. Dicho de otro modo, con el abuso del RDL se alejan las fuentes del derecho de los ciudadanos o, mejor dicho, de sus representantes legítimos.

Y no cabe la menor duda de que en nuestro país se ha abusado de la utilización del RDL. Si dejamos de lado los dos o tres últimos años, de escasa producción normativa, dada la minoría gubernamental en la composición del Parlamento, una lectura apresurada del BOE pone de manifiesto que en lo que llevamos del siglo XXI se han aprobado una media de casi dos RDL por mes, aunque es verdad que muchos de ellos se tramitan a continuación como leyes ordinarias. Y una buena parte de estas disposiciones normativas se han dedicado a regular institutos tributarios.

Esta situación se ha ido consolidando al amparo de una doctrina constitucional que comenzó muy firme en defensa de la Ley en sus primeros años, pero que fue cediendo terreno a partir de 1986 y que, sólo en los últimos años, parece retornar a sus orígenes en defensa del mandato constitucional contenido en el art. 86.

2. Tampoco podemos de dejar de señalar que la legalidad tributaria se ha deteriorado por la asunción, sin apenas crítica, de funciones normativas por parte de los órganos jurisdiccionales, sobre todo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Con ello no hemos hecho otra cosa que acoger casi sin protestas un modelo de creación del Derecho de raíz anglosajona, completamente ajeno a nuestra tradición jurídica.

A diferencia de lo acontecido en otros países de la UE, como Alemania o Francia, la cláusula de integración del artículo 93 CE, de puro carácter procedimental, se ha convertido, merced a la interpretación del TC, en una cláusula material *abierta* para disponer de la Constitución misma en la integración del Derecho Comunitario, sea originario o derivado, sin necesidad de acudir para ello al procedimiento establecido para su reforma, como ha ocurrido con las cesiones de soberanía en materia financiera (artículos 134 y 135).

En el ámbito interno se está produciendo un fenómeno parecido. El cierto abuso que nuestro TC está haciendo de las denominadas "*sentencias interpretativas*" provoca más veces de las deseadas un deterioro de la legalidad tributaria porque el Derecho termina siendo lo que dice el Tribunal y no lo que dicen las normas. Esto está provocando en algunas ocasiones una cierta

perplejidad y no poca confusión. Dicho de otro modo, en la aplicación del Derecho se ha abandonado el análisis dogmático de la norma por una especie de positivismo jurisprudencial o, lo que es lo mismo, se ha sustituido la ley como fuente primaria del Derecho por las decisiones de los Tribunales. Ahora, en lugar de citar preceptos normativos, se invocan sentencias de los tribunales para fundamentar los comportamientos jurídicos.

Y todo esto se ha agravado en un Estado compuesto como es nuestro Estado Autonómico, con multiplicidad de órdenes jurisdiccionales (TSJ, AN y TS) y con una gran litigiosidad en materia tributaria, lo que genera grandes dosis de inseguridad jurídica. Acrecentado, si cabe, por la doctrina emanada de los TTEEA.

Por otro lado, la distinta importancia que la Administración reconoce a estos últimos órganos administrativos y a los Tribunales de justicia supone el abandono de los principios que rigen la teoría general de las fuentes del Derecho. Así, no podemos dejar constancia que la Administración tributaria está obligada a respetar la doctrina emanada del TEAC (art. 239. 8 LGT), previsión que no existe respecto de la doctrina de los tribunales (en particular, del Tribunal Supremo), con la consecuencia perversa de que su desconocimiento no tiene consecuencia práctica alguna.

3. El respeto a la Ley constituye también una exigencia inexcusable impuesta a la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones. Y éste constituye un terreno en el que nuestro desacuerdo, eco del parecer que mantiene la sociedad española, no puede ser más patente:

En **primer lugar**, el legislador usa en demasiadas ocasiones expresiones difícilmente comprensibles, permanentes remisiones normativas y otras fórmulas similares que hacen poco menos que imposible no ya la interpretación de los textos legales o reglamentarios, sino su propia comprensión, incluso por parte de los especialistas en la materia. De ello se deriva una ulterior consecuencia indeseable, y es que convierte a la DGT en una especie de oráculo que viene a explicar a todos (Administración, contribuyentes y Tribunales) la verdad revelada contenida en la norma objeto de interpretación.

En **segundo lugar**, se ha generalizado una práctica en virtud de la cual las discrepancias de la Administración con la doctrina jurisprudencial se zanján por la vía más expeditiva, que no consiste en otra cosa que normativizar tales discrepancias; esto es, reformar, por vía legal o reglamentaria, las normas que han provocado aquellas para poner las cosas en el punto querido por la Administración. De esta forma, lo que los Tribunales han declarado contrario a Derecho viene a convertirse en Derecho mediante la correspondiente reforma normativa. Ejemplos de ello tenemos hasta la saciedad.

En **tercer lugar**, hay que dejar constancia de otro fenómeno no menos singular cual es el mantenimiento del criterio administrativo frente al reiterado parecer judicial en contrario. Lo que acontece sistemáticamente en el ámbito sancionador, con la sacralización de la sanción objetiva, a despecho del principio de culpabilidad y de la necesaria motivación exigida por los Tribunales de Justicia

de todo orden y grado, incluido el propio Tribunal Constitucional, es un buen ejemplo de lo que señalamos.

Al punto es ello así que, frente al principio que garantiza la presunción de inocencia, parece haberse dado cálida acogida en las dependencias administrativas a la presunción de culpabilidad. El problema es muy grave, y se acentúa cuando, como sucede actualmente, el Legislador ha convertido al contribuyente en una especie de administrador vicario, lo que le obliga a cumplir con unas obligaciones materiales y unos deberes formales que originariamente deben ser propios de la Administración Tributaria.

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

Y, en **cuarto lugar**, y fruto de las reformas realizadas en 2015, se observa en el actuar administrativo un notable alejamiento de las exigencias impuestas por un elemental respeto al principio de prejudicialidad penal, quicio sobre el que debe asentarse el ejercicio del *ius puniendi* en un Estado de Derecho.

D. La quiebra del principio de igualdad

Éste es uno de los aspectos a los que es más sensible la ciudadanía y cuya postergación más se deja sentir en el terreno doctrinal.

1. Ya hemos señalado que el fraude fiscal constituye una de las más graves lacras de un sistema fiscal propio de un Estado de Derecho y la reacción los Poderes públicos frente a tan reprobable conducta ha de ser la propia de aquél, esto es, la aplicación de las Leyes por los cauces que las propias Leyes y los Tribunales de Justicia han indicado para ello.

2. Pero la quiebra del principio de igualdad no se produce sólo cuando el llamado a contribuir desoye tan elemental mandamiento, sino que se produce también cuando es el propio Estado quien propicia la desigualdad en la contribución de los ciudadanos al sostenimiento del gasto público. Y la quiebra se produce cuando se vulnera o menoscaba la doble vertiente de la igualdad. Una, la que atañe a las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria. Y otra, la que exige que todos los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de manera igual de acuerdo con su capacidad económica, como dice de manera expresa el artículo 31 de la Constitución.

3. El principio de igualdad exige, más allá de los privilegios que deban ser reconocidos a la Administración tributaria en función de los intereses públicos que defiende, que ambos sujetos de la obligación tributaria se encuentren en un plano de igualdad porque se conectan en el ámbito de una verdadera relación jurídica bilateral. Como hemos señalado, el contribuyente, expresión que

equivale a la de ciudadano, no está sometido en el cumplimiento de sus deberes tributarios a una especial relación de poder.

4. El tránsito desde la relación tributaria considerada como una relación jurídica de especial sujeción hasta su configuración como una relación jurídica obligacional con derechos y deberes recíprocos entre los sujetos implicados, no se produjo en un día, sino que fue un proceso que duró casi un siglo, y fue provocado sobre todo por la labor paciente de la doctrina y la jurisprudencia.

Pues bien, existen indicios suficientes como para poder decir que, en este campo, se ha producido una involución. Dicho de una forma clara y terminante: la Administración Tributaria española no contempla a los contribuyentes como ciudadanos sino como súbditos. Los ejemplos de ello son ilustrativos:

1) Se ha diluido la figura del contribuyente, sustituida por la más ambigua de "*obligado tributario*" en la mayor parte de las normas que rigen la aplicación de los tributos. Y con este término se pretende englobar como un todo a un conjunto de personas que guardan una relación más o menos directa, pero en todo caso diferente, con el nacimiento de la obligación tributaria y, en definitiva, con la aplicación de los tributos.

2) Lo que acabamos de señalar es especialmente grave en el caso de los responsables tributarios. En este sentido, debe censurarse la desmedida ampliación de las situaciones de responsabilidad tributaria a terceros que no guardan relación alguna con la realización del hecho imponible, manifestación de la capacidad económica. La responsabilidad tributaria, concebida dogmáticamente como una situación aneja a la obligación del sujeto pasivo, se ha convertido en una situación subjetiva susceptible de extenderse a toda persona, física o jurídica, siempre que ello sea útil o cómodo para la Administración tributaria y redunde en una mayor recaudación.

Lo que significa, en la práctica que, en no pocos casos, se convierten en deudores solidarios del tributo personas totalmente ajenas al hecho imponible. En una palabra, la Administración tributaria elige, para exigir el tributo, a quien más le conviene.

Y lo mismo cabe decir de las medidas cautelares para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.

3) En la inmensa mayoría de los casos no existe un procedimiento administrativo de liquidación de los tributos en sentido estricto, porque no hay intervención alguna de los órganos de la Administración tributaria, sino solo de los interesados. Estos no solo deben declarar los datos con trascendencia tributaria, sino que deben aplicar también las normas pertinentes para determinar el montante de la cuota tributaria. Los órganos de la Administración tributaria se limitan a comprobar, mediante actuaciones de carácter interno que, por ello, no pueden ser consideradas como verdaderas fases de un procedimiento administrativo, la corrección de la actividad de los particulares, sin llegar a exteriorizar voluntad alguna.

Estamos muy lejos de los tiempos en los que era la Administración quien formulaba las correspondientes liquidaciones tributarias, sobre la base de los datos aportados por el contribuyente. Nada de ello ocurre hoy, pues sólo es este último quien debe cumplimentar todos los papeles – cada día más – que se le exigen, y el auxilio administrativo sólo aparece cuando se incoa un procedimiento sancionador. Se ha llegado así a la situación paradójica de haberse pervertido radicalmente el principio de colaboración del contribuyente. Como ya hemos dicho, la Administración se limita a comprobar y sancionar.

4) La separación de los procedimientos de liquidación y sancionador es más formal que real si se tiene en cuenta, por un lado, que no hay distinción entre los funcionarios encargados de uno y otro procedimiento y, por otro lado, que, de acuerdo con el art. 210.2 LGT, se incorporan al procedimiento sancionador los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de regularización o de aplicación del tributo.

En relación con este último aspecto, debe ponerse de relieve que la incorporación formal de las declaraciones efectuadas por los obligados tributarios al procedimiento sancionador puede constituir una violación del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo.

5) Especialmente grave nos parece la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento de investigación tributaria, con liquidación incluida, de manera paralela a una instrucción penal en la que se esté investigando la hipotética existencia de un delito contra la Hacienda Pública. Y más criticables aún nos parecen las reglas que establecen la imposibilidad de que las liquidaciones dictadas en los procedimientos tributarios paralelos al proceso penal no puedan recurrirse, ni en la vía administrativa (artículo 254.1 LGT), ni ante la jurisdicción contencioso-administrativa (Disposición final décima de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), en clara vulneración de lo dispuesto en el artículo 24.1 de nuestra Constitución.

5. Tampoco se respeta el principio de igualdad, entendido como la necesidad de que “*todos*” los españoles deban tributar, al menos de modo similar, cualquiera que fuere el territorio donde residan. Sobre este particular, queremos llamar la atención sobre los extremos siguientes:

1) Existe un tratamiento desigual conferido a todos los ciudadanos españoles atendiendo al origen de sus rentas.

2) Y, sobre todo, existen diferencias (o discriminaciones, si se quiere utilizar un término más contundente) en la imposición directa por razón de la residencia dentro del territorio de nuestro país. Estas diferencias de tributación en algunos casos son muy importantes, hasta el punto de que podría hablarse de la existencia de una cierta *cantonalización* tributaria en España, especialmente grave cuando ello afecta a los impuestos que forman parte de la esencia del deber de contribuir. Que ello es así nos lo ha tenido que decir el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ante el silencio de un Tribunal Constitucional que, pese al voto en contra de alguno de sus miembros, ha venido

justificando esa desigualdad manifiesta por la diversidad de ordenamientos jurídicos que, a su decir, es consustancial con el Estado de las Autonomías.

El ciudadano no alcanza a comprender la existencia de tratamientos tan desiguales en el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas por razón del territorio dentro de un mismo Estado. Y tampoco nosotros alcanzamos a comprender la ruptura de la unidad de la Hacienda Pública. El Estado debe ejercer de forma activa su competencia exclusiva de armonización y regulación de la Hacienda General (artículo 149, 1, 14ª CE). Una manera de hacerla efectiva puede ser la de fijar en una ley los principios, bases y directrices de las normas legislativas que dicten las CC AA (artículo 150.1 CE); y otra, la de aprobar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas (artículo 150.3 CE).

En definitiva, no se trata de argumentar en contra de la diversidad propia del Estado autonómico, sino en contra de la desigualdad entre los ciudadanos del mismo Estado en el cumplimiento del deber de contribuir que no encuentra su fundamento en los principios constitucionales (artículo 138 CE).

D. La quiebra del principio de seguridad jurídica

1. En íntima conexión con lo que acabamos de señalar, se está produciendo un preocupante deterioro del principio de seguridad jurídica, fruto en muy buena parte del abandono de los conceptos dogmáticos sobre los que se asentó el nacimiento de nuestro Derecho Tributario, y su sustitución por otros cuyos perfiles distan de tener la precisión suficiente como para hacerlos compatibles con un mínimo de seguridad jurídica.

2. Ya hemos mencionado la inseguridad que produce emplear conceptos tan imprecisos como el ya mencionado de *obligados tributarios* en sustitución del tradicional concepto de sujeto pasivo. A ello debemos añadir el ensanchamiento ilimitado de obligaciones y deberes que se imponen a los ciudadanos cualquiera que sea su relación con el hecho imponible y que nada tienen que ver con el principio de capacidad económica.

Esta proliferación de obligaciones y deberes, que constituye una excesiva presión tributaria indirecta, supone no solo la quiebra de la seguridad jurídica para un sector cada vez más amplio de la sociedad española, sino que introduce en el ámbito judicial una notable perturbación cuando llega el momento de pronunciarse sobre su justificación y su cumplimiento. Un buen ejemplo de ello es lo que ocurre con los requerimientos de información y lo que debe considerarse o no como información con relevancia tributaria.

3. Ni siquiera en el ámbito sancionador se atiene el ordenamiento tributario a las pautas que son comunes en la actuación administrativa.

Pese a la reiterada insistencia del Tribunal Constitucional sobre la necesidad de que en dicho ámbito se respeten, con matices, los principios del orden penal, se está conformando un ordenamiento que contradice esta

concepción unitaria del *ius puniendi* del Estado. La situación actual parece responder más a la necesidad de satisfacer las exigencias de una Administración muy dada a actuar de conformidad con unas prácticas que se muestran proclives y respetuosas, pero solo con su actuar rutinario.

Esto está conduciendo a la construcción de un ordenamiento *pro fisco* que, en no pocas ocasiones, nada tiene que ver con el que demanda el interés público. Un interés del que en modo alguno puede apropiarse la Administración, ya que no solo no es su titular, sino que, además, su razón de ser la constituye, al contrario, su sujeción y su servicio a él.

Piénsese, por ejemplo, en lo que acontece en el ámbito administrativo sancionador con la admisibilidad de la encomienda a un mismo órgano de competencias para instruir y resolver. Esta circunstancia, pese al respaldo que a ello ha dado el Tribunal Constitucional – con benevolencia para cuanto sucede en el ámbito tributario – es una notable singularidad sólo presente en el ámbito tributario y claramente proscrita por las Leyes que regulan, con carácter general, la actuación de la Administración Pública – LPAC y LRJSP -. Y más aún, repárese en la atribución de competencias sancionadoras a *empleados* de la Administración tributaria, atribución que en todo caso debe quedar reservada a quienes ostentan la condición de funcionario público.

E. La quiebra del principio de solidaridad

Esta es uno de los elementos clave de nuestro ordenamiento financiero, que desgraciadamente se ha visto relegado al olvido.

1. En el terreno de los ingresos, las Haciendas Públicas territoriales han acortado su mirada, proyectándola exclusivamente sobre sus residentes, a quienes por lo general han dispensado – cuando han podido - un trato de favor, obviando las exigencias que conlleva la dimensión global del principio de capacidad económica, no reducible para su justa valoración a un espacio territorial acotado por la residencia, y ello ante la abdicación por parte del Estado de sus competencias constitucionales básicas de coordinación (artículo 149.1 13ª CE) y de regulación de la Hacienda General (artículos 149.1, 14ª CE)

Se ha empequeñecido la valoración de la capacidad económica, contribuyendo así a acentuar la quiebra del principio de igualdad. Nos parece injustificado el olvido del principio constitucional que exige la coordinación de las Haciendas autonómicas con la Hacienda estatal (ex art. 156 CE), confinado en el desván de lo que pudo y debió ser y no fue. Por ello, hoy día, más que de corresponsabilidad tributaria entre las distintas Haciendas Públicas, podría hablarse de *insolidaridad tributaria*.

2. El problema se ha agravado con lo que viene ocurriendo en el ámbito del gasto público. La acusada configuración de las Haciendas autonómicas como unas Haciendas sólo atentas al gasto ha conducido al olvido del real contenido de las necesidades públicas para centrarse, única y exclusivamente en la satisfacción de las apetencias, que no necesidades, de los residentes en cada territorio. Se culmina así el menosprecio del principio de solidaridad entre todos

los españoles, norte del texto constitucional que lo acogió como uno de los robustos pilares sobre los que edificar la Hacienda Pública española.

Y mientras tanto, el Fondo de Compensación (artículo 158, 2 CE), que debería servir para corregir los desequilibrios económicos territoriales y hacer efectivo, precisamente, el principio de solidaridad interterritorial, duerme el sueño de los justos, pues no basta para hacerlo efectivo haber dictado una Ley desprovista de efectos prácticos, y realizar dotaciones simbólicas en las distintas leyes de financiación autonómica, dotaciones de las que, para mayor paradoja, participan todas las Comunidades Autónomas, fuere cual fuere su nivel de renta, desnaturalizando de forma evidente su significado y sentido.

F. La quiebra del principio de justicia financiera

Todo lo que hemos expuesto hasta aquí, se puede resumir en una frase: estamos ante una profunda crisis del principio de justicia financiera, principio que constituye la columna vertebral de este ordenamiento jurídico sectorial y que, en consecuencia, se proyecta tanto en el ámbito del ingreso como en el del gasto público.

1. EN EL ÁMBITO DE LOS INGRESOS

1. En el ámbito del ingreso público, la observancia del principio de capacidad económica se erige en clave de bóveda del ordenamiento tributario, lo que conlleva el absoluto y firme rechazo a cualquier forma de fraude fiscal, así como la necesidad de que, como ha señalado el Tribunal Constitucional, el deber de contribuir se asiente firmemente como el fundamento de la contribución y como el parámetro de su cuantificación, tanto en el ámbito de la tributación directa como de la indirecta.

Esta última exigencia se hace más imprescindible, aunque sea en distinta medida, por cuando, como es el caso, la tributación se ha convertido decididamente en un elemento esencial de la política económica, muy lejos ya de aquellos tiempos en los que se cuestionaba doctrinalmente la posibilidad o no de emplear el tributo como un elemento para el cumplimiento de dichos fines.

2. En ese mismo ámbito del ingreso público entendemos que debe prestarse una especial atención a los ingresos derivados de la emisión de Deuda Pública. Lo que antaño constituía un recurso excepcional, y como tal se aparcaba para rellenar unas breves líneas en los manuales a la usanza tradicional, se ha convertido hoy en un recurso ordinario cuya cuantía está ya muy cercana al 100 por 100 del Producto Interior Bruto, lo que hace innecesaria, por obvia, toda manifestación acerca de su importancia.

La crisis financiera internacional de la Deuda soberana de los últimos tiempos, así como los efectos de la globalización de la economía, han puesto de relieve, dramáticamente, la enorme trascendencia del endeudamiento público, convertido hoy en un medio ordinario más de la financiación y cobertura de las necesidades públicas.

El elevado endeudamiento público, a menudo resultado de una gestión política irresponsable, nos obliga a destinar al servicio de la Deuda (amortización del capital tomado a préstamo más los intereses) un volumen creciente de nuestros ingresos públicos. Ello no sólo desplaza sobre las generaciones futuras los costes de la financiación de los servicios públicos del presente, sino que pone en peligro la pervivencia misma de nuestro modelo de Estado social de Derecho.

Por todo ello, el estudio de la Deuda pública desde una perspectiva jurídica, teniendo como norte tanto el principio de legalidad como el principio de justicia financiera, es también una tarea a la que no pueden permanecer ajenos los estudiosos de nuestra disciplina.

2. EN EL ÁMBITO DE LOS GASTOS

1. En el ámbito del gasto público debemos manifestar nuestra honda preocupación por el deterioro del papel esencial tradicionalmente reconocido a las Cortes Generales, que todavía goza, aunque no lo parezca, de respaldo constitucional.

Lo que viene ocurriendo en los últimos años, por no remitirnos al momento presente en el que tal hecho es de manifiesta actualidad, constituye una prueba incontestable de la pérdida de centralidad de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Con todo lo que ello lleva consigo.

La aceptación del voto afirmativo a cambio de determinadas concesiones a quien emite su parecer positivo, así como la asunción resignada de la prórroga presupuestaria como procedimiento ordinario del ordenamiento del gasto, constituyen fenómenos que, desgraciadamente, parecen formar parte de la *normalidad*. Aunque conocidos ya en épocas anteriores y en todos los regímenes democráticos, su presencia se ha acentuado de tal modo en los últimos años que han convertido lo que era el acto más importante de la vida parlamentaria en una caricatura. Y lo que es más grave, ha llevado a la opinión social al convencimiento de que en la vida pública todo se compra y se vende: los votos, los ingresos a favor de determinado sector o territorio, y la reforma fiscal del sistema estatal o de determinados sistemas autonómicos. Sobre esto, se puede indicar, como ejemplo:

a) La expansión exorbitante de la potestad reglamentaria en las modificaciones de créditos presupuestarios, que permiten al Gobierno tal libertad de acción que desvirtúan la esencia de los principios clásicos presupuestarios, hasta el punto de convertir en puramente formal el “derecho al Presupuesto” de la representación política de los ciudadanos.

b) El abuso por el Gobierno del Decreto-ley para llevar a cabo modificaciones de créditos en los Presupuestos prorrogados, con grave menoscabo de la competencia exclusiva de aprobación que corresponde a las Cámaras parlamentarias.

c) La utilización abusiva de las prerrogativas constitucionales de veto del Gobierno de las iniciativas legislativas de los Grupos parlamentarios que supongan una disminución de ingresos o un aumento de gastos.

Todo ello debe revertirse. La vuelta a un concepto tradicional en el que el Proyecto de Ley de Presupuestos era el *leit motiv* de toda la vida parlamentaria parece obligada, sobre todo porque de ello depende la existencia o no del principio de justicia financiera. Tan importante en el sector del ingreso como en el del gasto público.

En este sentido, abandonado ya afortunadamente el concepto de acto político o de gobierno, libre de todo control, hoy todo el comportamiento del poder público está sometido al control de la ley; por tanto, también cuando se toman las decisiones de gasto, que deben someterse a los principios constitucionales de justicia.

Los recortes en el gasto público en estos años de crisis económica nos han puesto de manifiesto hasta qué punto el principio de una asignación equitativa del gasto público ha cedido ante los imperativos de los criterios de la “*eficiencia y economía*”.

La exención tributaria del mínimo de existencia, implícito en el artículo 31 de nuestra Constitución, supone también el respeto al derecho a una vida digna que debe garantizarse también en el ámbito de los gastos públicos. Estos deben ser conformes con la idea de justicia constitucional y hacer efectivos los derechos fundamentales de los ciudadanos, así como los intereses generales.

La ausencia de un control jurídico sobre los gastos públicos está propiciando el despilfarro y las inversiones totalmente improductivas, económica y socialmente, que vienen a satisfacer intereses y caprichos individuales y no necesidades colectivas, con abandono de otras aplicaciones del gasto más conformes con la justicia constitucional.

Queda mucho por hacer sobre la concreción de los principios de justicia financiera respecto de los gastos públicos; esta es una tarea que corresponde a las generaciones actuales. Pero no deja de ser esperanzador el progreso de la tesis sobre el control de justicia de los gastos públicos por parte del Tribunal Constitucional cuando estos no garantizan determinados derechos fundamentales de los ciudadanos.

III. A MODO DE CONCLUSION

La quiebra del principio de legalidad, el olvido de la función de la Ley y del papel de las Cortes Generales en un Estado de Derecho, y el consiguiente deterioro del principio de seguridad jurídica, se han erigido en cauces por los que han fluído, torrenciales, las aguas que se han llevado consigo la igualdad de los españoles ante la Ley fiscal, la aspiración a hacer realidad la solidaridad entre todos los españoles y, en definitiva, la quiebra del principio de justicia financiera.

Esas aguas se han llevado también una buena porción de las ilusiones que depositamos en la construcción de la llamada Parte General de nuestro Derecho Financiero. Parecen volver los tiempos en que nuestros maestros, de forma tan bien intencionada como voluntarista, se afanaron en la construcción de una Parte General que fuera el sostén de una relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes asentada en el Derecho. Lo hacían ayunos de Constitución. Hoy la tenemos, pero los problemas persisten.

El fenómeno es claro y los resultados también. La Hacienda Pública se ha convertido en agente de la *razón de Estado*. Una razón que descansa sobre un solo pilar cual es la recaudación. En el margen del camino ha ido quedando, primero, la Ley; más tarde, la seguridad jurídica; y unos metros más allá las garantías y los derechos del contribuyente que en 1998 parecieron albergar un revivir de los sueños nacidos con la Constitución de 1978.

No obstante, deberíamos ignorar la leyenda que aparece en la entrada en el Infierno del Dante, y seguir luchado para que las aguas de la justicia financiera vuelvan al cauce del que nunca debieron salir.

Granada, a dieciocho de mayo de dos mil dieciocho.