NUMERO
29
SEMANA
17 AL 23 JULIO
1995

ACTUALIDAD TRIBUTARIA

REVISTA TECNICA SEMANAL
DE DOCTRINA
Y JURISPRUDENCIA
TRIBUTARIA

Wolters Kluwer

ACTUALIDAD TRIBUTARIA

PUBLICACION TECNICA SEMANAL DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA

DIRECTORES
José Antonio **Rodríguez-Ondarza.** Profesor Titular de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense.
Juan José **Rubio Guerrero.** Profesor Titular de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense.

COMITE DE REDACCION
Antonio **Aparicio Pérez.** Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo.
Juan Francisco **Corona Ramón.** Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de las Islas Baleares.
Alberto **Gago Rodríguez**. Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de Vigo.
Antonio **Gómez-Tembleque Bernal.** Censor Jurado de Cuentas y Asesor Fiscal. Profesor de Contabilidad Fiscal de la Universidad Complutense.
Manuel **Gutiérrez Lousa.** Licenciado en Derecho.
Jesús **Pérez Cristóbal.** Profesor Titular de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Universidad de Alcalá de Henares.
Manuel **Román García.** Profesor de I.C.A.D.E.
Alfonso **Sabán Godoy.** Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

CONSEJO ASESOR
Emilio **Albi Ibáñez.** Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad Complutense. Presidente de "Albi, Sánchez y Asociados".
José Antonio **Antón Pérez**. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.
Francisco **Arnau Zoroa.** Inspector de Finanzas del Estado.
Jorge **Buireu Guarro.** Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda.
José Enrique **Cachón Blanco.** Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas. Agente de Cambio y Bolsa.
Domingo **Carbajo Vasco.** Inspector de Finanzas del Estado.
Felisa **Carbajo Vasco.** Inspectora de Finanzas del Estado.
Enrique **Corona Romero.** Inspector de Finanzas del Estado.
Clemente **Checa González.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Extremadura.
José Ramón **Domínguez Rodicio.** Inspector de Finanzas del Estado (excedente).
Ramón **Drake Drake.** Asesor Fiscal.
José M.ª **González González.** Inspector de Finanzas del Estado.
Santiago **Herrero Suazo.** Inspector de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda.
Cristóbal **Montoro Romero.** Catedrático de Hacienda Pública.
Jorge **Onrubia Fernández.** Profesor de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Universidad Complutense.
Antonio **Ortega Gómez.** Socio, Director de Arthur Andersen Asesores Legales y Tributarios.
Rafael **Ortiz Calzadilla.** Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense.
Fernando **Peña Alvarez.** Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales.
Luis **Pérez Herrero.** Catedrático Escuela Universitaria. Universidad de Girona.
Jesús **Quintas Bermúdez.** Inspector de Finanzas del Estado (excedente).
Eduardo **Ramírez Medina.** Inspector de Finanzas del Estado.
Jaime **Sánchez Revenga.** Economista. Interventor General del Estado.
Francisco **Solana Villamor.** Inspector de Finanzas del Estado.

EDITA
ACTUALIDAD EDITORIAL, S. A.
Edificio La Ley-Actualidad. C/ Monterrey, 1/Km. 17,200 Ctra. de la Coruña. 28230 LAS ROZAS (Madrid).
Centralita Tlf.: 902 - 34 00 24. Fax: 634 17 23
Atención al cliente Tlf.: 902 - 34 61 13. Fax 634 63 29

REDACCION EDITORIAL
Director Técnico: José Guilló Sánchez-Galiano (Abogado).

Actualidad Tributaria constituye un vehículo de libre expresión de ideas en materias fiscales, estando abierta a la colaboración de todos los estudiosos que deseen aportar sus trabajos sobre temas referentes a la tributación, tanto nacional como internacional. El único requisito es la previa aceptación por el Consejo de Redacción que, en ningún caso, modificará opiniones o juicios expresados, ni tampoco se solidarizará necesariamente con ellos.

© ACTUALIDAD EDITORIAL, S. A. Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta publicación, así como la edición de su contenido por medio de cualquier proceso reprográfico, electrónico, fotocopia, microfilm, sin la autorización previa de la Editorial.

Los criterios y juicios contenidos en los artículos de esta Revista son los de sus autores y no necesariamente son compartidos por la Editorial y la Dirección.

Publicación adherida a la APP no sujeta a control obligatorio de difusión, por ser la presencia de publicidad inferior al 10 por 100 de la paginación total.

APP ASOCIACION DE PRENSA PROFESIONAL

Imprime: SYSTECO, S. A.
La Granja, 36. Pol. Ind. 28100 Alcobendas (Madrid)

I.S.S.N.: 1133-2557
Depósito Legal: M. 40.833-1987

DOCTRINA

D - 39

LAS REVUELTAS FISCALES: EL CASO DE LOS MOVIMIENTOS DE OBJECION FISCAL

José Manuel CASTILLO LOPEZ* y Francisco Javier FERNANDEZ SANCHEZ**

SUMARIO. 1. INTRODUCCION. 2. LA RESISTENCIA FISCAL. UNA CONSTANTE HISTORICA. 3. LAS CAUSAS DE LA RESISTENCIA FISCAL. A. Económicas. B. Morales. C. Psico-sociales. D. Político-ideológicas. 4. LA RESISTENCIA FISCAL POLITICA. 4.1. Sobre el concepto de resistencia fiscal política. 4.2. Las revueltas fiscales. 5. LOS MOVIMIENTOS SOCIALES DE OBJECION FISCAL. 5.1. ¿Qué es la objeción fiscal? 5.2. Relevancia teórica y práctica de la objeción fiscal. 5.3. Argumentos sobre la objeción fiscal. 5.4. ¿Sería conveniente regular la objeción fiscal en España? 6. BIBLIOGRAFIA.

1. INTRODUCCION

Las manifestaciones de la resistencia que muestran los ciudadanos al pago de los impuestos, están de gran actualidad entre nosotros en las últimas fechas y la academia ya empezó a tomarlas en consideración hace ya dos décadas, en realidad, no constituyen fenómenos novedosos, ni en nuestro país ni en otras latitudes.

Aunque la literatura científica se ha ocupado escasamente de describir y valorar sus manifestaciones a lo largo del tiempo, disponemos de evidencias empíricas suficientes para saber que sus variedades y la consideración social de la mismas han sido muy diversas, llegando en el límite de la permisividad, a su legitimación, en aquellos casos en que, por ejemplo, existía en la población un sentimiento generalizado de que el uso y abuso de los tributos era llevado a cabo por el poder establecido con las únicas finalidades de satisfacer sus propias apetencias personales o las exigencias de los grupos de presión políticos y/o económicos.

* Profesor Titular del Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Granada.
** Estudiante de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada.

EJEMPLAR NO ENCUADERNABLE

Aquí realizo una reducida pero representativa introducción histórica del fenómeno de la resistencia fiscal y describo sus causas más generales, que considero en gran medida atemporales, pero me ocupo más detenidamente de una modalidad de resistencia fiscal política relativamente novedosa entre nosotros, esta es, la objeción fiscal. Junto a la descripción de su forma de operar, la relevancia de su justificación teórica, su importancia cuantitativa, se discute, finalmente, sobre la conveniencia y posibilidad de regularla en nuestro Ordenamiento Tributario.

2. LA RESISTENCIA FISCAL: UNA CONSTANTE HISTORICA

Desde el rechazo hacia las obligaciones «voluntarias» de los poderosos de Atenas, consideradas como injustas porque las mismas podían haber sido satisfechas por los vencidos o por los «liberados del yugo extranjero», hasta las formas más recientes de objeción fiscal, manifestadas en algunos países occidentales, a través de las que algunos ciudadanos muestran su disconformidad con el pago de una parte de sus impuestos, aquella que consideran se va a emplear para financiar los gastos de guerra, la resistencia fiscal, sobre todo, en su dimensión de enfrentamiento al orden establecido, es una constante histórica.

El relato de las relaciones de las haciendas públicas con los ciudadanos es una historia de tensiones y conflictos que han adoptado las formas más diversas y que se han apoyado en fundamentaciones particulares de cada época y lugar, también muy diferentes.

Pero el elemento que ha permanecido constante ha sido la disconformidad individual y/o colectiva con la dimensión del Estado y la forma en que éste ha financiado o plasmado el gasto público y, ¿cómo no?, la racionalidad económica de la ventaja neta, como guía de la conducta individual de los contribuyentes.

En realidad, el pago de los impuestos, como la muerte, han sido considerados las dos constantes de mayor certidumbre en la vida del hombre, que a veces se han cruzado(1), pero a la gente siempre le ha molestado que ambos sucesos ocurran. La historia de las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes es, pues, una historia de tensiones, que han adoptado las formas más variadas(2),

(1) En algunas ocasiones los impuestos han sido la causa de la ejecución de quienes se oponían a ellos. «En la España de Felipe II, las necesidades militares de la corona forzaron al rey a solicitar subsidios extraordinarios, como el de Millones, que desencadenó en alguna ciudad castellana (Avila, una conspiración en contra del impuesto que, al ser descubierta, produjo la ejecución de varios caballeros». [Fernández Cainzos, J. J. (1986), p. 147].

(2) Latentes o abiertas, aisladas o colectivas, concertadas o espontáneas, violentas o pacíficas, legales o ilegales, visibles u ocultas, políticas o éticas, fiscales o sociales. Para una breve descripción de las mismas, vid. Fernández Cainzos, J.J. (1986), pp. 59-61. Para referencias históricas, vid. Mann, F.K. (1947), pp. 331-349; Musgrave, R.A. (1979), pp. 697-703, Ludwig, R. (1973), pp. 671-697; Reid, J. (1979), pp. 67-74; Gaudemet, P. (1979), pp. 199-208; etc.

produciendo, incluso, entre otros efectos y en alguna ocasión, el derrocamiento de gobiernos, inexactitud en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, etc. La carga impositiva y su distribución, los procedimientos de recaudación y demás concreciones de la técnica tributaria(3), así como las condiciones económicas coyunturales las explican en gran medida. No obstante, el factor ideológico(4), sobre todo, la importancia y eficacia del Estado(5), en general, y recientemente, el nivel y estructura del gasto público, en particular(6), también han jugado un papel destacado.

La historia de los pueblos desvela que desde las obligaciones «voluntarias» de los poderosos de Atenas, hasta los sistemas fiscales de las sociedades modernas, la imposición ha sido mayoritariamente considerada como un desagradable deber, del cual han tratado de sacudirse hasta los ciudadanos más honrados(7). La resistencia fiscal ha constituido una constante en la Historia de la Hacienda Pública. No obstante, en las distintas épocas, la resistencia fiscal ha tenido características propias y fundamentaciones diferentes, aunque casi siempre ha constituido una infracción del orden establecido. Una de sus dimensiones más trascendentales, que ha sufrido frecuentes transformaciones, ha sido la consideración social de la gravedad de esta infracción, llegando, en el límite de su permisividad social, a la legitimación, en aquellos casos en que existía un sentimiento generalizado de que el uso y abuso de los tributos se llevaba a cabo con la exclusiva finalidad de satisfacer las apetencias personales de quienes ostentaban el poder político.

En la Antigua Grecia, los ciudadanos consideraban injusto el pago de los tributos, en cuanto que los mismos podían ser satisfechos por los vencidos o por los «liberados» del yugo extranjero. Por lo tanto, la existencia o no de guerras recientes modelaba la repulsa del pueblo griego hacia la imposición(8).

El Sistema Tributario romano fue uno de los indicadores más significativos de los avances de la organización de esta sociedad. Instrumentos como la declaración jurada de réditos, las instituciones del Censo y del Catastro, el impuesto a la utilización de las instalaciones públicas de higiene y una variadísima cantidad de tributos, con su respectiva y amplísima gama de hechos imponibles, etc, constituían ejemplos de la complejidad de la Institución Tributaria. Esta razón, junto a que los romanos fueran sumamente severos a la hora de castigar a los evasores, llegando en algunas ocasiones a castigar con la pena capital, induce a sospechar que estos hechos constituían fenómenos raros entre los romanos. Ni que decir tiene que, con

(3) Vid. Fuentes Quintana, E. (1974) p. XLIV.
(4) Vid. Adams, T. (1928), pp. 1-8.
(5) Vid. Breennan, G. (1981), pp. 121-138; Musgrave, R. (1981), pp. 77-119; Buchanan, J. (1984), pp. 99-112; Shoup, C. (1981).
(6) Vid. Bennet, J.T. y Dilorenzo, T.J. (1981 y 1983), pp. 14-20 y pp. 23-33; Musgrave, R. (1979), pp. 77-119.
(7) Schmölders, G. y Dubergé, J. (1965) p. 112.
(8) Vid. Sainz de Bujanda, F. (1962), p. 142.

la caída del Imperio, la Institución Tributaria no quedó al margen de la degeneración que se produjo en la mayor parte de la organización social, aumentando significativamente, como manifestación de ello, el número de ciudadanos proclives a burlar la Institución Financiera(9).

En el régimen feudal, la propensión a evadir las cargas tributarias debió ser muy alta, en tanto que la inequidad y oprobio suelen constituirse en precursores de la resistencia fiscal. Sin embargo, las evasiones abiertas debieron constituir sucesos excepcionales, especialmente si se tiene en cuenta que, en algunas ocasiones, la sanción aplicable a estas conductas podía incluso llegar a la muerte pública en la hoguera. No obstante, algunas referencias evidencian que la modalidad del pago en especie de los tributos dio lugar, con frecuencia, a «evasiones cualitativas» mediante, por ejemplo, el pago de tributos con productos de baja calidad o con hábiles mezclas de buenos y malos productos(10).

En las doctrinas contractualistas predomina la concepción del impuesto como una convención tácita entre el Estado y los contribuyentes. Esta concepción consta de dos vertientes: La Fisiocracia, que considera al impuesto como la obligada contraprestación que tienen que realizar los individuos a cambio de los servicios y otras ventajas obtenidas de la sociedad. Para otros, el impuesto se justifica mediante la existencia de un contrato de seguro, por el que los ciudadanos pagan al Estado una parte de sus bienes, a cambio de que éste garantice el gozo libre de la otra parte de sus bienes. Con este marco, la evasión tributaria representaría el incumplimiento de una obligación contractual. Del mismo modo que, consecuentemente, el establecimiento de un impuesto no consentido sería considerado ilegítimo(11).

En el Estado liberal se considera que la carga impositiva debe soportarse en su integridad, en la medida en que el Estado adopte un comportamiento, conforme a los principios que informan la teoría liberal. Cediendo al Estado en concepto de impuesto una mínima parte de su riqueza, los ciudadanos dificultan la conformación del Estado autoritario y su participación como un ente de «Derecho Privado», en una competencia que sería desleal.

En el Estado del Bienestar, los principios de generalidad y progresividad en la imposición, se elevan a principios constitucionales, lo que genera malestar entre los sectores económicamente privilegiados, que otrora habían gozado de beneficios, exenciones y prebendas en la imposición. En estas circunstancias, el Estado trata de elevar el nivel de conciencia tributaria de los contribuyentes y, paralelamente, adopta una posición activa frente al fenómeno evasivo: se mejoran los instrumentos de control fiscal, se elevan y sistematizan las sanciones de diversa índole, etc. Pero a esta actitud del Estado se opone la natural resistencia del

(9) Vid. Muñiz, J. (1980).
(10) Vid. Giorgetti, A. (1967), p. 41.
(11) Vid. Delgado Ocando, J.M. (1962), p. 173.

contribuyente frente al tributo, a la que se unen personas u organizaciones especializadas en burlar las obligaciones fiscales y que hacen de ello su principal o una de sus principales fuentes de ingresos(12).

En los últimos tiempos las manifestaciones de la resistencia fiscal han adquirido una gran diversidad, tanto en la forma de operar, como en su justificación, pues la misma puede materializarse mediante individuos aislados u organizaciones dedicadas a la «industria del fraude», como sujetos pasivos o mediante la actividad del asesoramiento fiscal, hasta formas relativamente novedosas de resistencia fiscal justificada por motivos de conciencia.

En este último sentido, en relación a los sectores de población más jóvenes, se ha puesto de manifiesto que, en numerosos países occidentales, el impuesto junto al servicio militar constituyen dos de las obligaciones sociales que los ciudadanos aceptan con mayor dificultad(13). Lo que puede explicar en buena medida la aparición de formas novedosas de resistencia fiscal, como son los movimientos de objeción fiscal, con un claro componente pacifista(14).

La resistencia fiscal, pese a constituir una constante en la Historia de la Hacienda Pública, es un fenómeno muy complejo(15), en el que para su correcta comprensión se requiere, junto a los conocimientos imprescindibles de Hacienda Pública, el dominio de otras ciencias o disciplinas, como Historia, Estadística, Psicología, etc. La resistencia fiscal, como cualquier actitud y forma de comportamiento humano, constituye objeto de estudio para la investigación psicológica, pero también en este caso, por su naturaleza, conjuntamente con la Hacienda Pública. Pero la disciplina resultante, enmarcada frecuentemente en la Psicología Financiera, necesita además para llevar a cabo su función con éxito, de la colaboración de otras disciplinas como Sociología, Etica, Teoría del Estado, ciencia jurídico-penal, Criminología, etc. Es, como se ha dicho, un capítulo de la Sociología financiera(16), cuya temática pudiera quedar acotada entre, por un lado, los límites de la imposición (la presión fiscal tolerable en sentido sociológico) y, por el otro, las formas y protagonistas de los actos de rebeldía fiscal, asociadas a características específicas de determinados sistemas fiscales.

Hasta fechas muy recientes, los diseños de los sistemas fiscales estaban basados en la hipótesis de que los tributos establecidos se pagaban(17). Los conceptos y principios que se manejaban y sobre los que se discutía eran del tipo de

(12) Vid. Banacloche, J. (1983), pp. 281-311.
(13) Vid. Egret, G.M. 1979.
(14) Vid. Comisión de Objeción Fiscal (1983-1993).
(15) Vid. Schmölders, G. (1965); Pont Mestres, M. (1972); Puviani, A. (1972).
(16) Vid. Fernández Cainzos, J.J. (1986), pp. 9-202.
(17) Casi la mitad de la bibliografía relativa al tratamiento analítico de los comportamientos de evasión y elusión fiscal se generan en la década de los setenta. Sólo a partir de 1985 se empieza a encontrar reflejado en los manuales de Hacienda Pública. Rosen (1985); Stiglitz (1986); Albi (1992); etc.

neutralidad, equidad, eficiencia en la asignación de recursos, efectos de los incentivos, capacidad de pago, técnica de liquidación, aceptación política, seguridad jurídica del contribuyente, y en raras ocasiones se han tenido en cuenta los criterios de eficacia fiscal y el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Lejos de constituir sucesos excepcionales, algunas de las formas de evitar el pago de los impuestos son tan viejas como el propio Estado(18) y constituyen y han constituido la norma, en mayor o menor grado, en la práctica fiscal de todos los países, debiéndose dar por hecho en el análisis económico de la conducta evasiva y en el diseño de los sistemas tributarios modernos, que el comportamiento racional del contribuyente será el de evitarse el pago de los impuestos, siempre que tenga oportunidades e incentivos para ello. En estas circunstancias, la resistencia de los ciudadanos ante los impuestos puede ocasionar el fracaso de un sistema fiscal, al contrarrestar los efectos que, como instrumento de política económica o mero medio de recaudación, se pretenden conseguir con el mismo, entre ellos, por supuesto, los relativos a la distribución de la carga fiscal entre los diferentes tipos y niveles de renta y riqueza.

Por esto, la evasión y la elusión, junto a las otras formas de resistencia fiscal, aparte de problemas relacionados con la tarea de aplicación de la legislación y cierre de lagunas legales, deben ser consideradas como elementos fundamentales en la formulación de las políticas fiscales y en el diseño de los sistemas tributarios(19), toda vez que la resistencia tributaria constituye un elemento indeseado pero constante, que abre una brecha entre la estructura y objetivos reales y los previstos por el sistema tributario, haciéndolo fracasar en gran medida(20).

3. CAUSAS DE LA RESISTENCIA FISCAL

Las causas recogidas en la proliferante y pluridisciplinar literatura generada al respecto son variadísimas y en algunos casos contradictorias. Un intento de sistematización de las mismas podría basarse en la siguiente distinción: económicas, morales, psico-sociológicas, ideológicas, administrativas y los propios actos de resistencia fiscal realizados con éxito.

A) Económicas

Desde el punto de vista estrictamente económico, la resistencia fiscal es un caso especial del análisis económico de la conducta criminal. El móvil que anima

(18) «Las noticias de revueltas, motines, huelgas, rebeliones, fraudes, contrabando, (...) acciones antifiscales, en definitiva, se confunden con las luchas multiseculares en torno a la conformación de la sociedad política». [Fernández Cainzos, J., (1986), p. 62].

(19) Vid. Matheus, R. (1984), p. 334.

(20) Vid. Lagares, M. (1974), p. 37.

al contribuyente es la racionalidad económica, esto es, la maximización de su utilidad personal. Este se encuentra ante unos incentivos (tributos no pagados) y unas desventajas (sanciones esperadas) y, por tanto, evitará el pago de los impuestos siempre que esta conducta le reporte ventajas netas, es decir, siempre que existan incentivos y oportunidades racionales para ello.

Ni que decir tiene, que las ventajas obtenidas en la resistencia fiscal dependen, sobre todo, del nivel de presión fiscal, pero las afirmaciones que relacionan la presión fiscal en sentido estricto con la resistencia fiscal constituyen composiciones tautológicas, si no se tienen en cuenta otros condicionantes económicos (importancia y distribución del gasto público, coyuntura económica, criterios de crecimiento de la presión fiscal) y psico-sociológicos, por lo que quizás sería más apropiado hablar más que de límite o nivel de presión fiscal, de umbral tolerable de la imposición en sentido sociológico.

Pero además, ¿en qué medida los contribuyentes se comportan económicamente? Es decir, ¿cuándo del análisis de las ventajas e inconvenientes que presentan los actos de resistencia fiscal pueden predecirse los mismos?

Los estudios empíricos disponibles en esta materia evidencian que el comportamiento económico es un artificio teórico que no parece ajustarse en los asuntos de la Hacienda Pública satisfactoriamente a la realidad(21). El comportamiento del hombre ante la imposición, que suele ilustrarse mediante la presentación de una declaración más o menos honrada, no puede predecirse, si no se presta la adecuada atención a variables no estrictamente económicas, como las ideas, la ética, moral, disciplina, lealtad, etc. Porque mientras que en la economía de mercado el objetivo que persiguen los individuos es el afán de lucro y de prestigio, en la actividad pública, financiada con prestaciones obligatorias, no puede ser entendida la conducta económica de las masas sin contar con la Psico-sociología Financiera y Tributaria(22).

La explicación del mero egoísmo (racionalidad económica) como causa de la resistencia fiscal es bastante insatisfactoria(23). Para penetrar en el trasfondo de

(21) Para una presentación y discusión de los modelos no económicos de la evasión fiscal, vid. Spicer, W. (1986). La característica más común de todos ellos es la crítica de que el comportamiento típico del evasor sea la de maximizar la utilidad individual, defendiendo alternativamente la relevancia de factores ético-sociales.

(22) Vid. Schmölders, G. (1975), pp. 17-20 y (1965), pp. 1-17.

(23) La tecnología de la economía positiva convencional ha permitido el uso de modelos econométricos cada vez más complejos y descender a mayores niveles de detalle en el tratamiento de los problemas. Pero el progreso y el empleo de tan sofisticado aparato técnico-económico ha alimentado la creencia en la existencia de una economía liberada de influjos ético-políticos y el clamor de las estadísticas económicas.

Sin embargo, el gran interés por la situación de la estadística en general y de las cuestiones de las estimaciones y determinantes de la evasión fiscal, en particular, pueden estar explicados por la «cuantofrenia» generalizada que se vive hoy en la vida económica y política de nuestro entorno, que probablemente sería hoy muy criticada por López de Peñalver (1992), pese a sus pioneras contribu-

la conducta humana que puede materializarse en actividades de resistencia fiscal, hay que tener en cuenta, necesariamente, un amplio abanico de motivaciones racionales e irracionales que presiden la actividad económico-financiera. En realidad, la Ciencia de la Hacienda nunca ha perdido el contacto con la Psicología Financiera, cuyo objeto de estudio lo constituyen las actitudes y formas de comportamiento del hombre ante el fenómeno tributario. Difícilmente sería viable una política financiera, por más coherente que fuera su diseño, si no tiene en cuenta las ideas y formas de comportamiento de los ciudadanos-contribuyentes.

A través de la mera racionalidad económica se tendrían dificultades para explicar hechos como, por ejemplo, que los mismos sujetos que cometen actos de resistencia fiscal, en algunas ocasiones realicen actos de caridad o cooperación de forma voluntaria.

B) Morales

Estas y otras inconsistencias muestran que el deber fiscal aparece de hecho apartado de la moralidad del individuo. El deber fiscal pertenece simplemente a la esfera de la «razón pura» del individuo, mientras que la resistencia fiscal está inmersa en la esfera más vital del ser humano, en las tendencias naturales que, en la generalidad de las ocasiones, neutralizan a las primeras(24).

---

ciones a la ilustración de la Ciencia Económica mediante la incorporación a la misma del cálculo matemático. Hoy, frente al pasado, el único discurso que «vende» en lo político es aquel que está arropado por un sesgo pseudocientífico matemático. La Etica, lo ideológico, la Economía Política, han sido desplazados por las «incuestionables contrastaciones econométricas», construidas a partir de la «evidencia empírica disponible». Hoy el análisis funcional y cualitativo carece de atractivo, entre tanto, políticos y economistas de uno y otro signo porfían en una carrera de declaraciones y estudios sensacionalistas, unos para justificarse, otros para criticar y todos para confundir, porque en realidad, en la mayoría de las ocasiones, probablemente, no sepamos lo que estamos midiendo.

Por otro lado, la Teoría Económica convencional ha identificado la racionalidad económica con el egoísmo, con el propio interés, entendiendo éste como la maximización de la utilidad individual. En un enfoque de este tipo no tiene cabida la ética, implícitamente a lo ideológico se le ha desprovisto de la racionalidad, con lo que la base empírica de la ciencia económica queda bastante desecada y muy limitada su capacidad predictiva. La consideración de algunos bienes públicos como imprescindibles (sanidad, transporte, vivienda, etc.), la lealtad, la influencia de la conducta de los demás, la existencia de externalidades ligadas al bienestar de los demás, etc., es decir la introducción de la ética en el análisis económico, junto a evidenciar que hay una pluralidad de motivaciones en la conducta económica de los seres humanos, refuerza la aplicabilidad.

Me resulta extraordinariamente gratificante el que en esta crucial consideración coincide con autores ya consagrados. En relación a la insuficiencia mostrada por el análisis económico convencional, cuando en el comportamiento humano intervienen variables no estrictamente económicas, escribe Torres López (1989, pp. 25-26). « ..lo que se propone obligaría a la Teoría Económica más convencional a replantearse su propio objetivo epistemológico, a preguntarse, con el rigor y la precisión que le resultan características, por el lugar que ocupan en el planteamiento y resolución de los problemas económicos de los que se ocupa otros componentes sociales que habitualmente no se encuentran en su discurso teórico. Probablemente implique que ésta deba preocuparse menos por un etéreo mercado en equilibrio y más por los requisitos y posibilidades de una sociedad más justa» de la ciencia económica.

(24) Vid. Schmölders, G. y Dubergé, J. (1965), pp. 112-113.

En el ámbito de la Ciencia Económica, esta inconsistencia desvela que la moral individual se articula con esquemas de valores distintos, si se aplica a la Economía Privada o a la Economía Pública, más estricta en el primer caso y más laxa en el segundo.

Esta doble moral que rige en las relaciones económicas interindividuales privadas (Economía de Mercado) y con el Estado (Economía Pública), ocasionan una brecha significativa entre el cumplimiento de las obligaciones legales establecidas en materia tributaria y la presión de la opinión pública (incluida la propia) sobre los infractores(25).

Los ciudadanos y los medios de comunicación general únicamente se movilizan ante delitos espectaculares violentos o cuando el número de ellos alcanza niveles alarmantes, procurando o exigiendo a las administraciones públicas más medios legales o más recursos para combatirlos. Sin embargo, no ocurre igual con la delincuencia económica, particularmente con el fraude fiscal, porque sus auténticas consecuencias sociales no son perceptibles para la mayoría de los ciudadanos. Aun cuando en un número cada vez más creciente de ocasiones, la delincuencia económica es una parte integrante del todo criminal, puesto que sirve para financiar otros delitos y viceversa, como evidencian con frecuencia las desarticulaciones de bandas de narcotraficantes llevadas a cabo por las autoridades.

Incluso en algunos de los elementos que conforman la moral, como la religión, se observa una ausencia total de correlación entre actitudes religiosas y cumplimiento de las obligaciones tributarias(26). La gente sostiene que la religión no tiene nada que ver con los impuestos(27) y se comporta, con respecto a ambos, como si fueran dos esferas distintas de las que influencian el comportamiento humano(28).

Desde esta perspectiva la explicación de la resistencia fiscal radica más bien en el carácter coercitivo de los tributos, que los convierte en una forma de solidaridad obligatoria. El hecho de que los impuestos se exijan coercitivamente y sin

(25) Estudios empíricos sobre la ética fiscal, esto es, sobre la valoración que los ciudadanos tienen de la obligación del pago de los impuestos y del castigo adecuado por su incumplimiento, pueden verse en Beichelt, B. y otros (1989); García López, J. (1975); etc. De igual modo una ordenación de los países de la OCDE, atendiendo a su moralidad fiscal, puede verse en Frey, B. y Weck, H. (1983), pp. 26 y 27.

(26) Vid. Schmölders, G. y Dubergé, J. (1965) p. 8.

(27) Vid. García López, J. (1975) pp. 55-59.

(28) Es frecuente encontrarse con las quejas de los responsables de la Administración Tributaria en relación al aislamiento social en que tienen que desarrollar su tarea de combatir el fraude fiscal, especialmente en relación a la no pronunciación clara y energética de instituciones que por unas razones u otras deberían de mostrarse particularmente contrarias al fenómeno de la evasión tributaria. Ver en este sentido, por ejemplo, las quejas del anterior Secretario de Estado de Hacienda, Sr. Borrell, en relación al no pronunciamiento de los sindicatos e Iglesia en este sentido: «Iglesia y sindicatos deberían de decir algo contra el fraude» [Vid. Cambio 16 (16-3-89), pp. 34-36].

contraprestación específica despierta en los hombres algunos de sus instintos más primitivos, tal cual es la defensa de sus propios bienes.

En la mayoría de las transacciones realizadas al margen del Estado, como las operaciones de mercado, e incluso, las no lucrativas (préstamos de dinero entre amigos, donativos religiosos o caritativos, etc.), pocos individuos se sienten inclinados a eludir las obligaciones financieras de tales actos. Por el contrario, los tributos establecidos por el Estado son una forma de solidaridad obligatoria, en la que la disconformidad individual o colectiva con su distribución, formas de recaudación, aplicación del gasto público, etc., no exonera de la misma.

Finalmente, si bien se evidencia una correlación entre moral fiscal laxa y resistencia ante los impuestos(29), una moral fiscal estricta no lleva aparejada necesariamente una conducta fiscal correcta. Se requieren posibilidades racionales de defraudar, para que exista una correlación positiva entre actitudes negativas frente a la actuación del Estado y la resistencia fiscal.

C) Psico-sociales

No hay que olvidar aquí que, aunque, sin duda, los contribuyentes condicionan su actitud por los rasgos objetivos del sistema fiscal, la misma quedará, en última instancia, determinada por los rasgos subjetivos del mismo, esto es, por la percepción íntima que de él tengan. En este sentido, la opinión sobre la eficacia del sistema fiscal para dar respuesta a la demanda de bienes públicos al menor coste, la imagen de equidad en la distribución de los impuestos, la comprensibilidad y comodidad fiscal a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias y la presión fiscal sociológica, que relaciona el esfuerzo del propio contribuyente con la evolución y dimensión absoluta de los ingresos públicos, etc., conforman el sentimiento del contribuyente. Si éste presenta una asimetría entre sacrificio del impuesto y el conjunto de sus beneficios, señaladamente el gasto público, puede constituir un factor explicativo real del incumplimiento tributario.

La claridad de la percepción de las contraprestaciones por los pagos es distinta en la Economía Pública y en la Economía Privada. En el pago de los precios de mercado o de las cuotas por pertenencia a una sociedad privada, los ciudadanos experimentan una pérdida de su poder adquisitivo, a cambio de la utilidad obtenida del consumo del bien o servicio o de la pertenencia a esa sociedad. Por el contrario, en el caso de financiación de la actividad pública, mediante el pago de los tributos, la mayoría de los contribuyentes no perciben esta compensación. Son pagos «psicológicamente sin motivos» y, en todo caso, casi siempre consideran la misma insuficiente(30). Los contribuyentes no se muestran excesivamente reacios a pagar tributos que creen que sirven para financiar servicios públicos percibidos con cla-

(29) Vid. Schmölders, G. y Dubergé, J. (1965), pp. 10-11.
(30) Vid. Good, R. (1980), p. 11; Rubio, J.J. (1986), p. 289.

ridad (sanidad, educación, comunicaciones, etc.), pero suelen negarse a pagar por los servicios que no ven (intereses de la deuda pública, misiles, etc.)(31). Tampoco suelen percibir nítidamente las ventajas de pertenecer a un Estado fiscalmente sano como las provenientes de la afiliación a una sociedad privada(32).

Por otro lado, tanto en el caso de bienes y servicios públicos de oferta colectiva y demanda individual, a la que no es posible discriminar mediante el sistema de precios, como el de los bienes obligados por el Estado (bienes preferentes) de los cuales a los contribuyentes ni siquiera se les ha ocurrido demandar, por estar implícitos en la existencia del mismo, la resistencia fiscal individual es una forma de acceder gratuitamente a los bienes y servicios públicos, sin poner en peligro el suministro colectivo, que sólo en señaladas ocasiones se cuestiona.

El sentimiento de los contribuyentes ha sido medido en numerosas ocasiones a través de las respuestas obtenidas en encuestas de opinión, por lo que más específicamente lo que se ha estudiado en las mismas no ha sido la conducta fiscal de los individuos, sino lo que sienten, perciben, se imaginan, creen, valoran, etc. del sistema tributario o, en general, la actitud que adoptan ante el sector público. Por tanto, a efectos de política fiscal es preciso determinar la relación existente entre actitudes y comportamientos en este ámbito.

Buchanan [(1973), p. 218] sostiene que no es posible predecir los comportamientos financieros de los individuos, partiendo únicamente del conocimiento de sus actitudes ante el sector público. Sin embargo, estudios posteriores(33) han concluido en la existencia de una relación entre actitud y comportamiento, aunque la misma no es unívoca ni unidireccional. De un lado, un comportamiento tendente a la resistencia fiscal es el resultado de actitudes concurrentes y puede que necesariamente relacionadas entre sí y, de otro, actitudes proclives a la evasión pueden generar actitudes diferentes, atendiendo a variables intermedias o a demoras excesivamente prolongadas entre las observaciones de las actitudes y los correspondientes comportamientos. Por lo que el problema de la predicción se transfiere a una correcta medición de las variables intermedias e, incluso, de las propias actitudes y actuaciones. Como sostiene Katona (1973), si los individuos encuestados representan una muestra de un universo dado, se pueden obtener resultados sobre las actitudes y los comportamientos colectivos.

Los contribuyentes no reaccionan ante la realidad de la política fiscal, sino ante su propia realidad. La Teoría de la Ilusión Financiera evidencia que los ciudadanos suelen tener una imagen distorsionada de la actuación del sector público, no obstante, concluye que, en general, los mismos son más conscientes de los costes

(31) Jackson, J. (1986), p. 5.
(32) Vid. Schmölders, G. (1965), pp. 112-113.
(33) Vid. Alvira, F. y García, J. (1975).

que soportan que de los beneficios que obtienen(34). Pero también aunque resulta obvio que en algunas ocasiones las deficiencias del sistema tributario provocan que los impuestos comporten para los ciudadanos una carga menor de la que representan como ingreso para el Estado.

Otro mecanismo psicológico que favorece la evasión de impuestos es que mientras que en otros tipos de delitos es fácil identificar a la víctima, lo que supondría para algunos individuos un freno para su realización, en las infracciones contra la Hacienda Pública no hay una percepción clara y menos aún particularizada del daño causado. El Estado es el adversario sin nombre, un ente distante al que el hecho de ser engañado por cada ciudadano de forma individual no puede ocasionar un daño significativo, por lo que se observa, en una parte importante de

(34) La elaboración originaria de la Teoría de la Ilusión Financiera se debe a Puviani, plasmada básicamente en dos obras: «Teoría della illusione nelle entrate pubbiche» (1.897) y «Teoria della illusione finanziaria» (1903). De esta última existe traducción al castellano por Alvaro Rodríguez Bereijo y publicada por el Instituto de Estudios Fiscales en 1972. La Teoría de la Ilusión Financiera fue concebida básicamente como un medio para alcanzar los fines del poder público, pero sin referirse a ningún modelo de Estado, apenas experimentó avances conceptuales importantes hasta la década de los sesenta, gracias a las aportaciones de Schmölders y Buchanan, salvando únicamente el redescubrimiento de la Teoría de la Ilusión Financiera realizada por Fasiani (1929. Versión española en 1941), que supuso su incorporación a los esquemas financieros del Estado Monopolista.

El interés de los economistas por la Teoría de la Ilusión Financiera se acrecentó notablemente en la segunda mitad de la década de los setenta y se encaminó especialmente a la búsqueda de una base empírica, de la cual carecía la formulación originaria de Puviani. Puede considerarse el trabajo de Wagner (1976. Versión española en 1988) el comienzo de esta nueva etapa. Un panorama de los desarrollos recientes de la Teoría de la Ilusión Financiera también puede encontrarse en la revista Hacienda Pública Española número 113 (1988), con un estudio introductorio de Fernández Cainzos.

En cuanto a la influencia de la ilusión financiera en la resistencia fiscal, las aportaciones más elaboradas muestran que la estructura a través de la cual se obtienen los ingresos públicos condiciona la idea que el contribuyente se hace de su carga fiscal, la forma en que se presenta la factura del Gobierno determina el nivel tolerable de gasto público.

En Wagner (1988) se predice que los ciudadanos demostrarán menor propensión a eludir los impuestos, si su carga fiscal proviene de varias fuentes de renta o posesión de riquezas que si provienen de una sola base imponible. Ilustra esta idea con el ejemplo de que si un Gobierno que recauda todos sus ingresos a través de un impuesto proporcional sobre la renta, está considerando obtener unos ingresos tributarios adicionales, produciría en el sentimiento de los contribuyentes un exceso de gravamen menor introduciendo, por ejemplo, un impuesto sobre las ventas que mediante una elevación del tipo de gravamen sobre la renta.

La resistencia psicológica al pago de los impuestos también puede venir motivada por la ilusión financiera que genera la naturaleza y el efecto riqueza del hecho imponible.

No suele existir una alta propensión a eludir el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o el de Sucesiones (aunque sí suele ser frecuente la minusvaloración de la base imponible), por cuanto suelen ir asociados a sucesos excepcionales en la vida del hombre. Además la carga fiscal lleva aparejada la fuente de placer que constituye la operación gravable y, en todo caso, el cumplimiento de las obligaciones legales que lleva asociado el hecho imponible viene justificado por la necesidad de ejercer el derecho de propiedad de los bienes objeto de la transmisión.

No ocurre igual, por el contrario, en la tributación de determinadas fuentes de renta, por ejemplo, en los arrendamientos de inmuebles entre particulares. Junto a razones objetivas, como pueden ser la falta de información de las obligaciones tributarias asociadas a estas operaciones por no constituir ingresos típicos de los particulares, la correcta tributación de estas operaciones significa en la práctica una merma constante y puede que significativa del poder adquisitivo del arrendador.

la opinión pública, cierta complacencia hacia el delincuente, cuando los ilícitos son cometidos contra el sector público.

En el plano individual y más cercano ya de motivaciones psicopatológicas, entran en juego los aspectos lúdicos del riesgo. Muchas personas encuentran excitación en el peligro de ser descubiertos, exacerbada por la admiración mostrada por otras a causa de la destreza necesaria, la ausencia de violencia física e incluso la presumible capacidad intelectual de las personas y profesiones que más cometen este tipo de delitos.

D) Político-ideológicas

En el plano político-sociológico-ideológico el reclamo del papel del Estado en general o, en particular, la falta de identificación en algunas de sus actuaciones, sobre todo, en las vertientes recaudatorias, organizativas, económicas o aplicación del gasto público, son las motivaciones reiteradamente señaladas por los contribuyentes para evadir impuestos(35).

Buena parte de las manifestaciones de la resistencia fiscal encuentran su fundamento ideológico en las corrientes liberales, que preconizan la minimización de la intervención pública, puesto que sostienen que la eficacia y la productividad del Estado es siempre menor que la de la Economía Privada. Se basan en causas objetivas y subjetivas de diversa índole, estructurales y coyunturales, que hunden sus raíces en la conciencia histórica de los pueblos. En realidad, la descripción de las relaciones de la Hacienda con los ciudadanos(36) es la historia de la resistencia al impuesto y que carece de estímulos positivos a todo lo largo del proceso de socialización del individuo, particularmente en los años infantiles.

La resistencia fiscal individual, aunque practicada masivamente, no deja de ser paradójica en las sociedades modernas, caracterizadas por un sentimiento generalizado en la mayoría de los ciudadanos de la necesidad de bienes y servicios públicos (salud, educación, vivienda, transporte, seguridad social, seguridad ciudadana, calidad en el medio ambiente, etc.) y recogido y rentabilizado electoralmente en los programas de las opciones políticas.

De igual modo, existe un amplio consenso en lo que se refiere a los principios impositivos y a los objetivos a alcanzar con el sistema fiscal. Los impuestos han de establecerse con generalidad e igualdad, atendiendo a la capacidad de pago; deben coadyuvar a favorecer la estabilidad de precios y el desarrollo económico, sin consentir que la proliferación de privilegios fiscales falseen la competencia entre

(35) Vid. Visco, J. (1979), p. 282; Herchel, F. (1973); Juan Chocano, A. de (1989), pp. 20-30; Castro, C. (1992), p. 40; etc.

(36) Vid. Herchel, F. (1976); Visco, V. (1979), pp. 282-3; Fernández Cainzos, J.J. (1986); Ulhoa Canto, G. (1989); Chocano, A. de J. (1989), pp. 20-30; Castro, C. (1992); etc.

productos, empresas, sectores o países; deben favorecer la asignación eficaz de recursos y la plena ocupación de los factores, etc.(37).

Por tanto, gran parte de las manifestaciones de la resistencia fiscal desvelan un desacuerdo entre los deseos manifestados electoralmente por los contribuyentes de más y mejores bienes y servicios públicos y los comportamientos relacionados con el cumplimiento tributario. Esta contradicción entre los objetivos asignados deseablemente al sector público y el comportamiento individual o colectivo de los contribuyentes, desvela que la tan reiteradamente manifestada fe en el sector público «es una fe sin obras»(38), pues carece de uno de sus dogmas básicos, tal como es el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los ciudadanos(39).

Tampoco resultaría operativa una clasificación de las modalidades de la resistencia fiscal atendiendo exclusivamente a su etiología, puesto que la misma es muy variada y porque la relación entre las actitudes y los hechos está en gran medida determinada por las posibilidades, en definitiva, por otras causas, como lagunas legales, fallos administrativos, etc.

Nuestra propuesta, por tanto, en consonancia con lo expresado en otras partes(40), consiste en constituir categorías que engloben manifestaciones de la resistencia fiscal en las que se dé algún grado de homogeneidad etiológica y/o funcional y que sean operativas a los efectos de la elaboración de la política fiscal y, sobre todo, en lo tocante a la configuración de los sistemas tributarios.

Así pues, lo más relevante que hemos encontrado como eje discriminatorio de las posibles variantes de la resistencia fiscal es el tipo de organización a través de la cual se manifiesta, a saber, colectivamente o de modo individual.

Los movimientos colectivos de resistencia fiscal tienen como finalidad reducir las cargas fiscales de los individuos de un grupo y/o transformar las pautas de actuación del sector público, especialmente en lo concerniente al uso de los recursos públicos. Se sitúan más bien en el ámbito de las actitudes y los signamos *como movimientos o grupos de resistencia fiscal políticos.*

Por otro lado, es posible delimitar *la resistencia fiscal individual* (aunque puede ser llevada a cabo por un gran número de individuos) que se enmarca en los intentos por escapar a la aplicación de las normas tributarias, aun cuando las causas y formas sean muy dispares. En la misma se encuadran la evasión, la

(37) Vid. entre otros, Fuentes Quintana, E. (1974), pp. XLI-XLIII y Lagares, M. (1987), pp. 11-16. Todos los principios deseables en el Sistema Tributario, se convierten en estéril retórica ante la práctica del fraude y demás manifestaciones de la resistencia fiscal.

(38) Ahora bien, esta tensión entre la demanda de más gastos públicos y las restricciones del ingreso puede solventarse gastando mejor y con más eficiencia (que en nuestro caso es, además, un mandato constitucional), sin olvidar dar a los ciudadanos las imprescindibles explicaciones de cómo se recauda y cómo se gasta [Vid. Albi, E. (1990)].

(39) Vid. entre otros, Fuentes Quintana, E. (1974), pp. XLI-XLIII.

(40) Vid. Castillo, J. M. (1988).

elusión y otras formas de resistencia al impuesto, que están relacionadas en la práctica, sobre todo, con los incentivos y posibilidades reales de escapar racionalmente a la aplicación del impuesto, es decir, por las cargas y por los fallos en el aparato controlador-sancionador de los sistemas tributarios.

4. LA RESISTENCIA FISCAL POLITICA

4.1. Sobre el concepto de resistencia fiscal

La discriminación universal de variantes en las formas en que la gente tiene de defenderse de los impuestos tal vez sea una tarea estéril y, podemos asegurar, que ardua, por los límites ambiguos o superpuestos existentes entre sus variedades, que constituyen en realidad fragmentos y/o extremos arbitrarios de un «continuum»(41), por la diversidad de sistemas fiscales, por el carácter ambiguo y difícilmente catalogable de algunos de sus tipos, por los distintos enfoques disciplinares que el investigador puede adoptar, etc. Sin embargo, la realización de una propuesta taxonómica y conceptual la creemos oportuna por varias razones, entre ellas, que la necesidad de conformar categorías homogéneas etiológica y/o funcionalmente, que sirvan de base a la política contra el fracaso fiscal. También por el hecho de que algunos puntos de vista usados como prismas de análisis, como la moralidad, carecen de operatividad y, finalmente, a los efectos de nuestro trabajo, para progresar en la elaboración del cuadro taxonómico de la economía irregular, tarea con la que estamos comprometidos(42).

La resistencia fiscal, considerada globalmente, es un fenómeno muy diverso, tanto desde la óptica de las expresiones que aspiran a ser sus sinónimos, a comprenderla o a estar contenida en ella, como desde el punto de vista de las categorías que la integran, donde la búsqueda de referencias léxicas y semánticas, se presenta, en principio, como una tarea muy ardua. De tal suerte que, un análisis de los universos terminológico y conceptual con que se referencia a la resistencia fiscal, constituye un punto de partida imprescindible para el conocimiento científico de este fenómeno.

Tomando en consideración el ámbito de la terminología, no existe unanimidad entre los diversos autores que hasta ahora se han ocupado de la resistencia fiscal, acerca de las expresiones o vocablos más idóneos con que denominar a sus variedades, lo que ha generado una ingente cantidad de ellas, que no ha colaborado en la captación de los conceptos substanciales.

Con respecto a qué denominación utilizar para designar a ese fenómeno de defensa o repulsa, que las personas adoptan contra los tributos y que en la literatura económica, jurídica, psicológica, etc., aparece como evasión, elusión, evitación, resistencia, hecho fraudulento, fraude de ley, economías de opción, economías fiscales, remoción, remisión, quebranto, reacción, repulsa, defensa, fraude a la ley,

(41) Vid. Cowell, F. (1987), p. 92.
(42) Vid. Castillo, J.M. (1988).

simulación, etc., consideramos que el de resistencia al impuesto, siguiendo la terminología de Mann (1947) y la de otros autores de Sociología Financiera(43) es la denominación más amplia y aséptica del concepto que se pretende acotar, dejando el uso de los otros, en los casos que proceda, para referenciar aspectos particulares del fenómeno económico global para el que su uso sea más pertinente.

Esta prolija lista de vocablos y expresiones es causa, efecto y objeto de un debate cuya naturaleza no es de índole meramente académica. Aunque en numerosas ocasiones, detrás de esta relación de evocativos términos y de aparentes sinónimos se adivinan fenómenos con escasísima relación entre sí (refugios fiscales, lagunas fiscales, etc.); en otras tantas, la existencia de una amplia gama de términos y, no siempre correlativos, conceptos suele deberse a circunstancias, tales como los diferentes enfoques profesionales de los investigadores (evitación o planificación fiscal, empleados por los asesores tributarios; rentas no declaradas, por los expertos en contabilidad nacional, etc.); a que pueda tratarse de fenómenos muy contiguos o interrelacionados entre sí (economías fiscales, economías de opción, etc.); a la valoración moral de estas actividades (fraude, liberalización fiscal, etc.).

Los obstáculos en la delimitación conceptual de la resistencia fiscal se presentan fundamentalmente en tres frentes que se superponen. En primer lugar, existen serios escollos en la tarea de delimitar la resistencia fiscal legal de la resistencia ilegal; en segundo lugar, en la práctica, es poco factible la separación entre resistencia fiscal acaecida en el sector productivo formal o en las producciones de la economía informal y, por último, la delimitación de la mera resistencia fiscal de las actividades finalmente criminales no está exenta de serias dificultades.

Ni que decir tiene, que el enfoque disciplinar que más ha proliferado en la literatura acerca de los aspectos taxonómicos de la resistencia fiscal ha sido el enfoque jurídico (legal), observable no sólo en este tipo de literatura(44), sino tam-

(43) Vid. entre otros, Schmölders, G.; Duvergér, M.; Pont Mestres, M.; Puviani, A.; etc.

(44) Una extensa bibliografía jurídica sobre este tema puede verse en Amorós, N. [(1965), pp. 574-575]. En lengua castellana puede consultarse este mismo trabajo en el que se hace una amplia descripción de los diversos procedimientos de la resistencia fiscal, estructurándolos sinópticamente en la siguiente forma:

A) *Medios lícitos*

a- Por acción (positivos o activos)

b- Por omisión (negativos o de abstención)

B) Medios ilícitos

a- Aparentemente legales:

- por acción (positivos)
- por omisión (negativos)

b- Sin apariencia legal:

- por acción (positivos)
- por omisión (negativos)

Puede verse también García-Margallo (1975), que constituye en parte una reelaboración de Albiñana (1970) en el que a pesar de mantener el eje discriminatorio de la legalidad, pasa revista a una serie de manifestaciones, en parte supuestas, y que van desde el fraude de ley hasta la resistencia o fraude fiscal político.

bién en la económica. Desde ambas ópticas lo más frecuente es establecer una diferenciación entre procedimientos legales de resistencia al impuesto o elusión («tax avoidance») y formas ilegales o evasión («tax evasion»).

La resistencia fiscal, como objeto de análisis científico, pone de manifiesto una vez más, en general, la insuficiencia del enfoque disciplinar para el análisis de los fenómenos sociales complejos y, en particular, del enfoque jurídico-formal (legal) para el análisis científico de la resistencia fiscal.

La indubitable existencia conjunta de manifestaciones socio-económicas de resistencia fiscal, como las economías de opción, economías fiscales, actos de remoción, objeción fiscal, resistencia política, etc., junto a fenómenos estrictamente jurídicos, como las indecisiones reglamentarias, lagunas legales, fraudes de ley, decisiones jurisprudenciales contrarias al espíritu de la norma, etc., revelan la insuficiencia del enfoque jurídico-formal para el análisis taxonómico de la resistencia fiscal.

El trazo de una frontera entre lo legal e ilegal es fluctuante, si se tiene en cuenta que los sistemas tributarios cambian con el transcurso del tiempo. Probablemente aún más, si se analiza el derecho comparado: lo que hoy está prohibido, mañana puede ser legal y lo que en un país es una conducta fraudulenta, en otro puede estar incentivada desde la Administración.

Pero además, en materia tributaria, entre la nítida legalidad y la evidente ilegalidad no hay una ruptura, sino una continuidad. Entre el respeto a la letra y al espíritu de la ley y el rotundo fraude no existe una delimitación perfectamente acotada, sino una serie de eslabones, en parte superpuestos, y con un elevado grado de ambigüedad. El contribuyente no tiene porqué pasar directamente desde el mencionado respeto a la ley al fraude, sino que probablemente, lo más común sea que intente antes emplear otros mecanismos que reduzcan o eliminen sus cargas fiscales, tales como abstenerse de realizar el hecho imponible, el aprovechamiento de las opciones fiscales, la manipulación hábil de las leyes, el abuso de las formas jurídicas, etc., antes de llegar al nítido fraude fiscal.

La ambigüedad e imprecisión de los eslabones intermedios queda ilustrado, por ejemplo, porque es muy difícil determinar si una falsedad fiscal se debe a un error contable involuntario o a una decisión administrativa tomada conscientemente.

Más allá aún, probablemente la legislación tributaria sea lo suficientemente complicada, sujeta a interpretaciones diversas, cambiantes y con lagunas legales abundantes, como para que tal diferenciación no sea oportuna en la práctica. En numerosas ocasiones es bastante difícil determinar a priori el carácter legal o ilegal de una actuación, sin un pronunciamiento expreso y probablemente arbitrario de la administración tributaria o, en su caso, de las instancias judiciales. Por lo que

probablemente en la práctica, la delimitación entre la resistencia legal e ilegal sólo pueda realizarse por casos.

Con estos antecedentes, resulta que el análisis jurídico-formal es a todas luces insuficiente para, por ejemplo, justificar una norma tributaria, una institución jurídica, la política fiscal contra la evasión, ni tan siquiera probablemente una clarificación taxonómica, que ponga de manifiesto las referencias unitarias existentes en las causas y modos de operar de las manifestaciones de la resistencia fiscal.

Junto a la elección del modo de organización a través del cual se manifiesta la resistencia fiscal, también resulta operativo para la finalidad de clasificar las manifestaciones de resistencia fiscal descritas en diferentes lugares y épocas históricas, superponer al mismo el proceso del sistema tributario en el que se plasma. Desde esta perspectiva, la resistencia fiscal individual se manifiesta casi con exclusividad durante el proceso de aplicación de las normas tributarias, en tanto que la resistencia fiscal política puede también manifestarse en esta etapa (*revueltas fiscales*), pero además, también con anterioridad, en el proceso de configuración legislativa (*evasión organizada por ley y lagunas fiscales*).

4.2. Revueltas fiscales

En el Antiguo Régimen las condiciones económicas y la sensación de explotación impositiva era percibida de forma distinta por los diversos grupos sociales. El descontento de campesinos y comerciantes se basaba en las arbitrariedades de los poderes públicos constituidos, la incertidumbre en la tributación (que llegaba a veces a la confiscación), la excesiva complejidad de los procedimientos recaudatorios, lo que provocaba con frecuencia motines de subsistencia, en tanto que la resistencia de la nobleza y clero se justificaba por la pérdida de privilegios, sobre todo, de exención o exacción de impuestos.

Los factores fiscales pueden, junto al ambiente social y político, actuar como fuerza revolucionaria o conservadora y, en muchos casos, es indiscutible su participación en la producción de cambios básicos en la historia política y social.

La simplificación del nexo entre factores fiscales y fuerzas revolucionarias, explicación que representa la escuela principal del pensamiento popular en este sentido, llevó a Hipolite Taine [(1889), p. 233] a sostener que la caída del Antiguo Régimen se debió a la miseria de la gran mayoría de la población francesa y que la gravosa tributación era la principal razón de tal miseria. La imposición que recaía sobre los campesinos propietarios de pequeñas granjas se aproximaba a la confiscación.

Tocqueville [(1856), pp. 283-286](45) y el amplio material desenterrado en la última parte del siglo XIX han puesto de manifiesto la debilidad de una interpreta-

(45) Citado en Mann, F.C. (1987), pp. 331-349.

ción tan simple. Pero el factor fiscal, como causa próxima de las conmociones políticas, es ampliamente reconocido(46) y evaluado sólo por debajo de los conflictos promovidos por motivos religiosos, de hambres o privaciones y, aunque no es adecuada su generalización, resulta indiscutible el poder amplificador del elemento fiscal, cuando ya preexistían el malestar político y las tensiones sociales(47).

En el período comprendido entre 1870 y 1930 se crean las instituciones tributarias que conforman el moderno Estado fiscal, así como los principios básicos del Estado social, representado constitucionalmente por la norma fundamental de la República de Weimar de 1919, y ambos pilares sirvieron de base a una de las revoluciones más importantes del siglo XX, la del crecimiento del sector público y, con él, la del gasto público.

En estas circunstancias la resistencia fiscal no se manifiesta ya sólo en términos de revueltas antitributarias, sino que éstas adquieren nuevas dimensiones, particularmente las relacionadas con las pautas de distribución del gasto público, pero también la resistencia fiscal como rechazo del Estado.

No obstante, el éxito económico alcanzado con el modelo de crecimiento de la posguerra sirvió de legitimación al Estado keynesiano, minimizando las expresiones prácticas de resistencia fiscal y sólo la crisis de 1973, con el consiguiente cuestionamiento de la capacidad de los gobiernos para afrontar las transformaciones necesarias en la nueva etapa, ha favorecido la aparición de la crisis fiscal del estado e impulsado el desarrollo de movimientos en pro de la reforma constitucional financiera.

El fundamento de la Crisis Fiscal del Estado se traduce en un dilema sociológico básico entre, por un lado, el deseo de una mayor seguridad económica, reiteradamente expresado por la mayoría de los individuos de la sociedad, en especial frente a la crisis, sancionado constitucionalmente, que ha transformado el Estado Fiscal en las últimas décadas y que ha sido mantenido recientemente con un gran esfuerzo presupuestario (activismo presupuestario). De otro, las mayores sensibilidades y cultura fiscal, favorecidas por la difusión popular de nuevos métodos y procedimientos tributarios (calendario del contribuyente, autoliquidaciones,

(46) «... la política del español Duque de Olivares de fijar, desafiando abiertamente la ley, una contribución del 5 por ciento sobre la propiedad en Portugal en 1635 y posteriores gravámenes en los cuatro años siguientes, debería considerarse como una causa próxima de la rebelión portuguesa contra España en 1960. La resistencia fiscal fue también la causa inmediata de la revuelta napolitana de 1647 contra la corona española. Comenzó después de que el virrey Arcos se lanzara a una política impositiva arbitraria estableciendo un impuesto sobre la fruta, que en Italia se consideraba como una cosa necesaria para vivir. Sin embargo, debería eludirse cualquier clase de generalización». [Vid. Fernández Cainzos, J. (1986), pp. 224-225].

(47) «Un ejemplo ilustrativo lo constituye la serie de disturbios revolucionarios producidos en México de 1912 a 1917, cuando la desintegración de la organización fiscal y monetaria forzó la necesidad de cambios en el orden político. Durante este corto período de tiempo, se instalaron en Ciudad de México siete presidentes diferentes mientras que, de tiempo en tiempo, en otras partes del país, los líderes revolucionarios se proclamaban como jefes supremos». (Ibídem, pp. 225-226).

retenciones en la fuente, devoluciones, etc.), por la publicidad del gasto público, etc. que permite cuestionar los criterios de equidad, eficiencia, etc., de un Estado Fiscal en déficit estructural persistente (activismo fiscal).

En estas circunstancias, la Crisis Fiscal ha espoleado las posibilidades de que surjan conflictos entre el Fisco y los contribuyentes, por motivos añadidos a la vertiente recaudatoria del sistema fiscal, es decir, el cuestionamiento de la eficacia y equidad del gasto público.

En este aspecto, como en muchos otros, O'Connor se adelanta al explicar las causas de las revueltas fiscales:

> *Si alguien se queja de que «los impuestos son demasiado altos», puede querer decir que «mis impuestos son demasiado altos, mientras que los de la otra persona son demasiado bajos», que «la Administración gasta demasiado» o que «la Administración gasta demasiado en otras personas y no lo suficiente en mí», o quizás las tres cosas a la vez*(48).

Con el Estado del Bienestar como marco, el debate se ha centrado, sobre todo, en el presupuesto de transferencias, que ha alcanzado volúmenes relativos y absolutos crecientes, pero también, sobre los gastos fiscales, subvenciones a fondo perdido, etc. La preocupación de expertos y políticos radica, sobre todo, en los efectos económicos de esos gastos crecientes (ahorro, inversión, tipos de interés, etc.), pero también en las posibles consecuencias sociales y políticas de su reducción(49).

Las políticas de privatizaciones(50) y la limitación constitucional de los poderes financieros de la Administración, constituyen ramificaciones del citado debate. Pero también, la fuga presupuestaria en países como Estados Unidos, en que muchos Estados han adoptado limitaciones constitucionales al presupuesto(51), la «débudgetisation» en Francia(52), los recientes escándalos en el manejo de los denominados «fondos reservados» en España, etc, evidencian la existencia de un Presupuesto Invisible o una Hacienda Oculta y la participación del propio Estado en la financiación y/o realización de actividades clandestinas, trayendo a colación de nuevo los clásicos problemas de las relaciones entre la Hacienda Pública y la democracia política(53).

(48) Vid. O'Connor, J. (1973), p. 280.
(49) Vid. Fernández Cainzos, J.J., (1986), pp. 139-40.
(50) Un análisis de las políticas de privatizaciones, sus objetivos y controversias puede verse en González Romero, A. y Lorenzo Segovia, M. J.(1991).
(51) Vid. Bennet, J. T., y Dilorenzo, T. J., (1982 y 1983), pp. 14-20 y 23-30.
(52) Vid. Eck, F. (1982).
(53) Vid. Fernández Cainzos, J. J. (1986), pp. 139-141.

Un marco económico como el actual, caracterizado por la incertidumbre y altas tasas de desempleo, es un caldo de cultivo excelente para el desarrollo del debate ideológico acerca del papel del Estado. De una parte, la existencia de grandes masas de población a los que la crisis económica ha lanzado hacia condiciones de vida inestables y precarias, ha inspirado a líderes políticos e intelectuales a demandar una revitalización del sector público, en aras de garantizar el funcionamiento del sistema económico y unos niveles mínimos en las condiciones de vida de la mayoría de la población. Pero de otra, un abierto rechazo de la dimensión y del papel del Estado, basado en la incapacidad de la política keynesiana para garantizar un continuo crecimiento económico en las condiciones de los nuevos tiempos, para los que la reprivatización y la constitución fiscal son sus propuestas más significativas. Entre una y otra, se abre también la actitud de reclamar una mayor eficacia estatal y la racionalización de la intervención pública en la sociedad.

En este marco, gran número de personas encuentran ventajoso y, por ello, se muestran dispuestos a participar en la resistencia fiscal, que se expresa por un descontento generalizado hacia el sistema tributario, por un fraude de amplia base y por una actitud de complicidad y benevolencia hacia los defraudadores.

La crisis fiscal y con ella la resistencia fiscal no constituyen sino unas más de las múltiples luchas sociales y políticas que se llevan a cabo entre los distintos estratos de la sociedad, que adquieren más virulencia cuanto más conciencia política exista. Pero la resistencia fiscal no reproduce la lucha de clases. En primer lugar, porque en aquellos países donde los movimientos de resistencia fiscal ha adquirido relevancia (sobre todo EEUU), la clase trabajadora carece de unidad y, en segundo lugar, porque la complejidad del sistema fiscal en su conjunto tiende a oscurecer el carácter clasista del presupuesto.

Tradicionalmente, la izquierda política y las otras organizaciones de trabajadores no han tenido una participación significativa en la resistencia fiscal(54). En el primer caso, porque su discurso se ha centrado casi en exclusividad y de modo obcecado en la necesidad de ampliar el sector público, abstrayéndose casi por completo de la estructura y cargas impositivas, orillando también la cuestión de la eficacia del sector público. Y, en el segundo caso, porque a los trabajadores les resulta virtualmente imposible evitar el pago de los tributos, ante la segura incidencia de los impuestos indirectos y el sistema de retención en la fuente aplicado a las rentas salariales.

(54) Una excepción reciente es la de la izquierda radical y los movimientos pacifistas y ecologistas que frecuentemente propugnan la denominada «objeción fiscal», materializada mediante la deducción de la cuota o de las rentas en los Impuestos sobre la Renta, una parte correspondiente a la proporción que los gastos militares representan en el presupuesto nacional y su posterior dedicación a otros fines sociales. Sin embargo, también son frecuentes los enfrentamientos de estos grupos con los trabajadores de las fábricas de armas o industrias contaminantes no sindicadas o encuadradas fuera de los sindicatos de clase.

En la actualidad, época en la que la mayoría de las personas trabajan por cuenta ajena, la gente no puede abandonar las actividades gravadas y volver a la producción de subsistencia, factible en otras épocas. Algunas personas sostienen que una forma de resistencia fiscal válida para los trabajadores es la consecución de salarios monetarios altos, pero, en realidad, la tarifa progresiva del Impuesto sobre la Renta tiende a neutralizar esta conquista, por lo que, quizás, la única forma efectiva de resistencia tributaria para los trabajadores tenga que ser abiertamente política(55).

Ya se ha señalado con anterioridad, que las primeras revueltas fiscales descritas en la literatura internacional tienen su inicio casi en paralelo a la conformación de la sociedad política, pero presentando, tanto éstas como las siguientes, fundamentaciones y características diferentes. En otro lugar(56) me ocupé de describir con detalle tres revueltas fiscales acaecidas en los últimos tiempos, que pueden ser representativas de las motivaciones más usuales que las han provocado:

- La Propuesta Nº 13 del Estado de California, como ejemplo de revuelta en pro de la reducción de los impuestos.
- La revisión catastral en España, que ilustra las protestas colectivas contra las técnicas tributarias empleadas.
- Y, finalmente, el movimiento de objeción fiscal en España, como caso paradigmático de empleo de los ciudadanos del sistema tributario para mostrar su disconformidad con el Gasto Público.

Estos casos, así como otros también analizados, nos muestran que no es suficiente para que se inicien las revueltas tributarias la existencia de un colectivo de ciudadanos disconformes con el Sistema Tributario. Esto último constituye una razón necesaria pero no suficiente. Se necesita, además, un elemento catalizador (un líder carismático, coexistencia de convulsiones sociales en marcha, etc.) que provoque que hechos objetivos, al menos aparentemente, para un colectivo, desencadenen revueltas fiscales efectivas en la práctica.

5. LOS MOVIMIENTOS SOCIALES DE OBJECION FISCAL

5.1. ¿Qué es la Objeción Fiscal?

Una de las manifestaciones de la resistencia fiscal política en la actualidad es el desarrollo de grupos de objeción de conciencia de gastos militares, más comúnmente conocidos como grupos de objeción fiscal, que constituye una variedad de lo que en la literatura hacendística aparece con las denominaciones de huelga del impuesto, negativa concertada al pago de los impuestos, etc.(57).

(55) Vid. O'Connor, J.; (1973), pp. 279-281.
(56) Castillo, J.M. (1993).
(57) Vid. entre otros, Ludwing, R. (1973).

Del mismo modo que las otras formas de resistencia fiscal política en pro de la disminución, general o para grupos sociales específicos, de las cargas fiscales, la objeción de conciencia fiscal se fundamenta en el descontento acerca del uso que los gobiernos hacen de los recursos públicos. Ahora bien, frente a la demanda de disminución general o particular de la presión fiscal y, con ella, del gasto público(58), los objetores fiscales no cuestionan el papel redistribuidor del presupuesto, sino que únicamente discrepan en la importancia cuantitativa o en la mera existencia partidas concretas del mismo, señaladamente las correspondientes a gastos militares.

Por tanto, a diferencia de los otros tipos de revueltas fiscales descritas o del fraude organizado por ley, en general, de una buena parte de los movimientos de resistencia fiscal, los objetores fiscales no pretenden eludir o disminuir las cargas tributarias. Más aún, junto a ecologistas, pacifistas, radicales, cristianos de base e, incluso, algunas jerarquías eclesiásticas(59), budistas, etc., en España forman

---

(58) Aunque puede parecer contradictorio las demandas de disminución de las cargas fiscales no siempre llevan aparejadas el deseo de disminución del gasto público. Carl (1979) interpreta que tras la Proposición 13 del Estado de California existe una denuncia y deseo de eliminar la tradicional ineficiencia en la gestión de los asuntos públicos, sin cuestionar los programas necesarios. Lo que los electores del Estado de California han querido decir es que «sabemos que ustedes pueden hacer reducciones en nuestros impuestos sin reducir los servicios públicos». Interpretación que coincide en sus líneas básicas a la de Randall (1984), que describe como a pesar de que este movimiento se desenvolvió bajo la dirección de los conservadores, aferrados a la negativa de todo aumento del gasto público y, con ello, de la presión fiscal. En el mismo participaron votantes demócratas y progresistas. Esta estructura del movimiento explica la aparente contradicción de reivindicar una reducción de impuestos y exigir simultáneamente ciertas prestaciones y mejores servicios públicos.

Una de las contradicciones más llamativas que exhibe el empresariado español, a la hora de analizar las causas de la economía oculta y de las posibles medidas para su emersión, radica justamente en pretender reducciones fiscales y paralelamente incrementos en determinadas partidas del presupuesto. En efecto, en una encuesta realizada por García de Blas y Ruesga Benito (1985) a empresarios de Sevilla y Córdoba, estos señalan que las causas de que muchas empresas oculten totalmente o en parte su actividad económica vienen del lado de la excesiva presión fiscal, rigidez en el mercado de trabajo, el complicado entramado burocrático de la Administración española, etc. y en coherencia con estas causas se señalan como medidas que facilitarían la emersión, la reducción de cargas impositivas, flexibilización del mercado de trabajo, eliminación de trabas burocráticas. Pero sin embargo, la mayoría de estos empresarios señalan que la solución a la economía oculta tiene que venir de manos del Estado, incidiendo, por ejemplo, en la línea ya tradicional de demanda de ayuda financiera (préstamos, subvenciones al capital o al trabajo, etc.) o planes de reconversión, lo que en última instancia acrecienta el gasto público y los mecanismos de intervención del gobierno en la economía.

(59) Vid. pronunciamientos de diversas jerarquías eclesiásticas a favor de la objeción fiscal en Belgiorno de Stefano, M.G. (1987), pp. 32-33.

En realidad, las posturas de las diferentes iglesias cristianas en relación a la objeción de conciencia no es homogénea ni ha sido constante a lo largo del tiempo.

En el Antiguo Testamento existen pasajes en los que se relata cómo el Pueblo de Israel mataba y torturaba tanto a los ejércitos enemigos como a los pobladores de los pueblos vencidos. Estos pasajes han sido entendidos por algunas personas en la sociedad actual, como que el mandato de "no matarás" no se refiere a las posibles acciones cometidas contra los enemigos del Estado.

Con anterioridad a la conversión al cristianismo del emperador Constantino, muchos cristianos murieron por negarse a servir en los ejércitos romanos.

Tras la Segunda Guerra Mundial, la Iglesia Católica se comporta de forma ambigua en relación al pacifismo y a la objeción de conciencia: Pío XII sostiene que un ciudadano católico no puede negarse

parte también del movimiento de objetores fiscales algunos grupos no oficialistas de socialistas, comunistas, etc. que no muestran lógicamente en absoluto discrepancia alguna acerca del posible sobredimensionamiento del papel del Estado, en general, sino, en particular, hacia las partidas del presupuesto público dedicadas a gastos militares, proponiendo alternativamente la aplicación de esos recursos a fines sociales(60). A «defender lo que hay que defender», dirían los objetores fiscales(61).

La dinámica de los grupos actuales de objeción fiscal tiene sus antecedentes más inmediatos en los movimientos de objeción de conciencia, que en las últimas décadas se han opuesto a la proliferación de la energía nuclear y, de forma especial, a su aplicación a fines bélicos. Desde esta óptica, los objetores fiscales (objetores de conciencia a los gastos militares) originariamente se negaban a cooperar con el pago de sus impuestos a la producción de armas nucleares.

---

a cumplir los deberes determinados por la ley, si el gobierno ha sido elegido por libre sufragio. Pablo VI condena la guerra, pero no su preparación ni su participación en la misma, esto es, sostiene que «no hay incompatibilidad entre las exigencias de la disciplina militar y las de la fe, entre el ideal del soldado y el del creyente».

El Concilio Vaticano II considera que las leyes deben recoger el que existan personas que sean objetores de conciencia contra la guerra en general y que, en particular, se nieguen a tomar las armas, señalando que el servicio civil sustitutorio no debe contener características que lo conviertan en un castigo hacia el objetor.

En 1986 la Comisión Permanente del Episcopado Español aprueba la pastoral «Constructores de Paz», en la que se condena la guerra nuclear, el crecimiento de los presupuestos militares, la venta de armas a países pobres, pero sin hacer ninguna referencia específica al caso español. Esta ausencia decepcionó a algunos cristianos, dada la inmediatez de la consulta sobre la OTAN.

Los Testigos de Jehová han sido pioneros en la objeción de conciencia, al menos, de forma orgánica. Para éstos, que se abstienen de participar en los asuntos políticos y militares de los gobiernos de este mundo, porque «son incompatibles los sistemas gubernamentales, políticos y militares con este sistema teocrático».

(60) En las diversas campañas de objeción fiscal que desde 1982 se han llevado a cabo en España, los organizadores, al margen de proponer que cada objetor fiscal dedique el dinero deducido por este motivo al fin social necesario que considere oportuno, propone varios proyectos a financiar con los recursos obtenidos en cada campaña: Puesta en marcha de cooperativas de campesinos en Marinaleda (Andalucía), Creación de la cooperativa «Tierra y Libertad» promovida por el SOC en Cádiz, Prada de la Sierra (León), pueblo deshabitado, destinado a la creación de asentamientos para extranjeros inmigrantes, etc., construcción de un centro escolar en Batahola (Managua), acondicionamiento de una casa por la paz en Quintanilla de Somoza (León), apoyo a las Brigadas Internacionales por la Paz, apoyo a la Coordinadora de Barrios para el Seguimiento de Menores y Jóvenes en su Campaña del Menor, ayuda escolar a los campamentos de refugiados saharauis, Solidaridad con Nicaragua, apoyo al «Proyecto Planty», cuyo objetivo es suministrar agua potable y educación sanitaria a varias aldeas de Lesotho (Sudáfrica), financiación del programa del Movimiento por la Paz, el Desarme y la Libertad (MPDL) en Bosnia-Herzegovina. Junto a estos proyectos concretos, otros posibles destinos alternativos son: Manos Unidas, Cáritas, Proyecto de instalación de talleres preprofesionales y alternativos en el polígono de Puche (Almería), Amnistía Internacional, Asociación contra la Tortura, Instituto de Estudios Políticos para América Latina y Africa (IEPALA), Organización de apoyo a presos sociales, Asociación Pro Derechos Humanos, Ayuda en Acción, Intermon, Movimiento 7 por ciento, Medicus Mundi, Green Peace, etc.

(61) Vid. Comisión de Objeción Fiscal (1988), p. 5.

Sin embargo, hoy sus fines van más lejos, pretendiendo la desaparición total de cualquier tipo de gasto militar(62), al que se considera cuando menos improductivo, en tanto que existen infinidad de necesidades humanas por satisfacer. Además este gasto sirve para mantener situaciones de injusticia en el interior de los países, para exportar conflictos y establecer o mantener la influencia de unos países sobre los importadores de armas. Los movimientos de objeción fiscal actuales persiguen un cambio radical en el modelo de defensa, desde la concepción tradicional del ejército armado hacia otro alternativo de defensa popular no violenta(63), en el que la desobediencia civil constituiría su «arma» más potente.

El argumento global expuesto por los objetores fiscales es que el «boicot» a la financiación de los gastos militares se presenta como una de las formas de trabajar por la paz. No sólo en cuanto a que negándose a pagar los impuestos correspondientes se manifiesta el rechazo a la guerra, sino porque también esos recursos pueden dedicarse a la construcción de la paz(64).

Las formas concretas de poner en práctica la objeción fiscal son muy diversas, atendiendo a las circunstancias que se dan en los distintos países en que los movimientos de objeción de conciencia de gastos militares han adquirido cierta relevancia(65). En España se articula descontando, en el momento de proceder a la liquidación anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de la cuota líquida la proporción de la misma que representan los gastos militares, en relación al presupuesto global del Estado y dedicando alternativamente la cantidad detraída a fines sociales.

Por tanto, la objeción fiscal, como variante de la resistencia fiscal, es radicalmente distinta al fraude fiscal, mostrando sustanciales diferencias etiológicas, pero sobre todo, funcionales. En este último, los defraudadores pretenden conseguir un aminoramiento de la carga fiscal por procedimientos clandestinos, en el mejor de

(62) «No sólo contra los misiles, los tanques, los aviones y las costosas oficinas que hay que ponerles a tantos gestores defensivos como tenemos. Uno tampoco tiene el menor interés en costear los fuegos artificiales en los que cada año mueren jóvenes soldados, ni los camiones que los arrastran mientras duermen, ni los fusiles con los que se suicidan cuando están hartos. Puestos a no querer pagar, ni la mayonesa con la que agarran la salmonella. Ni el chivo mascota de la Legión, que buena falta que le hace al pobre que le manden al retiro». (Maruja Torres).

(63) Los grupos más activos del movimiento de objetores de conciencia cuestionan el actual sistema de defensa militar y proponen su conversión en una defensa popular no violenta (DPN). El papel de la objeción fiscal en la estrategia de la DPN, junto a una serie de factores dinamizadores, proporciona dos elementos fundamentales para su efectiva puesta en práctica. En primer lugar erosionan los recursos destinados a fines militares y, en segundo lugar, como sostén económico de la DPN, es decir, financiar con esos recursos «proyectos que defienden lo que realmente hay que defender». [Vid. López Torrellas, J. y Cortés Rodríguez, C.; Ambrona, J. y de Diego, M.; (1989); Rius, X. (1988); etc.].

(64) Fisas Armengol, Vicent (1987); realiza un ejercicio de cálculo de la aplicación alternativa que podría tener el 10 por ciento del Presupuesto global de Defensa en España en 1987 (107.000 millones de pesetas). [Vid. Comisión de Objeción Fiscal, (1988)].

(65) Vid. diversas formas de objeción fiscal en Cañas, R. (1989) y en la ponencia «Dos interrogantes sobre la objeción fiscal» (sin autor) en el I Congreso de Objetores Fiscales, Madrid, 22-23 de 1989.

los casos, porque se está en desacuerdo con el papel del Estado («como lo gestionan mal me lo quedo yo»), en tanto que los objetores fiscales no cuestionan a priori la dimensión y el papel del Estado, sino sólo el hecho de que una parte de los ingresos públicos se dediquen a financiar injusticias y armas con las que acallar esas injusticias y, por otro lado, la detracción practicada en el pago de los impuestos se realiza de forma abierta y colectiva y se destina a financiar algún proyecto de alguna institución socialmente útil («como lo gestionan mal se lo doy a otros y encima lo explico y hago crítica pública a lo que hacen»).

5.2. Relevancia Teórico-Práctica de la Objeción Fiscal

En el año 1986 se celebró en Alemania Federal el primer encuentro internacional de objetores fiscales con el lema «Ningún dinero para el armamento», al que asistieron representantes de Alemania, Suiza, Italia, Francia, Estados Unidos, Canadá, Gran Bretaña, Bélgica, Holanda, Japón, Australia, Finlandia y España(66). En este encuentro se puso de manifiesto que, salvo probablemente en Alemania Federal donde los movimientos de objeción fiscal tienen más desarrollo, potenciados por grupos eco-pacifistas de gran implantación social, en los demás países concurrentes los movimientos de objeción fiscal tienen estructuras, dinámicas y grados de difusión similares, diferenciándose algo más en los argumentos en los que se apoyan las campañas de objeción fiscal.

En Estados Unidos, por ejemplo, la objeción se basa sobre todo en la discrepancia con la política que el gobierno hace en Centro América; en Alemania y Holanda, contra los euromisiles instalados en su territorio, detrayendo de los impuestos un marco o florín respectivamente por cada misil. En Francia el movimiento de objeción fiscal tiene un carácter más coyuntural y esporádico, manifestándose contra proyectos concretos del Gobierno, como el de construcción de un campo de tiro en Larzac. En Italia tiene características similares a España, ocupándose generalmente de los gastos de guerra, detrayéndose del Impuesto sobre la Renta un porcentaje correspondiente al presupuesto del Ministerio de Defensa y dedicando a fines sociales.

A diferencia de otros países, como Alemania, en que existe un movimiento eco-pacifista de gran implantación; en Canadá, en donde una ley ya aprobada permite la deducción de los gastos militares en el Impuesto sobre la Renta, aunque no implica la reducción de los presupuestos militares, o en Bélgica, en que ya hay redactado un proyecto de ley en similares términos que en Canadá; en España, el movimiento de objetores fiscales es de reciente aparición y hasta la fecha ha alcanzado poco arraigo social, siendo los resultados económicos de las diversas campañas desarrolladas irrelevantes, desde el punto de vista cuantitativo.

(66) Vid. Comisión de Objeción Fiscal, (1987), pp. 6-7.

En España, el movimiento de objetores fiscales sólo organiza campañas de objeción fiscal desde 1983, fecha en la que la Asamblea Andaluza de Noviolencia planteó esta forma de mostrar su disconformidad con los gastos militares. A la Asamblea Andaluza de Noviolencia se le fueron sumando otros grupos del Estado(67), y en 1984 se promovió la primera campaña estatal de objeción fiscal, asumida por muchas organizaciones integradas en la Coordinadora Estatal de Organizaciones Pacifistas. Esta se viene llevando a cabo desde entonces, meses antes de la fecha de liquidación anual del IRPF y en las que «por la vida, la paz y el desarme», «desarma tus impuestos, haz objeción fiscal», «gastos militares para gastos sociales», «ni un hombre, ni una mujer, ni una peseta para la guerra», entre otros, han sido los lemas unitarios utilizados en las sucesivas campañas.

El movimiento de objeción fiscal español culmina su crecimiento organizativo y decanta su fundamentación ideológica en los I Encuentros de Objetores Fiscales, celebrados en Madrid entre los días 22 y 23 de abril de 1989. Sin embargo el número de objetores fiscales efectivos se encuentra estancado desde 1987 (alrededor de 800, 450 con declaración positiva y 350 con negativa) y, por consiguiente, la recaudación obtenida de cada campaña es insignificante.

A pesar de la coherencia ideológica de tales planteamientos y del gran número de organizaciones políticas y sociales que participan en las campañas anuales, probablemente debido al carácter marginal y alternativo de todas ellas (no participa oficialmente ningún partido parlamentario ni ningún sindicato mayoritario) y a la punibilidad de tales conductas en la legislación española(68), la importancia cuantitativa de las deducciones practicadas en el IRPF es insignificante, convirtiendo, al menos de momento, a la objeción fiscal en una postura meramente testimonial. La evidente discrepancia entre, por un lado, la capacidad organizativa, el número de personas que se muestran partidarias de la objeción fiscal y el eco que las campañas tienen en los medios de difusión y, por otro, los resultados de objetores efectivos y recaudación, puede interpretarse por el carácter marginal de los grupos políticos que sustentan la campaña y la poca capacidad contributiva de las personas que los componen. En realidad muchos objetores fiscales lo son porque no

(67) La campaña de 1982 y 1983 fue llevada a cabo por la Asamblea Andaluza de No violencia. En 1984 se desarrolló la primera campaña estatal y a la Asamblea Andaluza de Noviolencia se le sumaron Justicia y Paz de Barcelona, Grupo de Acción Noviolenta de Cantabria y el Movimiento de Objeción de Conciencia. En 1985 se añadieron varios grupos más, entre ellos, los integrados en la Coordinadora Estatal de Organizaciones Pacifistas. Desde 1985 organizan la campaña estatal el Movimiento de Objeción de Conciencia, Grupos de Noviolencia, Coordinadora Estatal de Organizaciones Pacifistas, los Verdes y Confederación Nacional de Trabajadores.

(68) En algunas ocasiones la prensa se ha hecho eco de la imposición de sanciones pecuniarias a la práctica de la objeción fiscal en España. Vid. entre otros, el diario «Ya» de 28-11-1989. En el mismo se recoge el embargo de las cuentas corrientes a dos ciudadanas de Logroño, que practicaron la deducción en la cuota íntegra del IRPF, recomendada en la campaña de objeción fiscal del ejercicio 1987.

tienen que hacer la declaración anual del IRPF, ya que su situación económica no se lo exige(69).

La disconformidad que muestran la mayoría de los ciudadanos españoles, en relación a la distribución funcional del Presupuesto, en particular con la cuantía de los gastos militares, se refleja en el siguiente cuadro.

La distribución funcional del presupuesto

ORDENACION DE LOS PROGRAMAS DE GASTO PUBLICO

PROGRAMAS	IMAGEN (1)		PROGRAMAS	IDEAL (2)		DIFERENCIAS ENTRE IMAGEN E IDEAL		PROGRAMAS
	1986	1974		1986	1974	1974	1986	
1. Ejército y Defensa	2,25	2,03	Educación	2,79	2,12	+1,83	+2,14	Educación
2. Sanidad	4,03	3,72 (2)	Sanidad	2,92	2,89 (2)	+0,83	+1,11	Sanidad
3. Policía	4,50	3,21	Pensiones	3,75	—	+2,31	+1,89	Agricultura
4. Obras Públicas	4,57	3,25	Seguro paro	4,76	—	+1,44	+1,34	Vivienda
5. Educación	4,93	3,95	Agricultura	5,00	3,43	-0,98	-0,68	Obras Públicas
6. Pensiones	5,32	—	Obras Públicas	5,25	4,23	-2,39	-2,69	Policía
7. Seguro de paro	5,49	—	Vivienda	5,26	3,53	-3,62	-5,30	Ejército
8. Vivienda	6,60	4,97	Policía	7,19	5,51	—	+1,57	Pensiones
9. Agricultura	6,89	5,74	Ejército y Defensa	7,55	5,65	—	+0,73	Seguro de paro

(1) IMAGEN: Responde a la opinión sobre la dimensión del gasto en cada programa, ordenándolos de más a menos importantes según la dimensión de los programas.
IDEAL: Responde a la ordenación deseada por la opinión pública.
(2) Sanidad. Seguridad Social.

Fuente: Alvira Martín. F. y García López. J. (1987), p. 97.

(69) La Plataforma por la Objeción fiscal la componen: Acción Alternativa «Asamblea por la Paz y el Desarme-COPA», Asociación Andaluza por la Paz y la Solidaridad (ASPA), Asociación Ecologista para la Defensa de la Naturaleza (AEDENAT), Asociación Pro-Derechos Humanos «Aurora Roja», Colectivo Antimilitarista Pro-Insumisión (CAMPI), Comunidades Cristianas Populares, Confederación General del Trabajo (CGT), Confederación Nacional del Trabajo (CNT), Foro Antimilitarista de Granada «Granada Acoge», Movimiento de Objeción de Conciencia (MOC), Federación Ecologista-Pacifista Granadina, Red de Enseñantes por la Paz y los Derechos Humanos, Unión Sindical de Trabajadores de la Enseñanza de Andalucía (USTEA), Los Verdes, etc.

En cuanto a la distribución funcional del presupuesto, la mayoría de los encuestados opina que el Estado gasta demasiado dinero en defensa(70) y en policía y demasiado poco en otros programas, sobre todo, educación, sanidad y pensiones, seguro de paro y agricultura.

---

(70) Este resultado, relativo a la reducción de gastos en defensa, es común a todas las encuestas de opinión que los han contemplado y además en las fechas actuales parece confirmarse e, incluso, acentuarse esta tendencia. Las encuestas de opinión, preferentemente las del CIS, orientan la política del Gobierno. Sin embargo, la opinión manifestada por los ciudadanos en una encuesta del CIS en 1991 es que la única partida del Presupuesto que, en caso de que el Estado se viese forzado a reducir el gasto, se admitiría su reducción sería la de defensa (58 por ciento de los encuestados).

En España, a pesar de la práctica desaparición de los dos bloques militares, de los sensibles recortes en los presupuestos militares que están realizando buena parte de los países miembros de la OTAN, el Consejo de Ministros en 1990 decidió prolongar la vigencia de la Ley de Dotaciones de las Fuerzas Armadas de 1982, por la que se garantiza un incremento mínimo anual del 4,432%, por encima de la inflación de los gastos destinados a material y equipos de las Fuerzas Armadas.

Prácticamente, salvando las economías externas en materia tecnológica y los empleos en las naciones productoras de armas, los gastos militares resultan tremendamente dañinos, cuando no, en el mejor de los casos, estériles. Por lo general, los gastos militares no los realizan las naciones que más peligro tienen de ser agredidas. En su mayor parte, constituyen puros despilfarros sociales o, peor aún, permiten a los grupos o naciones más poderosas exterminar más eficazmente a los más pobres. Pero también las armas más sofisticadas son empleadas como instrumentos para el establecimiento y consolidación de las dependencias militar e industrial.

Algunos países no tuvieron inconvenientes en vender carros y aviones de combate a países menos desarrollados, provocando en estos últimos una mayor dependencia, al precisar después asistencia técnica, repuestos, etc. «Estados Unidos, por ejemplo, donó durante los años cincuenta a numerosos países las armas que habían utilizado en la Segunda Guerra Mundial y en la Guerra de Corea. Una vez creado el mercado, comenzaron los programas de ayuda militar y entrenamiento que marcaban los modelos organizativos en los ejércitos de los países aliados. El paso siguiente era que el gobierno norteamericano y los bancos concedían créditos y que decenas de gobiernos adquirieran armas fabricadas en Estados Unidos para cubrir la demanda antes orientada de sus ejércitos». [Aguirre, M. (1988), p. 8].

Barnet, R.I. en «La economía de la muerte» se plantea para el caso de los EEUU algunas cuestiones: ¿cómo renunciar a la economía de la muerte y mantener la prosperidad?, ¿cómo pueden colaborar los ciudadanos en la planificación de la economía de la vida?, etc.

Precisamente, hace pocas fechas también se han debatido entre nosotros estas cuestiones. En efecto, el proceso de desmantelamiento de la exigua y dependiente economía andaluza ha alcanzado a la planta que la empresa nacional Santa Bárbara tiene en Granada. Las consecuencias sociales negativas, en términos de pérdidas de puestos de trabajo, se han dejado sentir particularmente por causa del estado de crisis general en el que estamos inmersos, provocando y espoleando enfrentamientos entre grupos de pacifistas, que lógicamente aplaudían el desmantelamiento de esta fábrica, y los trabajadores, que pretendían defender sus puestos de trabajo.

Este absurdo enfrentamiento, en realidad, no ha servido más que para mitigar la contestación social a este desmantelamiento industrial. Los gastos en armamento siguen creciendo en nuestro país, únicamente que las producciones se han desplazado a las plantas del Norte del España y además se han incrementado las importaciones.

Más coherente hubiese sido, al menos en términos de costes sociales, la unión de las fuerzas de ambos colectivos en la exigencia a las autoridades de un plan alternativo para esta fábrica. Un plan alternativo de reconversión de la industria militar tiene que realizarse tomando en cuenta, al menos estas dos cosas: En primer lugar, si no se quiere que incremente el despilfarro social que significa la industria militar, debe realizarse resolviendo el empleo de los trabajadores de este sector y la utilización de la infraestructura y el equipo productivo. Los trabajadores, la maquinaria y las instalaciones técnicas tienen la posibilidad de reconvertirse en la producción de bienes o a la prestación de servicios civiles técnica de productos civiles, de los que la sociedad muestra serias deficiencias y deseos (tratamiento

La exigua importancia cuantitativa de la objeción fiscal en España se resume en el cuadro siguiente, que recoge los resultados, considerados como estimaciones mínimas, correspondientes a las campañas de objeción fiscal de 1986 a 1992(71).

		Declaraciones Positivas			Declaraciones a Devolver			
			Cantidades Detraidas de la Liquidación Anual de IRPF			Cantidades Reclamadas		
Ejercicio Fiscal	Número Total de Objetores Efectivos	Número de Objetores.	Proyectos Colectivos.	Otros Fines Sociales.	Numero de Objetores	Proyectos Colectivos	Otros Fines Sociales	TOTAL
1985	620	293	3300000	1759965	327	5407086		10466086
1986	800	350	5707973	2240411	450	3433305	2433961	13825656
1989	840	314	6123335	2335320	460	3512120	2513121	14483896
1992	915	380	8707125	4136113	525	4115130	2825126	19783494

RESULTADO DE LAS CAMPAÑAS DE OBJECCION FISCAL DE 1986-1992

(*) Puesta en Marcha de Cooperativas de campesinos en Marinaleda y construccion de un centro escolar en Batabola (Managüa).
(**) Acondicionamiento de una casa por la paz en Quintanilla de Somoza (León) y apoyo a las Brigadas por la Paz.

Fuente: Estimación propia a partir de los datos facilitados por la Comisión de Objeción Fiscal en 1992.

de residuos hospitalarios, tratamiento y extracción de compuestos de alpechines, planta de compostaje de otros residuos, pirotécnia, etc).

(71) Estas estimaciones tienen el carácter de mínimos en función del procedimiento seguido para la obtención de los datos. En las diversas campañas de objeción fiscal, la comisión indica a los posibles objetores que envíen una encuesta con los datos relativos a su declaración y el dinero detraído, en caso de que la misma haya sido positiva. Si la devolución ha salido «a devolver», se solicita a Hacienda que de la cantidad total reclamada ingrese el importe de la objeción al proyecto elegido y que el resto lo devuelva al contribuyente. Es obvio, que en este procedimiento como en cualquiera que se rija un criterio registral, habrá individuos que realicen la objeción fiscal al margen de la campaña organizada por la Comisión de Objeción Fiscal y no envíen la encuesta a la mencionada comisión.

5.3. Argumentos sobre la Objeción Fiscal

La coherencia desde el enfoque económico de la argumentación de los movimientos de objeción fiscal presenta enormes lagunas, tanto de orden operativo o práctico como de carácter general, que pueden resumirse en los dos siguientes:

En primer lugar, El IRPF no tiene un carácter finalista, es decir, no existe correlación en la técnica presupuestaria entre fuentes de financiación y correspondientes partidas de gasto. Por tanto, el Estado no tiene por qué financiar los gastos militares (o su reducción) con la recaudación obtenida por el concepto de IRPF, que por otro lado es minoritaria en relación a la obtenida a través de la totalidad de sus fuentes de financiación. Nada obliga al Estado a reducir los gastos militares porque hipotéticamente se haya disminuido la recaudación del IRPF, como muestra de la disconformidad de los contribuyentes hacia los mismos.

El Presupuesto del Ministerio de Defensa sólo representó en 1992 aproximadamente el 55% de los recursos totales destinados a fines militares. Por ejemplo, las aportaciones de España a la OTAN y a la UEO se recogen en el Presupuesto del Ministerio de Asuntos Exteriores.

En segundo lugar, el reconocimiento de la objeción de conciencia de los gastos militares abriría el camino a la objeción de cualquier otro tipo de gasto público, con lo que se pondrían en peligro los servicios sociales y otros gastos «positivos» y necesarios, que los objetores fiscales no cuestionan(72).

En un plano más general, en una democracia representativa, consentir la deducción por gastos militares, significaría validar la utilización del mecanismo contributivo como vía para definir la configuración y actuación de las instituciones básicas del Estado, entre ellos, por consiguiente, el papel redistribuidor del presupuesto, y ello, necesariamente, ha de estar reservado a los órganos de representación política (Cortes Generales).

En el ámbito jurídico, para una parte de la doctrina(73) existen obstáculos muy difíciles de soslayar para el reconocimiento de un derecho general a la objeción de conciencia, pues existiendo supuestos claros, en los que no puede justificarse en modo alguno la violación de derechos ajenos, su elevación a categoría general produciría en tales casos daños de mayor entidad que los que se trataría de evitar. Unicamente si el derecho impone deberes injustos, el daño producido sería menor si, al menos, fuese posible alegar objeción de conciencia ante tales deberes, por

(72) Para tratar de obviar esta contradicción, los objetores fiscales discriminan entre gasto público objetable y gasto público criticable. En principio todos los gatos públicos son criticables, pero objetables sólo son aquellos que atentan contra los derechos fundamentales de la persona. Una subvención pública al fútbol sólo sería un gasto criticable, pero el gasto de la Seguridad Social destinado a practicar abortos sería objetable por aquellos que esta práctica sea contraria a sus creencias. Vid. ponencia «Impuestos y Objeción Fiscal» (sin autor) presentada a los «I encuentros de objetores fiscales».

(73) Vid. entre otros, Ruiz Miguel, A. (1986), pp. 399-421.

en España de las que hemos tenido acceso(77) (Audiencia Territorial de Bilbao, Audiencia Territorial de Zaragoza y Tribunal Superior de Valencia) aun con argumentaciones muy dispares y con consecuencias muy diferentes para los objetores, se muestran unánimemente contrarios al reconocimiento del derecho de objeción fiscal, tomando como base las normativas vigentes, señaladamente el artículo 31 de nuestro texto constitucional.

Llama poderosamente la atención la sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza, en la medida en que se aparta radicalmente de la redacción de las demás, en las que proliferan los argumentos doctrinales, recurriendo, en este caso, únicamente a la legislación positiva:

> *«... las deducciones en la cuota del IRPF están determinadas en los arts. 29 y 30 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (BOE 11-9), y los arts. 119 a 131 del Real Decreto 2384/81, de 3 de agosto (BOE 24, 26, y 27 de octubre) sin que en estos preceptos se encuentre mención alguna a razones de objeción de conciencia de la realización de gastos destinados a la Defensa de la nación». ¡Sic!(78).*

En la sentencia del Tribunal Superior de Valencia se niega el derecho a la objeción fiscal, acudiendo a extensas consideraciones doctrinales. Afirma que en la Constitución Española se configuran independientemente el deber de defender a España, por lo que se ha regulado la objeción de conciencia a efectuar el servicio militar, y el de contribuir a los gastos públicos, considerado obligatorio. Previene también el tribunal «que no es función de los particulares decidir sobre la distribución de los Presupuestos Generales del Estado, ni dejar de pagar por ello parcialmente».

En la redacción de esta sentencia parece olvidar este tribunal que desde 1987, como actualización de los resultados de los acuerdos del Estado Español con la Santa Sede de 1979(79), la legislación española, contrariamente a lo manifestado

(77) Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 29 de mayo de 1992 de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo; Sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 9 de enero de 1988; Sentencia del Tribunal Superior de Valencia de 29 de mayo de 1989; Auto del T.C. de 28 de junio de 1990, dictado por la Sala Primera.

(78) En el artículo 78 de la actual Ley del IRPF se establece la posibilidad de deducir el 10% de las cantidades donadas a instituciones, establecimientos, fundaciones o asociaciones clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública. Esta vía constituye un parcial cauce legal para la objeción fiscal.

(79) Un análisis de las relaciones económicas de la Iglesia Católica con el Estado español puede verse en Sáenz de Santamaría, M. (1985).

En 1992 se ha producido la publicación de tres leyes que aprueban acuerdos de cooperación con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas (Ley 24/1992 de 10 de noviembre), la Federación de Comunidades Israelitas (Ley 25/1992 de 10 de noviembre) y la Comisión Islámica de España (Ley 26/1992 de 10 de noviembre). En materia fiscal, estos acuerdos tienen menor alcance que el anteriormente citado con la Santa Sede, sin embargo, contempla sustanciales supuestos de no subjeción, exención de distintos tributos, los beneficios previstos para las entidades sin fines de lucro y la deducción de los donativos que los contribuyentes hagan a estas entidades.

esto, en un sistema democrático ha de ser indefectiblemente, en su caso, excepcional. En un sistema democrático, por tanto, la posible formulación de un derecho a la objeción de conciencia ha de realizarse necesariamente acotando de forma clara y con enorme cautela los supuestos de aplicación.

Así pues, para Ruiz Miguel [(1986), p. 21] es posible el reconocimiento del derecho de objeción de conciencia, siempre que se establecieran los límites claros de los tipos objetables(74), y referidos éstos únicamente a deberes de cumplimiento final colectivo o con sujeto indistinto o cuando el beneficiario es el propio sujeto al deber, o siendo diferente, consiente el cumplimiento. Ahora bien, es imprescindible el establecimiento de ciertos requisitos cautelares, entre ellos, la no validez de la mera alegación, contrapartidas alternativas aunque no sancionadoras, exclusión de los deberes propios de los funcionarios, etc.

Por otro lado, Raz [(1979), p. 282-286] distingue tres tipos de deberes jurídicos justificables en una sociedad respetuosa con la autonomía individual y el pluralismo social, a saber: deberes impuestos en interés del propio sujeto, deberes jurídicos en interés de personas ajenas identificables y deberes jurídicos de interés público.

Para este autor, el primer tipo de deberes tienen en contra la presunción de legitimidad de conciencia, en el segundo cree inadmisible aceptar la justificación de la objeción de conciencia, salvo claro está, que exista consentimiento del afectado y, finalmente, en los deberes jurídicos en interés público (asimilable a los impuestos) es aceptable la objeción de conciencia. La aceptación de la objeción de conciencia se justifica, en su opinión, no en razón de que no existan personas perjudicadas por el incumplimiento de la norma, sino en que, siendo insignificante la contribución del sujeto para la protección de la finalidad, el incumplimiento del mismo por un número limitado(75) de objetores produce daños de escasa entidad.

Por tanto, en los criterios expuestos es factible el reconocimiento de la objeción de conciencia de gastos militares (objeción fiscal). En primer lugar, porque al tratarse de un deber jurídico en interés público (de personas no identificables) y al ser insignificante la contribución a tal interés por parte de cada individuo para la protección de su finalidad, sería escasa la entidad del daño causado por un número limitado de objetores fiscales (criterio de Raz). En segundo lugar, es posible la determinación de los tipos objetables (gastos militares) y el establecimiento de contrapartidas alternativas socialmente aceptables y no sancionadoras (criterio de Ruiz Miguel).

Sin embargo, las sentencias de las que hemos tenido noticia en Italia, por el trabajo de Belgiorno de Stéfano (1986)(76), junto a las sentencias producidas

(74) ¿Todo el mundo estaría conforme con esos tipos?
¿Aparecerían objetores de conciencia por los supuestos no contemplados en los tipos legalizados?
¿Hay posibilidad de que aparezcan nuevos tipos objetables?

(75) Desde un criterio democrático, si fuera la mayoría de la sociedad la que reclama el derecho a objetar, el bien jurídico que el derecho ampara sería indefendible.

(76) Proceso de Sondrio (11- 2-1983), sentencia de la Corte de Apelación de Milán (8-11-1983), segundo proceso de Sondrio (18-11-1983), proceso de Verona (24-10-1984) y la sentencia de la Corte de Casación (sección 3) (número 11.181 de 23-11-1985).

en España de las que hemos tenido acceso(77) (Audiencia Territorial de Bilbao, Audiencia Territorial de Zaragoza y Tribunal Superior de Valencia) aun con argumentaciones muy dispares y con consecuencias muy diferentes para los objetores, se muestran unánimemente contrarios al reconocimiento del derecho de objeción fiscal, tomando como base las normativas vigentes, señaladamente el artículo 31 de nuestro texto constitucional.

Llama poderosamente la atención la sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza, en la medida en que se aparta radicalmente de la redacción de las demás, en las que proliferan los argumentos doctrinales, recurriendo, en este caso, únicamente a la legislación positiva:

> *«... las deducciones en la cuota del IRPF están determinadas en los arts. 29 y 30 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (BOE 11-9), y los arts. 119 a 131 del Real Decreto 2384/81, de 3 de agosto (BOE 24, 26, y 27 de octubre) sin que en estos preceptos se encuentre mención alguna a razones de objeción de conciencia de la realización de gastos destinados a la Defensa de la nación». ¡Sic!(78).*

En la sentencia del Tribunal Superior de Valencia se niega el derecho a la objeción fiscal, acudiendo a extensas consideraciones doctrinales. Afirma que en la Constitución Española se configuran independientemente el deber de defender a España, por lo que se ha regulado la objeción de conciencia a efectuar el servicio militar, y el de contribuir a los gastos públicos, considerado obligatorio. Previene también el tribunal «que no es función de los particulares decidir sobre la distribución de los Presupuestos Generales del Estado, ni dejar de pagar por ello parcialmente».

En la redacción de esta sentencia parece olvidar este tribunal que desde 1987, como actualización de los resultados de los acuerdos del Estado Español con la Santa Sede de 1979(79), la legislación española, contrariamente a lo manifestado

(77) Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 29 de mayo de 1992 de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo; Sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 9 de enero de 1988; Sentencia del Tribunal Superior de Valencia de 29 de mayo de 1989; Auto del T.C. de 28 de junio de 1990, dictado por la Sala Primera.

(78) En el artículo 78 de la actual Ley del IRPF se establece la posibilidad de deducir el 10% de las cantidades donadas a instituciones, establecimientos, fundaciones o asociaciones clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública. Esta vía constituye un parcial cauce legal para la objeción fiscal.

(79) Un análisis de las relaciones económicas de la Iglesia Católica con el Estado español puede verse en Sáenz de Santamaría, M. (1985).

En 1992 se ha producido la publicación de tres leyes que aprueban acuerdos de cooperación con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas (Ley 24/1992 de 10 de noviembre), la Federación de Comunidades Israelitas (Ley 25/1992 de 10 de noviembre) y la Comisión Islámica de España (Ley 26/1992 de 10 de noviembre). En materia fiscal, estos acuerdos tienen menor alcance que el anteriormente citado con la Santa Sede, sin embargo, contempla sustanciales supuestos de no subjeción, exención de distintos tributos, los beneficios previstos para las entidades sin fines de lucro y la deducción de los donativos que los contribuyentes hagan a estas entidades.

por la opinión pública(80), permite a los contribuyentes elegir entre dedicar una parte de su cuota íntegra a colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia Católica o a otros fines de interés social y que en 1987 eligieron contribuir a la Iglesia el 37 por ciento de los contribuyentes. Por ejemplo, la Ley 37/1988 de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, en su Disposición Adicional Segunda, establece que en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1988, el porcentaje a aplicar sobre la cuota íntegra del impuesto será del 0,5239 por ciento, similar a la que se aplicó en 1990(81).

5.4. ¿Sería conveniente regular la objeción fiscal?

Acabamos de exponer que, siguiendo los criterios y cautelas de Raz y Ruiz Miguel, es posible construir mediante la técnica jurídica adecuada el derecho a la objeción fiscal. Pero, en realidad, como veremos inmediatamente, esto aporta poco a la problemática de la objeción fiscal, al menos, tal como está planteada en España.

Una parte de los grupos de objeción fiscal consideran que la misma es un derecho fundamental y, por tanto, irrenunciable. Pretenden que la misma sea reconocida legalmente y que, incluso, en los impresos de la declaración anual del Impuesto sobre la Renta haya un apartado específico para llevar a cabo legalmente tal deducción. Ahora bien, como se ha visto, y existen antecedentes como el caso de Canadá, tal reconocimiento legal no implica disminución alguna de los presupuestos militares.

Para la mayoría de los objetores fiscales, al menos de momento, aun considerando improbable una legalización de la objeción fiscal, se muestran contrarios a la misma. En primer lugar, una ley de objeción fiscal no acabaría con los gastos militares y legitimaría su existencia y, sin embargo, el movimiento perdería su carácter de denuncia, de estrategia política, de sensibilización de la opinión pública de lo irracional de los gastos militares, es decir, perdería el carácter de desobediencia civil. Para éstos, incluso la cuantía recaudada en las campañas de objeción es lo de menos(82), lo importante es que sean muchos los que desobedezcan. El

(80) La Fundación Santamaría realizó una encuesta: «Religión y sociedad en la España de los 90» según la cual sólo el 31'3 por ciento de los seglares y el 34'6 por ciento de los sacerdotes se muestran partidarios de que el Estado ayude económicamente a la Iglesia Católica. (Citado en Expansión 7-3-92, p. 41).

(81) En una encuesta realizada en 1992 por el Centro de Investigaciones Sociológicas, en relación al ejercicio de 1991, la respuesta de los encuestados sobre a «qué finalidad eligieron dedicar el 0,5 por ciento de sus impuestos» fueron: a la financiación de la iglesia (31 por ciento); a otros fines de interés social (24 por ciento); dejó la casilla en blanco (19 por cien) y NS/NC (26 por ciento).

(82) Uno de los debates acaecidos en el I Encuentro de Objetores Fiscales es el relativo a qué cantidad deducir por objeción fiscal en la declaración anual del IRPF. Junto a la postura mayoritariamente aceptada de deducir la parte proporcional correspondiente a gastos militares, tuvo bastante predicamento la de deducir una cantidad fija por cada uno de los objetores. Se argumentaba que este procedimiento aun no siendo exacto, es más sencillo, con lo que más personas podrían practicarlo y, al fin y al cabo, lo que interesa es el aspecto político y no la cantidad global realmente detraída por objeción fiscal.

gesto de desobedecer la ley y la desobediencia civil coloca al menos al mismo nivel la consecución de un objetivo político que la coherencia.

Y si esta última es la corriente dominante dentro del movimiento de objetores fiscales, el debate aquí planteado puede que sea en gran medida estéril, al igual que las páginas que se le dediquen a disentir doctrinalmente, tanto desde la óptica jurídica como económica, acerca de la viabilidad para el Sistema Tributario de la legalización de la objeción fiscal. Porque entonces, los objetores fiscales «no se declaran contrarios a los impuestos, sino al destino de los mismos»(83). En otras palabras, no combaten al Ministerio de Hacienda sino al Ministerio de Defensa y, por consiguiente, los foros e instancias en que estos asuntos han de dirimirse son otros.

En realidad, la mayoría de los objetores fiscales españoles pretenden, sin abandonar el frente jurídico con un uso instrumental, la eliminación total de los gastos militares. Por eso, probablemente, el debate científico sobre este tema con los parámetros actuales sea en gran medida estéril, si se persigue con él una finalidad práctica. Nos lo corrobora un ponente del I Encuentro de Objetores Fiscales: «Está claro que no vamos a conseguir «la ley imposible» y las posibles no las vamos a querer»(84).

6. BIBLIOGRAFIA

ADAMS,T.:
«Ideals an idealism in taxation». *The American Economic Review.* Vol. 18. Nº 1 (1928). Pp. 1-8.
AGUIRRE, M.:
«El negocio de la muerte». *El País.* 31-03-88.
ALBI, E.:
– *Teoría de la Hacienda Pública.* Ed. Ariel. Barcelona. 1992.
– *La Hacienda Pública en la Democracia.* Ariel Economía. Barcelona. 1990.
ARRIETA MARTINEZ de PISON, J.:
«La objeción de conciencia fiscal: a propósito del auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993». *Crónica Tributaria.* Nº 68 (1993). Pp. 97-106.
ALVIRA, F. y GARCIA, J.:
«Actitudes de los Españoles ante el Gasto Público». *Hacienda Pública Española.* Nº 35 (1975). Pp. 101-145.
AMOROS, N.:
«La evasión y la elusión tributarias». *Derecho Financiero y Hacienda Pública.* Nº 59 (1965). Pp. 573-620.
BANACLOCHE, J.:
«Las relaciones Hacienda-Contribuyente». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.* Nº 164. Pp. 281-311.
BARNET, R.:
La economía de la muerte. Siglo veintiuno editores, S.A. Madrid. 1976.
BEICHELT, B. y otros:
Stemernorm und stenerwlrklichkeit. Wedstdeatsher Verlag. Koln/Opladen. Band II. 1969.
BELGIORNO de STEFANO, M.G.:
«Obizione di conscienza selettiva e obizione fiscale». *Dirr. Eccl.* Nº 1 (1987). Pp. 32-33.
BENNET, J.T y DILORENZO, T.J.:
«The limitations of Spendig Limitation; I, State and Local Governments: Off Budget Financing and the Illusion of Fiscal Fitness, and II, Off-Budget Activities and the Federal Government». *Economic Review,* Dec. 1982(I). Pp. 14-20 y Abr. 1983(II). Pp. 23-33.
BREENNAN, G.:
«Tax limits and the logic constitutional restriction» en LADD, H y TODEMAN, N. *Tax and Expenditure limitations.* Paper on Public Economics. The Urban Institute Press. Washington D.C. 1981. Pp. 121-138.

(83) Vid. Carrera Rayra, J. (1991) p. 70.
(84) Vid. Cañas, R. (1989), p. 4.

BUCHANAN, J.:
– *El análisis económico de lo político.* Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 1984.
– *La Hacienda Pública en un proceso democrático.* Edit. Aguilar. Madrid. 1983.
CARRERA RAYRA, J.:
«A propósito de la objeción fiscal». *Tribuna Fiscal.* Nº 5 (1991). Pp. 69-71.
CASTILLO LOPEZ, J.M.:
– «Una propuesta metodológica para el estudio de la economía irregular». *Revista de la Facultad de Derecho.* Nº 15 Universidad de Granada. (1988). Pp. 9-36.
– *El Enfoque Económico de la Resistencia Fiscal. El caso de las Reformas Fiscales en España 1940-1991.* Universidad de Granada. 1993.
– *El Fraude Fiscal en España.* Editorial Comares. Granada. 1994.
CASTRO, C.:
«La aceptación social del impuesto». *Expansión. 13-5-92.*
COMITE DE EMPRESA UGT. CCOO. SANTA BARBARA-GRANADA:
A las instituciones públicas.
COMISION DE OBJECION FISCAL:
Folletos informativos. (1983-1992).
COWEL, F.:
«El análisis económico de la evasión fiscal». *Revista del Instituto de Estudios Económicos.* Nº 1 (1987). Pp. 89-131.
DALMAU, LL.:
«La objeción fiscal: una cuestión de preferencias». *Revista Valenciana de Hacienda Pública, palau 14.* Nº 17 (1992). Pp. 165-180.
DELGADO OCANDO, J.M.:
Apuntes de Historia de Filosofía del Derecho. L.U.Z. Maracaibo. 1962.
EGRET, J.M.:
«Informe del Consejo Económico Social de Francia sobre relaciones Administración y contribuyentes». *Journal Officiel de la Republique Française.* Nº 6 (1979).
FASSIANI, M.:
Principios de Hacienda Pública. Aguilar. Madrid. 1962.
FERNANDEZ CAINZOS, J.J.:
El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1989.
FISAS, V.:
«Lo que nos cuesta Defensa». *Integral.* Nº 162. Vol.7. Junio 1993. Pp. 54-55.
FREY, B. y WECK, H..
«Estimating the Shadow Economy. A naive approach». *Oxford Economic Papers.* Nº35 (1983). Pp. 23-44.
FUENTES QUINTANA, E.:
Introducción a los principios de la imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.1974.
GARCIA de BLAS, A.:
Mercado de Trabajo y Economía Oculta en Andalucía. Instituto de Desarrollo Regional. Sevilla. 1986.
GARCIA MARGALLO, M.:
«La evasión fiscal ante el derecho». *Hacienda Pública Española.* Nº 37 (1975). Pp. 135-146.
GAUDEMET, P.M.:
«Les relations entre le Fisc et le contribuable», en ROASKCAMP, K.W. *Reform of Tax System/Reformes des Systemes Fiscaux.* Institute of Puclic Finance. Taormina. (1979). Pp. 199-208.
GARCIA LOPEZ, J.:
«Crítica popular al Sistema Tributario español». *Hacienda Pública Española.* Nº 19 (1975). Pp. 55-99.
GIORGETTI, A.:
La Evasion Tributaria. Edittorial Depalma. Buenos Aires. 1990.
GONZALEZ ROMERO, A.:
«Un análisis de las políticas de privatizaciones». *Economistas.* Nº 49 (1991). Pp. 4-10.
GOODE, R.:
«Los límites tributarios». *Finanzas y Desarrollo.* Vol. 17. Nº 1 (1980). Pp. 11-13.
HERCHEL, F.:
«Tax evasion and its measurement in developing countries». *Public Finance.* Nº 31. Pp. 232-268.
JACKSON, J.:
«Amnesty and creative tax administration». *National Tax Journal,* Vol.49. Nº 1 (1986). Pp. 317-323.
JUAN CHOCANO, A. de:
«Actitudes y actitudes de los contribuyentes en Suecia». *Papeles de Trabajo.* Nº 8/89. Instituto de Estudis Fiscales. Madrid. 1989.
KATONA, G.:
«Theory of Expectations», en *Human Behoviar in Economics affairs.* Elseiver. 1973.
LAGARES, M.J.:
– «Hacia una teoría de la evasión tributaria». *Hacienda Pública Española.* Nº 28 (1974). Pp. 37-54.
– Objetivos para un Sistema Fiscal y medios para alcanzarlos. *Economistas.* Nº 11 (1987). Pp. 11-16.

LUDWIG, R.:
«La grêve de l'impôt». *Revue de Science Financiere.* Nº 4 (1973). Pp. 671-697.
LOPEZ de PEÑALVER:
Escritos de López de Peñalver. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1992.
MANN, F.K.:
«The fiscal component of revolution: an essay in fiscal sociology». *The Review of Politics.* Nº 3 (1947). Pp. 331-349.
MATHEUS, R.:
Anatomía de la evasión y la elusión fiscales. *Hacienda pública Española.* Nº 91 (1984). Pp. 334-340.
MUÑIZ COELLO, J.:
El Sistema Fiscal en la España romana. Colegio Universitario. Huelva. 1980.
MUSGRAVE, R.A.:
– «The Tax Revolt». *Social Science Quaterly.* Vol. 59. Nº 4 (1979). Pp. 697-703.
– Leviatan Cometh: or does he? en *Tax and expenditure limitations.* The Urban Institute Press. Washington D.C.1981. Pp. 77-119.
NO VIOLENCIA Y EDUCACION (Revista periódica):
9-abril-1993. *No violencia y Educación.*
O'CONNOR, J.:
La Crisis Fiscal del Estado. Edit. Pen. Madrid. 1980.
PONT MESTRES, M.:
El Problema de la Resistencia Fiscal. Edit. Bosch. Barcelona. 1972.
PUY FRAGA, P.:
«La Economía Política del Servicio Militar». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.* Nº 223 (1993). Pp. 471-500.
PUVIANI, A.:
Teoría de la Ilusión Financiera. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1972.
REID, J.D.:
«Tax Revolts in historical perspective». *National Tax Journal.* Nº 2 (1979). Pp. 67-74. *Economic Review.* Vol. 18. Nº 1 (1928). Pp. 1-8.
RIUS, X.:
La objeción de conciencia. Integral. Barcelona. 1988.
ROSEN, H.S.:
Public Finance. Ed. Ariel. Barcelona. 1985.
RUBIO, J.J.:
«Los límites de la imposición: causas, factores y consecuencias». *Papeles de Economía Española.* Nº 27 (1986). Pp. 289-291.
RUIZ MIGUEL, A.:
«Sobre la fundamentación de la objeción de conciencia». *Anuario de derechos humanos.* Madrid. 1989.
SAENZ de SANTAMARIA, M.:
«Las actuales relaciones económicas de la Iglesia Católica con el Estado español: aportación económica del Estado y tributación de la Iglesia». *Hacienda Pública Española,* 93 (1985). Pp. 119-131.
SAINZ de BUJANDA, F.:
Hacienda y Derecho (Tomo I). Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1962.
SOMALO, M.E.:
– «Plan alternativo de trabajadores a la industria de armamento(I)». *En Pie de Paz.* Junio-julio 1987. Pp. 27-28.
Industria de armamento, iniciativa local de reconversión (II). *En Pie de Paz.* Sept-oct. 1987.
SMOLDERS, G. y DUBERGE, J.:
Problemas de Psicología financiera. Ed. Derecho Financiero. Madrid. 1965.
SPICER, W.:
«Civilitation at discount: the problem of tax evasion». *National Tax Journal.* Vol. 39. Nº 1. Pp. 13-20.
STIGLITZ, J.E.:
Economics of the Public Sector. W.W. Norton & Co. New York. 1986.
TORRES LOPEZ, J.:
«Derechos de propiedad, poder y mercado». *Economistas.* Nº 38 (1989). Pp. 22-26.
ULHOA CANTO, G.:
Relaciones económicas internacionales y la tributación. Administración, política y enfoques cooperativos entre las administraciones tributarias para desestimar la evasión y la elusión. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1989.
VISCO, V.:
«Reforma Tributaria y Evasión Fiscal en Italia». *Hacienda Pública Española.* Nº 56 (1979). Pp. 282-295.
PONENCIAS DEL I ENCUENTRO DE OBJETORAS Y OBJETORES FISCALES. Madrid, 22 y 23 de abril de 1989:
– 2ª. OTADUI, P. *Impuestos y Objeción Fiscal.*
– 3ª. LOPEZ, J. y CORTES, C. *La Objeción Fiscal y la Defensa Popular No Violenta.*
– 4ª. GRUPO DE O. F. DE DONOSTIA. *Reflexiones en torno a E. Fromm.*
– 5ª. (SIN AUTOR). *Sindicalismo y Objeción Fiscal.*
– 6ª. DIEGO, M. de. *Objeción Fiscal y Legalidad.*
– 7ª. KERMAN. *Pronto seremos más.*

EJEMPLAR NO ENCUADERNABLE

- 8ª. OJEDA, J. *Reflexiones Jurídicas en torno a la Objeción Fiscal.*
- 9ª. COMISION PERMANENTE DE CATALUÑA. O.F. *vienen tiempos importantes.*
- 10ª. CAÑAS, R. *Ponencia sobre Estrategia de la objeción Fiscal.*
- 11ª. (SIN AUTOR). *Dos interrogantes sobre la Objeción Fiscal.*
- 12ª. AMBRONA, J. y DIEGO, M. de. *Objeción Fiscal y Defensa Popular no Violenta. Dos enfoques de una estrategia común: la No-Violencia.*
- 13ª. (SIN AUTOR). *La objeción Fiscal y los impuestos.*
- 14ª. (SIN AUTOR). *Estrategia ante embargos. Caja de resistencia.*
- 20ª. JIMENEZ, A. *Objeción Fiscal.*