

Nº 151

Revista Técnica Tributaria

2025

OCTUBRE

DICIEMBRE

LA POSIBLE VIRTUALIDAD
DE LOS PROGRAMAS
DE TAX COMPLIANCE A
EFECTOS DE EXCLUIR LA
RESPONSABILIDAD POR
INFRACCIONES TRIBUTARIAS

CONCILIACIÓN JUDICIAL
TRIBUTARIA

LA VERTIENTE APLICATIVA
DEL PRINCIPIO DE
PROPORCIONALIDAD EN EL
EJERCICIO DE LA POTESTAD
SANCIONADORA EN MATERIA
TRIBUTARIA

LOS DERECHOS
FUNDAMENTALES DE
LOS CONTRIBUYENTES
Y EL SUPUESTO DEBER
FUNDAMENTAL DE PAGAR
TRIBUTOS

aedAF

Consejo Editorial

Director:

José Manuel Almudí Cid
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Andrés Báez Moreno
Senior Researcher.
Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Munich (Alemania)

Francisco Alfredo García Prats
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia (España)

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
Vocal responsable de Estudios de AEDAF (España)

Gloria Marín Benítez
Abogada
(España)

Mercedes Navarro Egea
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia (España)

Bernardo Bande García-Romeu
Presidente de AEDAF (España)

Andrea Laura Riccardi Sacchi
Asesor tributario
Dirección General Impositiva, MEF (Uruguay)

Félix Alberto Vega Borrego
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid (España)

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València (España)

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia Nacional
(España)

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero en Montero-Aramburu Abogados (España)

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Socio de Garrigues (España)

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid (España)

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna (España)

José Ignacio Ruiz Toledano
Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC (España)

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid (España)

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del Estado
(España)

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela (España)

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante (España)

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid (España)

Philip Baker
Abogado en Field Court Tax Chambers
Universidad de Oxford (Reino Unido)

Jacques Malherbe
Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina
Abogado (Bélgica)

Diego Martín Abril
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia
Ex director General de Tributos Of Counsel en Gómez-Acebo & Pombo (España)

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)

Begoña Sesma Sánchez
Catedrática de derecho financiero y tributario.
Universidad de Oviedo (España)

Esau Alarcón García
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Abogado (España)

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento
Marta González Álvaro
Montserrat Ruiz de Velasco Casas
Alberto Vázquez Nuñez
Karen Londoño Saldarriaga

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres
Elena Sánchez González

Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares «doble ciego».

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral.

Redacción y Administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Edita y diseña:

Asociación Española de Asesores Fiscales
(AEDAF)

Maquetación e Impresión:

ARANZADI LA LEY, S.A.U.
Calle Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):
60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares):
48€ + IVA
Números sueltos:
25€ + IVA

Correo electrónico

rtt@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria Edición digital:

revistatecnicatributaria.com

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF, MIAR, EBSCO, Aranzadi Instituciones, DICE, CARHUS Plus, Google, Doi.

Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos

© Asociación Española de Asesores Fiscales





Índice

Editorial

- Asimetrías en la configuración de la prescripción tributaria: límites y alternativas a las autoliquidaciones rectificativas e inscripciones contables extemporáneas dirigidas a incrementar bases imponibles negativas en ejercicios prescritos
José Manuel Almudí Cid 7

Estudios

- La posible virtualidad de los programas de tax compliance a efectos de excluir la responsabilidad por infracciones tributarias
Arturo Aldea Gamarra 19
- Conciliación judicial tributaria
José-Andrés Rozas Valdés 65
- La vertiente aplicativa del principio de proporcionalidad en el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria
Jorge Gómez Palomares 117
- Los derechos fundamentales de los contribuyentes y el supuesto deber fundamental de pagar tributos
Fernando Facury Scaff 155

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

- El requisito del empleado laboral y a jornada completa de la actividad económica de arrendamiento de inmuebles y los beneficios fiscales de la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: SSTS de 14 de julio de 2025, rec. núm. 2197/2023, 4148/2023 y 4160/2023
Alberto Vega García 173
- Enfoque de Precios de Transferencia en operativas de cash pooling: STS de 15 de julio de 2025, rec. núm. 4729/2023
David Cañabate Clau 183
- Plazo de prescripción y devolución de ingresos indebidos. STS de 21 de julio de 2025, rec. núm. 6502/2023
Ernesto Eserverri Martínez 193
- La transparencia algorítmica en el ordenamiento español tras el caso BOSCO: STS 1119/2025, de 11 de septiembre de 2025, Rec. núm. 7878/2024
Begoña Pérez Bernabeu 203
- La controvertida doctrina del «doble tiro» y su reciente concreción jurisprudencial: STS 1201/2025, de 29 de septiembre, rec. núm. 4123/2023
Jesús Cudero Blas 213
- Los límites a la gestión compartida entre el estado y las entidades locales en materia del impuesto sobre actividades económicas. STS de 15 de octubre de 2025, rec. núm. 6109/2023
Ana Molina Lebron 221

El límite de la progresividad en el impuesto sobre el patrimonio y la prohibición de discriminación a no residentes: SSTs de 29 de octubre y 3 de noviembre de 2025
Manuel Lucas Durán 231

Un cambio de paradigma en materia de responsabilidad tributaria solidaria versus subsidiaria: la trascendental STS de 5 de noviembre de 2025
José Luis Bosch Cholbi 247

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Servicios de gestión prestados por sociedad holding inmobiliaria a sus filiales y determinación del «valor normal de mercado» en el IVA: la STJUE de 3 de julio de 2025, C-808/23, Högkullen
José Manuel Calderón Carrero ... 267

Facturación simplificada, IVA facturado por error y riesgo de pérdida de ingresos fiscales: STJUE de 1 de agosto de 2025, C-794/23, P GmbH
José Manuel Calderón Carrero ... 275

Contratos de servicios intragrupo, metodología de precios de transferencia e IVA: STJUE de 4 de septiembre de 2025, C-726/23, Arcomet
José Manuel Calderón Carrero ... 285

La exención de los dividendos establecida en la directiva matriz-filial y la prohibición de exacción de gravámenes adicionales: la STJUE en el asunto Banca Mediolanum
Jose Manuel Calderón Carrero ... 295

Pronunciamientos pendientes del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Cuestiones prejudiciales y conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea
Gabinete de Estudios AEDAF 309

Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución
Gabinete de Estudios AEDAF 319

Práctica profesional

Los intereses suspensivos y los recargos reducidos del período ejecutivo
Félix Alberto Vega Borrego 327

Residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito de las comunidades autónomas
Caridad Mourelo Gómez 347

Novedades editoriales 380

LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES Y EL SUPUESTO DEBER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Fernando Facury Scaff

Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad de São Paulo

Director General del Instituto de Estudios Constitucionales del Supremo Tribunal Federal (Brasil)

<https://orcid.org/0000-0002-5484-4108>

Title

The fundamental rights of taxpayers and the alleged fundamental duty to pay taxes

Resumen

El texto afirma que el bien protegido por el Derecho Tributario es la propiedad privada de los ciudadanos, lo que constituye uno de los derechos fundamentales de los contribuyentes, y descarta el concepto de que exista un deber fundamental de pagar tributos.

Palabras clave

Derechos fundamentales, contribuyentes, derecho tributario, deber fundamental.

Abstract

The text asserts that the asset protected by tax law is the private property of citizens, which constitutes one of the fundamental rights of taxpayers, and dismisses the concept that there is a fundamental duty to pay taxes.

Keywords

Fundamental rights, taxpayers, tax law, fundamental duty.

Fecha de recepción: 25-06-2025/Fecha de aceptación: 13-08-2025

Cómo citar: Facury Scaff, F. (2025). Los derechos fundamentales de los contribuyentes y el supuesto deber fundamental de pagar tributos. *Revista Técnica Tributaria*, 4(151), 155-171.

SUMARIO

1. Introducción
2. Los derechos fundamentales son de los contribuyentes y el bien protegido es la propiedad privada
3. No existe deber fundamental de pagar tributos, sino obligación tributaria
4. Conclusiones
5. Referencias bibliográficas

1. Introducción

Existen dos conceptos arraigados en la doctrina: el de que el bien protegido por el Derecho Tributario es la libertad de los ciudadanos –cuyo sustento doctrinal puede encontrarse en la obra de Ricardo Lobo Torres–, y el de que existe un deber fundamental de pagar tributos, anclado en la doctrina de Casalta Nabais.

Este artículo cuestiona ambas afirmaciones, sosteniendo que el bien protegido por el Derecho Tributario es la propiedad privada de los individuos –personas físicas o jurídicas–, que constituye uno de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Además, niega la existencia de una categoría jurídica denominada «deber fundamental de pagar tributos», descartando tanto la idea de «deber» como la de «fundamentalidad» en esta relación, que, desde un punto de vista técnico-jurídico, se configura como una obligación: la obligación tributaria de pagar tributos.

2. Los derechos fundamentales son de los contribuyentes y el bien protegido es la propiedad privada

La expresión «contribuyente» representa el polo pasivo de la relación tributaria, es decir, aquella persona que, por imperio de la ley, está obligada a contribuir al sostenimiento de la dinámica de los gobiernos, organizados bajo la estructura del Estado, incumbido de realizar los gastos públicos. En esta relación entre el fisco y los contribuyentes no existen derechos fundamentales del Estado, y mucho menos de los gobiernos que gestionan los fiscos. Solo los contribuyentes poseen derechos fundamentales, sean personas físicas o jurídicas.

El bien protegido por los derechos fundamentales en esta relación es la propiedad privada de los contribuyentes, la cual es parcialmente sustraída por los gobiernos, conforme al ordenamiento jurídico tributario vigente. Dicha propiedad se caracteriza por una porción de su renta, de su patrimonio o del precio en las relaciones de consumo.

Las dos primeras bases económicas de las que se sustrae parte de la propiedad de los contribuyentes –la renta y el patrimonio– son de fácil percepción.

Para analizar la tercera base económica, el consumo, es necesario recordar la distinción entre contribuyente de hecho y contribuyente de derecho, o sujeto pasivo, resultado de la repercusión económica de los tributos indirectos, básicamente aquellos que inciden sobre esta base. El contribuyente de derecho es aquel que la legislación tributaria define como responsable legal del pago del tributo y figura como sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria, estando formalmente obligado a pagar el tributo al gobierno de turno, que está a cargo del Estado. El contribuyente de hecho es quien soporta económicamente la carga del tributo, ya que su costo se le transfiere, generalmente como parte del precio de bienes o servicios, aunque no tenga la obligación legal de recau-

darlo¹. Así, una parte del precio del bien o del servicio comercializado contiene una porción de tributo al consumo, siendo el contribuyente de hecho quien lo paga efectivamente a las arcas públicas, reduciendo así el valor de su propiedad, caracterizada por el precio del bien o servicio². Por tanto, parte del precio del bien (propiedad privada) está compuesta por tributo. Si no existiera tributación sobre el consumo, el precio cobrado se destinaría íntegramente al bolsillo privado, sin que ninguna parte fuese redirigida a las arcas públicas.

De este modo, el bien protegido por los derechos fundamentales de los contribuyentes es la propiedad privada de los individuos, personas físicas o jurídicas, frente a los gobiernos caracterizado por el Poder Ejecutivo.

Cabe destacar, aunque no sea necesario para el lector atento, que este análisis se realiza exclusivamente en el ámbito tributario, que abarca las relaciones fisco-contribuyente, sin referirse a otras relaciones jurídicas, incluidas las del derecho financiero, que tienen otro encuadre.

En este punto, es necesario establecer un contrapunto con la idea de que el tributo es una expresión de la libertad, noción ampliamente difundida en la doctrina, destacando en Brasil la obra de Ricardo Lobo Torres.

Lobo Torres afirma en diversas partes de su extensa obra en cinco volúmenes³ que el tributo liberó a la humanidad de la servidumbre, la cual se caracterizaba por el Estado patrimonial –correspondiente histórico del feudalismo y del absolutismo–, en el que el poder de los señores feudales y de los monarcas sobre la vida de las personas era absoluto. Sostiene que, con el advenimiento del Estado fiscal, basado en la recaudación tributaria, la humanidad se liberó y estas relaciones pasaron a ser reguladas por el Derecho, lo que limitó el poder del monarca.

Para comprender este contrapunto, es necesario retroceder un paso y entender que la gran distinción histórica que dio lugar a la creación de la tributación fue la transformación en la estructura de la propiedad durante el período absolutista, que, con las revoluciones burguesas, se convirtió en propiedad privada individual. Posteriormente, con la revolución industrial, se creó una nueva dinámica económica basada ya no en la conservación de la propiedad, sino en su circulación. Todo esto impactó profundamente la forma en que se llevó a cabo la recaudación estatal a lo largo del tiempo.⁴

1 Se utiliza esta distinción por ser útil para efectos expositivos, aunque existe una crítica legítima a la misma, la cual radica en el hecho de que toda la carga tributaria impuesta a las empresas es trasladada a los consumidores de sus productos, ya sean bienes o servicios, siempre que, al finalizar un período, la empresa haya obtenido beneficios. En este sentido, véase BRANDÃO MACHADO, *Repetição do indébito no direito tributário*, In: Brandão Machado (coord.) *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 61-106.

2 Es irrelevante si el tributo sobre el consumo se encuentra incluido en el precio o destacado en las operaciones. En cualquier caso, el precio del bien será incrementado en el valor del impuesto.

3 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, 5 volumes. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

4 En ese sentido, véase GALGANO, Francesco, *Historia del Derecho Mercantil*, Barcelona, 1980

El enfoque de este contrapunto se centra, por lo tanto, en la modificación del sistema de propiedad, en lugar de hacerlo en la libertad derivada de la creación de la tributación, analizando la relación de causa y efecto: siendo la modificación del sistema de propiedad la causa y la instauración del sistema tributario su efecto⁵. El modelo de propiedad en cada etapa histórica del Estado es lo que determina el sistema de recaudación para su sostenimiento; así, la tributación surge en la transición del Estado Absoluto (Estado Moderno) al Estado Liberal⁶, dando lugar al Estado de Derecho.

Durante el período absolutista, aún como herencia de la etapa feudal anterior, todas las propiedades del reino pertenecían al monarca, permitiéndose también que la nobleza y el clero dispusieran de la propiedad más importante de todas: la tierra. A los campesinos no se les permitía poseer tierras y trabajaban en las tierras de sus señores, constituyéndose en sus súbditos, a quienes debían servidumbre y para quienes trabajaban o entregaban productos a cambio de protección frente a otros soberanos, señores feudales o bandidos.⁷

No se niega que la limitación del poder de los soberanos absolutos fue un paso importante para la civilización y que la creación de mecanismos de contención de su poder recaudatorio fue muy relevante, siendo esencial la aprobación por parte de la asamblea de los súbditos de muchos de los poderes absolutos que ejercían los monarcas, como se ve en la Carta Magna de 1215 y en los documentos históricos sobre derechos fundamentales que la siguieron. En ese período se encuentra el germen del principio de legalidad y, por ende, del Estado de Derecho.

Posteriormente, lo que antes era una asamblea de nobles pasó a estar compuesta por representantes del pueblo, estableciéndose mecanismos jurídicos más completos y complejos para regular diversas materias, concentradas en la Constitución, instituto creado por los norteamericanos en los albores de su independencia, hace poco más de dos siglos, y que marcó el surgimiento del Estado Liberal.

Considerando los documentos históricos de derechos fundamentales, la afirmación de la propiedad privada como derecho individual surge en la Declaración de Derechos de Virginia, de 1776, en su artículo 6°, al establecer que «... todos los hombres que posean suficiente conciencia del interés común permanente y dedicación a la comunidad tienen derecho al sufragio y no pueden ser gravados ni privados de su propiedad para fines de interés público sin su propio consentimiento o el de sus representantes elegidos...».

5 De cierto modo, se encuentra ese mismo contrapunto en SCHOUERI, Luis Eduardo. (*Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, 8ª ed., p. 24 e ss), al vincular la libertad con el ejercicio del derecho de propiedad a lo largo de una trayectoria histórica, tomando como base la Revolución Liberal inglesa de 1689.

6 A pesar de que el fenómeno de la recaudación para el sostenimiento del Estado es muy anterior, conforme se ha expuesto por Fernando Facury Scaff en los ítems 1.5 e 1.6 de su libro *Orçamento Republicano e Liberdade Igual* - Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

7 En ese sentido, véase SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade do Estado por intervenção no domínio econômico*, 2ª edición. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

Es obvio que existía propiedad privada individual antes de dicha Declaración, como se observa en los debates teóricos sobre el tema, por ejemplo, entre Locke⁸ y Rousseau⁹. Lo novedoso de esa Declaración fue su proclamación por colonos que declaraban su territorio independiente de Inglaterra, es decir, contra el poder soberano de la monarquía británica.

Poco después, en 1789, los franceses proclamaron mediante la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que la propiedad es un derecho inviolable y sagrado¹⁰. Obsérvese que esta proclamación no se refiere al pueblo francés, sino a todos los hombres. Y no deriva de una declaración de independencia contra el dominio de otra nación, como en el caso de los norteamericanos, cuya afirmación fue fruto de un enfrentamiento con la potencia colonizadora. Esta Declaración surge como una afirmación de un derecho de todos los hombres, considerados individualmente.

Es en ese período cuando emergen los derechos fundamentales como derechos con un estatus superior dentro del ordenamiento jurídico. Según Dieter Grimm: «Esa es precisamente la función que desempeñan los derechos fundamentales: otorgan al derecho ordinario, producto del orden burgués, una garantía adicional de que el Estado no solo lo impone frente a particulares, sino que él mismo debe respetarlo».¹¹

Con esta breve exposición, podemos concluir el contrapunto supra referido, retomando el pensamiento de Ricardo Lobo Torres, cuando afirma que la creación del tributo fue un instrumento de libertad, siendo este autor solo una de las múltiples referencias en ese sentido.

Se trata de una afirmación imprecisa, ya que no enfoca el aspecto fundamental de esta trayectoria histórica: la modificación del sistema de propiedad entre el Estado Absoluto y el Estado Liberal, teniendo como hitos la Revolución norteamericana de 1776 y la Revolución Francesa de 1789, con sus respectivas declaraciones de derechos, constituyendo ambas dos de las principales revoluciones burguesas de la historia. La modificación del sistema de recaudación para el sostenimiento del Estado ocurrió en esa etapa histórica, no por la creación del sistema tributario, sino como subproducto de la transformación del sistema de propiedad, que pasó a estar jurídicamente garantizado y protegido como propiedad privada individual.

8 En 1689, Locke afirmó sobre la propiedad de la tierra: «en realidad, la cerca que un individuo colocara en su beneficio nunca reduciría la parte de los demás». LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Le Books editora digital, 2018, Capítulo V, p. 64.

9 En 1754, Rousseau afirmó: «El primero que, al cercar un terreno, tuvo la audacia de decir 'esto es mío', y encontró personas lo suficientemente simples como para creerle, fue el verdadero fundador de la sociedad civil. ¡Cuántos crímenes, guerras y asesinatos, cuántas miserias y horrores habría ahorrado al género humano aquel que, arrancando las estacas y rellenando el foso, hubiera gritado a sus semejantes: '¡No escuchen a este impostor! Estarán perdidos si olvidan que los frutos son de todos y la tierra no pertenece a nadie!'». ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Traducido por Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2013, p. 80.

10 Vid. Capítulo 2. «Art. 17 - Como la propiedad es un derecho inviolable y sagrado, nadie puede ser privado de ella, salvo cuando la necesidad pública legalmente comprobada lo exija y bajo la condición de una indemnización justa y previa.»

11 Grimm, Dieter. *Constitucionalismo y derechos fundamentales*. Traducción de Raúl Sanz Burgos. Madrid, Ed. Trotta, 2006, p. 101.

La dinámica de la circulación de la propiedad se intensificó durante la Revolución Industrial, influyendo, por consiguiente, en la tributación de la riqueza y la propiedad, modificando la sistemática de la recaudación.

Esta trayectoria histórica demuestra que una de las formas de resguardar la propiedad privada de los ciudadanos fue el establecimiento de mecanismos limitados para la recaudación por parte de las arcas reales, las cuales se convirtieron en arcas públicas, mediante normas jurídicas que delimitaran ese poder y canalizaran los recursos hacia el erario, para su utilización en beneficio de la sociedad y no del gobernante de turno. En efecto, a lo largo de las revoluciones burguesas y con el advenimiento del constitucionalismo monárquico, incluso el Rey pasó a estar obligado a respetar la constitución de su país y las leyes que de ella emanaran. Este papel central de la constitución como delimitadora del poder es destacado por Misabel Derzi, quien señala la necesaria subordinación del Poder Judicial como un elemento central del Estado Democrático de Derecho.¹²

Con el objetivo de delimitar el poder del Estado sobre la propiedad privada, se crearon, en consecuencia, los mecanismos tributarios, que se integraron con otros institutos jurídicos para garantizar el conjunto de libertades consagradas y delimitadas por las Constituciones, siendo una de ellas la de usar, disfrutar y disponer de la propiedad privada, con la facultad de defenderla frente a todos

Fue esa transformación en el sistema de propiedad, junto con la delimitación de los poderes por parte de las Constituciones, lo que configuró efectivamente el Estado de Derecho y, con ello, la separación entre la propiedad real absoluta –posteriormente convertida en propiedad pública– y la propiedad privada. Los individuos pasaron a contribuir al sostenimiento de los servicios gubernamentales a través de la tributación, y no por la imposición forzada derivada del poder absoluto de los monarcas. Posteriormente, se llegó al Estado Democrático de Derecho, con la incorporación de otros institutos y derechos al sistema.

Precisamente por ello, se debe tener cautela al clasificar contemporáneamente los ingresos públicos en originarios –derivados de la explotación del patrimonio estatal– y derivados, entendidos como aquellos que provienen del poder de imperio del Estado. Esta afirmación requiere necesariamente como complemento que tal poder se ejerce «conforme al ordenamiento jurídico vigente» y no por medio del antiguo concepto de «poder de imperio», abandonado desde la caída del modelo del Estado Absoluto.

Como se ha afirmado, el bien protegido por los derechos fundamentales de los contribuyentes es la propiedad privada, siendo la tributación una consecuencia delimitada por los derechos fundamentales y por las demás normas que

12 DERZI, Misabel Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª ed. 2007, capítulo 4.

regulan las relaciones entre fisco y contribuyentes¹³, tal como lo afirma Soler Roch¹⁴:

«En definitiva: no se puede, simplemente, deslegitimar el impuesto en defensa del derecho de propiedad, pero tampoco se puede dejar de analizar la legislación tributaria desde la perspectiva de dicho derecho».

Nada impide alinear la tributación con la defensa de las libertades, en lugar de con la defensa de la propiedad privada, pero esta última se impone como una conclusión ineludible a la luz del derecho vigente, ya que los derechos fundamentales pertenecen a los contribuyentes y buscan proteger su patrimonio, es decir, su propiedad privada.

Es evidente que, en el sistema vigente en los países occidentales, la defensa de la propiedad privada se inserta dentro de la defensa de las libertades. Sin embargo, son pasos distintos: una cosa es defender la propiedad privada, y otra es considerar que ser libre es tener derecho a poseer algo y a usarlo, disfrutarlo y disponer de ello. Los derechos fundamentales de los contribuyentes imponen límites al poder del Estado para que ejerza el poder de tributar, retirando parte de la propiedad privada de las personas físicas o jurídicas.

El hecho es que no es únicamente la propiedad privada lo que hace libre al ser humano. El tributo delimita el espacio entre el reconocimiento de la propiedad privada y los ingresos públicos, que constituyen la recaudación del Estado. Esta delimitación proviene del Estado Democrático de Derecho, siendo el tributo un elemento dentro de todo ese conjunto. Ser libre obedece a otros factores, estudiados por Amartya Sen¹⁵, y requiere el análisis de otras disciplinas jurídicas que aborden la libertad y la igualdad¹⁶, autor que analiza la libertad como un factor social, tendiente a lograr la igualdad, y no de forma aislada e individualizada en la sociedad. El tributo, como instrumento de contención del poder estatal frente a los gobiernos, es uno de los múltiples institutos fundamentales para el ejercicio de dicha libertad, al limitar el poder gubernamental sobre la propiedad privada de los individuos.

13 En cierto modo, Martha Toríbio Leão aproxima ambos conceptos al afirmar que «el Derecho tributario mantiene un vínculo directo con los derechos fundamentales, en la medida en que su actuación incide directamente sobre la libertad y el derecho de propiedad de los contribuyentes.» LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos - entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 44. De hecho, la autora otorga especial relevancia a la libertad en su obra, como se desprende del título y del apartado 1.4.4, dedicado a la protección de la libertad, aunque también sostiene que «la garantía de la propiedad debe ser el parámetro a observar en el ejercicio del poder de imposición» (p. 89).

14 SOLER ROCH, María Teresa. *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. In: *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública: Una perspectiva europea*. GARCÍA BERRO, Florián (org.). Navarra: Civitas, 2015, p. 23-51, p. 26.

15 SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

16 En ese sentido, véase SCAFF, Fernando Facury. *Da igualdade à liberdade: considerações sobre o princípio jurídico da igualdade*. Belo Horizonte: D'Plácido editora, 2022

3. No existe deber fundamental de pagar tributos, sino obligación tributaria

José Casalta Nabais, en su obra titulada *El deber fundamental de pagar impuestos*¹⁷, que tuvo amplia repercusión doctrinal, presenta en el capítulo preliminar de su libro las razones por las cuales decidió investigar este tema. Observó que se trata de «un tema (relativamente) olvidado» y que la Constitución Italiana de 1947, la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania de 1948, la Constitución Portuguesa de 1976 y la Constitución Española de 1978

«se preocuparon de manera dominante, o incluso casi exclusivamente, por los derechos fundamentales o por la limitación del/los poder(es) que estos representan, dejando por consiguiente, al menos aparentemente, en la sombra los deberes fundamentales, olvidando así la responsabilidad comunitaria que hace de los individuos seres simultáneamente libres y responsables, es decir, personas».¹⁸

Una pista para comprender esa omisión en los textos constitucionales mencionados se encuentra cuando afirma:

«Siendo los deberes fundamentales una exigencia estructural de toda constitución, tal desconsideración puede explicarse en base a la idea de que las normas constitucionales relativas a los deberes, más que dirigir comportamientos individuales, constituyen una legitimación para la intervención de los poderes públicos en determinadas relaciones sociales o en ciertos ámbitos de la autonomía personal de los ciudadanos, y que dicha legitimación resulta ampliamente de la determinación de los objetivos para el poder público según la actual fórmula de "Estado social"».¹⁹

En diversas partes del texto, Nabais demuestra su preocupación por la inexistencia de un tratamiento jurídico paralelo para los deberes fundamentales, como sí existe para los derechos fundamentales. A partir de ello, construye su teoría buscando ese paralelismo, suponiendo que, para cada derecho fundamental, debe existir un deber fundamental. Esto se manifiesta claramente en el siguiente pasaje:

«Los deberes fundamentales constituyen una categoría constitucional propia, expresión inmediata o directa de valores e intereses comunitarios diferentes y contrapuestos a los valores e intereses individuales consagrados en la figura de los derechos fundamentales. Lo cual no impide, aunque parezca paradójico, que los deberes fundamentales sigan formando parte de la materia de los derechos fundamentales, pues, al constituir la activación y movilización constitucional de las libertades y del patrimonio de los titulares de los derechos fundamentales para la realización del bien común o del interés público (prima-

17 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1988.

18 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1988. P. 17-18.

19 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1988. P. 19.

rio), se presentan, en cierta medida, como un concepto correlativo, contraste o delimitador del concepto de derechos fundamentales.»²⁰

Junto al paralelismo entre derechos y deberes fundamentales, Nabais revela la finalidad buscada por su tesis:

«No hay lugar para ningún (pretendido) derecho fundamental de no pagar impuestos (...). Lo que hay, en cambio, es el deber de todos de contribuir, en la medida de su capacidad contributiva, a los gastos a realizar con las tareas del Estado. Como miembros de la comunidad que constituye el Estado, aunque solo sea en términos económicos (y no políticos), les incumbe, pues, el deber fundamental de soportar sus costes financieros.»²¹

Cabe señalar que el art. 31.1 de la Constitución Española de 1978²² establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...», lo cual podría dar a entender que se trata de un deber fundamental de pagar tributos. Sin embargo, esto se matiza con las frases siguientes de la misma norma, al establecer que tal contribución se realizará «... de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

María Teresa Soler Roch, al analizar esta norma, afirma:

«No es correcta, a mi juicio, una conceptualización del deber de contribuir entendido como un límite al ejercicio de los derechos fundamentales, porque, al contrario, la premisa es opuesta: los derechos de los contribuyentes (incluido el de ser gravado conforme a la capacidad económica) constituyen un límite al deber de contribuir.»²³

Leída en su totalidad, y no de forma fragmentada, esta norma de la Constitución Española consagra la igualdad desde la perspectiva de la capacidad contributiva, que debe ser aplicada en las relaciones entre fisco y contribuyentes, y no un «deber fundamental» de pagar tributos.

Bodo Pieroth y Bernhard Schlink declaran explícitamente que «no tienen fundamento en el texto de la Constitución los deberes de pagar impuestos (...) a veces denominados obligaciones fundamentales; aunque se pueda decir que la República Federal de Alemania depende de ellos, ello carece finalmente de sustento legal, el cual debe ser introducido y regulado por el legislador. En definitiva, la idea de un deber de cumplir deberes es tan extraña como la de un derecho de ejercer derechos (...). Esta duplicación de deberes mediante un supuesto deber fundamental no añade ningún reconocimiento jurídico adicional.»²⁴

20 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1988. P. 37-38.

21 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1988. P. 186.

22 Artículo 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

23 SOLER ROCH, María Teresa. *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. In: *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública: Una perspectiva europea*. GARCÍA BERRO, Florián (org.). Navarra: Civitas, 2015, p. 23-51, p. 24.

24 PIEROTH, Bodo e SCHLINK, Bernhard. *Direitos Fundamentais*, 2a ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 119.

En sentido contrario, Ingo Sarlet acepta la existencia de deberes fundamentales, entre ellos el de pagar impuestos, caracterizándolo como un deber autónomo, es decir, aquellos que «no están relacionados directamente con la configuración de ningún derecho subjetivo», como el de colaborar en la administración electoral o el de prestar servicio militar.²⁵

Cristina Pauner Chulvi, en una interesante obra sobre el tema, afirma que «No hay correlación necesaria entre los deberes y los derechos establecidos por la Constitución, aunque esta autonomía de los deberes fundamentales frente a los derechos fundamentales no significa una desvinculación total entre estas figuras, ya que los primeros gravitan forzosamente en torno a los segundos, porque ambas categorías configuran el estatuto constitucional del individuo en un Estado democrático de Derecho. (...) En caso de incumplimiento de un deber constitucional por parte de un sujeto obligado, no existirá la posibilidad de que otro individuo exija su cumplimiento, pues no se encuentra legitimado para ello.»²⁶

Específicamente sobre la cuestión tributaria, Pauner Chulvi menciona que, ante el deber de contribuir a los gastos públicos, correlativo al poder tributario, una vez ocurrido el hecho imponible, «el deber cede y surge la obligación, o nace el derecho a exigir el pago del tributo»²⁷. En este sentido, la Constitución impone deberes a los ciudadanos que, con la mediación de la ley, se concretan como obligaciones específicas. Y concluye: «o parece que pueda establecerse una correlación entre el deber del ciudadano de ingresar una cantidad de dinero en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con un supuesto derecho subjetivo de la Administración a exigirlo, y mucho menos, con un derecho subjetivo de otros ciudadanos a que el obligado cumpla con su pago»²⁸.

A pesar de la estima por su autor, en la obra de Nabais hay una imprecisión que, al parecer, resulta de su búsqueda por un paralelismo conceptual entre derechos y deberes fundamentales.

Dicha imprecisión se identifica en el uso del término «deber». La relación fisco-contribuyente es una relación obligacional, y no simplemente un deber.

Para comprender la diferencia entre estos conceptos, se recurre a la doctrina de Santi Romano, quien establece distinciones conceptuales entre poder, derecho subjetivo, obligación, deber y carga.

Para Santi Romano, el poder corresponde al «desarrollo de la capacidad jurídica, cualificada en una de sus direcciones o aspectos genéricos», como el poder de legislar o normar, el poder punitivo, el poder de policía, el de prestar servicio militar o, en el ámbito privado, el de hacer testamento. Los derechos subjetivos,

25 SARLET, Ingo. *A eficácia dos direitos fundamentais*, 10ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 228.

26 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 35.

27 PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 37.

28 PAUNER CHULVI, Cristina. *Em deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 65.

por su parte, «son los poderes que se desarrollan en una relación jurídica particular y concreta», ambos regulados por el ordenamiento jurídico²⁹. Existen derechos subjetivos que surgen luego del ejercicio de un poder, como

«el derecho de crédito del Estado después de ejercer su poder de imponer tributos. En estos casos, el poder es un momento intermedio entre la capacidad y el derecho (subjetivo); es consecuencia de la primera y más restringido, pero precede al segundo y es más amplio que este».³⁰

Así, en una primera etapa de comprensión, puede afirmarse que existe un poder de imponer tributos, ejercido conforme al ordenamiento jurídico, del cual surge un derecho subjetivo de crédito en favor del Estado. «El derecho (subjetivo) implica siempre una relación determinada y forma parte de ella; el poder puede entenderse dentro de relaciones, pero permanece fuera de ellas».³¹

Similar al concepto de derecho subjetivo, pero no idéntico, es el de deber, que se caracteriza como una obligación, según Santi Romano. El derecho subjetivo se manifiesta mediante el ejercicio de una voluntad, mientras que el deber es un vínculo de la voluntad que obliga al sujeto a una acción, a una omisión o al reconocimiento de una determinada situación. Y concluye: «No siempre a un derecho corresponde un deber específico, o viceversa». Ejemplifica con los derechos reales, que son derechos sobre un objeto, a los cuales «no corresponde ninguna obligación de sujetos determinados, sino solo el deber genérico de *alterum non laedere* (no dañar a otro)».³²

En una segunda etapa de comprensión, se identifica que los deberes son obligaciones que surgen de derechos subjetivos, pero que no se identifican plenamente con ellos, porque: (1) los derechos subjetivos se ejercen mediante la voluntad de su titular, mientras que (2) los deberes obligan al sujeto a una acción, omisión o reconocimiento.

Santi Romano menciona además que «al poder pueden asociarse deberes», lo que sigue la conocida línea doctrinaria del «poder-deber», pero incluso en esta hipótesis, surgirían correlativamente derechos, los llamados «derechos frente a poderes», como el voto en un sistema de sufragio obligatorio: el ciudadano tiene el deber de votar, pero puede elegir a quién desee.³³

Clasificando estos derechos subjetivos según su contenido, aparece la categoría de derechos públicos de prestación, entre los cuales se incluye «el derecho del Estado a los tributos», considerando que «cuando tales derechos tienen carácter patrimonial, se denominan derechos de crédito».³⁴

29 ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 139.

30 ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 140, paréntesis insertados

31 ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p.141, paréntesis insertados.

32 ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 142, paréntesis apostos.

33 ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 143.

Existe también una importante distinción entre obligación y carga asumida, ya que esta última «se da cuando se impone a alguien un acto, no obligándolo a cumplirlo, pero estableciendo que, si no lo cumple, corre el riesgo de perder o no obtener un efecto útil». ³⁵

En consecuencia, sintetizando el pensamiento de Santi Romano y relacionándolo con el objeto de análisis, puede afirmarse que existe una distinción entre poder, derecho subjetivo, obligación y deber en el ámbito tributario. Existe el poder de tributar, que se ejerce conforme al ordenamiento jurídico. Del ejercicio de ese poder surge una obligación tributaria que vincula al Estado (sujeto activo) con el contribuyente (sujeto pasivo). Esta obligación genera derechos y deberes recíprocos, limitados por la ley. Por tanto, jurídicamente existen deberes de los contribuyentes dentro de una relación obligacional, no como un deber derivado de la mera existencia del Estado. Es dentro del marco de la obligación legal donde surgen los deberes de los contribuyentes, y no como una fuerza ontológica inherente al Estado.

Este aspecto es de suma importancia, porque una cosa es un deber considerado en abstracto y sin vínculos obligacionales, y otra es afirmar que todas las personas, indistintamente, tienen el deber de pagar tributos simplemente por habitar un territorio en el que el Estado ejerce su poder de tributar. El elemento diferenciador es el concepto de obligación, en este caso legal, que vincula ese deber a un grupo específico de personas, calificadas como contribuyentes en esa relación obligacional establecida por la ley. Perder de vista este elemento obligacional equivale a regresar al período histórico de sujeción plena al poder absoluto del Estado.

Esta distinción entre deber y obligación es expuesta por Eros Roberto Grau con precisión ³⁶:

«El deber jurídico consiste precisamente en un vínculo o limitación impuesta a la voluntad de quien se ve alcanzado por él. Definido como tal por el ordenamiento jurídico, el deber debe ser cumplido obligatoriamente, bajo pena de sanción jurídica –su incumplimiento constituye un acto ilícito.

La obligación «consiste» (en sentido estricto) en un vínculo por el cual una persona (deudor) debe a otra (acreedor) el cumplimiento de una determinada prestación. La obligación es un derecho relativo, en la medida en que el crédito que de ella deriva solo puede ser exigido por el titular del derecho contra la persona o conjunto de personas en situación de deudor.

Así ocurre en la relación jurídico-tributaria, que es de naturaleza obligacional: el pago del tributo por parte del particular implica la satisfacción de un interés del Estado».

34 ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 148-149

35 ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 153.

36 GRAU, Eros Roberto. Nota sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. (1982). *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 77, 177-183. P. 178-179.

En este sentido, la obligación tributaria deriva de la ley, y el acreedor es el Estado, representado por el gobierno que administra el fisco. Solo mediante abstracciones jurídicas inadecuadas podría decirse que el destinatario de esa recaudación es, en última instancia, la sociedad; sin embargo, en sentido técnico, no puede afirmarse que la sociedad es acreedora de los contribuyentes, sino el fisco/gobierno/Estado.

Por otro lado, si se supusiera que la relación tributaria no es obligacional, sino que deriva de un deber, ¿sería este deber de carácter fundamental en el ámbito recaudatorio? Nuevamente, la respuesta es negativa. Existe un deber fundamental respecto a los gastos públicos, es decir, a las prestaciones civilizatorias que los gobiernos deben ejecutar y cuyo destinatario es la sociedad –con énfasis en su sector más vulnerable–, pero no en el ámbito recaudatorio, donde los contribuyentes están vinculados por una relación obligacional con el Estado, representado por el gobierno que gestiona los fiscos.

Puede hablarse también de cierto paralelismo entre derechos y deberes entre el contribuyente y los gobiernos/fisco, en el sentido de que a los derechos fundamentales de los contribuyentes corresponde un deber fundamental del fisco de respetar los límites normativamente establecidos para la recaudación de tributos. Sin embargo, incluso en este caso, se trata de un deber del fisco, no del contribuyente. No existe un deber genérico, mucho menos uno que pueda denominarse fundamental, en el sentido de pagar tributos, especialmente cuando se basa en criterios que deben estar sujetos a estricta reserva legal, como la solidaridad, la igualdad y la progresividad.

Usando expresiones no técnicas, podría decirse que existe un «deber general y abstracto de los individuos de pagar tributos», pero no se puede sostener técnicamente que exista: (1) un deber que sea (2) fundamental de pago de tributos. En todo caso, y solo en un sentido macrojurídico³⁷, podría admitirse la tesis de Nabais, considerando la existencia de un deber fundamental de pagar tributos, siempre que se entienda como parte de la búsqueda de una sociedad más justa, en la que todos deben contribuir de forma progresiva y conforme a su capacidad contributiva – una de las manifestaciones de las capacidades financieras, cuyo reverso es la capacidad receptiva, es decir, la capacidad de recibir del Estado beneficios civilizatorios caracterizados por el gasto y las inversiones públicas³⁸. En ese contexto, puede considerarse el uso no técnico del término «deber», sin combinarlo con la expresión «fundamental», y sin la fuerza normativa presente en la obra de Nabais.

No hay duda de que la sociedad debe contribuir al sostenimiento del Estado –de hecho, esa es la principal razón de existir del Derecho Tributario como rama específica del Derecho. Tampoco hay duda de que las prestaciones civilizatorias (gastos públicos) realizadas por el Estado social provienen de la recaudación tributaria, que debe preceder a los desembolsos.

37 Em ese sentido, véase SCAFF, Fernando Facury. *Uma introdução à análise macro e microjurídica e as políticas públicas*. In: LAVOURAS, Matilde et al. *Boletim de Ciências Econômicas*, Coimbra, Portugal, v. 66, t. 3, p. 2925-2952, 2023. Edição especial em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Carlos Lopes Porto.

38 SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

También es indiscutible que esta dinámica se inserta en un contexto de solidaridad social comprendida desde un punto de vista macrojurídico. Todas estas conclusiones coinciden con la célebre frase pronunciada en 1904 por Oliver Wendell Holmes Jr., presidente de la Corte Suprema de Estados Unidos: «*Los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada*»³⁹. Obsérvese que la frase vincula ambos lados de las operaciones financieras: el de la recaudación y el del gasto.

La misma línea de pensamiento se encuentra en Rubens Gomes de Sousa, para quien «la tributación deja de ser una limitación a la propiedad y a los derechos que de ella se derivan, para convertirse únicamente en una condición para su ejercicio, impuesta por el interés colectivo», pues el Derecho Tributario «corresponde a la conciencia colectiva: si esta considera necesaria la existencia del Estado, debe también admitir la necesidad de los tributos, porque el Estado necesita medios financieros para cumplir sus fines». ⁴⁰ Solo en este sentido teórico podría decirse que hay consonancia con Nabais, cuya obra, al parecer, también se alinea con el pensamiento de estos autores, aunque va más allá de ellos. ⁴¹

Quienes poseen derechos fundamentales son los contribuyentes. A esta categoría dogmática no le corresponde un equivalente inverso tributario, es decir, deberes fundamentales de los contribuyentes hacia el fisco/gobierno/Estado. Los gobiernos, caracterizados como la Hacienda Pública tiene derechos, o potestades administrativas de acuerdo con el ordenamiento jurídico de cada país y dentro de una relación obligacional legalmente establecida y conforme a los límites constitucionales, hay también normas que imponen deberes al fisco frente a los contribuyentes, como el de cobrar los tributos de manera equitativa, bajo pena de generar competencia desleal entre empresas, y dentro de los límites legales. Sin embargo, en el ámbito recaudatorio, no se identifica ningún deber que sea fundamental y que vincule a los contribuyentes frente al fisco.

4. Conclusiones

En síntesis, se concluye que:

- El bien protegido por el Derecho Tributario es la propiedad privada de las personas físicas y jurídicas frente al poder recaudatorio de los gobiernos, organizados conforme a la estructura del Estado en cada ordenamiento jurídico, y no la libertad de dichas personas. En este sentido, se afirma que el derecho tributario no es un instrumento para proteger las libertades, sino para proteger la propiedad privada individual frente al poder de

39 «Taxes are what we pay for civilized society». WEISMAN, Steven R. *Great Tax Wars*. New York: Simon & Schuster Paperbacks, 2004, p. 2-3.

40 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha tributária. 1975, p. 55-56.

41 Aunque el texto se orienta hacia las cuestiones relativas a la interpretación de las normas anti elusivas, en la obra de LEÃO, Martha Toríbio, *O direito fundamental de economizar tributos - entre legalidade, liberdade e solidariedade*, São Paulo: Malheiros, 2018, se formula una crítica acerba a la teoría del deber fundamental de pagar tributos.

los gobiernos que representan al Estado, limitado por el Principio de la Reserva Legal Tributaria, eje de todo el sistema;

- No existe una categoría jurídica que identifique un deber fundamental de pagar tributos desde la óptica de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Lo que existe es una obligación de los contribuyentes de pagar tributos, desprovista del atributo de fundamentalidad, característico de ciertos derechos consagrados por cada ordenamiento jurídico, los cuales se configuran como derechos fundamentales. El Estado o los gobiernos no tienen derechos fundamentales, sólo los individuos, y, en el caso de los impuestos, sólo los contribuyentes tienen este tipo de derechos, para ejercerlos frente al Estado. Este atributo pertenece a los individuos y conforma parte de lo que se denomina Estado Democrático de Derecho.

5. Referencias bibliográficas

BRANDÃO MACHADO, *Repetição do indébito no direito tributário*, In: Brandão Machado (coord.) *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

DERZI, Misabel Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª ed. 2007.

GALGANO, Francesco. *Historia del Derecho Mercantil*, Barcelona, 1980.

GRAU, Eros Roberto. *Nota sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus*. (1982). Revista Da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 77, 177-183.

GRIMM, Dieter. *Constitucionalismo y derechos fundamentales*. Tradução de Raúl Sanz Burgos. Madri: Ed. Trotta, 2006.

LEÃO, Martha Toríbio. *O direito fundamental de economizar tributos - entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.

LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Le Books editora digital, 2018.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1988.

PAUNER CHULVI, Cristina. *Em deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ROMANO, Santi. *Princípios de direito constitucional geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2013.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. *Da igualdade à liberdade: considerações sobre o princípio jurídico da igualdade*. Belo Horizonte: D'Plácido editora, 2022.

- *Orçamento republicano e liberdade igual - Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

- *Responsabilidade do Estado por intervenção no domínio econômico*, 2ª edición. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

- *Uma introdução à análise macro e microjurídica e as políticas públicas*. In: LAVOURAS, Matilde et al. *Boletim de Ciências Económicas*, Coimbra, Portugal, v. 66, t. 3, p. 2925-2952, 2023.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2018, 8ª ed.

SOLER ROCH, María Teresa. *Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos*. In: *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública: Una perspectiva europea*. GARCÍA BERRO, Florián (org.). Navarra: Civitas, 2015, p. 23-51.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha tributária. 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, 5 vols. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

WEISMAN, Steven R. *Great Tax Wars*. New York: Simon & Schuster Paperbacks, 2004.