EL PRINCIPIO DISTRIBUTIVO Y EL IMPUESTO

Por Tulio Rosembuj*

Sumario

I. Introducción; II. El principio distributivo eficiente es el impuesto como dogma; III. La predistribución supera la distribución por el impuesto substantivo; IV. El principio distributivo es más eficiente si inf<mark>luye en la aplicación del procedimiento de im</mark>posición; V. *Progressive Tax Procedure.* La progresividad en la aplicación del impuesto; VI. El principio distributivo y las sanciones tributarias; VII. Las sanciones colaterales.

I.Introducción

El principio distributivo no puede encerrarse en los elementos substantivos del impuesto, excluyendo todo lo demás: el resto del ordenamiento jurídico y, también, el propio desarrollo del procedimiento de imposición, de los deberes formales, de las sanciones tributaria, de la resolución de las disputas entre el contribuyente y la Administración y, en su caso, el poder judicial.

Hay una formulación excluyente que funcionó como dogma hasta ahora, obra de Kaplow-Shavell; pero que no resiste el paso del tiempo.

Catedrático de Derecho Tributario. Visiting Professor LUISS Università di Roma.

Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario

Esto no significa que el impuesto progresivo no sea necesario, solo que, para su mejor y mayor eficacia, es insuficiente. Un tipo de gravamen elevado en relación a la base imponible de la persona o entidad, no asegura que ocurra la distribución de la renta que se pretende.

El impuesto debe mirar a su alrededor e incorporar aquellos institutos civiles, mercantiles, públicos, penales, laborales que provean a su espíritu redistributivo, porque, en otro caso, la redistribución que se concreta es la contraria que se busca: la inmunidad e impunidad de los ricos y grandes contribuyentes. Es lo que se define como una comunicación inter-esquémica entre las partes del mismo ordenamiento jurídico.

Esto no es original. El abuso del derecho nace en el derecho privado (*Planiol, Josserand*) y gradualmente se incorpora al derecho mercantil societario, al derecho penal y, finalmente, llega al derecho tributario como principio general y común que funda la prioridad de la lucha contra la elusión fiscal intencional y la evasión fiscal. A la inversa, el derecho tributario origina el conceto de la planificación fiscal agresiva, como comportamiento insolidario e ilícito, con la confianza que emigre a otros sectores del derecho. O el de beneficiario efectivo, con igual vocación.

La comunicación intra-esquémica se demuestra en el propio tributo, proyectando los criterios de igualdad, capacidad contributiva, progresividad sobre todo su ámbito de aplicación: sea material, formal, sancionatorio, procesal.

El capitalismo de vigilancia (la digitalización) exacerba los desafíos. Por un lado, la definición de las plataformas (*two-side platforms*) como nuevos agentes económicos transnacionales, cuyas superganancias derivan del valor creado por los usuarios y del

profiling de la materia prima gratis recogida (los datos personales) para corregir comportamientos como fórmula de incremento de los beneficios. Por otra, la necesidad de afrontar nuevas definiciones de la propiedad industrial e intelectual, de la manipulación y desinformación de los usuarios, de las posiciones oligopólicas y monopsónicas de pocos agentes dominantes.

El derecho tributario debe buscar las respuestas en sí mismo, pero también en el resto del ordenamiento jurídico y en su propia estructura jurídica de aplicación. No es casual que el G20 instaure nuevos principios de protección fiscal de los países ante la renta sin Estado, que implica Estado sin renta. Todo es comenzar. Así, surgen el principio de transparencia, el principio antielusión mediante el arbitraje fiscal, el principio del intercambio automático de información, el principio de competencia fiscal lesiva y sobre todo nuevos conceptos de enorme trascendencia: el derecho de cada Estado de gravar la actividad económico en el territorio donde se crea el valor.

La creación de valor pasa a ser un punto de inflexión, porque, por ejemplo, en el capitalismo de vigilancia, el valor se crea en el territorio donde residen los usuarios.

No se puede aspirar a la redistribución, a la igualdad de oportunidades, si no se atiende a lo que está ocurriendo en el mercado y, hacia dentro, lo que necesita ocurrir en el interior del procedimiento de imposición.

II.El principio distributivo eficiente es el impuesto como dogma.

Louis Kaplow y Steven Shavell fundan la premisa que la única redistribución idónea reposa en las normas fiscales substantivas, v.g. las normas que regulan los elementos substantivos del Impuesto sobre la Renta, Patrimonio o Sociedades. La búsqueda de

efectos redistributivos en otros tipos de normas solo produce distorsiones en la política redistributiva. También sostienen que cualquier modelo distributivo es más eficiente mediante la fiscalidad substantiva sobre la renta o la transferencia pública de rentas, que empleando otras normas, previsiblemente más incisivas sobre el comportamiento privado o individual de la persona.

La norma fiscal substantiva es más eficiente que las normas dirigidas a los comportamientos privados para conseguir políticas de igualdad. La prédica devino un argumento dogmático a favor de la redistribución vía el impuesto y las transferencias de renta y en contra de la redistribución a través de otras normas que se identifican, sean de otros sectores del ordenamiento jurídico o, inclusive, del propio ámbito tributario no substantivo: el denominado derecho formal que regula deberes formales o el derecho penal tributario (1).

La construcción de K&S no soporta las críticas.

Cualquier norma jurídica, no solo las fiscales sustantivas, deben dar respuesta a un creciente interés sobre sus efectos distributivos. El propósito distributivo puede alcanzarse a través de normas públicas -derecho administrativo y sancionatorio- o normas privadas -propiedad, contrato, responsabilidad- y a un nivel par de eficiencia con respecto a la pretendida superioridad de las normas tributarias materiales.

La promoción dirigida a la maximización de la riqueza puede ser equilibrada si el régimen legal se dirige a promover los intereses de los menos favorecidos.

"Their claim fails to acknowledge the crucial efficiency role that property law entitlements must play achieving any distributive end equity oriented or otherwise" (2).

En un mundo global no hay una clara ventaja redistributiva de las normas tributarias respecto de las que no lo son. La estrategia óptima debería ser favorecer la redistribución mediante normas fiscales o no, que sean las menos eludibles por los más ricos y las empresas, en particular, a través de planificación fiscal agresiva, elusión y evasión fiscal.

Los mercados globales y competitivos "minan la capacidad de los Estados de redistribuir empujándoles a 'precios' más bajos que los que cargan. El mejor instrumento de redistribución será la norma en cuya virtud el precio más elevado pueda cargarse" (3).

En una primera aproximación resulta que no hay razón determinante de preferencia distributiva que descarte las normas que n<mark>o son tributarias substantivas como vehículos de</mark> equidad y just<mark>i</mark>cia social. Cualq<mark>uier categoría jurídica normativa, má</mark>s allá del simplismo formal-material, privado-público, tiene la potencialidad para que la maximización de la riqueza identifique e individualice las ventajas públicas o privadas para los menos favorecidos. En verdad, es un corolario indiscutible. El precio más caro, que sostiene Dagan, puede venir de disposiciones civiles, mercantiles, penales, laborales, ambientales y así.

"Las expectativas más elevadas de quienes están mejor situados son justas si y solo si funcionan como parte de un esquema que mejora las expectativas de los miembros menos favorecidos" (4).

El punto es si la redistribución se cumple mejor a través del impuesto sobre la renta que a través de cualquier otro sistema de reglas jurídicas. La respuesta actual coincide significativamente en abrir la perspectiva que la norma jurídica, cualquiera sea su naturaleza, ámbito, o área de aplicación, puede producir una eficaz tutela a los pobres, aunque no sea por el exclusivo y excluyente vehículo de las normas tributarias sustantivas o materiales. "Legal rules may be more efficient than income taxes at redistributing income from the rich to the poor...features other than income are often desirable bases for redistributing income, and legal rules may be institutionally better equipped than taxes -or the only option- to

redistribute based on such income features. That is, legal rules can be an inexpensive way of reducing income inequality." (5).

Es oportuno señalar la indicación de Liscow, cuando aprecia que la norma jurídica puede tener un horizonte más vasto y preciso que la norma fiscal sustantiva, no solo por sus efectos monetarios sobre la renta, sino también por los aspectos redistributivos no monetarios que causan su efecto sin dinero de por medio. Digamos, a modo de ejemplo, que una sanción moral o colateral puede superar los efectos de la sanción económica, para los que tienen un poder de disposición superior a los demás.

III. La predistribución supera la distribución por el impuesto substantivo.

La redistribución de la renta y la riqueza por obra de las normas jurídicas en g<mark>eneral, desde los que más p</mark>ueden hacia los que menos, ofrece la connotación predistributiva. Antes del impuesto sust<mark>a</mark>ntivo, puede o<mark>currir la expresión de normas n</mark>o fi<mark>s</mark>cales inspiradas en solidarida<mark>d y, aun</mark> más, norma<mark>s o provis</mark>iones históricamente consideradas formales, pueden ser los vehículos que la refuerzan.

El propósito igualitario del proceso jurídico de la realidad debe contemplarse en su conjunto bajo valores y principios comunes. En suma, justicia, equidad, certeza, uso de la coacción, transparencia y responsabilidad.

J.S. Hacker propugna la predistribución, esto es, "centrarse en reformas de mercado que alienten una distribución más igualitaria del poder económico y recompense antes de la recaudación de impuesto o la provisión de los beneficios" (6).

La propuesta es total y conjunta, puesto que no se encierra en áreas de conocimiento específico, sino, que va dirigida a todo el ordenamiento jurídico. Desde el derecho privado, civil o mercantil, pasando por el derecho del trabajo, hasta el derecho público.

Todos los aspectos de la economía de mercado van en la misma dirección y por tanto, no cabe sino una respuesta total legal predistributiva – pública, privada, mercantil, laboral, propiedad intelectual e industrial, penal-, que permita graduar su evolución acompasada a las circunstancias de los menos favorecidos, de la comunidad y del Estado.

El punto central es que no puede formularse un mercado autorregulado por sus propios agentes, porque la lógica es portadora de poder de supremacía de los más potentes, inclusive por sobre la ley que les disciplina y aun más, si no hay regulación que defina los derroteros de sus comportamientos.

El papel del impuesto, válido en cualquier organización social, es neutro por definición e indiferente por vocación. Legitima lo existente y es incapaz en origen de obrar cambios de calidad en las relaciones de poder político en la sociedad. la ilusión financiera cont<mark>a</mark>mina su percep<mark>ción; pero el impue</mark>sto es fiel al or<mark>d</mark>enamiento políti<mark>co</mark> y jurídico constit<mark>uido y es r</mark>elativa, por no decir nula, su eficacia no solo como potencia constituyente, sino meramente redistributiva. Al final, la imposición directa culmina en producción de una redistribución regresiva, sobre los trabajadores, consumidores, pequeños empresarios, profesionales (7).

La redistribución fiscal, como experiencia compartida en la mayor parte de los países industrializados, va en la dirección opuesta de la justicia social: es un diseño de redistribución hacia arriba, vertical, deliberadamente dirigido a la tutela e inmunidad de los más favorecidos.

El diseño fiscal redistributivo va hacia la intangibilidad e inmunidad de los núcleos económicos hegemónicos, v.g. empresas digitales o extractivas de recursos naturales. Por eso, Kaplow & Shavell a su modo justifican una redistribución imposible: la inanidad de la redistribución de la renta y la riqueza mediante el tributo. Pero, que no impide alternativas y diferentes propuestas legales que permitan acceder a la mínima equidad mediante otras normas jurídicas, distintas y separadas de la pura norma tributaria sustantiva y material, facilitando, en su caso, que el impuesto pueda concretarse, sin obstáculos a su cumplimiento.

El tributo podría ser, en condiciones políticas muy precisas y localizadas, el instrumento maestro de redistribución. Pero, no lo ha sido. Esto no equivale a una rendición ideológica, sino a una respuesta jurídica desde el ordenamiento jurídico que le prepare el camino para que pueda ocurrir.

La planificación fiscal agresiva, la elusión fiscal intencional, la evasión fiscal, pueden preverse en la respectiva norma civil, mercantil, administrativa, penal, de propiedad intelectual. Y desde tal punto, recogerse en la norma tributaria substantiva por reenvío. El impuesto no es el único modo de redistribución y, al final, es silencioso frente a la capacidad contributiva, la igualdad y la progresividad. La paradoja es que puede aproximarse a la redistribución de la renta y de la riqueza propiciando una normativa ajena que la pretenda, y que deletrea los principios de justicia tributaria que son plenos de obstáculos de actuación.

Sostiene R. Reich: "El mercado es una creación humana. Está basado en normas que el ser humano diseña. El interrogante central es quién formula esas reglas y con cuál propósito" (8).

Dicho en otros términos, la capacidad contributiva, la igualdad y la progresividad, también pueden actuarse desde otros ámbitos jurídicos que no sea, precisamente, la imposición directa sobre la renta y la riqueza. No hay una justicia fiscal que sea independiente de la justicia civil, mercantil, de la propiedad industrial, del derecho del trabajo, del derecho penal.

Afirma D. Baker: "The richest 1% have done extraordinarily well over the last four decades. But income has stagnated for the majority. This was not an accident. It was by design... deliberately structured to redistribute income upwards. But changing the rules does not mean using government intervention to curb the market. It means restructuring the market to produce different outcomes" (9).

La redistribución corre el riesgo de convertirse en una declamación vacía, si solo se apuesta por los elementos sustantivos del impuesto, sin mirar alrededor sobre el ordenamiento jurídico en su conjunto que da cauce a la equidad como principio general dominante y a la justicia social como valor a conseguir. Esto es, la redistribución necesita normas tributarias materiales –sujetos pasivos, base imponible, beneficios fiscales, cuota y deuda- y, asimismo, normas privadas y públicas que la cohonesten. No se trata solo de confianza, legitimidad o integridad, sino de poner la equidad en primer lugar.

El impuesto a su albedrio, por mejor propósito que posea, dejado a su solo impulso no decrece, sino que contribuye al incremento de la desigualdad de riqueza, de renta y concentración de poder social, renunciando a nada el alcance de las funciones públicas de bienestar.

IV.- El principio distributivo es más eficiente si influye en la aplicación del procedimiento de imposición

La propiedad, el contrato, el trabajo, la propiedad industrial e intelectual, no pueden omitir su finalidad *Equity-Informed Legal Rules (Z.Liscow)*, su finalidad redistributiva. Pero esto, asimismo, comprende al derecho público administrativo, procesal, penal. La premisa es que no hay principio jurídico general y común,

constitucional o no, de justicia e igualdad de oportunidades que justifique el perjuicio objetivo a los menos favorecidos,

La referencia casi obvia es el principio de diferencia de *JH.Rawls*: las normas de las instituciones legal y económica deben ordenarse en forma de maximizar la posición de los sujetos menos favorecidos, en satisfacción del primer principio de justicia e igualdad de oportunidades.

"What is needed is the selection of the complete scheme of legal and political rules which maximizes the position of the least well-off in comparison to all other posible schemes. In this inter-schemic comparison, failing to consider altering the full range of legal rules simply because they are... to be taken as conventional o merely as they are found, is to fail to maximize, that is, fail to implement the distributive principle."10(D.Blankfein-Tabachnik &Kevin A.Kordana, Kaplow and Shavell and the Priority of Income Taxation adn Transfer, cit.)

La predistribución viene a identificarse con la necesidad de la comparación inter -esquémica. Pero asimismo, con la comparación intra- esquèmica, en el sentido que no hay campo excluido de la oportunidad o posibilidad de privilegio o discriminación arbitraria, en el seno de un área jurídica singularmente considerada.

No hay un derecho tributario sustantivo o material propiamente dicho, cuyo objeto es el tributo y regido por el principio de legalidad; contrapuesto al derecho tributario formal, penal, procesal.

El tributo, cualquier tributo, es un instituto jurídico completo, sustantivo y formal; material y formal; sancionatorio o de beneficio; dirimente de las controversias o transaccional. No hay contraposición entre la calificación de un derecho sustantivo de las obligaciones tributarias y un derecho cuyo contenido son los

deberes formales, las infracciones tributarias administrativas, el delito fiscal y el proceso de resolución de las controversias nacidas del procedimiento de imposición. Quiero decir que no hay diferencias ontológicas o deontológicas desde la perspectiva de los valores y principios que inspiran al instituto jurídico del tributo.

Pero no solo es absurdo fijar fronteras territoriales a la aplicación de los principios comunes de justicia tributaria. Aceptar la igualdad la capacidad contributiva, la progresividad significa su trasposición sobre todas y cada una de las etapas y formas de actuación del tributo. No hay razón por la cual no deba tenerse en cuenta la capacidad económica o social del contribuyente respecto a la relación entre el tipo de gravamen y la base imponible o en materia de beneficios fiscales, e impedir su proyección sobre la prescripción, las sanciones tributarias o el proceso de resolución de disputas.

Es cierto que, en su momento, la diferencia obedecía a mera necesidad didáctica y comprensiva. Pero, en la actualidad carece de cualquier fundamento. Esto establece que cualquier relación jurídica entre la persona y la Administración que tiene por causa el tributo se encauza desde la gobernanza constitucional y aún antes, desde los valores asumidos por la comunidad como sustrato de convivencia.

El deber de contribuir al gasto público, inspirado en los principios de legalidad, capacidad contributiva, igualdad, progresividad informa la conducta de todo contribuyente, de la Administración y, por extensión, de la jurisdicción ajena. En ese marco, no hay compartimentos estancos; que ilustren fronteras internas, que limitan o amplían los derechos y garantías del contribuyente, de conformidad a su situación procesal subjetiva.

"El conjunto debe ser vivo, o sea eficaz. El derecho efectivamente operativo presupone un complejo dato de hecho: que en la

sociedad esté presente y activo una fuerza de sostenimiento del ordenamiento jurídico que pone en movimiento cada norma en singular, una fuerza que comprende intereses, cultura, aspiraciones, creencias, instituciones. Todas cosas que forman un entero sistema social, o sea en sentido comprensivo, una ideología que actúa históricamente" (11).

Los deberes formales, el cumplimiento o incumplimiento de los deberes legales y las sanciones a cargo, el procedimiento de defensa o impugnación es un complejo entramado de obligaciones, intereses, facultades en situaciones jurídicas cambiantes y en evolución. De ahí, la idea del procedimiento de imposición, superadora de la teoría de la obligación tributaria, como un conjunto de actos y situaciones jurídicas subjetivas no correspondientes (*Maffezzoni*), dirigidas a la recaudación o a la constitución de una auténtica obligación tributaria ejecutable coactivamente en caso de incumplimiento.

El procedimiento es el medio de vincular situaciones jurídicas no correspondientes como los deberes del contribuyente y la potestad de imposición administrativa, dirigido a un efecto final, que es la constitución de un deber jurídico administrativo de ejecución forzosa de los derechos o bienes del deudor

El impuesto enlaza sus elementos materiales, formales, sancionatorios, procesales en una ratio legis única, de la que precisamente se exige congruencia, compatibilidad, coherencia, con los principios y valores superiores que lo deben guiar.

Todas las normas jurídicas, por el mero hecho de su vigencia, son, a la vez, normas primarias, en los términos de sus prescripciones, y secundarias, con referencia a normas de superior jerarquía, o principios fundamentales en el ordenamiento jurídico, aun inexpresos o de dirección o programáticos. En suma, la norma denominada primaria es, a su turno, secundaria, de otras o de principios y valores de contenido esencial.

La distinción entre normas primarias y secundarias, en consecuencia, aparece de dudosa relevancia, en el Estadosociedad. No hay norma secundaria cuyos efectos, sean sancionatorios o procesales, no excluya su naturaleza primaria, en su primera prescripción.

La norma primaria o secundaria, siempre, cualquiera que sea su estado en el orden jurídico de aplicación, no puede prescindir del principio distributivo.

La ley tributaria, en sentido estricto, puede vulnerar los principios de capacidad contributiva, igualdad, progresividad, en todas y cada una de sus expresiones, sea, para utilizar arqueología conceptual, en el derecho tributario material, formal, penal, procesal.

V. *Progressive Tax Procedure*. La progresividad en la aplicación del impuesto.

No es ninguna novedad que el centro de la polémica fiscal está en el impuesto como tal, un conjunto de elementos substantivos, dirigidos a gravar una determinada manifestación de capacidad contributiva por medio de la ley. Esa polémica afronta en exclusiva los principios de justicia fiscal, de igualdad, de progresividad, para culminar con su valoración a favor o en contra.

Nos detenemos en el consumo, la renta, el beneficio de la persona jurídica, el patrimonio, el consumo, como si la vida del tributo se agotara en la dialéctica sobre el sujeto pasivo, la base imponible, la escala de progresividad o no, la cuota, finalmente, la deuda. Es indudable que la discusión no es accesoria. Pero también lo es, que desatendemos en términos de principio distributivo a todo el procedimiento del impuesto, desde su inicio, pasando por los deberes formales, las sanciones y el proceso de resolución de las controversias.

Sirva de ejemplo la casuística histórica sobre el solve et repete, que penalizaba arbitrariamente a quienes carecían de recursos para impugnar actos en su perjuicio.

El principio distributivo no se juega solamente en la estructura de los elementos materiales del tributo; sino, probablemente, con más intensidad en todos los aspectos que rodean su actuación, su efectividad en la vida del contribuyente.

El concepto es muy claro: el principio distributivo obliga descender desde la justicia tributaria a cada etapa de la aplicación de la ley tributaria, en todos los ámbitos previstos, tutelando las discriminaciones injustificadas sobre los más desfavorecidos.

De nada sirve apelar a la justicia fiscal en la cúspide del tributo si se descuidan las diversas secuencias del procedimiento de imposición: los deberes de colaboración, las sanciones, el itinerario procesal.

J.D.Blank y A.Glogower acaban de publicar un sugestivo ensayo sobre *Progressive Tax Procedure*, que ilumina las consecuencias regresivas en el procedimiento de imposición,

"Progressive tax procedure could deter misbehavior by wealthy taxpayers without fostering negative perceptions of the tax administration system among the general public, advance distributional goals and counter the ongoing resource mismatch between taxpayers and the Internal Revenue Service" (12)

El núcleo de la reflexión consiste en proponer la integración en el procedimiento de imposición de ajustes basados en los recursos de los contribuyentes ricos y de rentas más elevadas. Las normas jurídicas deben adaptarse a las características de los actores antes que a sus actividades, adecuadas a su renta o patrimonio neto.

"While progressive tax procedure would be especially desiderable when policymakers pursue progressive tax reforms, it would be beneficial regardless of the progressivity of the underlying substantive tax law (13).

El mérito del planteamiento radica en la invasión del principio distributivo en el denominado derecho tributario formal, administrativo, penal y procesal. O en otros términos, la irrupción sistemática de la capacidad contributiva, igualdad, progresividad en ámbitos, frecuentemente descuidados por el examen poco menos que exclusivo de la justicia y equidad de los elementos materiales del tributo.

El procedimiento de imposición está compuesto por las previsiones legales y administrativas dirigidas a gobernar las obligaciones de cumplimiento del contribuyente con la ley fiscal y como la Administración gestiona el sistema. Estas reglas son diferentes de las normas substantivas dirigidas al cálculo de la deuda tributaria, de la base imponible, de la aplicación de los tipos de gravamen del impuesto.

Las obligaciones del procedimiento son rígidas y generales; a diferencia de las que resultan de las normas substantivas. En efecto, las normas de procedimiento emplean indistintamente, sin variaciones, ni flexibilidad, las mismas sanciones administrativas, los períodos de prescripción, los intereses y recargo por demora o las obligaciones de información: "without adjustment for their income or other indicia of their ability to pay...Under progressive tax procedure, these rules would instead vary depending on the taxpayer's income or wealth"(14).

Las funciones del procedimiento de imposición se despliegan como disuasoria del incumplimiento legal por los contribuyentes más ricos; defensa de la motivación intrínseca y extrínseca del ciudadano de cooperación con la Administración tributaria y, por último, aunque no finalmente, como expresión ante la opinión pública de que los ricos están sometidos a un tratamiento equitativo de sus deberes de cumplimiento (sanciones, intereses, prescripción, abuso de derecho).

La eficacia de la ejecutividad de los actos administrativos está implícita en el diseño del procedimiento de imposición, porque confiere instrumentos que permitan superar el bloqueo de la industria fiscal en términos de abusiva planificación fiscal agresiva o elusión fiscal intencional, para minimizar o anular la obligación de cumplimiento a su cargo. Y, sin exagerar, tiene mayor cauce la defensa legal de los contribuyentes de mayores recursos, que la de los que carecen. No hay contribuyentes de bajo nivel de renta habilitados al uso de *tax haven, centros financieros offshore* como mecanismos de desplazamiento de renta o riqueza.

La especificación y flexibilidad resulta de la adopción de un criterio clave: la adecuación del incumplimiento o mal comportamiento ante el procedimiento fiscal, a ajustes de recursos del contribuyente (means-based adjustments), en función de sus circunstancias económicas singulares.

El acento económico en el deber de cumplimiento tiene un elevado contenido de ruptura porque aseguraría la simetría entre el que puede y no lo hace y el que no lo hace porque no puede.

El despliegue del impuesto en cabeza de los más favorecidos a través de la acción singular y adaptativa administrativa significa implementar una relación con los muy ricos basada en el control, seguimiento continuo, penas proporcionadas a su capacidad contributiva, plazos de prescripción más prolongados, y carga onerosa por la demora, el retardo o la no presentación a sus deberes de información o colaboración. El principio distributivo llega hasta el bolsillo del contribuyente o su comportamiento.

La uniformidad subjetiva implica que el incumplimiento no puede ser insensible para algunos y dramático o final para otros. Todos, relativamente, deben sentir igual la aplicación de la ley.

Digámoslo de otra forma: para todos aquellos que hacen un trono de sus privilegios, desconociendo la relación de correspondencia ente impuesto y bienes públicos colectivos, creyendo que no los necesitan; deben desplegarse una serie de desventajas, pecuniarias o no pecuniarias (aspectos redistributivos no monetarios) que si les afectan en su particular forma de vida y cuya naturaleza pública hace imposible negar la pertenencia a la comunidad.

VI. El principio distributivo y las sanciones tributarias.

La sanción tributaria significa privar al infractor de un bien o derecho por incumplimiento del deber de contribuir al gasto público, sea total o parcial, relativo o absoluto. Puede tratarse de multas pecuniarias o no pecuniarias, tales como, la prohibición de contratos públicos, la pérdida de beneficios fiscales obtenidos o en expectativa o – como se verá- sanciones colaterales añadidas desprendidas de otros sectores del ordenamiento jurídico, y así hasta la privación de la libertad personal. La infracción tributaria, entonces, tiene naturaleza penal y la sanción implica aflicción y resarcimiento por los recursos perdidos para el Estado.

La graduación de las sanciones supone calificar la conducta del infractor, atendiendo circunstancias económicas y sociales que, en cada caso concreto, moderen o agudicen la pena, en proporción a la gravedad del hecho detectado y conocido.

La capacidad contributiva puede ser signo de graduación de la sanción, porque, todo lo que inspira al tributo permea su actuación. El concepto apoya el propósito de la pena con sentido distributivo. El uso del poder sancionatorio tiene como último limite el ejercicio confiscatorio de la potestad impositiva.

En contra de lo que sostuve, ahora creo que el sacrificio sustancial del bien o derecho patrimonial del infractor podría fundarse en el principio de igualdad tributaria y capacidad contributiva, por la ofensa al bien público y colectivo de la contribución al gasto

público, siempre que exista una razonable proporción entre la acción y la satisfacción del interés social –congruencia- (15).

La razón de mi cambio es que la adopción del abuso de derecho como principio general aplicable en el ámbito tributario ayuda a definir como estrategia jurídica separada y autosuficiente un soporte de combate a la elusión y evasión, en términos de ilícito fraudulento que conspira contra el propósito de la norma jurídica substantiva (defeat). Si esto fuera correcto, carece de sentido la referencia a la confiscatoriedad sancionatoria, en la medida que se traduzca en motivación, proporcionalidad, coherencia con el principio de igualdad y capacidad contributiva. No se trata de la supresión completa de la renta, sino del acompasamiento progresivo de la sanción al perjuicio producido por el actor y que se inflige sobre su montante de renta preexistente, que le sirve de plataforma de lanzamiento.

La gravedad y la difusión del abuso de derecho, destinado a consolidar la minimización o la anulación del impuesto mediante la planificación fiscal agresiva o la elusión fiscal intencional propone definir e individualizar un segmento de contribuyentes que juega con el sistema tributario v.g., entidades en paraísos fiscales, prácticas de arbitraje fiscal con entidades de diversa calificación jurídica, desplazamiento de renta o riqueza mediante instrumentos financieros e híbridos financieros, utilización de sociedades aparentes sin substancia económica y blanqueo de capitales.

No es casual la Acción 12 del Plan de Acción BEPS del G20 en la extensión de las sanciones a los facilitadores, promotores, asesores materiales, legales, contables, financieros, que alimentan la industria fiscal del incumplimiento, si no informan de sus esquemas de elusión y evasión con carácter previo y, en su caso, los corrigen. "Compared to taxpayers, whose income consists solely of wages, high end taxpayers can avoid o evade tax liabilities by using

strategies that are more difficult for th Internal Revenue Service to detect." (16).

El principio distributivo de las sanciones aparece claramente motivado con respecto a los grandes contribuyentes que encarnan, en la perspectiva social, los que se aprovechan porque tienen los recursos económicos bastantes, de las restricciones, lagunas o asesoramientos técnicos cómplices en el sistema tributario.

En verdad, esa es la franja destacada del núcleo de abuso del derecho, de la elusión, de la evasión fiscal; ejerciendo su autoregulación fiscalidad debido a la facilidad de desplazamiento de rentas y riquezas por la globalización, opt in-opt out. El desafío del incumplimiento fiscal máximo e incontrolado (17).

La correlación entre sanciones y renta o riqueza neta del contribuyente aparece como un elemento indispensable de confianza social y de recuperación resarcitoria económica del perjuicio provocado.

La base de la confianza es la concepción del ciudadano que el Estado adopta el interés general y colectivo como propio y lo defiende como si fuera suyo. Pero, si esa creencia cede se produce la desilusión y, entonces, la patología del infractor se convierte en un mensaje lleno de posibilidades para los que contemplan su impunidad.

Si el ciudadano colectivo duda de la confianza en el gobierno, disminuye el valor social del cumplimiento fiscal, por su comportamiento pasivo ante la desigualdad o la discriminación negativa.

La aplicación del criterio de la igualdad y capacidad contributiva a la graduación de las sanciones sirve de disuasorio para los grandes contribuyentes y de mensaje positivo al contribuyente ordinario.

"For example, taxpayers with greater taxable income could be subject to higher penalty rates for understatement and fraud that

vary according to their income or another measure of ability to pay" (18).

El gran contribuyente tiene el deber público de advertencia que todas sus ventajas jurídicas en el tráfico económico, desde la primera autorización de ejercicio de una actividad o profesión, o de disfrute y goce, tienen como origen común, su pertenencia social a una colectividad.

La sanción tributaria puede ser monetaria o no monetaria; pero, es posiblemente el momento de tomar en cuenta que la potestad punitiva tributaria no agota la potestad punitiva pública. Se impon<mark>en cambios en profundidad que reduzcan las</mark> cargas que soportan los pobres, las clases medias. La introducción del principio distributivo en las sanciones es una respuesta que no comportaría ni rechazo social, pérdida de confianza o quejas de exagerado intervencionismo público.

"As more people awaken to the burden that criminal justice debt imposes on the poor..suggests than now may be an oportunity for larger reconceptualisation of financial sanctions -away from the inflexible fine and toward income proportionality" (19).

No sería exagerado para todos aquellos que no reconocen el cumplimiento legal que les atañe en materia tributaria adjuntar, en su caso, otras sanciones de fuente no fiscal que tienen que ver con sus esferas empresariales o personales de actuación.

VII. Las sanciones colaterales.

Hay un catálogo indefinido de sanciones colaterales que afectan al contribuyente incumplidor sin que supongan pago ni intervención directa de la Administración tributaria. Son decisiones que van desde el acceso a los contratos públicos, el goce de los beneficios fiscales, o de inmediata repercusión en la vida íntima de la persona, tales como, las sanciones consistentes en la pérdida de la licencia de actividad económica, incapacidad de ser contratista con el sector público, la retirada del pasaporte, del carnet de conducción de vehículos, yates, aviones, de la licencia de caza, la disolución de la persona jurídica, etcétera. Al fin y al cabo, el incumplimiento fiscal apareja la pérdida de ventajas públicas, cualquiera que sea su origen o naturaleza, porque está en la naturaleza del bien público el de su invulnerabilidad por obra del arbitrio, del abuso, del exceso de algunos ciudadanos de la comunidad.

La desventaja creada al gran contribuyente es igual o mayor que la relativa a la sanción tributaria y ajena a su comportamiento. Hay una relación de correspondencia entre las ventajas que ofrece el impuesto en términos de bienes públicos, colectivos, y que fundan la propia coexistencia comunitaria y las desventajas que apareja su incumplimiento, que abraza o puede hacerlo, a todo el ordenamiento jurídico. O dicho en otra forma, todo lo que se recibe del Estado, en cualquiera de sus niveles, no es sino la contraprestación teórica del deber de contribuir a los servicios públicos.

Blank enumera las tres características de las sanciones fiscales colaterales.

Primero, rescinden o deniegan un beneficio o privilegio público del contribuyente, en lugar o complementariamente al pago en dinero a la Administración; segundo, son sanciones aplicadas por una Administración diferente a la tributaria; tercero, son adicionales a la sanción pecuniaria que resulta de la infracción tributaria (20)

La sanción colateral es un ejemplo claro de la intersección entre normas predistributivas y el principio distributivo de las normas fiscales, substantivas o no. Se trata de una decisión ajena sobre otras disciplinas, cuyo origen y aplicación tiene por fuente una Administración distinta a la tributaria; pero, que son subsidiarias de la sanción tributaria.

-Denegación de pasaporte o renovación en caso de infracción tributaria grave.

El pasaporte es un documento que atiene a la libertad personal; mismo tiempo, acredita del ciudadano pero, que al su cumplimiento de sus deberes públicos principales, entre los que destaca el deber tributario. En rigor, es como si se aplicara una exit tax sobre la capacidad contributiva latente de la persona, que no de su actividad económica. Desde este punto de vista tiene contacto con la exit tax de plusvalías latentes, no realizadas, que, tanto el G20 como la Unión Europea admiten cuando su titular cambia de residencia para evitar impuesto.

-Denegación o rescisión de contratos o empleo público a grandes contribuyentes por su conducta fiscal lesiva.

Es contrario a la mínima transparencia que el contribuyente incriminado de elusión o evasión fiscal ostente relaciones econ<mark>ó</mark>micas con el <mark>Estado, al cual ha hecho vícti</mark>ma de su planificación fiscal agresiva o, asimismo, que desempeñe cargos públicos para los cuales debe quedar inhabilitado o incapacitado. Esto tiene conexión con la actividad política de los que transfieren sus rentas a jurisdicciones de baja o nula fiscalidad y se definen como beneficiarios efectivos de sus ventajas.

- -Denegación o resolución de carnet de conducción de automóviles, yates, aviones a los grandes contribuyentes de riesgo fiscal.
- -Denegación o resolución de las licencias de actividades recreativas (de caza y pesca).

-Disolución y procedimiento de liquidación de las personas jurídicas, entidades, trusts, fundaciones, asociaciones, controladas, directa o indirectamente, por el gran contribuyente imputado.

El contrato de sociedad o entidades equivalentes queda rescindido cuando no se respeta el acuerdo originario que sirvió para su creación como persona jurídica. La sanción colateral supone la pérdida del privilegio de la limitación de responsabilidad, de la perpetuidad, de la reestructuración societaria.

-Denegación o retiro de la licencia de actividad empresarial o profesional, v,g, actividades médicas, legales, financieras, por el incumplimiento substancial de los deberes fiscales.

Blank sostiene que a la persona le puede preocupar más o igual que la pérdida pecuniaria, la pérdida de su pasaporte, carnet de conducción o licencia profesional. En términos de contrato psicológico las sanciones colaterales le resultarán más embarazosas de explicar a su entorno, lo cual supone, por otra parte, un incentivo al cumplimiento del pago de la deuda tributaria reclamada.

En el fondo, estamos hablando de un ejemplo de *Tax Morale*, de legitimidad, de confianza, de cooperación cívica, porque aquilata que la correspondencia entre el impuesto y cualquier tipo de ventajas públicas no es meramente teórica o académica, porque están ahì, en nuestra vida cotidiana, y nos acompañan día a día, "Las sanciones colaterales establecen vínculos explícitos entre el pago del impuesto y los beneficios y servicios concretos del gobierno. fortaleciendo la percepción pública que el dólar fiscal sirve para financiar verdaderamente beneficios y servicios" (21).

El impuesto es el presupuesto de la renta y de la riqueza social, incluida la propiedad y el contrato, Su legitimación última. Sin impuesto no hay ley ni titularidad patrimonial reconocida.

"Las sanciones colaterales impulsan a los individuos a ver que sus impuestos son como el precio por el uso que pagan a cambio de beneficios y servicios comúnmente empleados" (22).

Sin impuesto no puede explicarse ni fundarse la usabilidad de las instituciones, la protección y tutela de los bienes y derechos por la norma jurídica y el propio funcionamiento del mercado.

Blank propone tres principios para el diseño de las sanciones colaterales (23).

Primero, la infracción viola una norma jurídica y no un principio j<mark>urídico. La sanción colateral debe</mark> aplicarse cuando la norma legal es vulnerada, v.g. el plazo de presentación de las declaraciones o las declaraciones falsas o inexactas. El principio no es sino una guía genérica con respecto a una conducta en particular y el juez es el único que puede establecerlo, por ejemplo, el criterio de la substancia económica.

El argumento no es persuasivo. Desde el momento en que existe una sanción tributaria preexiste la norma jurídica con sus presupuestos para la aplicación. Pero, el recurso a la sanción colateral responde antes a principios generales, a valores morales, que a la propia prescripción de la norma tributaria. La dimensión principista es determinante para la cobertura de la sanción más allá de su letra. De que otro modo podría afrontarse la planificación fiscal agresiva, en todas sus manifestaciones, con el refuerzo de la sanción colateral, sin recurrir a los principios jurídicos, en particular, del principio de abuso del derecho. El principio está antes y después de la norma jurídica.

Hay normas jurídicas y hay principios. No es que se atribuya a la norma jurídica una trascendencia impropia de su disciplina. Simplemente, se apura la existencia de una dimensión moral que

sirve para completarlas, socorrerlas o, al límite, ignorar o cambiar. El principio común no entorpece la certeza del derecho; al contrario, su vaguedad e indeterminación favorecen el discurso, los argumentos, la discusión civil (24)

La categoría de la sanción colateral queda vacía de contenido si se dedica a la vigilancia del contribuyente ordinario que mayoritariamente cumple cuasi espontáneamente con sus deberes tributarios. El reproche a la ambigüedad de los principios comunes amenaza convertirse en lugar común porque, en la actualidad, conocemos y sabemos quiénes son los principales portadores de riesgo fiscal y ello, obviamente, no depende si la ley contiene o no la definición de tax shelter (25)

Segundo, la sanción colateral resultante de las infracciones tributarias requiere la definición en la ley fiscal y la identificación por parte de la Administración tributaria; antes que las consecuencias que pudieran surgir de leyes no fiscales aplicadas por las Administraciones no tributarias.

Esto es razonable puesto que la potestad tributaria es la impulsa las otras sanciones no tributarias, correspondientes a ramas diferentes del derecho público o privado. No obstante, sería oportuno, intersección entre predistribución y distribución, que estas otras ramas también reflejan como causa de denegación o pérdida el concreto incumplimiento fiscal determinado en la norma tributaria.

Tercero, la revocación del beneficio o servicio como de la sanción colateral debe ser proporcional con la infracción tributaria cometida.

La proporcionalidad es de rigor, tanto en la aplicación de la norma tributaria como en las de otros ámbitos jurídicos.

El establecimiento de la sanción colateral exige una publicidad efectiva de información al contribuyente que debe ser consciente

de las consecuencias aflictivas de su incumplimiento, no solo penal o administrativo tributario.

La propuesta de sanciones colaterales es original e innovadora porque atiende a la relación interesquémica entre la norma tributaria y el resto del ordenamiento jurídico, público o privado, que pone en evidencia que las ventajas públicas, del goce y disfrute de los bienes colectivos, no es un concepto abstracto, si se parte de la exposición del riesgo fiscal a la pérdida de servicios y bienes expuestos a denegación, revocación, denegación, por cuenta de la sanción tributaria.

Referencias

- **1.**L.Kaplow, S. Shavell, Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributinbg Income, 23 Legal Studies, 667, 1994.
- 2. Blankfein-Tabachnick & KA. Kordana, Shavell and the Priority of Income Taxation and Transfer, Hastings Law Journal, V.69, 1, December, 2017.
- **3**. Tsilly Dagan, Pay as you Wish: The Global Market for Tax & Legal Rules, June 10,2014, ssrne.com/abstract=2506051.
- **4.** Jh.Rawls, Justice as Fairness. A restatement, editor Erin Kelly, Harvard, 2003.
- **5.** Z.Liscow, Reducing Inequality on the Cheap: When Legal Rule Design Dhould Incorporate Equity as Well as Efficiency, 2014, Faculty Scholarship Series, 5018 Yale Law School.

- **6.**J.S.Hacker, The Institutionals Foundations of Middle Class Democracy, 6 May 2011, Policy Network.
- 7. T.Rosembuj, La imposición como política, Buenos Aires, 1973.
- **8.**R.Reich, Saving Capitalism.For the many.Not for the few, New York,2016.
- **9.**, Dean Baker, Rigged: How Globalisation and the Rules of the Modern Economy Were Structured to Make the Rich Richer, The Ambassadord's Brief, September 8, 2019.
- **10.**D.Blankfein-Tabachnik &Kevin A.Kordana,Kaplow and Shavell and the Priority of Income Taxation adn Transfer,cit.
- 11.G.Zagrebelsky, Diritto allo Specchio, Torino, 2018.
- **12.**J.D.Blank, A. Glogower, Progressive Tax Procedure, 6/5/2019.
- 13 J.D.Blank, A.Glogower, Progressive Tax Procedure, December 3,2019, New York University School of Law.
- 14 Blank, Glogower, cit. 5.
- **15** T.Rosembuj, Elementos de Derecho Tributario, II, Barcelona, 1989, p. 323.
- **16**.Blank,Glogower,cit.53.
- 17.T.Rosembuj, Tax Morale, Barcelona , 2016, 82.
- **18**.Blank,Glogower,cit.6.

- 19.A.Schierenbeck, The Constitutionality of Income-Based Fines, The University of Chicago Law Review, Vol.85 December 2018,p.1869.
- 20.J.D.Blank, Collateral Compliance, University of Pennsylvania Law Review, V, March 2014, V.162, 4, p.735.
- **21.** J.D.Blank, cit. p.767.
- **22.** J.D.Blank,cit.,p.768.
- **23.**J.D.Blank,cit.,p.774.
- **24.** T.Rosembuj, Tax Governance.Los principios de la Uniòn Europea y del G20, Barcelona, 2017, p.33.
- **25.**J.D.Blank,cit.,p.775.