

EL PRINCIPIO DISTRIBUTIVO Y EL IMPUESTO.**COVID-19. Compensación. Impuesto sobre Beneficios extraordinarios.¹**

Por Tulio Rosembuj ²

Introducción.1. El principio distributivo eficiente es el impuesto como dogma. 2.La predistribución supera la distribución por el impuesto substantivo. 3.El principio distributivo es más eficiente si influye en la aplicación del procedimiento de imposición. 4.Progressive Tax Procedure. La progresividad en la aplicación del impuesto. 5.El principio distributivo y las sanciones tributarias. 6. Las sanciones colaterales. 7.El principio distributivo y la crisis sistémica. COVID-19, compensación y superrentas. 7.1. Los beneficios extraordinarios.7.2,Impuesto sobre los beneficios extraordinarios. Conclusión.

Introducción

La producción de la riqueza no está separada ni puede ignorar su distribución social. Las normas jurídicas resultan determinantes para la dirección de la distribución de la riqueza y de la renta. No se puede segregar, so riesgo de falsificación, del conjunto de reglas legales las consecuencias distributivas. O, mejor dicho, atribuir la exclusividad redistributiva a las normas tributarias sobre la renta, excluyendo a todas las demás.

El argumento convencional defiende las consecuencias de las normas legales en general por su eficiencia en la maximización de la riqueza, lo cual oblitera su función distributiva, que, queda reservada a las normas tributarias sustantivas.

La eficiencia del sistema económico no puede anular en su realización las implicaciones distributivas, totales, derivadas de su

¹ Versión actualizada y ampliada del artículo "El principio distributivo y el impuesto", publicado en el nro. 24/2019 de esta Revista.

² Catedrático de Derecho Financiera y Tributario.

adopción e intención y esto afecta a todo el marco normativo, público o privado, incluido, naturalmente, el tributario.

La eficiencia ilustra una ideología como verdad: la autonomía del mercado no consigue su esplendor si no es con la desregulación de la libertad económica de los agentes económicos. Esto porta al incremento de la riqueza y aunque produzca situaciones desfavorables para los menos aventajados, se recupera la equidad mediante la redistribución a los pobres mediante el impuesto. Si esto ocurre, pierden importancia, los impactos regresivos de las normas legales no tributarias.

La maximización de la riqueza –la eficiencia- viene de los que disponen de la voluntad de pago, de su capacidad de disposición sobre bienes y servicios, y externalidades negativas prescindiendo de sus efectos de equidad o bienestar de los demás.

Dworkin ofrece una definición precisa "*Wealth maximization, as defined, is achieved when goods and other resources are in the hands of those who value them most, and someone values a good more only if he is both willing and able to pay more in money (or in the equivalent of money) to have it.* "

La eficiencia consiste en dejar que prospere la maximización de la riqueza en el mercado como antecedente para su redistribución posterior en su caso para paliar las necesidades de todos los que no pueden o tienen capacidad de pago para conseguirla. El mercado pone a todos en su sitio y los que más ganan favorecen, aunque lo ignoren, a los que carecen de oportunidad no solo de enriquecerse, sino de supervivencia social. La riqueza mínima o inexistente es una cuestión pública de impuesto sobre la renta y de gasto social.

La mejor política de eficiencia de mercado estriba en la neutralidad o no interferencia pública en la maximización de la riqueza y la mejor política de redistribución a favor de los pobres son el impuesto sobre la renta y las subvenciones. Cualquier otra política redistributiva, por ejemplo, desde los ricos a los pobres distorsiona los incentivos para ganar dinero.

La riqueza no es un valor, sino la consecuencia del aprovechamiento del mercado por los que tienen los recursos para

hacerlo. La orientación hacia el comercio de las mercancías confluye con la categoría de mercancías ficticias (*Polanyi*), que denotan un precio de transacción sin ser mercancías reales: la naturaleza, el trabajo, el dinero y, ahora, los datos personales. La eficiencia del sistema productivo no puede conseguirse sin la propiedad, el contrato, la ley favorecedora de los ricos.

La maximización de la riqueza no camina por su propio pie. La voluntad de pago es un mandato dirigido a los que ya poseen para la compraventa por precio de mercancías, bienes o servicios, para el mercado. Pero, también, por causa de las externalidades. La divergencia en el mercado entre coste (producto) privado y coste (producto) social no siempre apareja un resultado favorable para el interés general.

La maximización de la riqueza que provoca costes sociales no pagados, enriquece al que la obtiene cuanto perjudica a los que la sufren. La riqueza derivada de las externalidades negativas no sostiene el valor de la riqueza particular sino su desvalor. Y su corrección no cita solo al impuesto, sino a la ley, pública o privada, que lo impida.

A la inversa, puede que la maximización de la riqueza derive de la creación de externalidades positivas de los particulares – propietarios rústicos, forestales-, cuyos costes deben asumir los beneficiarios en sentido general. El pago del coste no pagado de los que dañan implica el cobro de los que ofrecen bienestar no solo a sí mismos, sino a los demás.

El incentivo a ganar dinero también tiene como socio al impuesto y al gasto público. No es verosímil esconder que sin la ayuda fiscal, los recursos de los que más pueden no se dirigirían al incremento de la riqueza. No hay maximización de la riqueza por obra exclusiva de la transacción del mercado, por la voluntad de pago del particular, si el Estado no es cómplice de la minimización del impuesto. La eficiencia del mercado sin ayuda pública sería bien distinta sin la asistencia tributaria a las ganancias, a la menor deuda fiscal exigible.

La actividad totalizadora del ordenamiento jurídico crea el escenario para una distribución de la riqueza y de la renta, dentro de la cual, también, acude el impuesto y el gasto público. Pero, con una finalidad que no es la que se propicia desde el dogma de la

eficiencia. No parece que puede asumirse que el mercado sufra por el exceso o la desmesura de las normas jurídicas de corrección de sus fracasos y limitaciones o el incumplimiento de las obligaciones de sus agentes económicos, si no, al contrario, de una carencia de las intervenciones adecuadas que aseguren la mínima equidad para el máximo posible.

No es persuasivo predicar la no interferencia generalizada y la redistribución especializada, cuando la contribución al gasto público está ordinariamente orientada a la minimización del impuesto, en algunos casos, con la concurrencia pública, sea explícita o implícitamente. La corrupción institucional pública acude en ayuda de la eficiencia privada en el mercado.

La corrupción institucional – sostiene *Lessig*- implica una economía de influencia sistémica y estratégica que debilita la efectividad de la institución, especialmente erosionando la confianza pública o la credibilidad en tal institución; influencia que se adquiere mediante dinero, poder o ideología.

La eficiencia y la libertad de un mercado autosuficiente apareja la necesidad de disminuir la ley y la intervención del Estado porque es el modo idóneo de desconocimiento del principio común y constitucional de igualdad y del valor democrático de la razón pública. Esto es lo que acertadamente algunos autores señalan como "*La Síntesis del Siglo XX*": se trata de encerrar el mercado de las demandas de justicia y ocultarlo del análisis de poder.

El corolario es la sumisión de la democracia al mercado y la corrupción institucional, antes que la sujeción del mercado a la democracia y la tutela de los más desfavorecidos.

La autoregulación del mercado por sus propios agentes con prescindencia de la concentración de poder, del abuso de posición dominante; del daño ambiental y, finalmente, aunque no por último, el encajonamiento de la política fiscal, que impide la actuación del principio de capacidad contributiva y de igualdad tributaria. 1((*R.M.Dworkin, Is Wealth a Value?, The Journal of Legal Studies, 9, 2 Change in the Common Law: Legal and Economic Perspectives, mar, 1980, The University of Chicago Press; L.Lessig, Institutional Corruption defined, 2013, Journal of Law, Medicine & Ethics; J.Britton-Purdy, D.Singh Grewal, A.Kapczynski, K.Sabeel*

Rahman, Building a Law-and-Political-Economy Framework: Beyond the Twentieth-Century Synthesis, The Yale Review Journal, 129, 2020; L. Kaplow, S. Shavell, Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income, 23 Legal Studies, 667, 1994)

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

El principio distributivo no puede encerrarse solo en los gastos de transferencia social y 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 desarrollo del dogma de la eficiencia hasta ahora, obra de *Kaplow- Shavell* pero que no resiste el paso del tiempo.

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 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 intraesquémica 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) exagera 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 otro, 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, y la imparable desocupación tecnológica que nos invade.

El derecho tributario debe buscar las respuestas en sí mismo, pero, asimismo, 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 anti elusión 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 económica 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 y en el caso del valor fiscal sin actividad económica se crea en las jurisdicciones no cooperativas o Estados transitorios.

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. *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 producen distorsiones en la política redistributiva.

L.Kaplow y S. Shavell 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.

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(Blankfein-Tabachnick & KA. Kordana, Shavell and the Priority of Income Taxation and Transfer, Hastings Law Journal, V.69,1, December, 2017;

A.Raskolnikov, *Distributional Arguments ,in Reverse,2020.*)

En un mundo global no hay una clara ventaja redistributiva de las normas tributarias respecto a 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(*Tsilly Dagan, Pay as you Wish: The Global Market for Tax & Legal Rules, June 10,2014, ssrne.com/abstract=2506051*).

En una primera aproximación resulta que no hay razón determinante de preferencia distributiva que descarte las normas que no son tributarias substantivas como vehículos de equidad y justicia social. Cualquier categoría jurídica normativa, más 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(*Jh. Rawls, Justice as Fairness. A restatement, editor Erin Kelly, Harvard, 2003*).

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 que 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 substantivas 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 (Z. Liscow, Reducing Inequality on the Cheap: When Legal Rule Design Should Incorporate Equity as Well as Efficiency, 2014, Faculty Scholarship Series, 5018 Yale Law School).

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.

2.La predistribución supera la distribución por el impuesto sustantivo.

La predistribución de la renta y la riqueza por obra de las normas jurídicas en general desde los que más pueden hacia los que menos ofrece la connotación predistributiva. Antes del impuesto sustantivo, puede ocurrir la expresión de normas no fiscales inspiradas en solidaridad y, aún más, normas o provisiones 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(*J. S. Hacker, The Institutional Foundations of Middle Class Democracy, 6 May 2011, Policy Network*).

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 acompañada a las circunstancias de los menos favorecidos, de la comunidad y del Estado.

El punto central es que no puede formularse un mercado autoregulado 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 aún 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. Legítima lo existente y es incapaz en origen de obrar cambios de calidad en las relaciones de poder político en la sociedad, la ilusión financiera contamina su percepción; pero, el impuesto es fiel al ordenamiento político y jurídico constituido y es relativa, por no decir nula, su eficacia no solo como potencia constituyente, sino meramente redistributiva. Al final, la imposición directa culmina en la producción de una redistribución regresiva, sobre los trabajadores, consumidores, pequeños empresarios, profesionales.

Las ilusiones financieras convierten la redistribución en un escamotaje. La falsa representación de la renta o la riqueza sirve para asegurar la substracción desde los sectores dominados a los sectores dominados mediante la casi espontaneidad de todos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El concepto de A. Puviani permite comprender los mecanismos de cómo los que instalan el sistema tributario maximizan la extracción de renta de la gente, empleando procedimientos predatorios de engaño para conseguir el consentimiento de masa, que, al final, permite liberar a los más ricos de sus deberes.⁷(T. Rosembuj, *La imposición como política*, Buenos Aires, 1973, , A. Puviani, *Teoria della illusione finanziarie*, Palermo, 1903, Milano 1973, M. Levi *Of Rule and Revenue* University of California 1988.).

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, oligopólicas. 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 sustantiva 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.

El impuesto podría cumplir un claro propósito redistributivo, a pacto que las decisiones políticas acompañen un fin de justicia social, de intervención del Estado autónomo de la corrupción institucional y, en suma, despegado de los intereses y preferencias de los poderes que imponen su propia ley en el mercado.

Sostiene *R. Reich*: " *El mercado es una creación humana. Está basado en normas que el ser humano diseña. El interrogante central es quien formula esas reglas y con cual propósito.*" 8(*R. Reich, Saving Capitalism. For the many. Not for the few, New York,*

2016).

Los principios de la capacidad contributiva, la igualdad y la progresividad, también, pueden actuarse desde otros ámbitos jurídicos junto con 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(Dean Baker, Rigged: How Globalisation and the Rules of the Modern Economy Were Structured to Make the Rich Richer, The Ambassador`s Brief, September 8, 2019).

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 igualdad como principio general dominante y a la justicia social como valor a conseguir. Esto es, la redistribución necesita normas tributarias materiales –hecho imponible, 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 subsidiario del mercado dominante y del Estado dominado, a su albedrío dejado a su solo impulso no decrece, sino que contribuye al incremento de la desigualdad de riqueza, de renta y concentración de poder social, reduciendo a nada el alcance de las funciones públicas de bienestar.

Ese otro impuesto que se pretende para ser redistributivo debe estar junto a la predistribución y sus elementos sustantivos –el hecho imponible, la base imponible, los sujetos pasivos, los beneficios fiscales, cuota, deuda- reflejar una tendencia a la maximización de la igualdad, que no de la riqueza, de la justicia, que no de las discriminaciones o la disparidad, de los recursos

tributarios que adecuen las manifestaciones de capacidad contributiva a las circunstancias de la realidad social, económica, sistémica, vg. crisis financiera, pandemia, cambio climático, erosión de bases imponibles y desplazamiento de beneficios por obra de las multinacionales.

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.

3.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.

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 possible 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 or 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 and Transfer, cit.).

La predistribución viene a identificarse con la necesidad de la comparación **interesquémica**. Pero, asimismo, con la comparación **intraesquémica**, 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 encausa 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(G. Zagrebelsky, *Diritto allo Specchio*, Torino, 2018).

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 (F. 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, aún 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 Estado-sociedad. 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.

4. 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 sustantivos, 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 como si la vida del tributo se agotara en la dialéctica sobre el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, la escala de progresividad o no, la cuota, finalmente, la deuda. Es indudable que la discusión no es accesorio. 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, la prescripción, 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(J. D. Blank, A. Glogower, Progressive Tax Procedure, 6/5/2019).

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 desirable when policymakers pursue progressive tax reforms, it would be beneficial regardless of the progressivity of the underlying substantive tax law.13 (J. D. Blank, A. Glogower, Progressive Tax Procedure, December 3, 2019, New York University School of Law).

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 14 "*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.*" (Blank, Glogower, cit.5).

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 entre 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.

5.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(T.

Rosembuj, Elementos de Derecho Tributario, II, Barcelona, 1989, p.323).

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 del 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 or evade tax liabilities by using strategies that are more difficult for the Internal Revenue Service to detect."* 16(Blank, Glogower, cit.53).

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 fiscal 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(T. Rosembuj, *Tax Morale, Barcelona, 2016, 82*).

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(Blank, Glogower, *cit.6*).

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 imponen cambios en profundidad que reduzcan las 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 opportunity for larger reconceptualization of financial sanctions –away from the inflexible fine and **toward income proportionality.**"*¹⁹ A. Schierenbeck, *The Constitutionality of Income-Based Fines*, *The University of Chicago Law Review*, Vol.85 December 2018, p.1869).

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.

6.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, 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.

J.D. 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 (J. D. Blank, *Collateral Compliance*, *University of Pennsylvania Law Review*, V. March 2014, V.162, 4, p.735).

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 Administración 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; pero, que, al mismo tiempo, acredita del ciudadano 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 económicas con el Estado, al cual ha hecho víctima 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. Por ejemplo, asesores fiscales incursos en planificación fiscal agresiva, tales como, abogados, contadores, escribanos, asesores financieros.

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 ahí 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 (J. D. Blank, cit. p.767).

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(J. D. Blank, cit., p.768).

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(J. D. Blank, cit., p.774).

Primero, la infracción viola una norma jurídica y no un principio jurídico. La sanción colateral debe 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 (*T. Rosembuj, Tax Governance. Los principios de la Unión Europea y del G20, Barcelona, 2017, p.33*).

La categoría de la sanción colateral queda vacía de contenido si se dedica a la vigilancia del contribuyente ordinario que mayoritariamente cumple casi 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(J. D. Blank, cit., p.775).

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 que impulsa las otras sanciones no tributarias, correspondientes a ramas diferentes del derecho público o privado. No obstante, sería oportuno, intersección entre redistribución 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.

7.El principio distributivo y la crisis sistémica. COVID-19, compensación y superrentas.

El COVID-19 pertenece a "una gran familia de virus los cuales pueden causar enfermedades en animales o humanos" y el reciente "COVID-19 es una pandemia que afecta a numerosos países globalmente".(Organización Mundial de la Salud).No es arriesgado vincular el cambio climático con las enfermedades derivadas de animales a la población humana. Hemos debilitado las

autodefensas de los animales, forzando su emigración de los sitios en los que vivían adaptados: desforestación, eliminación de zonas húmedas, restricción de hábitos animales naturales, sobreexplotación del suelo, del agua, agroindustria intensiva, sin reparo medio ambiental.

Del mismo modo que estamos destruyendo el ambiente humano-animal, lo hacemos con el hábitat animal (26).

Los más desfavorecidos están sufriendo la pandemia global como una enfermedad y, al mismo tiempo, como recesión económica. Es difícil separar ambos lados del COVID-19 cuyos efectos se concentran en los trabajadores, los desocupados, la gente anciana, las mujeres. Los Estados, en general, se han lanzado a un esfuerzo masivo de gasto público. Esto es lo correcto. Pero, parece olvidarse que, simultáneamente, hay gente y empresas que se benefician de la crisis. Hay una creciente desigualdad en el seno de la comunidad; y los que la padecen son los mismos que proveen los recursos públicos para luchar contra la pandemia y la recesión.

La ausencia de compromiso político del Estado, subordinado a las fuerzas de mercado, renuncia a la protección democrática de la población, y su legítima demanda redistributiva. Los guardianes del mercado son también los guardianes del Estado, básicamente para evitar la respuesta a más justicia social e igualdad.

Griziotti calificaba la Hacienda Pública como ilegal o arbitraria cuando la política fiscal carece de causa y es extorsiva o parasitaria, sacrificando las aspiraciones de justicia substancial y creando privilegios para los más ricos y poderosos.

El mal público es el reverso del bien público. Hay una solidaridad perversa que sirve para la destrucción egoísta y los comportamientos individualistas predatorios. Los ejemplos de las crisis sistémicas están ahí: la crisis financiera de 2008, el cambio climático, la corrupción institucional, la pandemia y la recesión económica, las consecuencias negativas de la digitalización y, también, la erosión de las bases y el desplazamiento de beneficios a territorios sin impuesto.

No está demás en apuntar que el impuesto redistributivo es absolutamente necesario en momentos sociales dramáticos, sea

guerra, pandemia, cambio climático, etcétera, porque las soluciones no se pueden conseguir descargando los costes sobre los desfavorecidos. La compensación fiscal solo puede producirse mediante el impuesto sobre las superrentas de los que se aventajan de las crisis sistémicas.

7.1. Los beneficios extraordinarios.

La superrenta es aquella que no se espera, viniendo de hechos externos a la actividad ordinaria de cada día y creando una ventaja excepcional para sus beneficiarios, sin esfuerzos particulares, inteligencia, riesgos o capital. Una lluvia del cielo.

Para la doctrina clásica era argumento bastante para sustraer rentas al sector privado a favor del sector público, porque no tenían ninguna necesaria causa de fundamentación, salvo el enriquecimiento.

Griziotti justifica la imposición a la superrenta en dos argumentos. Por un lado, son consecuencia de una ruptura de la libre competencia en el mercado que propicia privilegio o favorecimiento a los que la perciben. Por otro, que ello obliga al poder público a gravar la mayor capacidad contributiva demostrada en su realización.

El impuesto debe recortar, por razones de justicia distributiva, el exceso de la remuneración a determinados factores de la producción entendida como una retribución superior a lo necesario para provocar la oferta. La superrenta en la deriva de situaciones excepcionales v.g. guerra y posguerra o mercados monopólicos u oligopólicos.

“Las rentas obtenidas en régimen de libre concurrencia se adquieren con mayor trabajo, con mayor sacrificio, mientras que las otras ganancias corresponden a circunstancias que ponen un *límite a la concurrencia y colocan en una situación de favor, de excepción o de privilegio a quien las percibe*. Se debe convenir que corresponde al principio directivo de los sistemas financieros modernos el estimar que revelan *una mayor potencia contributiva aquellos que obtienen superrentas y que pueden con relativa facilidad obtener del trabajo o del capital ganancias ingentes por efecto de causas favorables especiales*, en oposición a aquellos que

por la actividad personal y el empleo de capitales obtienen remuneraciones reducidas al mínimo por la acción de la libre concurrencia.”(31)(B.Grizziotti, Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, Madrid,1935)

La superrenta grava la parte de la renta que se considera excede la remuneración normal

J.A.Hobson critica , en la huella de *D.Ricardo*, el sistema de mercado de los beneficios no justificados, extraordinarios o especulativos. El punto de partida es que el impuesto no debe perturbar la discriminación entre costes y beneficios. Pero, el límite es que el excedente no sea resultado de monopolio o de una oportunidad económica superior.

El sistema económico es a la vez competitivo y manipulado. La combinación entre empresas de distinto origen trata de evitar la despiadada competencia (cut-throat competition) mediante distintos acuerdos-trusts, carteles, asociaciones- y combinaciones en cuya virtud se trata de “combine so as to control prices and take profits higher than those attainable under free competition” (32)(.J.A.Hobson,1919, Taxation in the New State, Routledge 2013.)

La superrenta no deriva de la libre concurrencia, sino de los acuerdos de manipulación entre distintos agentes económicos en situación de privilegio, de ventaja, de favorecimiento, en el mercado. Los poderes oligopólicos pueden conducir a la nacionalización del sector o, si esto no fuera conveniente o factible, se requiere una fiscalidad sobre los beneficios excesivos debidos al monopolio dirigida a (33) “divert large portions of these profits from private hands to public treasury”(J.A.Hobson).

El impuesto no es repercutible sobre los consumidores (34): “there is no tendency for a tax on surplus-profits to be shifted on to the consumer. It will lie where it is put.”(J.A.Hobson).Y esto también lo suscribe *Grizziotti*, puesto que la posición de monopolio absoluto del beneficiario impide la competencia o la oferta mercancías substitutivas. Por ejemplo, afirma, cuando en el caso de la explotación de minas de minerales raros no hay posibilidad de concurrencia.

J.A.Hobson contrasta sistemáticamente entre costes y beneficios y entre costes y beneficios excesivos o excedentes, considerados innecesarios y, a la postre, calificables como rentas no ganadas o creadas por los sujetos que las reciben como beneficios. El beneficio razonable excluye, sin embargo, el *excess profit* cuya fuente es el azar, la manipulación o el oportunismo de la empresa. Hay una parte del valor económico creado que pertenece al Estado.

El impuesto grava el beneficio excedente del beneficio normal respecto al patrimonio neto de cada empresa, acorde con las circunstancias de cada sector de actividad económica durante un periodo de tiempo determinado. Es difícil establecer donde termina el beneficio normal, como coste ordinario, y comienza el excedente; pero, no es una misión imposible. El legislador es más o menos conciente del impuesto que puede establecerse sin perturbar la continuidad de la industria o del sector (35): "Now elements of income which do not "dry-up" under taxation and the taxing of which does not disturb industry is precisely what we here call surplus-income"(J.A.Hobson).

La superrenta es una manifestación específica de goce y usufructo de servicios públicos, de capacidad contributiva.

Por un lado, ninguna renta hubiera sido factible sin la cooperación pública.

Por otro lado, la creación de la riqueza y la renta de los beneficiarios no sería posible sin la educación para su provisión y empleo y las infraestructuras y seguridad social.

La materia prima humana gratuita que sirve a la economía está educada, formada, cuidada y emplea infraestructuras necesarias en cada uno de los Estados en los que reside. Las empresas cosechan el trabajo de los ciudadanos y producen las superrentas, pero, sin quedar obligados, en la práctica, a impuesto alguno.

(36)"It is not enough to represent these rents, excessive profits and other elements of surplus, as not earned or created by the persons who receive them as income. They are directly produced by the operation of social needs, institutions and activities. *An individual acting by himself can create no wealth.* The materials and tools with

which he works are supplied to him by elaborate processes of social cooperation. The skill he applies to their use has been laboriously acquired by past generations of men and communicated to him by education and training. A highly complex division of labour based upon cooperation in the industry and workshop prescribes and gives "value" to his particular job... **Thus Society cooperates everywhere with the individual producer and assigns to the product its "value".** (J.A.Hobson)

El valor del *excess profit* exhibe la capacidad contributiva de la superrenta, es el objeto del impuesto, ya que, como afirma *Griziotti*, su sometimiento al impuesto no suscita ni una reducción de la oferta ni un aumento en el precio de los servicios ni un empeoramiento del tenor de vida de los poseedores de los factores de producción "puesto que no se empeora la calidad ni se disminuye la cantidad de la oferta." (37)

En general, el impuesto sobre los beneficios excepcionales atiende las actividades económicas que son innecesarias para mantener o promover procesos de producción o consumo que sean socialmente serviciales. Por tanto, no parece injustificado derivar del principio de capacidad contributiva un vínculo del legislador ordinario para gravar el *excess profit*.

La superrenta es una remuneración en exceso de cuanto es necesario para la provocar la oferta de una cierta cantidad de factores de la producción. El exceso es evidente y no requiere mayor demostración adicional. El impuesto no gravaría el beneficio empresarial en sentido estricto como prima a la innovación tecnológica (38)(S.Steve, *Lezioni di Scienza delle Finanze*, 1972, Padova)

La superrenta es lo que está por encima y más allá de la renta normal, ordinaria. La prima de innovación significa respeto al rédito normal de la actividad, la renta de innovación y la superrenta que se grava es el *surplus de aprovechamiento* de la posición oligopólica y monopsónica.

"..la imposición a las superrentas incide directamente a las empresas que las producen sin posibilidad de traslación y ...permite

al Estado cobrar el impuesto del contribuyente indicado por la ley el que resulta incidido...Además el impuesto es equitativo, por gravar indudablemente rentas excedentes que dejan al contribuyente no solo la renta normal sino también una parte de dicho excedente. De ahí que se reconozca una adherencia tanto a lo racional como a lo equitativo" (39) (D. Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, 1983.)

El impuesto es la segunda alternativa porque, como anticipara *J.A.Hobson*, si el poder del monopolio fuera absoluto solo quedaría la nacionalización para eliminar la causa de la superrenta o, asimismo, como suele suceder, la inmunidad fiscal.

La imposición de los beneficios extraordinarios fue desconocida hasta las dos experiencias de guerras mundiales. La superrenta básica nace de una razón elemental: los beneficios anormales hechos por ciertas actividades económicas como su directa consecuencia. Como dijo Pigou hubo personas en una posición – propietarios navieros, productores de acero y hierro, munición, agricultores y otros
"interested to reap undreamt-of fortunes. In these fortunes there was a large element of windfall"(40)

El impuesto británico sobre las superrentas se dirigía a aislar los elementos de lucro de guerra y gravarlos en el modo más elevado posible, desde el 80% al 100% establecido después de 1940.

El primer paso consiste en separar el elemento de superrenta del beneficio ordinario de la empresa.

El segundo, trata de determinar la deducción de la inversión de capital y el trabajo añadido, sin computar la maquinaria destinada a la producción bélica porque perdería su valor de uso.

El tercer paso procede a la estimación del beneficio ordinario considerando períodos precedentes a la guerra y sus perspectivas reales existentes para su incremento.

Dice *Pigou* que la imposición discriminada de la superrenta se propicia cuando no sea posible una válida política

antimonopólica."Hence it will, in general, be more in the interest of the community as a whole for the State to prevent the the exercise of monopolistic power than to permit it and to tax the proceeds"(41)(A.C..Pigou, a Study in Public Finance, London, 1928, Hesperides Press,2014).

El impuesto sobre la superrenta es típico de situaciones excepcionales, vg. en tiempos bélicos, donde las ganancias responden no siempre al talento empresarial cuanto a las circunstancias de escasez o limitaciones de cualquier tipo. Puede parecer exagerado identificar circunstancias similares en el inicio de la revolución tecnológica digital, si no fuera por las víctimas que está produciendo y producirá en el mercado, en la sociedad, en la persona.

Esta sociedad algorítmica, la digitalización, tiene algo de tiempo de guerra, por sus aceleradas externalidades negativas y los daños y perturbaciones que describen los efectos de la manipulación y desinformación y el desempleo tecnológico y la simétrica desigualdad social y económica que impulsa.

El exceso de comportamiento es, en sentido clásico, renta no merecida o ganada, que no premian la aptitud innovadora, si no situaciones no previstas de mercado, v.g. la ausencia de regulación, de control administrativo, de propiedad concentrada en pocas manos. Uno de los instrumentos predicables es el impuesto que grave la renta excedente por sobre la renta efectiva normal u ordinaria.

"Tales rendimientos por ser más elevados que los propios de otras formas de empleo de los factores sobre el mercado, aunque si no en su montante absoluto, presentan una particular *capacidad contributiva* mayor que la propia de una renta normal "(42) (C.Cosciani).

7.2. Impuesto sobre los beneficios extraordinarios.

En junio de 1940 el Senador La Follette introdujo una enmienda en el Senado de los EEUU de un impuesto sobre Beneficios Extraordinarios sobre empresas, que fue rechazada.

El Senador La Follette declaró: "For Congress to broaden the tax base on individuals in the lower income tax brackets, for the Congress to increase the inequities in our tax structure by tremendously increasing the burden which is levied without regard to ability to pay, through the excise taxes, and to fail to adopt an excess-profits tax to reach those who will profit out of the huge defense expenditures which Congress has voted will, in my opinion, go down in history as one of the most inequitable propositions Congress has ever passed." (43)

A la semana siguiente el Presidente Roosevelt envió un mensaje al Congreso defendiendo una **"steeply graduated excess profits tax on corporations and individuals to ensure that "a few do not gain from the sacrifices of the many."**

El impuesto sobre las superrenta se configura como un instrumento dirigido a recortar los beneficios de guerra por encima de los beneficios ordinarios, impidiendo el aprovechamiento oportunista o arriesgado de algunos pocos. Hay una capacidad contributiva excepcional que exige reducir la carga tributaria entre los contribuyentes pobres y ricos.

El impuesto sobre la superrenta de los EEUU complementó el impuesto sobre Sociedades durante las guerras mundiales- 1ª y 2ª--, y la guerra de Corea.

La superrenta es el exceso del beneficio anual promedio de una sociedad. El importe de la superrenta depende de la elección del contribuyente: a) o la comparación de beneficios en el período de imposición con respecto a los obtenidos durante el período base de 1936-1939 inclusive o b) por el cálculo del tasa de retorno del capital invertido en la empresa(al menos entre el 5% y el 8% incluyendo el 50% de la deuda de capital contraída. El método fue adoptar un tipo de gravamen sobre el resultado del 95%.

La deuda tributaria sería la menor determinada conforme a los métodos elegidos.

Como dijo Carl Shoup: "Although the tax law makes no formal distinction between profits due to the war and all other profits, it is evidently intended to reach only the former. The taxpayer is given the option to use either the base-period method or the invested-capital method whichever results in the smaller tax."(44)

El impuesto de la superrenta tuvo dificultades de aplicación. Pero, no obstante, fue considerada apropiada para su empleo en tiempos de economía de guerra. En particular, el elevado tipo de gravamen tiende a la inclusión tanto de los beneficios extraordinarios cuanto de los ordinarios en la base imponible.(45)

R.Avi-Yonah propone, ahora, un impuesto sobre la superrenta similar a la adoptada durante la gestión de Roosevelt, para impedir la enriquecimiento injusto.

"Excess profit taxes are designed to tax the proportion of profits that derives from some external event, not of company's making."

En su propuesta, el impuesto sobre la superrenta debería aplicar el método de promedio de ganancias basado en 2016,2017,2018 y 2019.El procedimiento sería análogo al del impuesto clásico. Primero, el beneficio neto en 2020.Segundo, sustracción por el promedio entre 2016-2019 de los beneficios más un 8% de la principal inversión de capital y, finalmente, un tipo de gravamen del 95% sobre la superrenta.

"It is unconscionable that some corporations would profit from the current crisis while everyone else suffers. Moreover, the federal government will be spending trillions to save the economy, and much of this spending would benefit the winners since it will be spent on their services. **There is no reason not to use this opportunity to revive the excess profit tax and apply it to profits that derive entirely from the pandemic.**"(46)

Tanto la propuesta clásica como la actual son incuestionables. En ambos casos hay un propósito común de justicia fiscal e igualdad en la recaudación de ingresos públicos sobre los que aprovechan la crisis económica y pandémica, su grado de concentración oligopólica y poder sobre el mercado. De hecho, un claro ejemplo, de finanzas innovativas.

CONCLUSION

La eficiencia del mercado comandado por sus participantes, autorregulado en sus medios y con el fin conspicuo de maximización de beneficios inspira el deterioro de las

consecuencias distributivas de las normas jurídicas en su conjunto. Un modo de recortar la autonomía pública y el interés general, a las aspiraciones de los más ricos. El Estado dependiente de un mercado autónomo e independiente solo conservaría las competencias distributivas en materia de impuesto sustantivo sobre la renta y las transferencias de gasto público; competencias, a su vez, desviadas de su aparente finalidad social, por cuenta de la corrupción institucional.

Todo el ordenamiento jurídico contiene la potencialidad distributiva, incluido el impuesto y el gasto social. Pero, a pacto, de someter tanto al mercado como al Estado a la decisión política de la razón pública, la razón de tutela de los más frágiles, vulnerables, indefensos, sobre todo, en sus intereses esenciales: salud, educación, trabajo. El Estado, paradójicamente, como máxima defensa del bien público, de la libertad de los ciudadanos y la interdicción de las arbitrariedades que pueden ejercitar los terceros sobre su actividad.

El impuesto, el procedimiento de imposición y las sanciones pueden y deben acompañar el principio distributivo del gasto público, junto con las disciplinas dirigidas a la corrección de las patologías del sistema jurídico en materia de concentración de la riqueza, de destrucción de la naturaleza, de postergación de los derechos del trabajador y de las empresas excluidas de la posición de dominancia. No es solo tema del impuesto sustantivo y de las subvenciones, sino también de los contratos, la propiedad intelectual, el abuso de poder de las grandes empresas y, también, de la independencia de la razón pública de su dependencia al mercado.

No hay mercado ni empresa, sin ley.

No hay ley sin Estado.

No hay impuesto sin ley.

No hay impuesto sin Estado.

La maximización de la riqueza está subordinada a la mínima justicia distributiva de la creación de la riqueza social.

Hay un prejuicio ideológico genérico en contra del impuesto. No importa si el impuesto es elevado o bajo; nuevo o antiguo. El mero reclamo o advertencia al impuesto despierta controversias y oposición. Es pura manipulación para preservar la inanidad del tributo ante el mercado y la parálisis pública ante demandas de justicia e igualdad. Es una estrategia bien diseñada que no se frena ante la crisis financiera ni ante la pandemia, recesión o digitalización. Es como si se viviera en una burbuja ideal sin tributo. No es verdad. Necesitamos impuestos para financiar los bienes públicos para los ciudadanos. Y es el impuesto el que consiente la redistribución desde los ricos a los desfavorecidos, cambiando la carga tributaria en una dirección o en otra.

Es duro de aceptar que el impuesto es probablemente una de las políticas fiscales, si no la única, que tiene los principios y el poder de reestructurar el mercado y los derechos de propiedad a través de una mayor equidad e igualdad.

La frase de Roosevelt fue exacta: hay que asegurar que los menos no ganen de los sacrificios de los más. Es la mejor explicación sobre superrenta que no tienen por origen, sino el azar, que no el riesgo o la inteligencia. La empresa está tratando de aprovecharse oportunísticamente de su buena fortuna, capturando un desproporcionado retorno simplemente por estar. En el medio, las víctimas de la crisis son la mayoría de la población que no tienen la fortuna de ser poderosas.

La consecuencia es la necesaria compensación para el injusto enriquecimiento de los menos. El impuesto sobre beneficios extraordinarios es la vía para preservar, mejorar la sostenibilidad de los pobres. La finanza innovativa entiende el impuesto con un doble propósito: la recaudación y corrección del comportamiento egoísta durante la crisis. Ninguno vale más por su propio esfuerzo. Hay que respetar la coexistencia de necesidades comunes y la necesidad de coexistencia común bajo la ley.

No es aceptable un sistema de eficiencia productiva y de enriquecimiento selectivo, con ayuda pública, que se funde en la exclusión de la distribución de la renta obtenida, cuyo origen, por definición, es colectivo.







No hay Estado sin independencia política del poder del mercado y la razón pública solo puede inspirarse en los valores, principios comunes, principios constitucionales de superioridad democrática basados en la igualdad formal y de hecho sobre el corporativismo de los intereses particulares.

En definitiva, la Síntesis del Siglo XXI contiene su justificación y legitimidad en la distribución, que no en la eficiencia; la intervención e interferencia puntual de la razón pública, en defensa del bien público, que no la neutralidad, y la organización política de la democracia en el Orden económico, que no el poder tecnocrático.

Referencias.

- 1.** *R.M.Dworkin, Is Wealth a Value?, The Journal of Legal Studies, 9, 2 Change in the Common Law: Legal and Economic Perspectives, mar, 1980, The University of Chicago Press ; L.Lessig, Institutional Corruption defined, 2013, Journal of Law, Medicine & Ethics; J.Britton-Purdy, D.Singh Grewal, A.Kapczynski, K.Sabeel Rahman, Building a Law-and-Political-Economy Framework: Beyond the Twentieth-Century Synthesis, The Yale Review Journal, 129, 2020; L. Kaplow, S.Shavell, Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing 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; A.Raskolnikov, Distributional Arguments, in Reverse, 2020*
- 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 Should Incorporate Equity as Well as Efficiency, 2014, Faculty Scholarship Series, 5018 Yale Law School.*
- 6.** *J.S. Hacker, The Institutional Foundations of Middle-Class Democracy, May 6, 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 Globalization and the Rules of the Modern Economy Were Structured to Make the Rich Richer*, The Ambassador's Brief, September 8, 2019.
- 10.**D. Blankfein-Tabachnik & Kevin A. Kordana, *Kaplow and Shavell and the Priority of Income Taxation and Transfer*.
- 11.**G. Zagrebelsky, *Diritto allo Specchio*, Torino, 2018.
- 12.**J. D. Blank, A. Glogower, *Progressive Tax Procedure*, May 6, 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 Unión Europea y del G20*, Barcelona, 2017, p.33.
- 25.**J. D. Blank, *cit.*, p.775.
- 26.**N.F.Stump, *Critical Legal Research, and Contemporary Crisis: CLIMATE CHANGE, COVID-19, and the MASS BLACK LIVES MATTER UPRISING*; Vol. XIII or XIV Unbound: *Harvard Journal of the Legal Left*.
- 27.**A.Zhang, *Pandemics, Paid Sick Leaves, and Tax Institutions*, 52 *Loy.Chil.L.J.*, forthcoming 2021.
- 28.**R.Avi-Yonah, *It's Time to Revive the Excess Profits Tax*, *The American Prospect*, 10-11-2020
- 29.**A. Hemingway, *Excess profits tax needed to prevent profiteering amid COVID-19*, *Policy Note* April 9, 2020.

30. B.Weder di Mauro,R.Baldwin, Mitigating the COVID Economic Crisis:Act Fast and Do Whatever it Takes,Centre for Economic Policy research,London,2020.
- 31.Grizzotti B., *Principios de Politica, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, 1935, p. 11;Primi Elementi di Scienza delle Finanze,Milano,1962,p.104;Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario, II, MILANO,1956,p.141.
- 32.Hobson J.a., *Taxation in the new state*, New York, 2013, p. 34.
33. Hobson J.a., *cit.*, p. 36. 
34. Hobson J.a., *cit.*, p. 38.
- 35.Hobson J.a., *cit.*, p. 25.
36. Hobson J.A., *citt.*, p. 71. 
37. Grizzotti B., *cit.*, p. 116. 
38. Steve S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, p. 311. 
39. Jarach D., *Finanzas Publicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1983, p. 
677 .
- 40.A.C.Pigou,A Study in Public Finance,London 1928,Hesperides Press 2014;
- 41.A.C.Pigou, A Study in Public Finance,London, Read Books Ltd,p.268, 2013.
- 42.C.Cosciani, *Istituzioni di Scienza delle Finanze*, Torino, 1970, p. 208. 
43. 86 Cong. Rec. 13027 ,1940.
- 44.C. Shoup, The Concept of Excess Profits Under The Revenue Acts of 1940-1942,10 Law and Contemporary Problems, 1943.
- 45, Jh.A.Pechman, Federal Tax Policy, 1971,p.250.
46. R.S.Avi-Yonah, COVID-19 and US TAX POLICY:What Needs to Change,april 2020,Michigan Law,University of Michigan, paper 679.

