

Sanciones colaterales en materia tributaria
Comentario al fallo "MAEHR v. UNITED STATES"; UNITED STATES COURT OF APPEALS FOR THE 10th CIRCUIT (20/7/2021)

Por Agustina M. Ortiz Dendarys¹

Tema: *Fixing America's Surface Transportation Act ("FAST Act"), Pub. L. 114-94, 129 Stat. 1312 (2015). Constitucionalidad de la denegación o revocación de pasaportes por significantes deudas tributarias.*

I. El caso

Conforme la normativa prevista por la Act ("FAST Act"), Pub. L. 114-94, 129 Stat. 1312 (2015)², al recurrente Jeffrey T. Maehr se le notificó la certificación de su deuda por parte de la Internal Revenue Services (en adelante, "IRS") en el año 2018, y, consecuentemente, en el mismo año, luego de la remisión de esta última a la Secretaría de Hacienda, el departamento de Estado revocó su pasaporte, hasta tanto regularizara su situación con el Fisco³, por una deuda que ascendía a la suma de USD 250,000⁴. En ese marco, y alegando estar en presencia de un derecho fundamental protegido por las enmiendas quinta y catorce, recurrió ante la instancia jurisdiccional alegando su inconstitucionalidad⁵.

¹ Abogada, Especialista y Magister en Derecho Tributario por la Universidad Austral.

² La Sección 7345 (a), indica que "Si el Secretario [de Hacienda] recibe una certificación del Comisionado de Rentas Internas que una persona tiene una deuda tributaria gravemente morosa, el Secretario [de Hacienda] transmitirá tal certificación al Secretario de Estado para la acción con respecto a la denegación, revocación o limitación de una pasaporte". Cabe destacar que el monto originario para indicar que una deuda tributaria resulta grave a la fecha de de 50,000 usd, que se actualiza por inflación anualmente. Dicha deuda debe estar impaga y ser exigible. Tal como indica Sheppard, este monto incluye intereses y multas; no obstante no encontrarse determinado si es específico para un período fiscal en particular, o podría aplicarse dicho monto a más de un período. Sheppard, Hale E., IRS Deprives Tax Debtors of U.S. Passports Under New Code Sec. 7345: Open Issues as Enforcement Begins in 2017, Wolters Kluwer.

³ Resulta muy simple la forma en la cual el IRS explica las circunstancias en las cuales procede dicha sanción y las alternativas para su resolución, para mayor información acceder a <https://www.irs.gov/es/newsroom/individuals-with-significant-tax-debt-should-act-promptly-to-avoid-revocation-of-passports> (acceso 21-10-2021).

⁴ Cabe destacar que conforme surge de la nota al pie n° 5 del fallo mencionado, Maehr habría disputado la certificación efectuada por la IRS del período 2011, [Maehr v. Comm'r of Internal Revenue, 480 F. App'x 921 (10th Cir. 2012); Maehr v. United States, 767 F. App'x 914 (Fed. Cir. 2019)].

⁵ Conforme la norma FAST, existe la posibilidad de recurrir ante un tribunal de Estados Unidos contra el propio país, como se dio en el caso, o un tribunal tributario contra la IRS para analizar los extremos de la certificación.

A tales efectos, mediante el análisis de los precedentes de la Corte Federal, el tribunal confirma la decisión de la anterior instancia, afirmando la inexistencia de afectación a las garantías previstas en las enmiendas referenciadas, rechazando el recurso impetrado por la defensa y estando por la constitucionalidad de la medida dispuesta por la norma legal.

Por su parte, cabe destacar que el recurrente resulta un veterano con discapacidades que ha tenido varios conflictos con el IRS en función de los reclamos en materia de impuestos que este último detenta.

En tal sentido, no sólo ha invocado la inconstitucionalidad de dicha sanción –lo cual, resulta objeto del presente-, sino que asimismo, ha instado varios procesos a los efectos que la IRS: efectúe una nueva determinación por resultar errónea y viciada⁶, y acompañe las copias de los documentos que utilizó el fisco para efectuar la determinación respectiva⁷.

II. Fundamentos de la mayoría

Con acuerdo, y tomando en consideración los precedentes citados por el recurrente, como así, aquellos más recientes, se rechazan los agravios vertidos en torno a la afectación de las enmiendas quinta⁸ y catorce⁹ de la Constitución estadounidense.

⁶ Resulta interesante mencionar que la alegada nulidad que solicita el recurrente se encuentra fundada las siguientes cuestiones: i) es salario, y por tanto, no susceptible de tributo; ii) el Formulario 1040 es ilegítimo por no encontrarse impreso el número de la OMB, y iii) la decimosexta enmienda no permite autorizar impuestos federales sobre la renta de ciudadanos de los estados individuales; y, por último vicios generales sin especificar error alguno, circunstancia que conforme lo dispone la Cámara de Apelaciones, implica el rechazo por no cumplimentar la regla 34, como el pago de las costas. Jeffrey Thomas MAEHR, Petitioner–Appellant, v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, Respondent–Appellee. No. 11–9019. United States Court of Appeals, Tenth Circuit. May 17, 2012.

⁷ Lo indicado surge del precedente Jeffrey T. MAEHR, Plaintiff, v. INTERNAL REVENUE SERVICE, Defendant. Civil Action No. 19-cv-03464-PAB-NRN, United States District Court, D. Colorado, 05/24/2021.

⁸ Enmienda V: *Nadie estará obligado a responder de un delito castigado con la pena capital u otro delito infame, si un Gran Jurado no lo denuncia o acusa, a excepción de los casos que se presenten en las Fuerzas Terrestres o Navales, o en la Reserva Militar nacional cuando se encuentre en servicio activo en tiempo de Guerra o peligro público; ni podrá persona alguna ser puesta dos veces en peligro grave por el mismo delito a; ni será forzada a declarar en su propia contra en ningún juicio criminal; ni se le privará de la vida, libertad o propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará la propiedad privada para uso público sin una justa indemnización*, disponible en: Constitution Center <https://constitutioncenter.org/learn/educational-resources/historical-documents/the-constitution-of-the-united-states-html-en-espanol#Ammendments>

⁹ Enmienda XIV: *Todas las personas nacidas o naturalizadas en los Estados Unidos y sometidas a su jurisdicción son ciudadanos de los Estados Unidos y del Estado en que residen. Ningún Estado podrá dictar ni imponer ley alguna que limite los privilegios o inmunidades de los ciudadanos de los Estados Unidos; ni podrá Estado alguno privar a*

En lo respectivo a la enmienda catorce, en CRAIG JONES v. STEVEN MNUCHIN, ET AL, 11th Cir., March 8, 2021, se indicó que se encuentra implicada la afectación a esta última siempre que el Estado limita o restrinja a un ciudadano su vida, libertad o propiedad sin el debido proceso.

Derivado de esta última, la enmienda quinta, es decir, la garantía del debido proceso legal, limita al estado a infringir derechos fundamentales, no obstante la existencia de procedimiento alguno a excepción de estarse ante una cuestión de estado.

Cabe destacar que para arribar a dicha resolución el tribunal analizó y motivó las siguientes premisas que, asimismo, encuentran vinculación directa entre sí.

1. El derecho a viajar fuera del país no resulta fundamental.

Para arribar a dicha conclusión, conforme lo alegado por el recurrente, se indica que lo que sí constituye un derecho fundamental es la posibilidad de viajar¹⁰ dentro de Estados Unidos, y por tanto, protegida por la enmienda quinta, no así, al exterior¹¹. Y, consecuentemente resulta inferior el estándar de análisis para discernir si se está o no ante una afectación de tal derecho¹². Es decir, no resulta de aplicación el "strict scrutiny" o, compelling state interest y least restrictive means, o riguroso examen de intereses enfrentados, lo cual, consiste en discernir la existencia de un interés público relevante (compelling state interest) y representar la medida menos restrictiva (least restrictive means) de afectación al derecho en análisis.

2. La enmienda catorce no resulta de aplicación para el Estado Federal¹³.

A tales fines, el tribunal indica que esta última no sólo no resulta de aplicación para el estado federal, sino que, asimismo, no protege derecho alguno a viajar fuera del país. De tal manera, esta última ha sido concebida para eliminar la discriminación racial. Excluyendo, por cierto, en tal tenor, la aplicación del principio de

cualquier persona de la vida, libertad o propiedad sin el debido proceso legal; ni negar a cualquier persona que se encuentre bajo su jurisdicción igual protección de las leyes. Disponible en: Op. Cit., Constitution Center.

¹⁰ Conforme el precedente Zobel v. Williams, 457 U.S. 55, 78-81 (1982) (O'Connor, J., concurring), citado por el Tribunal.

¹¹En Saenz v. Roe, 526 U.S. 489 (1999), expresamente se dispuso: "the constitutional right in question was the "right to travel from one state to another".

¹² La Corte estableció que: "the freedom to travel outside the United States must be distinguished from the right to travel within the United States." Id.at 282-89, 306 (1981).

¹³ En CRAIG JONES v. STEVEN MNUCHIN, ET AL, 11th Cir., March 8, 2021, también se confirmó dicha posición.

“ne exeat republica¹⁴”, en función de ser una disposición prevista por una norma legal y que respeta el debido proceso.

3. La norma resulta constitucional bajo el “*rational basis review*”¹⁵.

Así, partiendo de la premisa anterior, corresponde analizar la norma conforme el principio indicado¹⁶ a los efectos de corroborar si se vulnera o no el debido proceso.

Para ello, mediante el análisis de diversos precedentes en torno a las limitaciones para viajar fuera del país, se concluye que el estándar¹⁷ para efectuar dicha limitación debe ser analizado en cada caso concreto (seguridad nacional, entre otros), mediando, por cierto, fundamentos razonables.

Particularmente, en este caso, la limitación a la posibilidad de salir del país mediante la falta de emisión o revocación del pasaporte, se encuentra contemplada en una norma legal, por lo que el interés que persigue dicha norma debe ser sustancial y legítimo¹⁸.

De tal manera, establecido el rango o jerarquía de tal derecho -no fundamental-¹⁹, resultando razonable el grado de interferencia a tal derecho -limitación hasta tanto dure la falta de acuerdo y pago con la administración tributaria de grandes sumas de dinero en materia de impuestos-, pasado el nivel de escrutinio requerido por el derecho en trato conforme la jurisprudencia de la Corte, resulta constitucional la sanción incoada por la norma.

¹⁴ Considerada como una orden judicial que impide que una persona abandone la jurisdicción del Tribunal o del Estado.

¹⁵ Jurisprudencialmente se ha indicado que dicho estándar resulta cumplimentado siempre que la norma tenga una finalidad legítima, y que la aplicación de esta última promueva o haga efectiva esta última -Oregon Moms Union v. Brown, No. 3:21-CV-00678-IM, 2021 WL 2025933 (D. Or. May 20, 2021)-.

¹⁶ Conforme la traducción exacta, hablaríamos de un escrutinio intermedio.

¹⁷ Así, expresamente se indica “*legislation which is said to infringe the freedom to travel abroad is not to be judged by the same standard applied to laws that penalize the right of interstate travel,*” *id.* at 176-77—*that is, strict scrutiny*”.

¹⁸ El criterio del *rational basis review*, a nuestro criterio, tiene directa vinculación con el test de razonabilidad a aplicar en las normas legales de los sistemas del civil law. En especial, por indicar lo siguiente: “*To pass constitutional muster under intermediate scrutiny, the government has the burden of demonstrating that its objective is an important one and that its objective is advanced by means substantially related to that objective*”, expresamente queda contemplado el principio de necesidad y vinculación.

¹⁹ Así, se dispuso que “[t]he right of interstate travel has repeatedly been recognized as a basic constitutional freedom.” *Mem’l Hosp. v. Maricopa Cnty.*, 415 U.S. 250, 254 (1974). Pero, seguidamente se indica que “*Under Supreme Court precedent, (1) the right of international travel is not fundamental*”.

En consecuencia, la norma resulta constitucional conforme el estándar del rational basis review, haciendo el tribunal una expresa mención en cuanto a que en función de las limitaciones que pesan sobre este último en materia de interpretación de posibles afectaciones al debido proceso legal, el gobierno tiene un interés legítimo en recaudar y/o aumentar la recaudación mediante impuestos²⁰. Por lo que resulta razonable la medida legal dispuesta en torno a la limitación de viajar al exterior respecto de aquellos contribuyentes que tengan una deuda relevante²¹.

III. El fallo

Con dichos argumentos se confirma la resolución de la instancia anterior. La falta de emisión o revocación del pasaporte en función de grandes deudas en materia de impuestos, resulta constitucional conforme el rational basis review.

IV. Comentario

IV.I. El thema decidendum: antecedentes y modalidad de aplicación

Conforme surge del precedente se trata de la primera vez que una alzada trata la temática. Ello, no obstante otros antecedentes, vinculados al incumplimiento de deberes a remisión de alimentos en juicios de familia, entre otros supuestos específicos.

No obstante, en *Rowen v. Commissioner of Internal Revenue*, 156 T.C. No. 8 (2021), ante la aplicación de dicha norma, el recurrente ante el tribunal de impuestos alegó la afectación a la quinta enmienda en virtud de no haberse dado cumplimiento al debido proceso y su derecho a ser oído previo a la certificación de la deuda. La cual, al haber sido refutada por la administración tributaria y no negada por la parte, devino abstracta.

Por lo que, en síntesis, dada la vigencia de la norma mencionada, y la existencia de la certificación que acredita los presupuestos de la norma, el tribunal también confirmó la inexistencia de vulneración

²⁰ Lo cual, asimismo encuentra fundamento en el Informe GAO 2011 –al que a continuación se hará mención–, donde se expresa como una posible medida para evitar la falta de pago de tributos.

²¹ En palabras del tribunal, entiende al rational basis review como "a law will be upheld if there is any reasonably conceivable state of facts that could provide a rational basis for the infringement; this requires no more than a reasonable fit between governmental purpose and the means chosen to advance that purpose".

constitucional al derecho de viajar, agregando que tampoco vulnera la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Interesante es la mención expresa que hace el tribunal que el IRS únicamente expide el certificado de deuda, mientras que la secretaría de Estado es la que tiene la facultad de revocar o no renovar el pasaporte. Es decir, la decisión resulta propia de otro Órgano que no realiza la determinación tributaria, a la cual, asimismo, se le exige un debido procedimiento administrativo.

Por su parte, dicho certificado de deuda requiere una notificación previa Aviso CP0508C²², en la cual, asimismo, se advierte que si se solicita la renovación del pasaporte no se efectuará, y en el caso de tenerlo vigente, se revocará por parte del Departamento de Estado²³.

Destacando, asimismo, que no quedarán comprendidos como contribuyentes con deudas tributarias significativas, aquellos que - actualmente- no superen la suma de usd 54.000²⁴, y quienes aun superando dicha suma: estén en quiebra; fueran víctima de robo de identidad relacionado con impuestos; se encuentren dentro de un área de desastre declarada por el gobierno federal; hayan efectuado solicitudes con el IRS -plan de pagos, transacción y/o ajuste aceptado por el órgano fiscal que satisfará la deuda en su totalidad-.²⁵

Ahora bien, adentrándonos en el objeto del fallo, hablamos de un tipo de sanciones conocidas como "colaterales"²⁶ y que han sido entendidas como un mecanismo para promover el cumplimiento debido de las obligaciones tributarias.

²²Respecto a esta última en el sitio web de la IRS se destacan los aspectos salientes de dicha notificación en Notas de Prensa IRS, disponible en <https://www.irs.gov/individuals/understanding-your-cp508c-notice> (acceso 23-10-2021).

²³ Así, tal como lo indican Paul R. Organ, Alex Ruda, Joel Slemrod y Alex Turk, DO COLLATERAL SANCTIONS WORK? EVIDENCE FROM THE IRS' PASSPORT CERTIFICATION AND REVOCATION PROCESS, disponible en <http://www.nber.org/papers/w29029> de los iniciales más de 20.000 contribuyentes en 2018 con dicha situación, bajaron de manera abrupta para el 2019 donde se suspendieron las revocaciones de pasaportes en función de la pandemia del COVID-19.

²⁴Dicho monto podría contemplar distintos períodos fiscales, e implicará para su descertificación, la regularización en todos ellos *Op. Cit.*, Paul R. Organ, Alex Ruda.

²⁵Notas de Prensa IRS, disponible en <https://www.irs.gov/es/newsroom/individuals-with-significant-tax-debt-should-act-promptly-to-avoid-revocation-of-passports> (acceso 23-10-2021).

²⁶Joshua D. Blank, Collateral Compliance, 162 U. Pa. L. Rev. 719, 728 (2014).

IV. II. Sanciones colaterales: características y aplicación en Estados Unidos.

Tal como lo indica Paramonova²⁷, dichas sanciones impactan en la posibilidad de consumir y respecto al grupo de personas que tengan la posibilidad de acceso a dicho derecho que resulta restringido, en este caso, viajar al exterior. Las cuales, por su parte, no podrían ser concebidas como un elemento de clasificación del tributo a cobrar, pero sí, como una posibilidad para considerar limitada en función del incumplimiento de una norma.

A modo de ejemplo en el Reporte GAO *Potential for Using Passport Issuance to Increase Collection of Unpaid Taxes* de 2011²⁸, se indicó que aproximadamente el 1% de las personas que solicitaron pasaportes en el año 2008, tienen una deuda tributaria, destacando que resultaría sustancialmente superior este número en función de sólo abarcar aquellos casos en los cuales medió presentación al IRS por parte de los contribuyentes, y que fue informado el SSN (Social Security Number), al momento de solicitar el pasaporte respectivo.

En este sentido, Paramonova también refiere que la eficacia de la aplicación de este tipo de sanciones tiene un efecto mayor en aquellos que lógicamente tienen un pasaporte y consecuentemente, la posibilidad de viajar al exterior, por lo cual, en estos casos, el tributo a cobrar resulta más eficaz que para un grupo que no tiene dicha posibilidad. No obstante y conforme surge de otro análisis de la misma autora, existiría una vinculación directa entre quienes más pueden ahorrar y viajan al exterior²⁹.

Del informe GAO previamente referenciado, se corrobora lo indicado, ya que de los contribuyentes seleccionados que habrían solicitado la emisión del pasaporte, quienes más deuda tributaria sostenían, mayor patrimonio habrían declarado³⁰.

A estos efectos, se hace referencia al cumplimiento de la tasa efectiva que resulta de aplicación, la cual, asimismo, está vinculada

²⁷Yulia Paramonova, *Collateral Tax Sanctions: A Way to Correlate Punishment with Ability*, April 29, 2015, disponible en: <https://www.jstor.org/stable/90023227> (acceso 02-10-2021).

²⁸ El objeto de dicho informe fue determinar la magnitud de contribuyentes con deuda tributaria que solicitaron la emisión de pasaporte en el año 2008, para lo cual se seleccionaron 25 casos de mayor relevancia cuantitativa en términos de deuda tributaria.

²⁹Yulia (Paramonova) Kuchumova, *A Collateral Tax Sanction: When does It Mimic a Welfare-Improving Tag?* Department of Economics, Higher School of Economics in St.Petersburg, disponible en: <https://wp.hse.ru/data/2017/11/20/1161003490/181EC2017.pdf> (acceso 02-10-2021).

³⁰ Para mayor información, recomendamos ver del informe GAO, Table 1: Summary Information on 15 Passport Recipients with Unpaid Federal Taxes, pág. 14.

al costo del asesoramiento para reducir la posibilidad de aplicación y con el impacto de la sanción.

Finalmente, concluye que la utilización de dichas sanciones no sólo colabora con el cumplimiento oportuno, sino, que también, redistribuye el ingreso tributario de una manera más eficiente por afectar el consumo y no el ingreso³¹.

No obstante, cabe destacar que la sanción colateral que resulta objeto de comentario del presente trabajo no es la única de aplicación para el incumplimiento tributario relevante, sino que también Luisiana, California y New York, han establecido la suspensión de la licencia de conducir en dichos supuestos³², como también por deudas alimentarias y que, conforme ha sido estudiado, resultarían -sin efectuar distinción-, más eficaces que las sanciones monetarias.

En este sentido, Blank, sostiene que este tipo de sanciones resultan eficientes³³ en términos de cumplimiento voluntario³⁴, en función de las siguientes cuestiones.

I. Las sanciones colaterales resultan más relevantes que las multas tradicionales, generando un efecto más directo.

II. Identificar y clasificar los beneficios que brinda el Estado (matrículas, pasaportes, entre otros), que van a ser limitados en virtud de la falta de pago de tributos, genera un efecto de pérdida.

III. Ciertas sanciones colaterales tienen un costo económico indirecto mayor que las multas, sobre todo en aquellos sujetos con mayor capacidad de pago. En este sentido, Blank hace referencia a aquellos estados que limitan otro tipo de matrículas como para manejar, o ejercer alguna profesión, indicando que el costo de no

³¹ Así, en palabras de Paramonova, *"The social welfare increases only when the earning potential of the poorest individual in the targeted group is sufficiently higher than the earning potential of the poorest individual in the rest of the population"*.

³² Yulia (Paramonova) Kuchumova, *A Collateral Tax Sanction: When does It Mimic a Welfare-Improving Tag?* Department of Economics, Higher School of Economics in St. Petersburg, disponible en:

<https://wp.hse.ru/data/2017/11/20/1161003490/181EC2017.pdf> (acceso 02-10-2021).

³³ Tal es así, que al momento de sancionar la "FAST ACT", se indicó que podrían recaudarse en un período de 10 años, \$740 millones, en Joshua D. Blank, *Collateral Compliance*, 162 U. Pa. L. Rev. 719, 728 (2014).

³⁴ En este sentido, es interesante el comentario efectuado por Hale E. Sheppard al Reporte GAO de 2011, donde más allá del monto cuantitativo entre quienes abonan tributos, y quienes no, hace hincapié en una circunstancia que resulta por demás interesante. El análisis que puede establecer la IRS para estimar la suma debida es en función de contribuyentes registrados y respecto de declaraciones efectuadas. No abarca así lo debido por aquellos que no se encuentran registrados, o que, en su declaración omitieron la incorporación de tributos debidos. Así, en función de dicha información como la solicitud de pasaportes, se establecería que resultaría pertinente analizar dicha información en conjunto. Sheppard, Hale E., Op. Cit.

poder efectuar la actividad habilitada -en términos generales-, suele ser mayor que la sanción monetaria impuesta.

IV. Tienen, asimismo, un efecto negativo en cuanto a la reputación forzando a revelar a otros que la falta de acceso a un determinado servicio está dada por el no pago de los tributos debidos. Así, el efecto de incumplimiento de tributos afecta a la consideración de confianza de otros por omitir el deber de contribuir a las arcas públicas.

V. La exposición de las sanciones colaterales, a diferencia de las multas que forman parte de la esfera de privacidad del contribuyente, podrían generar un efecto de reciprocidad en cuanto al cumplimiento.

VI. Aumenta la percepción que la recaudación se encuentra vinculada a los servicios que presta el Estado, por lo que el pago de estos últimos, es un deber propio de pertenecer a una sociedad.

Por su parte, y en cuanto a las características que esta última presenta a los efectos de discernir cuando estamos frente a una sanción colateral, se destacan, en principio, tres: se rescinde un servicio o beneficio estadual; su aplicación la efectúa un Órgano del estado distinto a la administración tributaria, y, resultan concurrentes a la sanción monetaria que suele tener el incumplimiento tributario.

Conforme lo indicado y la aplicación de la norma en comentario, el NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH³⁵, dio un paso más analizando su eficiencia tomando en consideración diversos archivos oficiales.

En cuanto al reporte TIGTA (2019) del 17.05.2019, se efectuaron las correspondientes certificaciones por deudas relevantes de 388,701 contribuyentes en los términos de la FAST ACT. De estos últimos, el 40% dio cumplimiento total al pago de la deuda, mientras que el 60%, discriminado en zona de desastre 27%, prescriptas 12% y susceptibles de encuadre en excepciones 9%.

Respecto a la información remitida por el Departamento de Estado, de las 10,000 certificaciones en las cuales se revocó o denegó el pasaporte, la voluntad de lograr un acuerdo con el organismo tributario resultó de un 50%, a diferencia de aquellos en los cuales tenían certificación pero no así un acción negativa respecto de su

³⁵Paul R. Organ, Alex Ruda, Joel Slemrod y Alex Turk, DO COLLATERAL SANCTIONS WORK? EVIDENCE FROM THE IRS' PASSPORT CERTIFICATION AND REVOCATION PROCESS, disponible en <http://www.nber.org/papers/w29029>

pasaporte, los cuales ascienden al 30%. Ello, en el período de un mes.

Por su parte, de dicho informe también se estableció un parámetro respecto de aquellos contribuyentes que podrían tener pasaporte y/o querían conservarlo. En tal sentido, se destacaron como elementos característicos: i. altos ingresos; ii. Personas de edad avanzada; iii. Residentes de estados fronterizos; iv. Que tengan vinculación con actividad llevada a cabo en el exterior.

Asimismo, más allá de la eficacia de la sanción, se pudo observar que implican un efecto indirecto en las certificaciones llevadas a cabo por la IRS, impactando en una resolución más rápida y completa de su deuda tributaria para evitar la certificación propiamente dicha, no obstante no alcanzar el monto previsto por la FAST Act; como también en los mecanismos de prevención y cumplimiento tributario del órgano fiscal.

Finalmente, el informe concluye en la eficiencia de dicho mecanismo por sus impactos directos e indirectos sobre el cumplimiento tributario.

IV. III. Conclusiones

La vigencia de sanciones colaterales y la ratificación de su constitucionalidad, conforme se vislumbra en el presente caso, como asimismo, los análisis empíricos efectuados respecto a sus efectos, permiten afirmar que, en Estados Unidos, resulta una herramienta eficaz para el cumplimiento tributario.

Cumplimiento que tiene efectos directos e indirectos que tal como surge de los diversos informes analizados, resulta pertinente que sean considerados por la ciudadanía, tanto en sentido preventivo, como efectivo.

La individualización de servicios provistos por el Estado con su consecuente contraprestación -tributos-, permite un mayor reconocimiento del qué, porqué y para qué de impuestos que nos acompañan día a día en cada actividad que realizamos, reforzando, de tal manera, no sólo la vigencia de estos últimos como un precio de una convivencia, sino de qué proporcionará más beneficios de los que pueden derivar de comportamientos cerrados en el breve arco del interés individualista³⁶.

³⁶Cfr. Rosembuj, Tulio, Tax Morale, pág. 278-280, disponible en El Fisco- Bibliografía:

De tal manera, la mencionada individualización permite realzar la función del impuesto de servir a la relación de correspondencia entre el ciudadano y el poder público, en la provisión de los bienes colectivos que sirven al bien común³⁷.

Así, la aplicación de las mencionadas sanciones, en nuestra opinión, resulta el puntapié inicial para la escenografía que requieren los tributos, ese consenso entre el ciudadano fiscal y la cooperación cuasi voluntaria de su contribución al gasto público, en una relación de correspondencia, recíproca, con el Estado, obligado a la integridad, transparencia y reparto equitativo de los recursos tributarios³⁸.

Generando, de tal manera, una distribución más homogénea del pago de los tributos en la sociedad por su efecto directo al cumplimiento voluntario e indirecto de prevención, con la consecuente vinculación de su funcionalidad.

<http://elfisco.com/app/uploads/2017/03/TAX-MORALE-DEFINITIVO-1.pdf>

³⁷*Ídem.*

³⁸*Ídem.*