





TAX MORALE



TAX MORALE

Tulio Rosembuj

el
Fisco

Primera edición, 2016

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del Copyright, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción parcial o total de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella, mediante alquiler o préstamos públicos.

© **Tulio Rosembuj**

© **Editorial el Fisco**

Valls i Taberner, 14, ático 2^a
08006 Barcelona
trosembuj@telefonica.net

ISBN: 978-84-944098-1-3

Dep. Legal: B-16084-2016

Impreso por: Gràfiques Rey, S.L.

“Las personas cooperan no solo por razones egoístas sino también porque están genuinamente preocupadas por el bienestar de los otros, tratan de sostener las normas sociales y valoran su comportamiento ético por su propia satisfacción. Y por iguales motivos, castigan a aquellos que explotan el comportamiento cooperativo de los demás. La contribución al éxito de un proyecto conjunto para el beneficio del grupo, aun a un coste personal, evoca sentimientos de satisfacción, de orgullo, inclusive de felicidad. El fracaso en hacerlo comporta frecuentemente una fuente de vergüenza o culpa.”

Samuel Bowles, Herbert Gintis.

A cooperative species: human reciprocity and its evolution.



ÍNDICE

PRÓLOGO	13
----------------------	----

CAPÍTULO I. LAS ILUSIONES FINANCIERAS Y LA CORRUPCIÓN INSTITUCIONAL	17
--	----

1. La moral política	17
2. La política como moral	20
3. La moral como política	22
4. La escuela política de la Hacienda Pública	25
5. Las ilusiones financieras	29
6. Clases de ilusiones financieras	34
7. La corrupción institucional	40
8. La corrupción institucional y las empresas	46
9. Fiscalidad y corrupción institucional	49
10. La desilusión financiera	59

CAPÍTULO II. LA DEMOCRACIA FISCAL	63
--	----

11. La democracia fiscal. Integridad y autonomía moral	63
12. La legitimidad, el cumplimiento de la ley y la confianza	72
13. La lógica de la reciprocidad	76
14. La confianza	84
15. La justicia distributiva	87
16. La justicia procesal	89

17. La justicia retributiva.....	96
18. La coerción o el modelo de la disuasión	100
19. La justicia reparadora	106
20. El significado social	113

CAPÍTULO III. EL IMPULSO CONTRIBUTIVO

21. El impulso contributivo. A. Puviani y la fundación de la psicología fiscal.....	119
22. Tax Morale. G. Schmölders y la Escuela de Psicología Fiscal de Colonia	122
23. La motivación intrínseca, extrínseca y el significado social.....	130
24. Tax Compliance.....	135
25. La brecha fiscal	139
26. El contrato social. La nueva sociología fiscal	146
27. El contrato psicológico implícito	149
27.1. El impacto de la disuasión.....	153
27.2. La recompensa al contribuyente	154
27.3. Tax Compliance e intercambio social	156
28. La economía del comportamiento	157
29. El cortoplacismo.....	160
30. De la psicología fiscal a la psicología económica del comportamiento fiscal.....	164
30.1. Conocimiento y evaluación de la imposición	167
30.2. Las normas sociales y la cooperación condicional	167
30.3. Justicia distributiva, y procesal, retributiva ..	170
30.4. Motivaciones	171
31. Los tres paradigmas: ordeno y mando; servicios y confianza	172
32. Modelo de relación sinérgica.....	174

CAPÍTULO IV. LAS MOTIVACIONES179

33. Las posiciones motivacionales179
34. La regulación reactiva: Responsive Regulation..184
35. Mercados viciosos, mercados virtuosos.....188
- 35.1. Los muy ricos190
- 35.2. La gran empresa192
36. Metadisciplina194
37. OCDE. El cumplimiento cooperativo
y la empresa197
38. Procedimiento de Cumplimiento Cierto en los
EEUU. (Compliance Assurance Process).....201

CAPÍTULO V. LA RELACIÓN COOPERATIVA.....207

39. La relación cooperativa207
40. Transregulación y Desregulación209
41. Los derechos pragmáticos fundados en
Soft Law217
42. La discrecionalidad unilateral y la
discrecionalidad compuesta221
43. La conciencia lesiva.....229
44. El principio del daño a terceros.....233
45. La Responsabilidad Social Corporativa236
46. La Responsabilidad y la ética individual243
47. La potestad punitiva no tributaria
y el incumplimiento.....249

**CAPÍTULO VI. LA GLOBALIZACIÓN
Y LA TAX MORALE**257

48. La ciudadanía fiscal257

49. La solidaridad y el bien común266
50. La economía moral273
51. El impuesto. Función.....278
52. La renta sin Estado y el Estado sin renta282
53. Globalización y Tax Morale288

CONCLUSIONES301

BIBLIOGRAFÍA325

Artículos325

Libros342

PRÓLOGO

¿Por qué pagamos el impuesto? La respuesta fácil es que lo hacemos por miedo a la sanción. Pero, no es suficiente. La incógnita es que son más los que pagan, que los que no lo hacen. Si hubiera tanto miedo; todos pagarían, lo cual no es cierto y, al contrario, los que ordinariamente pagan lo hacen por intrínsecas motivaciones a las que las sanciones les son relativamente ajenas.

Debe haber alguna otra razón. Y la hay: las motivaciones intrínsecas, extrínsecas, las normas sociales conducen a un comportamiento genérico de cumplimiento, que no de incumplimiento, dentro del cual la punición ocupa un lugar, pero que no es determinante. Cumplir con el impuesto es parte de un deber cívico más amplio y cuyo fundamento es cuasi voluntario, cuasi espontáneo. Al límite, pagamos porque queremos hacerlo.

La *Tax Morale* es la reconstrucción de la relación de la persona con los poderes públicos y el reconocimiento del valor social de cada uno, en su soledad, junto a los demás, en la ética del conjunto. El fundamento del cumplimiento del impuesto acredita la mínima solidaridad, la mínima justicia, el mínimo bien común. El impuesto es la democracia fiscal.

La *Tax Morale* no es dogma de fe y oscila con el tiempo y las circunstancias: desde la credibilidad hasta

expresión última de la perplejidad ciudadana. A mayor moral fiscal, más cumplimiento y, a la inversa, a menor moral fiscal, menos cumplimiento. Si no hay confianza ni legitimidad; tampoco se reconoce integridad en el comportamiento de los poderes públicos y, a la par, si solo cumplen con su impuesto los que no pueden ni tienen aptitud para dejar de hacerlo. Estos, que son los cumplidores habituales, difícilmente emigrarán a una jurisdicción de nula fiscalidad, ni tienen recursos para contratar la sofisticada industria de elusión y evasión fiscal.

No es casual que el viejo pensamiento científico de la Escuela política de la Hacienda Pública explique el desasosiego social, mejor que cualquier contribución actual. La moral como política se disfraza bajo la forma de las ilusiones financieras y la corrupción institucional para inducir a error al ciudadano. Debajo de la alfombra se acumulan las mentiras y la manipulación de la ignorancia.

Es curioso que todos los movimientos sociales o políticos de protesta de nuestros días reiteren la queja, desde la derecha o la izquierda, en contra del *establishment* o de *la casta*. La realidad brutal que representó la crisis financiera de 2008 se ha hecho carne en el significado social colectivo. Hay poderes económicos que son incontrolables y poderes políticos que están a su dependencia. Ambos participan de la ceremonia del engaño. El ciudadano olvidado, ajeno lo que otros deciden sobre su vida, toma distancias del pensamiento oficial que apenas le concierne.

La erupción del populismo, definido como la exhibición de cada queja colectiva de más de uno, sin jerar-

quía ni verticalidad aparente, estrictamente asamblearia y sobre el universo de las discrepancias, es un serio toque de atención a la institucionalidad jerárquica y vertical centralizada del desorden, provocado por la codicia extendida e ilimitada, que la globalización proporciona a algunos.

Después de la caída del marxismo, caen los que se veían como felices herederos, sea el neoliberalismo o la socialdemocracia. Nadie puede con el mercado financiero, con la empresa transnacional, con los muy ricos.

No son los políticos, es la política; no es la empresa, es la gran empresa; no es el banco, sino el sistema financiero; no es el rico por sus méritos y capacidad, sino el muy rico, por especulación y avaricia.

El impuesto es el terreno privilegiado del engaño. No hay reparto desde los poderosos hacia los menos afortunados; más bien al contrario, es la mayoría la que alimenta el bienestar de los menos. Y la motivación intrínseca del contribuyente para el pago del impuesto aparece lastrada, cada vez más, por la incredulidad o la desafección. No es por azar que la economía informal aumente paso a paso a medida que se hace evidente que no todos ni los más importantes cumplen con su deber cívico de contribuir al gasto público. Es un segmento social que ahora comprende tanto a los que ignoran al impuesto desde su marginalidad cuanto a las clases medias empobrecidas por el descuido y la arrogancia de la opresión burocrática.

La verdadera tragedia es la desilusión financiera. Una verdad crítica que no atina en el blanco de la opacidad del poder político ni económico. La difusión de

las ilusiones financieras y la corrupción institucional carcomen las bases del sistema tributario. Y de esto hay sobrada información y conocimiento. Sería un error pretender que esto no lo sabe el ciudadano colectivo.

Hasta ahora nos salva la autonomía moral del contribuyente que quiere creer en su sacrificio como medio de alcanzar beneficios futuros. El misterio es hasta cuando. En algún momento sospechará que los poderes públicos no defienden su interés personal como si les fuera propio y retirará su consenso tácito. El conflicto sobrevenido no será un buen sitio para cobijarse.

Ya se ve que no se retrata una revolución pendiente; sino una oscura pendiente en la que hemos caído y por la que seguimos rodando.

Las amenazas de cinismo y escepticismo que nos asolan explotan en senderos inesperados de insatisfacción. Quien sabe si la resistencia fiscal no será la próxima estación de la protesta, en la idea que hay otra forma posible de justicia, de solidaridad, de bien común, en suma, de cumplir con la palabra empeñada. La confianza tarda una eternidad en conseguirse; pero, huye en un instante.

Tulio Rosembuj

Barcelona, julio de 2016.

CAPÍTULO I.

LAS ILUSIONES FINANCIERAS Y LA CORRUPCIÓN INSTITUCIONAL

1. La moral política

Dice *Lakoff* que el sistema moral define como uno ve el mundo, como uno comprende cientos de sucesos, grandes o pequeños, cada día. Cada sistema moral crea un número fijo de categorías principales de acción moral. Estas categorías principales nos permiten clasificar acciones entre las que son morales y las que no lo son, con o sin reflexión previa.¹

La perspectiva moral es singular, de cada persona, su forma de ver lo que le rodea y lo que pasa, más o menos influido por la familia, el grupo social de pertenencia, su formación cultural; pero, irrenunciablemente de la propia persona.

El individuo es un ser moral en sus íntimas creencias, convencimientos elementales e intrínsecas motivaciones que le mueven.

La cuestión moral es inescindible de cada persona, por lo que nada, inclusive la indiferencia, no le es ajena y exterior. Forma parte de su mundo interior.

1. G. Lakoff, *Moral Politics. How liberal and conservatives think*, Chicago, 2002, p. 162

La moral tiñe cualquier acto, suceso o acontecimiento de relativa incidencia o influencia en la persona y por eso cada uno, conforme a las categorías que le orientan, sabe que está mal o que está bien; que es correcto o incorrecto; cuando la decisión es cierta o equivocada. Por eso no hay neutralidad o imparcialidad moral: todo nos indica que somos cautivos de la moral del compromiso, de la beligerancia, del rechazo, del asentimiento o de la conformidad.

Los grandes temas –afirma *Lakoff*– no son temas políticos sino temas *morales*.² O, todo lo político es moral, basado en valores morales no siempre claros, pero presentes.

El punto es que no hay una moral política; sino al menos dos, cada una de las cuales tiene contenidos básicos diferenciados.

Por un lado, la lógica perfecta de tutela exclusiva de la moral de cada individuo –al fin y al cabo, la moral es personal– aislado en sus propias íntimas motivaciones, sin reparo a los otros, hacedor exclusivo de su propia vida, sin deuda con ninguno ni herencia recibida de nada que lo precede: esa persona que es hija solo de su único esfuerzo. La moral en la que la propiedad precede a la ley del Estado y los impuestos son una intrusión excepcional en la libertad patrimonial del ciudadano.

Por otro, la lógica de la persona social, del que recoge en sus íntimas motivaciones metáforas de otros, que no pueden valerse por si mismos ni protegerse ante la reali-

2. G. Lakoff, op. cit., p. 419.

dad, a los que reconoce como reverso de su privilegio, acreedores innominados de su buena suerte o fortuna y, asimismo, heredero de otros que antes estuvieron y le dejaron las bases para su posición, su oportunidad, su impulso.

Lakoff encierra entre conservadores y progresistas las dos concepciones morales.³

Probablemente, con mayor precisión, la diferencia no es tanto entre conservador y progresista, cuanto entre glorificación del individuo como fuente y destino moral (la ética individualista) y el individuo en la coexistencia social de necesidades comunes y la necesidad común de coexistencia social (ética solidaria). No hay ninguna persona que pueda por si misma eludir lo que los otros hacen o han hecho por ella. El mérito o sacrificio de cada uno, con ser digno de respeto, no es suficiente para sustraerse a todo cuanto viene del ambiente, de la responsabilidad, de la convivencia social.

No hay empresa individual que pueda sobrevivir sin el esfuerzo de los demás, directo o indirecto. El propio mérito, por definición es compartido.

De la dinámica de la moral política emerge una primera contradicción entre la moral de la persona, siempre íntima, consentida en sus creencias y las acciones políticas, a su vez representativas de valores morales, cuyos efectos siempre le condicionan o le obligan a conformarse o rechazarlos. No es suficiente, entonces, la moral conservadora o progresista; individualista o social, para determinar la moral personal, porque nin-

3. G. Lakoff, *Untellable Thruths*, Huffington Post, december 10, 2010.

guno adhiere en todo y sin restricciones a una de las dos morales en juego: “muchas personas son “biconceptuales”, esto es, poseen sistemas morales conservadores y progresistas y los aplican en diferentes áreas y cuestiones.” (*Lakoff*).

Esto implica que la moral política describe un ámbito de interpretación humana, que puede entrar en conflicto con la propia realidad: ser conservador en algo no significa no ser progresista en otra y ser progresista no implica desdeñar reservas conservadoras.

2. La política como moral

El sistema moral prevaleciente inspira un marco, un mensaje, una comunicación más o menos precisa sobre las cuestiones morales en juego: la propiedad, el mercado y la empresa, las libertades, la ventaja a diferencia del individuo en los puntos de partida, el *welfare* universal y gratuito y la provisión de bienes públicos colectivos –educación, salud, medio ambiente, infraestructuras–.

No hay marco político que pueda sustraerse al discurso moral. Y, aún más, la imposición ostenta el privilegio de exhibir el sustrato íntegral de la moral. Si se quiere contrastar el sistema moral no hay mejor modo de hacerlo que a través del exámen y análisis del sistema fiscal, sus procedimientos, los modos de reparto de las contribuciones al gasto público.⁴

4. G. Lakoff, op. cit. p. 192: “La fiscalidad no es meramente “una “cuestión moral: la base verdadera de la moralidad está en juego”.

No hay derecho de propiedad ni libertad de empresa ni mercado sin impuesto. El contribuyente carece de cualquier derecho natural a su renta o riqueza antes de la vigencia de la ley del Estado: “La gente tiene el derecho a su renta, pero *su fuerza moral* depende de los procedimientos e instituciones que le respaldan, contra los que han adquirido su renta, procedimientos que son justos solo si incluyen la imposición que soporta distintas formas de igualdad de oportunidades, bienes públicos, justicia distributiva.”⁵

No hay derecho a la riqueza o a la renta sin la ley y si esto es así, el impuesto viene junto con la ley. En términos más simples, trae consigo que no hay creación de riqueza o renta estrictamente singular, que no se deba a todos cuantos contribuyen y a la distribución de los ingresos tributarios entre los coasociados en diverso modo y bajo distintas prioridades.

La política como moral es transparente siempre que consiga transmitir su foco moral a las normas sociales, a los significados sociales de la gente y solo así rescata su legitimidad y autoridad para determinar sus elecciones y preferencias personales. En caso contrario, se instala en la persona la duda, el escepticismo, y, la postre, la desconfianza en el Estado. No es original sostener que el incumplimiento de la ley, de la ley tributaria, se alimenta en el descrédito y se fortalece en la confianza.

5. L. Murphy, Th. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford, 2002, p. 74

3. La moral como política

Los sistemas morales, en su dicotomía individuo-comunidad, proveen una primera orientación sobre las cuestiones principales que atienen a la persona; pero, no es fácil, porque, frecuentemente el marco, el mensaje, la comunicación no es lineal ni fácilmente apreciable. Esto sucede cuando la moral política, sea conservadora o progresista queda oscurecida por el velo de la ignorancia de la política, del ejercicio oportunista del poder público o de los poderes económicos desbordantes.

La persuasión desvia la comprensión ciudadana y de pronto el marco, el mensaje, la comunicación no converge con el sistema moral que la sustenta. Y, entonces, la persona, dotada de sus intrínsecas motivaciones, sufre la confusión porque la intencionalidad de la moral como política no es tanto explicar y justificar, como conseguir adhesiones de confianza, que pueden o no tener relación con la inteligencia preexistente. El cultivo de la ignorancia es un arma arrojada contra el ciudadano, amparada en motivaciones políticas.

La cobertura del sistema moral mediante subterfugios, con el claro propósito de conservación política, tanto conservadora como progresista, tiende a confundir las necesidades con el engaño oportunista y la consecuencia es que se resiente la verdad moral, que no debiera, por mor de la propaganda y la creación de mecanismos sistémicos de engaño, que en la versión de los que la implementan desaparecerán una vez que las necesidades sean atendidas. Huelga decir que esto, una vez instalado, raramente se produce.

La moral como política es perniciosa porque deja al sistema (moral) político a la intemperie. La erosión moral es antecedente de la erosión de autoridad y legitimidad de la ley y, asimismo, de la reticencia de la persona en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que le tocan. La destrucción de la confianza social deviene irrecuperable o, al menos, tan susceptible de manipulación como la fallida verdad moral en la que la confianza se había depositado.

De modo que no solo se trata de poseer un sistema moral, sino que sea consonante con lo que se comunica a la persona para que tome sus decisiones y ajuste sus comportamientos al cumplimiento voluntario de la ley. Si la moral política inspira casi todo; no es menos cierto que la moral como política lo subvierte, lo oculta, lo disimula. La ilusión política, si la referencia es a la imposición o al gasto público, no es, precisamente, el mejor modo.

La ilusión política es una representación errónea en nuestras mentes, que “comprende los juicios políticos erróneos de las masas sociales” respecto a los fines del Estado y los efectos de su actividad.⁶ Las consecuencias de las ilusiones políticas, promovidas desde el Estado, ofuscan y obnubilan las preferencias y opciones del ciudadano, le sugestionan con engaño, comportándose como un iluso.

La ilusión optimista aspira a la creación de un estado de satisfacción, desvanecida por la realidad de las circunstancias; mientras que la ilusión pesimista sugie-

6. A. Puviani, *Teoria della illusione finanziaria*, Palermo, 1903, p. 5; edición a cargo de Franco Volpi, Milano, 1973.

re la falsa apariencia considerando peor y menor, más dolorosa, la situación del ciudadano.

El primero de los ejemplos que acude es la doctrina de la austeridad económica impuesta en la Unión Europea después de la crisis financiera de 2008. No es temerario calificar como ilusión política los objetivos de restricción del *welfare* social y de la deuda pública; el desplazamiento de la carga tributaria sobre los consumos y la renta del trabajo; la eliminación de las garantías de estabilidad laboral y la paralela postergación de creación de empleo, tutela de los desvalidos, protección de los sectores industriales medios o pequeños. La creación de juicios erróneos de las masas sociales desviaba la atención y la responsabilidad de la crisis de sus verdaderos causantes: el sistema financiero y bancario; las grandes empresas y la especulación inmobiliaria.

La ilusión política no es solo patrimonio de la moral conservadora. De hecho, la austeridad europea fue compartida por los que hubieran debido defender la moral progresista. Esta comunidad moral refuerza la idea que no siempre las condiciones sobre lo que está bien o está mal se refleja en la moral como política. Ambos sistemas acaban predicando el principio de conservación del Estado, por encima de los ciudadanos. O, las diferencias entre los grupos son inferiores a su necesidad de preservar la organización pública. La moral política es permeable y porosa ante la moral como política.

4. La escuela política de la Hacienda Pública

A. *Loria* coloca la naturaleza política en la base de la actividad financiera del Estado. El sistema político de un país no es neutral ni imparcial ante la clase que económicamente predomina, lo cual determina la estructura y alcance del sistema fiscal.⁷

En C. A. *Conigliani*⁸ y en R. *Murray*⁹ aflora la trascendencia de la coacción política del Estado que sirve de vehículo de la transferencia de renta y de riqueza desde las clases dominantes a las dominadas, si bien aplicando características distintas respecto a la naturaleza de la organización pública o a la restricción de la coacción a los impuestos, que no al gasto público.

B. *Griziotti*¹⁰ establece que la actividad financiera tiene un carácter político, que no económico en sentido estricto, y sus fines son políticos, hecho que deriva de la propia naturaleza del sujeto público. Los fines públicos no son subsidiarios de los intereses de grupos, clases o personas dominantes, porque el Estado tiene su propia autonomía y su tiempo es más dilatado que el de cualquiera que aspire a su control perpetuo. O sea, el Estado es independiente de las clases aún cuando pueda ser víctima transitoria de su parasitismo o desviación de los intereses generales a favor de los propios que gobier-

7. A. *Loria*, *Le basi economiche della costituzione sociale*, Torino, 1902.

8. C.A. *Conigliani*, *Saggi di economia politica e scienza delle finanze*, Torino, 1903.

9. R. *Murray*, *Principi fondamentali di scienza pura delle finanze*, Firenze, 1914.

10. B. *Griziotti*, D. *Jarach*, *La teoria finanziaria di Benvenuto Griziotti*, Studi in memoria di Benvenuto Griziotti, Milano, 1959.

nan: “Los fines del Estado no son aquellos de la persona o casta dominante que se apodera del gobierno o del poder de coacción estatal para la defensa de sus intereses particulares, aunque esto suceda... que van más allá de los fines particulares de sus gobernantes.”¹¹

C. *Cosciani*¹² articula la escuela política con una elegante arquitectura de la Hacienda Pública como la economía de la coacción, dirigida a sustituir con autoridad las opciones del mercado con las propias y con los medios que le permiten modificar las posiciones iniciales y finales de los individuos. La coacción es el elemento distintivo de la actividad financiera gestionada por el grupo político.

Existe un esquema voluntario de la colectividad frente a un esquema coercitivo, cuyo sujeto es la clase dirigente (dominante), a la cual el sistema político atribuye la elección de los medios (impuestos) y fines (gastos) del Estado y los individuos, del otro lado, que integran la colectividad. La clase dirigente pretende el equilibrio entre la actividad financiera y las reacciones de la colectividad, sea la evasión o elusión fiscal, o impulsos para reemplazarla por otra clase dirigente, para lo cual emplea, en lo que aquí destacamos, las ilusiones financieras. La fijación de opciones y preferencias a la clase dominada y los medios para evitar la coacción, requieren de las ilusiones financieras.

El esquema coercitivo de *Cosciani* aduce que pueda atenuarse la sensación de sacrificio provocada por

11. B. Griziotti, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 163.

12. C. *Cosciani*, *Istituzioni di Scienza delle finanze*, 1970, Torino.

la recaudación tributaria o exagerar en la utilidad de la satisfacción proporcionada por los bienes públicos para su consentimiento social sin reticencias o resistencias colectivas. No obstante, probablemente atemorizado de su propia conclusión, el autor no extrae todas las consecuencias de su premisa. Es decir, no asume que las ilusiones financieras existen siempre, cualquiera que sea la moral como política en el gobierno o de la clase dirigente, que tiene un carácter universal y, por último, contra lo que afirma, nada desmiente que "sean creadas necesariamente por la clase dirigente para engañar a la colectividad..."¹³

La escuela política suministra claves para la comprensión global de la actividad financiera.

El propósito del Estado es político, que no exclusivamente económico, y en el desarrollo de la Hacienda Pública está sometido al juego de las fuerzas sociales que aspiran a la hegemonía de sus medios y fines por sobre ante los de la comunidad en general, de sus intereses particulares por encima del interés colectivo. El gobierno, representativo de la clase dirigente o dominante, ajusta su conducta a un delicado equilibrio social, económico, político, empleando, básicamente, dos instrumentos de conservación: por un lado, la coerción jurídica y por otro, las ilusiones financieras. El impuesto y el gasto público suceden como medios de transferencia de dinero desde los más débiles, frágiles o menos afortunados hacia los más ricos y poderosos. O, como veremos, la corrupción institucional de los

13. C. Cosciani, op. cit. p. 75... "no son consecuencia de la maldad de los gobernantes, sino que también son creadas en beneficio de la colectividad, que no se da cuenta de su verdadero interés (sic)..."

sectores más fuertes del mercado opera sobre el sector público, sea el poder ejecutivo, legislativo, judicial, para obtener beneficio de sus decisiones, resoluciones, leyes, sentencias. Al fin y al cabo, si hay ilusiones financieras es porque la clase dirigente en sentido amplio puede contaminar con intereses particulares al interés general, colectivo.

En una primera aproximación *A. Puviani*, desde una premisa semejante a *A. Loria*, sostiene que “El Estado se desvela en su íntima composición como un agregado de fuerzas dirigido a la defensa y desarrollo de una parte de la sociedad, contra el resto de la misma; la Hacienda Pública es un proceso de actividad política dirigida a sustraer a la sociedad los medios necesarios para el triunfo de los intereses de una parte de la misma.”¹⁴

La ilusión financiera describe lo que ahora puede calificarse, siguiendo a *Lessig*, como la estricta consecuencia de la influencia o dependencia del gobierno, en cualquiera de sus manifestaciones, de la corrupción encarnada por intereses privados distintos a los propósitos de la institución pública y que influyen en su realización. El error o la representación falsa en la mente de los ciudadanos es fruto de la corrupción (*institutional corruption*).¹⁵

Precisamente, la corrupción institucional advierte que el problema de las ilusiones financieras contamina

14. F. Volpi, *Introduzione*, p. XXIV con referencia al trabajo de A. Puviani, *Il problema edonístico nella scienze delle finanze*, *La Riforma Sociale*, 1895, p. 8, 9 y 303.

15. L. Lessig, *Republic, Lost. How money corrupts Congress- and a Plan to Stop It.*, 2011 New York.

la moral política, conservadora y progresista, porque los intereses particulares, probablemente los mismos, no se perjudican por el cambio de orientación política siempre que se respeten los propósitos fundamentales de la economía de mercado y los derechos de propiedad y de libertad de iniciativa económica. El papel del impuesto, válido en cualquier organización social es neutro por definición e indiferente por vocación. Legítima lo existente y es incapaz de obrar cambios de calidad en las relaciones de cualquier poder político en la sociedad.

La contaminación público y privado no es evitable, aunque adopte formas aparentemente diferenciadas. Puede admitirse que las orientaciones políticas quiten o añadan matices al privilegio o preferencias fiscales o que la determinación de la asignación de recursos y gastos se establezca sobre elecciones que no sean idénticas; pero, en lo esencial, no alteran ni la estructura del sistema tributario, las normas de aplicación de los impuestos y la orientación de la coacción y de las ilusiones financieras, la mejor prueba es la comparación de las políticas socialdemócratas o neoliberales para advertir que la permanencia de la moral política conservadora es claramente dominante, aunque se modifique, en la coyuntura, la política como moral.

5. Las ilusiones financieras

La ilusión financiera es una parte esencial de la ilusión política.¹⁶ *Puviani* define como ilusión la errónea

16. T. Rosembuj, *La imposición* cit. p. 32.

representación en nuestra mente de fenómenos por obra de circunstancias diversas y entiende por la ilusión financiera *la representación errónea de las riquezas pagadas o a pagarse a título de impuesto o de ciertas modalidades de su empleo.*

La ilusión financiera se presenta cuando se produce una valoración errónea o falsa sobre ciertos medios y no sobre otros, que el ente político adopta para alcanzar sus fines y precisamente sobre los ingresos y gastos públicos. La ilusión financiera es parte de la ilusión política que comprende los juicios políticos erróneos de las masas sociales y tienen importancia porque tienden a modificar el valor que el ciudadano, el contribuyente, atribuye al Estado y su conducta política.¹⁷

La ilusión financiera puede ser positiva o negativa. En el primer caso, se hace ver lo que no existe o más de cuanto existe, v.g. el déficit nos conduce al desastre, hay que recortar los gastos sociales; en el segundo, se oculta total o parcialmente, lo que existe, v.g. la codicia de la banca y la especulación inmobiliaria y la maximización de los beneficios de la gran empresa provocaron la crisis sistémica financiera, arrojando sobre los pueblos y los terceros, las responsabilidades que hubieran debido asumir los protagonistas.¹⁸

La ilusión financiera es un procedimiento que trastruca la valoración del contribuyente sobre los impuestos que debe pagar y los beneficios del gasto público que confía recibir.

17. A. Puviani, op. cit. p. 5.6.

18. T. Rosembuj, *La crisis financiera y el arbitraje fiscal internacional*, Barcelona, 2012.

La ilusión financiera se diría hoy que es “una asimetría informativa deliberadamente provocada como estrategia política del consenso.”¹⁹ El adjetivo deliberado indica con atención que se trata de conseguir la adhesión mediante el engaño.

En efecto, para que el cumplimiento de la ley ocurra sin conflictos, en particular de la ley tributaria, no basta ni es suficiente la coacción y el miedo a la sanción. La conservación del Estado y la estabilidad del sistema político hace imprescindible que el ciudadano asuma como justa, dentro de las posibilidades, la distribución de la carga tributaria y los procedimientos de aplicación de los tributos. Es determinante que el contribuyente pague voluntariamente el impuesto que le corresponde.

Pero, no solo: debe estar persuadido que el importe que le toca no es ni más ni menos que cuanto corresponde a los demás contribuyentes en su misma situación o, asimismo, más gravoso para los otros que están mejor que el mismo. La ilusión financiera es una estrategia política del consenso para que no se deniegue la autoridad del que fija el impuesto y decide la orientación del gasto público y su legitimidad para hacerlo.

Un paso más allá. La actividad financiera es un campo de lucha de clases, fuerzas, grupos económicos con aspiraciones hegemónicas, tanto en el beneficio fiscal –deducciones, exenciones, bonificaciones– cuanto en el diseño de los impuestos en particular, y, se podría

19. G. Dallera, *La “scuola” italiana di scienza delle finanze*, Moneta e Credito, vol 66 n. 261, 2013, p. 59.

añadir, en el propio cumplimiento(in) de las leyes tributarias cuya aplicación les respectan.

La pretensión de voluntariedad conseguida por la forma condicionada de comportamiento es el modo de impedir el riesgo de interrupción del flujo continuo de recursos hacia el gobierno. En caso contrario, si el contribuyente tomara conciencia del engaño, renunciaría al cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias a través de la resistencia o la evasión o elusión sistémica del impuesto.²⁰

A este punto conviene anticipar que el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, excluye de cuajo que existan formas sistemáticas de condicionamiento social mediante el engaño y el error, hecho en general no estimado por la doctrina.

Si esto fuera correcto significa que debe recurrirse a un análisis del cumplimiento fiscal que, en primer lugar, depure el comportamiento viciado por el engaño y, en segundo lugar, valore si el incumplimiento correlativo no tiene por causa el rechazo a las formas utilizadas para extraer recursos del contribuyente en modo falaz o la renuncia a los recursos debidos por los grandes contribuyentes o a una valoración intuitiva que los bienes o servicios públicos recibidos no reúnen la cantidad y cualidad mínimamente equitativa que se espera.

20. G. Dallera, cit., "...Con la ilusión, el pago de los impuestos por gastos sobre los que hay consenso deviene voluntario. También las modalidades de recaudación de los impuestos influyen sobre la percepción de las cargas de parte de los contribuyentes." p. 60; T. Rosembuj, La imposición. cit., p. 31.

Es forzoso admitir que la intuición de algunos autores sobre la corrupción institucional no se aleja de la manipulación inapropiada y desviada del interés público, general, colectivo, independiente, de la creación estable de beneficios, utilidades a favor de intereses privados. En verdad, la corrupción institucional viene a negar la independencia del Estado de las fuerzas políticas, económicas que condicionan su finalidad. La servicialidad del Estado es significativo de ausencia de autonomía de ejercicio de sus fines, a diferencia de lo sostenido por *Griziotti*.

Debería responderse a cuanto de reacción social ante el tratamiento fiscal considerado inicuo oculta la evasión y elusión sistémica de masa del impuesto, la economía informal o, asimismo, a la ausencia de correspondencia entre lo que se exige y lo que se obtiene. Finalmente, también, la gran evasión tolerada de los grandes contribuyentes

O, en otros términos, cuales serían los efectos *de la verdad*, en los sistemas fiscales, en los procedimientos de aplicación y en el empleo de los gastos públicos en el ciudadano sobre lo que paga, lo que pagan los otros; lo que recibe y lo que reciben los otros, de los recursos obtenidos.

No es casual que *Puviani* se reconozca como un adelantado de la moderna psicología social, "años antes que la psicología moderna o la psicología social se hubiera desarrollado."²¹

21. G. Schmolders, Fiscal Psychology; a new branch of public finance, National Tax Journal, Vol. 12,4, december, 1959, p. 341.

6. Clases de ilusiones financieras

Las principales formas de ilusiones financieras señaladas por *Puviani* atienden:

A los gastos públicos:

- Ocultación declarada de la cuantía del gasto.
- Ocultación no declarada del montante del gasto mediante prácticas contables o administrativas.
- Ocultación de la cuantía del gasto mediante expedientes de interés particular, en beneficio directo e inmediato de empresas o personas vinculadas con el poder político.

A los ingresos tributarios:

- Ocultación de las masas de riqueza exigidas en relación a las fuentes de las mismas.
- Contraposición de un mal mayor evitable con el empleo de un impuesto considerado un mal menor.
- Vinculación del impuesto a eventos ciertos a fin de proteger la propia inmunidad fiscal de los sectores dirigentes o influyentes.
- Errores sobre el contribuyente de hecho que soporta la traslación del impuesto.
- Publicación de las necesidades privadas de los sectores influyentes (beneficios fiscales, ayudas de estado, renuncia a los impuestos debidos por los grupos adheridos, disociación del sacrificio de la recaudación en el tiempo).

Las categorías de *Puviani* no son dogmáticas, sino descriptivas de un fenómeno susceptible de actuali-

zarse y combinarse con la creación permanente de nuevas ilusiones financieras, fundadas en el mismo criterio originario para determinar las opciones sociales del contribuyente, no vinculado a las de los sectores o grupos influyentes o dirigentes.

“En simples términos hedonistas de satisfacción y pena Puviani describe gran parte del fenómeno moderno que abraza la psicología fiscal. Esto incluye modos de camuflar la fiscalidad bajo otra denominación o establecer impuestos bajo condiciones que inclinan al contribuyente a minimizar o aún fallar en la percepción y en la carga...”²²

Pero, no solo se trata de una, sino la primera aplicación de las motivaciones psicológicas para el pago del impuesto; debiera apreciarse, asimismo, una intuición de *Puviani* que hoy alcanza máxima actualidad. Por un lado, la ilusión financiera opera imperfectamente respecto a las clases superiores, por mor, entre otras cosas, de la traslación de la carga tributaria sobre los demás; pero, sobre todo, porque su fiscalidad se atenua o anula mediante los *medios políticos de corrupción*: protección, favores públicos asegurados a clases especiales o a individuos, que remueven su resistencia a un dado orden político.²³

La intersección entre la metáfora de la ilusión –inducir a error– y la corrupción no es otra que la manipulación constante de la ignorancia: la sociología de la ignorancia trabaja en la tipología de la comunicación corruptora, consistente en falsificar argumentos, he-

22. G. Schmolders, art. cit., p. 340.

23. A. Puviani, op. cit. p. 206.

chos, símbolos, lenguaje, con la clara finalidad de explotación de la ignorancia social. Esto afecta no solo al sector público sino, también, al sector privado que de frente a la verdad reacciona agresivamente con opacidad, maquillaje, denegación, investigaciones trucadas, dirigidas a ofuscar los resultados de las experiencias realizadas en la actividad.

“Esto afecta enormemente lo que el público, o también públicos en especial, conocen como hechos y piensan acerca de ellos, alterando “la voluntad de la gente.”²⁴

La necesidad de una estrategia permanente de consenso evoca en la clase dirigente o dominante la correlativa exigencia de una comunicación que sea consonante con su función de preservación de poder político. La corrupción institucional alimenta las ilusiones financieras y el ambiente social debe percibir las como inevitables, únicas, determinadas.

No hay otra opción que la pura justificación racional del engaño, porque, de lo contrario, surge la reticencia, la resistencia, la rebelión y ello no es un tema puramente ideológico, sino asociado a los intereses

24. E. Light, Strengthening the theory of Institutional Corruptions: broadening, clarifying and measuring, march 21, 2013, Edmond J Saffra Research Lab Harvard University; L. McGoey, On the will to ignorance on bureaucracy, *Economy and Society*, Vol.36, 2, 2007; W. Davies, L. McGoey, Rationalities of ignorance: on financial crisis and the ambivalence of neoliberal epistemology, *Economy and Society*, Vol, 41, 1, 2012, titulado sugestivamente: desconocimientos estratégicos: hacia una sociología de la ignorancia. La ignorancia aparece como una fuerza productiva dirigida a que el velo del desconocimiento impida conocer la verdad de la realidad económica, social.

coadyuvantes de la defensa del poder político de la clase dirigente, en la ocasión con la ayuda de los beneficiarios, centros de difusión técnica, de propaganda.

Es obvio que lo que está en discusión es el control de la voluntad social de la gente, en este caso, para el cumplimiento ordinario de sus obligaciones fiscales, ignorando las asimetrías de cumplimiento de los otros y los mecanismos de corrupción institucional en acción.²⁵

La ignorancia aparece como un recurso tanto del gobierno como de la empresa, sirve tanto para diluir o preferir opciones políticas que no son verdaderas o sea para desmentir la responsabilidad de la banca en la crisis financiera; de la industria petrolífera en el cambio climático o de las industrias químicas para esconder los efectos tóxicos a la exposición de sus productos. El *modus operandi* es el nexo entre las ilusiones políticas y la corrupción institucional.

La ignorancia posterga el conocimiento mediante información falaz en tal modo de "incrementar el fin de lo que permanece ininteligible".²⁶ No se trata de la diseminación del conocimiento, sino de oscurecerlo para convertir la realidad en un galimatías de una sola dirección.²⁷

La ignorancia es, entonces, un modo de manipulación social, encubierto en razones políticas, técnicas, cuyo propósito exclusivo consiste en impedir la reacción compartida desde el ámbito social, construyendo

25. D.W. Light, cit. p. 10.

26. L. Mc Goey, Strategic unknowns: towards a sociology of ignorance, *Economy and Society* Vol. 41 1 february 2012, p. 1.

27. W. Davies, L. McGoey, Rationalities of ignorance...cit. p. 68.

una frontera entre el individuo y sus propios intrínsecos motivos.

El control por la ignorancia arranca de la idea de *Puviani*. Así es como se desvirtúan los procedimientos democráticos y se destruye gradualmente la confianza pública.

La ilusión financiera optimista engaña sobre la verdad de las ventajas anunciadas y la pesimista rebaja los sacrificios exigidos o los menores servicios recibidos a cambio.

“...Una gran fantasmagoría se despliega sobre los juicios de la multitud en una niebla, ora más ligera, ora más densa. Así en el campo político en general como en el financiero se encuentra un extraño juego de luces y sombras, que *esconden la verdad*. No se ve más lo que es y se ve lo que no es; vanos simulacros toman cuerpo y cosas verdaderas asumen el aspecto de sombras y desaparecen.”²⁸

Vale la pena apuntar una significativa aproximación teórica formulada por *Margaret Levi* sobre la norma y la renta destinada al Estado, en la cual se evidencia una cierta vecindad con el pensamiento de *Puviani*.²⁹

La clase dirigente o gobernante (*rulers*) aspiran, sobre todo, a maximizar la renta extraída de la gente, tanto como pueden, mediante un comportamiento depredador (*predatory*). La actuación depredadora significa una elección de política basada en el cálculo de

28. A. Puviani, op. cit. p. 17.

29. M. Levi, *Of Rule and Revenue*, University of California, 1988.

los pros y contras para maximizar la renta dirigida al Estado. El gobernante no rehusa ningún medio para conseguir sus finalidades, ello no prejuzga sobre la autoridad y legitimidad de sus decisiones; pero, le obliga, a la coerción para obtener el resultado que pretende; la complicidad ideológica o el cumplimiento cuasi voluntario de la gente. La última es la forma más deseable porque es la que menos conflicto provoca y es más estable y económica que las otras. La clave es convencer a los contribuyentes que sus impuestos le proporcionan bienes o servicios deseados, la lógica es la de la reciprocidad. El cumplimiento cuasi voluntario, no obstante, es reversible, dependiendo de que los demás cumplan y el propio gobierno, también.

“La creación del cumplimiento cuasi voluntario es la llave de las políticas sobre lo que un gobierno puede o no regular. Cuando el cumplimiento cuasi voluntario no puede crearse, no pueden emerger nuevas políticas. Cuando el cumplimiento cuasi voluntario se quiebra, las viejas políticas no pueden ejecutarse... Los dirigentes maximizan renta para el Estado, pero no como les gusta.”³⁰

Levi propone una interpretación de la imposición como política en la que la maximización de los ingresos tributarios está condicionada por la cooperación del contribuyente. La búsqueda del cumplimiento cuasi voluntario puede estimularse mediante preferencias, deducciones, beneficios fiscales a grupos privilegiados (*side payments*) que ofrezcan algo de impuesto, antes que nada; la cooperación condicional de

30. M. Levi, op. cit. p. 184.

grupos que pueden alentar su cumplimiento a cambio de bienes colectivos que les interesan especialmente y, por último, conservar la lealtad de los que pagan, cuando es más rentable incumplir que cumplir, mediante la sanción a los que evaden o eluden. No es exagerado entender que algunos de estos instrumentos son, en verdad, ilusiones financieras.

7. La corrupción institucional

D. F. Thompson emplea por primera vez el concepto de corrupción institucional. La idea central reside en la contaminación de lo público por los intereses privados: los intereses particulares distorsionan los propósitos públicos mediante influencias sobre el gobierno, en detrimento del proceso democrático.³¹

Hay dos conceptos de corrupción: la corrupción individual que supone una ganancia personal o beneficio para el funcionario público a cambio de favores a intereses particulares y la corrupción institucional, en la cual el beneficio político supone, a la vez, el favorecimiento inadecuado de intereses particulares, frustrando los fines públicos de la institución.

La corrupción institucional se base en tres elementos claves. Primero, el beneficio que recibe el funcionario es político antes que personal. Segundo, el servicio que provee el funcionario público es sistemá-

31. D. F. Thompson, *Two Concepts of Corruption*, Harvard University Edmond J Safra Center for Ethics, August, 1, 20, 2013 n. 16; su obra básica es *Ethics in Congress: From individual to institutional corruption*, 1995. Brookings Institution.

tico. Tercero, la conexión entre el beneficio y el servicio supone un desconocimiento del proceso democrático.

“La corrupción institucional se produce cuando una institución o su agente recibe un beneficio que es directamente útil para la realización de la función institucional y provee sistemáticamente un servicio al benefactor bajo condiciones que tienden a minar los procedimientos legítimos de la institución.”³²

La institución, que no la persona singular, es la víctima de la influencia de intereses particulares contrapuestos a su propio fin público y esto afecta no solo a un poder del sistema democrático, sino a todos, incluido el poder ejecutivo y el judicial. Y, a los principales actores de la economía de mercado que lo pueden propiciar: grandes empresas, industria farmacéutica, plásticas, contratistas de obras públicas.

“La corrupción institucional –sostiene Lessig– implica una economía de influencia que debilita la efectividad de la institución, especialmente erosionando la confianza pública de tal institución.”³³

La corrupción institucional es “manifiesta cuando hay una *influencia sistémica y estratégica* que es legal o aún ordinariamente ética, que mina la *efectividad* de las instituciones *desviándola de sus propósitos o debilitando su capacidad para lograr su objetivo*, incluyendo el ámbito relevante para dicho objetivo, *debilitando o*

32. D. F. Thompson, cit., p. 9.

33. L. Lessig, Memorandum, Request for proposals for the Lab “Project on Institutional Corruption”, Harvard University 3. Nov. 12, 2010.

la confianza pública en la institución o la credibilidad inherente de las instituciones”³⁴

Precisa *Lessig* que la influencia sistémica y estratégica significan influencias regulares y previsibles usadas por otros para conseguir la desviación identificada. **La influencia más común, aunque no la única, es el dinero, pero también la ideológica.** Parafraseando al mismo autor en otro trabajo podría confirmarse que el dinero o el interés partidista, el interés particular, en el sitio equivocado, conduce al descrédito de las instituciones, en particular, las dedicadas a la actividad financiera pública.

Es obvio que la creación sistémica y estratégica de ilusiones financieras, sobre el gasto público o los ingresos tributarios, desvían a las instituciones de sus objetivos generales, colectivos, minando la confianza de los ciudadanos y la fiabilidad en su procedimiento, porque el sacrificio de los que las padecen significan al mismo tiempo, la cesión a las influencias en forma de beneficios o ventajas patrimoniales otorgados a otros.

Un ejemplo claro es la ayuda pública a las empresas, sea mediante subvenciones financieras o fiscales; o a través de consultas vinculantes o resoluciones interpretativas. Una lectura en clave de ilusión financiera o corrupción institucional encuentra la confirmación en el concepto de ayuda estatal prohibida, tanto en los tratados de la Organización Mundial de Comercio cuanto en la Unión Europea. La ayuda pública lesiva, en cualquiera de sus expresiones, incluidas las tributa-

34. L. Lessig, “Institutional corruption” defined, 2013, *Journal of Law, Medicine & Ethics*.

rias, supone la creación de ventajas públicas a favor de ciertas empresas que, de otra forma, no las obtendrían. Es decir, beneficios específicos otorgados por el sector público en manera discrecional o arbitraria.³⁵

La moral como política, sea o no conservadora; sea o no progresista, habilita la corrupción institucional, transformando al poder político, a la clase dirigente en grupo necesitado (dependiente) de intereses particulares para preservar el control del sector público, del Estado. La renuncia a la autonomía de su propia definición, servir a los ciudadanos, a los individuos, a la comunidad, se materializa en la creación de ventajas parciales por el ejercicio del oficio que le fue encomendado: la institucionalización de los favores, más allá de las prédicas políticas, reserva un beneficio normalmente económico para los receptores. A poco que se piense, la coacción política pública requiere que el consenso social transite por las ilusiones financieras como fruto reservado de la corrupción institucional.

La corrupción individual e institucional admite un solapamiento relevante en la fórmula empleada por *Lessig* la corrupción dependiente: "el estado de una institución o un individuo que ha desarrollado una dependencia diferente de la o de la dependencia deseada."³⁶

La dependencia alude al fin o propósito público exclusivo que debe perseguir la institución y que no pue-

35. T. Rosembuj, *Los impuestos y la Organización Mundial de Comercio*, Barcelona, 2007, p. 163.

36. L. Lessig, a reply to Professor Hansen, p. 63.

de abandonar a favor de los que viven y crecen de la obtención de sus ventajas y beneficios.

“Hemos creado una máquina de influencia que busca simplemente hacer más ricos a los mejor conectados... A los que aseguran su riqueza a través de la manipulación del gobierno y políticos.”³⁷

La corrupción institucional, el apartamiento de los fines propios para abrazar otros ajenos, sea a cambio de dinero o por razones políticas, crea la dependencia con los que pueden alimentarla, los que están en condiciones de pagarla.

El efecto social más pernicioso es la pérdida de confianza y credibilidad del ciudadano colectivo en sus instituciones. De nuevo *Lessig* señala que cuando vemos el dinero en el sitio equivocado perdemos confianza en el gobierno y menoscaba “nuestra motivación para el compromiso”, argumento especialmente relevante en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.³⁸

La común preocupación desde la escuela política hasta ahora, en la versión más actual de *Thompson y Lessig*, consiste en la combatida autonomía de lo público de lo privado. La función colectiva se distancia y recela en cuanto se instala el conmixti3n entre intereses p3blicos, personales o institucionales, y los intereses particulares. El descr3dito y la desconfianza alimentan el escepticismo cuando no la resistencia del ciudadano colectivo.

37. L. Lessig, *Republic, Lost*, cit., p. 7.

38. L. Lessig, cit., p. 42.

Y la explicación no es solo económica o política; sino de psicología social, de moral común, de comportamientos influidos o influenciados por el descubrimiento o la sospecha de la manipulación del ejercicio de las potestades públicas, a favor o en ventaja de algunos. Las primeras intuiciones de los fundadores –sea *Puviani*, *Cosciani* y *Schmolders*– adquieren una dimensión invasora en la economía digital: ahora todo se puede saber y conocer en tiempo real y el secreto y la confidencialidad pasaron a la historia.

Nada de lo que la función pública haga o deje de hacer tiene la protección de la opacidad, del oscurecimiento. Peor aún, si el esquema coercitivo que acompaña la potestad autoritativa en sentido enfático aparece contaminado por elecciones o preferencias difícilmente justificables. No es que ahora haya más corrupción institucional o ilusiones financieras que en otros tiempos; lo que ha cambiado es el escenario de la información.

Las desviaciones por obra de la ilusión financiera o la corrupción institucional transitan desde lo público a lo privado y viceversa. No hay diferencia estructural entre la mentira del sector público y la del mercado. La desconfianza hundió a Enron o Arthur Andersen en el 2001; al sistema financiero y bancario durante la crisis de 2008 y menoscaba a las empresas multinacionales en el proceso de desplazamiento de beneficios y erosión de gastos mediante la elusión y evasión fiscal.

8. La corrupción institucional y las empresas

M. S. Salter ofrece una explicación sugestiva tendente a fijar la contribución de las empresas a la corrupción institucional, no solo al ámbito inherente de la actuación pública. Y lo hace en base a un concepto que exhibe claras resonancias con el de elusión fiscal. En efecto, para el autor la distorsión de las reglas de juego (*gaming*) no implica, sino la subversión del mandato social que le debe inspirar o las normas legales destinadas a la obtención de una ganancia particular, sin que pueda calificarse como conducta ilegal. El juego desleal equivale a la elusión fiscal en cuanto supone de circunvencción de los fines o de la propia ley, sin que, en apariencia, exista intención ilícita. De ahí el título: legal pero corrupto.

El comportamiento desleal puede ocurrir en el establecimiento de la norma, tratando de influir en su alcance o durante su aplicación, "siguiendo su literalidad, pero no su espíritu o finalidad".³⁹

El juego desleal puede motivarse para ganar ventaja sobre la competencia, maximizar los beneficios, preservar acceso al capital o mantener la calificación de su crédito. El juego deviene corrupción cuando traspasa los fines propios de la sociedad, dañando el interés público o debilitando la capacidad para conseguir sus propósitos, minando sus procedimientos y valores legítimos.

39. M. S. Salter, Lawful but corrupt. Gaming and the problema of institutional corruption in the private sector, Edmund J. Safra Center for Ethics at Harvard, october 2010.

La corrupción no implica en si misma una vulneración de la norma legal. Pero acredita un doble daño: corrupción social por la institución y corrupción institucional, de la propia institución. La peor de las consecuencias es la degradación de la confianza pública.

Todos los escándalos, desde *Enron*, hasta ahora, por poner un dato, se basan en la manipulación, el escondite, la opacidad, de la actividad y, el paralelo aprovechamiento de la ley fiscal, mercantil, administrativa, ambiental. Hay una línea de continuidad entre la Administración y los grandes administrados que solamente se percibe cuando la explosión ocurre. Y, entonces, la comunicación corruptora trata de encerrar los hechos en explicaciones subjetivas, caprichosas, arbitrarias, destinadas con particular énfasis a negar cualquier tipo de responsabilidad de la institución, publica o privada, para degradarla en consecuencias y efectos de segundos, terceros o cuartos empleados o funcionarios públicos.

Salter enuncia tres proposiciones.

Los grupos de influencia empresariales tratan de introducir sus intereses en la formulación de las leyes y en las normas de actuación, tratando de preservar oportunidades para "subvertir el propósito de esas normas para ganancias particulares."

El juego desleal de las empresas está alimentado por el cortoplacismo de sus ejecutivos, cuyo comportamiento está condicionado por incentivos perversos que les compensan (v.g. opciones sobre acciones).

Los Consejos de Administración son cómplices en el juego desleal porque se despreocupan de los propó-

sitos institucionales que debieran inspirarles, bajo influencia de asesores legales y financieros que orientan sus conductas.

- Violación de normas de comportamiento leal legales, contables, fiscales.
- Tolerancia de conflictos de interés, en especial por consulting legal y financiero, creadora de riesgos que debieron evitarse.
- Explotación del amiguismo, mediante la confluencia de intereses ideológicos, de dinero, de creencias dominadas por la finalidad lucrativa con soporte público.
- *Gaming (Trampeando)* como una forma de corrupción institucional: influencia en la ley y en su aplicación, previendo lagunas de derecho que pueden ser aprovechadas posteriormente." Así, si el objetivo de una empresa es subvertir la finalidad de la norma a través de medios legales, el comportamiento resultante se califica como una estrategia de juego desleal".⁴⁰

La confianza social se apoya en dos estrategias destructivas: por un lado, en la influencia sobre la redacción de la norma, con el propósito de crear exclusiones, lagunas de derecho, que permitan su circunvencción y, por otro, la circunvencción de las normas explotando tales áreas grises de la ley (influencia en la *rule-making* y en la *rule-following*).

40. M. S. Salter, Harvard Business School, cit., p. 14

Por último, *Salter* expresa la conexión entre el cortoplacismo y la corrupción.⁴¹ El cortoplacismo es la preferencia por acciones a corto plazo que tienen consecuencias negativas a largo plazo. Las causas son los incentivos de retribución para los gestores de las empresas; la presencia dominante de los fondos de inversión en los mercados de capital y la propia impaciencia que pretende una gratificación inmediata sin tomar en cuenta las consecuencias a largo plazo. El cortoplacismo, la adicción a la codicia, es una enfermedad que también se refleja en la planificación fiscal agresiva o la gestión desmesurada del riesgo fiscal, como se verá.

Las posiciones que *Salter* propone resquebrajan la confianza pública y social en cualquier empresa y esto se ha hecho público y notorio en materia fiscal.

9. Fiscalidad y corrupción institucional

G. Brock desarrolla probablemente el primer ensayo sobre corrupción institucional y fiscalidad.⁴²

La integridad institucional, opuesta a la corrupción institucional, ocurre toda vez que se cumplan cuatro condiciones:

- La institución fiscal logra su principal objetivo cuando consigue los ingresos efectiva y equitativamente para las necesidades públicas.

41. M. S. Salter, How shor-termism invites corruption...and what to do about it, Harvard, Business School, working paper 12-094, april, 12, 2012.

42. G. Brock, Institutional integrity, Corruption and Taxation, Edmond J. Safra Working Papers nro. 39, march 13, 2014, Harvard Business School.

- La institución fiscal depende de los ciudadanos: debe promover los intereses cívicos, asistirles en el cumplimiento de sus obligaciones, y ser confiables.
- La institución fiscal que se ajusta a las condiciones expuestas revela su adecuación a la confianza pública. Precisamente la confianza es uno de los elementos que elevan la moral fiscal y por consiguiente los niveles de cumplimiento del contribuyente.
- La confianza pública en las prácticas, políticas y operaciones institucionales pueden comprobarse mediante juicios de transparencia y responsabilidad.

La corrupción institucional puede advertirse cuando ninguna de las cuatro condiciones expuestas se produce.

La corrupción institucional fiscal degrada la potestad pública del Estado, debilita sus actividades, en particular la recaudación tributaria, promueve la economía informal y disminuye la moral fiscal del ciudadano. Al final, la consecuencia es que se mina el contrato social entre el ciudadano y el Estado.

La corrupción dependiente ilustra la influencia que los ricos y las empresas multinacionales ejercen en las leyes y prácticas a su favor. "Tales sistemas facilitan un abuso fiscal masivo habilitando a estos sectores a circunvenir la ley, proveyendo una clase de normas para los ricos o bien conectados y otro para otros que no lo son."⁴³

43. G. Brock, cit. p. 15.

Los ejemplos son los precios de transferencia y otras técnicas de desplazamiento de beneficios; alto grado influencia en la obtención de beneficios fiscales, exenciones, ventajas; el papel de las zonas *offshore* y jurisdicciones opacas; prácticas relativas a las ventas no transparentes de recursos naturales.

Uno de los aspectos a reseñar es lo que la autora define como “corrupción institucional contagiosa”, lo cual supone que desde un punto de vista de la institución corrupta hay un vertido de consecuencias negativas sobre el resto del sistema institucional público, menoscabando la confianza general en todas las instituciones, implicadas o no.

“El desarrollo de robustos sistemas fiscales que son efectivos, eficientes y equitativos es muy importante para sostener a los Estados legítimos y efectivos con sólidos contratos y buena moral fiscal.”⁴⁴

El ensayo de *Brock* alinea la corrupción fiscal con la corrupción institucional como síntesis tanto del apartamiento de la finalidad pública que debe inspirar al agente público cuanto a los mecanismos de dependencia que los intereses particulares de los muy ricos y grandes empresas estimulan para el impago de sus impuestos. En el eje de la reflexión confirma el uso desviado de la coerción y la creciente relevancia de las ilusiones financieras para dibujar un velo de ignorancia que no desmienta la finalidad equitativa, justa, de confianza que pueda justificar el reparto de la carga tributaria entre los ciudadanos.

44. G. Brock, cit., p. 49.

Si no fuera por el sostenido recurso a la ignorancia y la apelación al secretismo que rodea la técnica tributaria; sería difícil impedir la resistencia o reticencia en el cumplimiento fiscal. Aún así, la quiebra de la confianza pública en las instituciones y en las grandes empresas no puede sino conducir a un gradual desvanecimiento de la moral fiscal, que, de no afrontarse, culmina en el retroceso de la conciencia social.

¿Por qué debo pagar mis impuestos si otros no lo hacen y resultan inmunes a la mínima relación cooperativa o al reproche sancionatorio? Apenas se traslade este argumento a la renuncia de la imparcialidad pública en la gestión, resultaría que el incumplimiento tiene su raíz sólida en el de los contribuyentes más ricos y poderosos.

El discurso de *Salter y Brock* integra dentro de la corrupción institucional, el juego fullero de las empresas, incluido la elusión fiscal. Y anticipa, algo importante para el concepto de moral fiscal, que se verá, y es que hay dos categorías de contribuyentes correspondientes a dos sistemas tributarios diversos: los que cumplen y los tramposos que minimizan el impuesto, mediante *asesoramiento fiscal sofisticado*.

“Hay dos sistemas fiscales diferentes, uno para los asalariados ordinarios y otro para los que se pueden permitir un *sofisticado asesoramiento fiscal*. En el vértice de la distribución de renta baja el tipo efectivo de impuesto contrario a los principios de un sistema tributario progresivo sobre la renta.” (*Fleischer*).⁴⁵

45. N. Confessore, K. Bennet, A private tax system saves billions for the wealthiest, International New York Times, December 30, 2015.

A esto cabe añadir una tercera categoría innominada de no contribuyentes que pertenecen a la economía informal y cuya característica es que, por su propia voluntad, están fuera del sistema de normas sociales y jurídicas relativas al cumplimiento fiscal; el hecho nuevo, quizá, es que el territorio sumergido esté habitado no solo por inmigrantes, actores marginales, sino, también, por el aluvión postcrisis de clase media empobrecida.

No es casual que la crisis financiera de 2008 tuviera como complice el engaño fiscal, la búsqueda permanente de beneficios fiscales. No se trata solo de una aventura desregulada y apoyada desde los máximos vértices del Estado (U.S.A.), una materialización con nombres y apellidos de *revolving doors*, desde Wall Street al Tesoro y viceversa; sino, también, el aprovechamiento sistemático del impuesto como fuente de renta añadida.⁴⁶

La explotación de la ignorancia consistía en desmentir, sea, la vocación codiciosa del sistema bancario y financiero y los privilegios acordados desde el sistema tributario. La culpa era, en esta versión, de los que habían solicitado hipotecas o se endeudaron sin pensar que no podían afrontarlo; cuando, en realidad, fueron objeto de inducción al error por los propios acreedores, para proveer a la especulación de la titulización mediante derivados financieros. No era la hipoteca el negocio; sino la reventa de la deuda titulizada, ordinariamente, en paraísos fiscales.

46. T. Rosembuj, Principios Globales de Fiscalidad Internacional, Barcelona, 2013.

La industria de la elusión, de la elusión intencional de la evasión fiscal es ilusión financiera tras el velo de la ignorancia, y de la desigualdad social. La proximidad con la corrupción institucional es manifiesta.

No es nada original que la elusión, elusión intencional y evasión, esten presididos exactamente por las mismas formas de corrupción institucional. La descripción del jugador tahúr comprende, con toda naturalidad, los fenómenos contemporáneos de minimización del impuesto por los ricos y las grandes empresas mediante el arbitraje, la utilización de asistencia legal y financiera sofisticada para hacer nula o mínima la obligación tributaria, la explotación de las diferencias contables a corto plazo y permanentes, la creación *tax shelters*, de gastos o pérdidas artificiales, el desplazamiento de beneficios a territorios de inmunidad fiscal.⁴⁷

Las ventajas fiscales (deducciones, gastos, pérdidas, amortizaciones, créditos fiscales, exenciones) son activos a largo plazo y los activos a corto, como en el arbitraje financiero, suponen convertir lo que no se posee –el cumplimiento de la obligación tributaria– en ventaja.

El *short-selling fiscal* (una forma de cortoplacismo) persigue la compra de los beneficios fiscales y la venta de las desventajas (el cumplimiento de la ley). La fuente del beneficio financiero, como es obvio, es el mínimo impuesto: la reducción, diferimiento o inexistencia, anticipada por la operación financiera estructurada.⁴⁸

47. T. Rosembuj, Principios, cit. p. 40.

48. T. Rosembuj, La crisis financiera y el arbitraje fiscal internacional. Los productos híbridos y las entidades híbridas, Barcelona, 2012, p. 27.

La planificación fiscal abusiva concreta la transformación de la ley fiscal en fuente de ganancias y consolida dos elementos que ya figuraban en *Enron*. Por un lado, la organización societaria del asesoramiento tributario como un centro de beneficio, que no de coste y por otro, la orientación de la planificación fiscal al ahorro de impuestos por cualquier medio, lícito o ilícito, y a través de cualquier tipo de instrumento técnico, contractual o negocio jurídico.⁴⁹

La eliminación de la norma legal ocurre por medio del engaño deliberado; básicamente, porque la planificación fiscal resulta predeterminada y dirigida a minimizar el impuesto, desvelando la finalidad establecida de esconder beneficios de la actividad o atajar la norma legal para procurarse ventajas fiscales que de otro modo no serían factibles.

De esto se infiere la práctica de las diferencias permanentes entre la contabilidad y las obligaciones tributarias, el arbitraje y la construcción de *tax shelters*.

Finalmente, el desplazamiento de los beneficios conseguidos a jurisdicciones de baja o nula tributación. Si esto es aplicable a la organización transnacional en general; no lo es menos a la financiera y bancaria o de cualquier actividad.

49. J. R. Robinson -S. A. Sikes-C. D. Weaver, Is aggressive financial and tax reporting related to the organisation and orientation of the corporate tax function? University of Texas at Austin, 18-agosto-2008... "la orientación de la función fiscal hacia la planificación (antes que al cumplimiento) contribuyó a la brecha entre la contabilidad y el impuesto y está asociada a una información fiscal agresiva y a una información financiera agresiva."

Las diferencias permanentes en la contabilidad provocan la exclusión de la renta de la base imponible o la disminución del tipo de gravamen efectivo. La persecución de las diferencias permanentes contables proponen la instalación estable de mecanismos automáticos de minimización del impuesto.

La creación artificiosa de pérdidas, provisiones, gastos de investigación y desarrollo, operaciones en el extranjero para el diferimiento del impuesto sobre rentas no repatriadas, la obtención de créditos fiscales separados de los rendimientos que les debiera servir de soporte, el empleo de entidades híbridas para generar deducciones o pérdidas o, más aún, los híbridos financieros o sintéticos que sirven al endeudamiento sin mengua de su forma de capital.

La creación de *tax shelters* bien puede ser la causa de las diferencias permanentes entre la contabilidad y el impuesto. Así hay autores que sostienen que al menos el cincuenta por ciento de las mismas tiene su origen en *tax sheltering*.⁵⁰

50. S. Olhoft Rego, Tax avoidance activities of U.S. multinational corporations. Contemporary accounting research, 24-4-2003; G. Plesko, Evidence and theory in corporate tax shelters, National Tax Association Proceedings, p. 371, 2000; M. Desai, The divergence between book income and tax income. Tax police and the economy, MIT Press, Ed. James Poterba, 2003; Department of the Treasury, The problem of corporate tax shelters, julio 1999. La descripción se basa en: ausencia de sustancia económica, diferencias contables-fiscales, terceros indiferentes que participan por un precio (créditos fiscales), actividad de marketing de los promotores, confidencialidad, reembolso de costes a los participantes si hay inspección fiscal, altos costes de transacción (20-26% del ahorro fiscal pretendido).

La actividad de *tax shelter* fue estimulada por los derivados financieros, básicamente, para la creación artificial de pérdidas. O, mediante el recurso a entidades híbridas para obtener ventajas fiscales del tratamiento discordante entre sistemas legales o generar duplicación de gastos, recalificación de rentas (ordinarias o ganancias patrimoniales) o híbridos financieros para eludir las retenciones en la fuente.

El arbitraje fiscal es un compendio técnico de elusión y evasión fiscal mediante el que se pretende la ventaja fiscal y la circunvención u ocultación de la desventaja y que utiliza para su materialización los medios de planificación fiscal, diferencias permanentes, *tax sheltering*.

Finalmente, el desplazamiento de los beneficios transnacionales a los centros financieros *offshore* en condiciones de confidencialidad, opacidad y secreto permitió a las entidades financieras su particular inmunidad.

La denominada industria fiscal y también *la offshore*, integrada por despachos legales, firmas de auditoría, servicios técnicos de bancos de inversión encauzan la actividad hacia el impuesto nulo o inexistente en circunstancias de total oscuridad mediante procedimientos de dudosa legalidad, donde el abuso de derecho masivo y generalizado sería imposible sin su participación.

La responsabilidad de la industria fiscal en la elusión fiscal intencional, seriada, secreta, confidencial, en frecuente asociación con la Administración pública,

proponen una coincidencia extrema con la corrupción institucional.⁵¹

El Parlamento británico denuncia en el papel en la elusión fiscal de las grandes firmas de asistencia contable y financiera: “aconsejan a las empresas multinacionales sobre complejas estrategias y estructuras artificiales las cuales no reflejan la substancia de sus actividades y en su lugar están diseñadas para eludir el impuesto.”

La rotundidad de las afirmaciones, en particular sobre *Price Waterhouse Coopers*, no dejan dudas sobre el protagonismo de las grandes firmas de asesoramiento contable, financiero, fiscal en la promoción de esquemas dirigidos a desviar beneficios desde los países de fiscalidad ordinaria a jurisdicciones de nula o mínima imposición, básicamente, con el propósito de promover la elusión fiscal en una escala industrial.⁵²

Brock-Russell dan una vuelta de tuerca asociando a los servicios fiscales para la elusión a la corrupción institucional, en la medida que inhiben la capacidad de las instituciones tributarias de cumplir su función recaudatoria en modo eficiente y equitativo.

El ensayo entiende la responsabilidad de la industria fiscal a la elusión fiscal de masa en la medida de su *contribución causal* en la creación de mecanismos de planificación fiscal agresiva diseñado para la elimina-

51. G. Brock, H. Russell, *Abusive Tax Avoidance and Institutional Corruption: The responsibilities of Tax Professionals*, Edmond J Safra Center for Ethics, Harvard University, february 17, 2015, Working Papers nº. 56.

52. *Tax Avoidance*, UK Parliament, febrero de 2015.

ción, diferimiento, reducción de los impuestos. La contribución causal es la fuente de *ingentes beneficios*. La concentración de las firmas de asesoramiento fiscal y su instalación global, les da la *capacidad* de comercialización generalizada de los esquemas predispuestos. También los abogados y los asesores financieros son facilitadores de la elusión fiscal intencional, en base a sus contribuciones causales, beneficios y capacidad de realización.

“La facilitación profesional de elusión fiscal abusiva –explícita reducción fiscal que es contraria al espíritu o propósito de la ley– es un aspecto particularmente importante de la corrupción fiscal institucional.”⁵³ No solo: refleja un estado mental de conciencia lesiva y daño público y social.

10. La desilusión financiera

Afirma *Puviani*: “... el efecto de la ilusión financiera es que los gobiernos pueden destinar una parte de la riqueza nacional en beneficio prevalente de los sectores dominantes, sustrayéndola a la colectividad mediante impuestos que gravan más pesadamente sobre la clase dominada, sin que ésta tome conciencia y se rebele”⁵⁴

53. G. Brock-H. Russell, cit., p.45., los casos citados se refieren al Wyly Offshore Network, objeto de investigación en el Congreso de los EEUU y a los escándalos de las Big Four empresas de contabilidad, asesoramiento financiero y fiscal de carácter global.

54. T. Rosembuj, cit. en La imposición como política, Buenos Aires, 1973, p. 33.

La ilusión financiera, como instrumento de la clase dirigente no es inmutable, perenne, inalterable: su proyección es segura en tanto no existan impulsos sociales dirigidos al cambio. Se trata de una “gran excitación en los ánimos... respecto a todo lo que forma parte del sistema político desacreditado. Se encuentra que todo es malo, todo es lesivo.”⁵⁵

El levantamiento del velo da pábulo a la verdad. *Puviani* define la desilusión financiera como la conciencia social emergente que “discute en torno a los males y a los remedios del cuerpo social con una libertad sin ejemplo en el pasado.”⁵⁶

La legitimidad y la autoridad entran en crisis y con ello la confianza y la credibilidad en las clases dominantes. La desilusión financiera postula condiciones en el cumplimiento de la ley, cuando se advierten síntomas de privilegio, preferencia, abuso en detrimento de la igualdad de tratamiento y en la propia aplicación de la ley.

El privilegio fiscal supone ahora que no todos los ciudadanos concurren al gasto público en razón de su capacidad contributiva ni se aventajan de los bienes públicos colectivos que dan contenido a su dignidad de persona-empleo, salud, educación, tutela medioambiental, de consumo.

La legitimidad puesta en duda alimenta el incumplimiento de la ley desde el momento en que el ciudadano no cree en el gobierno y por tanto es reticente en su voluntad social de cooperación.

55. A. Puviani, op. cit. p. 16.

56. A. Puviani, op. cit. p. 237.

La desilusión financiera se ofrece como un modo de reconstrucción de la legitimidad en trizas y en el comportamiento de cumplimiento voluntario, consentido, de la ley: un modo de recuperar la confianza pública y la credibilidad institucional. La emergencia de la verdad crítica destinada a romper el velo de la ignorancia.

No es que desaparezca definitivamente el concepto de ilusión financiera, sino que se transforma cuando el riesgo de disolución del poder político se ve amenazado; seguramente, vendrá otro nuevo más amplio y sofisticado; pero, al menos, quedan mitigados los excesos, los abusos, la impunidad del antiguo." Hay un fondo estancado de creencias erróneas, de prejuicios, de supersticiones, que no se conmueve ni siquiera ante las grandes borrascas políticas."⁵⁷

57. A. Puviani, *op. cit.* p. 16.



CAPÍTULO II. LA DEMOCRACIA FISCAL

11. La democracia fiscal. Integridad y autonomía moral

El cumplimiento tributario transita por un estrecho sendero, no exento de peligrosos e irregulares desniveles, desviaciones, atajos o, definitivamente, encrucijadas sin salida. No se trata de un mero problema de coacción sino de confianza y legitimidad política e institucional. Retorna, aunque no se quiera, el concepto de moral política. La desilusión financiera, la corrupción institucional son luces rojas que precipitan a un entero sistema político y social en el abismo devastador de la incredulidad ciudadana. De ello, el incumplimiento o la desobediencia cívica si la desilusión financiera no impone nuevas respuestas.

Todo puede confluir para la destrucción de la moral democrática, de la moral constitucional, como sucede en nuestros tiempos y en casi todos los países, favoreciendo que la ilegalidad, la impunidad, los conflictos de intereses, las complicidades de todo género, el uso privado de los recursos públicos o la subordinación pública a los intereses privados privilegiados, lleven a la pérdida de credibilidad cívica.⁵⁸

58. S. Rodotà, La democracia senza morale, La Repubblica, 8 aprile 2016 "...Hay una categoría de ciudadanos que debe garantizar a la

La integridad, en la versión de *Valerie Braithwaite*, califica a los gobiernos como los guardianes de la democracia. A cambio de los impuestos, los contribuyentes deben recibir no solo bienes y servicios, sino una gobernanza fiable, respetuosa y protectora de los principios y procesos democráticos.⁵⁹

La sombra de la desconfianza alimenta la desilusión financiera y la sospecha que la corrupción institucional se alimenta de la opacidad, del engaño al ciudadano. La desigualdad en la aplicación del tributo comporta la injusticia en el reparto de las cargas públicas, favoreciendo el alejamiento o el distanciamiento de aquellos que reparan en que su pobreza relativa no acompaña la correlativa riqueza de los que pueden permitirse el riesgo inmune del incumplimiento.

Las *termitas morales*, extensión de las *termitas fiscales* acuñadas por *Vito Tanzi*, devoran los fundamentos del estado del bienestar, vacían por dentro los sistemas tributarios, bloqueando las pretensiones de financiación pública establecidas.⁶⁰

sociedad “un valor añadido” que se manifiesta en comportamientos únicamente inspirados en el interés general.”

59. V. Braithwaite, *Tax System Integrity and Compliance: the Democratic Management of the Tax System*, XIII, p. 269, en *Taxing Democracy*, editor V. Braithwaite, Ashgate, London, 2002.

60. V. Tanzi, *Fiscal policy in the future: challenges and opportunities*, State University- Higher School of Economics, Moscu, 3, 2007, WP 13-2007-03; *Taxation in an integrating world*, Brookings, EEUU, 1995. V. par. 58, p. 134. La termita moral es una extensión de la termita fiscal, enunciada por John Braithwaite, relativo a los actores sociales que transmitiendo la imagen que la elusión fiscal es normal y aceptable, “se comen la integridad del sistema tributario”, en *Markets in Vice, Markets in Virtue*, Oxford, 2005, p. 25; T. Rosembuj, *Principios Globales de Fiscalidad Internacional*, Barcelona, 2013, p. 109.

“Por decirlo de algún modo, lo que está en juego en el desafío del cumplimiento fiscal no son solo los ingresos tributarios, es la propia democracia.”⁶¹

Con mejor ajuste se habla de *democracia fiscal* bajo las premisas de un poder público tributario al servicio del bien común, reflejo del *poder de los ciudadanos asociados* inclusive a nivel de organización institucional, denotando una lógica de acción colectiva participada y transparente. La democracia fiscal se dibuja como acción y reflejo del ciudadano colectivo junto a la potestad estrictamente pública del Estado.⁶²

Las nociones más complejas tienen un nacimiento elemental: una organización es íntegra cuando respeta la palabra dada en forma total y completa, sin ocultación, engaño o trampa. Digamos, honra su palabra, hace lo que promete que haría, lo que sabe hacer y lo que los demás esperan de su compromiso. No hay escondites ni refugios que velen la verdad. Integridad es honrar la palabra de uno.⁶³

La consecuencia de vulnerar la integridad es grave porque supone, a la par, la pérdida de la confianza y de la credibilidad en la actuación que se lleva a cabo. En realidad, la integridad de la persona y la organización

61. N. Brooks, The challenge of tax compliance, en C. Evans, A Greenbaum, The Administration: Facing the challenge of the future, 1998, Prospect Media, St. Leonards, p. 33

62. Commissione Diocesana “Giustizia e Pace”, Diocesi di Milano, Sulla Questione Fiscale. Contributo alla riflessione, Milano, 2000, p. 55.

63. Integrity: a positive model that incorporates the normative phenomena of morality, ethics and legality, W.H. Erhard, M.C. Jensen, S. Zaffron, march 23, 2009, ssrn.com/abstract/920625, Harvard NOM research paper n. 06-11.

es la mejor vacuna contra la ilusión financiera y la corrupción institucional. El mejor objetivo de la organización pública es más fácil sí procura siempre que lo presida la integridad de la actuación. Y esto es determinante en materia de cumplimiento fiscal y, por añadidura, de *Tax Morale*.

La integridad del sector público, conforme a V. Braithwaite, requiere unidad, propósito válido y respuesta a las necesidades de la comunidad. Primero, la unidad significa actuación coordinada entre las partes de la organización. Segundo, el propósito exhibe su moral apropiada con la dirección del esfuerzo. Tercero, la dimensión social requiere una aproximación cívica inclusiva que aliente el diálogo y la persuasión, combinando incentivos y sanciones.

La atención específica es la dimensión humana de la gestión de los contribuyentes. Esto significa convencer a los contribuyentes de una comprensión compartida sobre la función del sistema fiscal y su diseño. Para ello, la autoridad debe escuchar y dar inmediata respuesta a las preocupaciones del contribuyente, a riesgo, inclusive, de modificar su comportamiento asumido como erróneo o equivocado.

Por si ello no fuera bastante, la autoridad exige una vis profética, que le permita anticiparse a los acontecimientos, las quiebras o rupturas de comportamientos sociales indeseables. Esto supone un sistema de *intelligence* que facilite el acopio de información sobre los vuelcos en el cumplimiento, sobre todo, de ricos contribuyentes o grandes empresas y una red de soporte que oriente los cambios, si necesarios, sobre el mismo terreno. Esto tiene rela-

ción con la comercialización masiva de instrumentos de elusión o evasión fiscal o, en general, con esquemas de planificación fiscal agresiva, local o global. Y, en particular, con la escasa confianza de los contribuyentes en la actitud de la Administración frente a los que ostentan poder económico, social o político.

Finalmente, la bidireccionalidad de la información administrativa, desde abajo hacia arriba y desde arriba hacia abajo, promueve narrativa común a todos los niveles de la organización.

De lo anterior se deduce que la ilusión financiera o la corrupción institucional no es separable de la integridad organizacional y que, a su vez, ésta necesita apoyarse no solo en la tecnocracia, sino en la sensibilidad cívica de los contribuyentes.⁶⁴

Pero, hay más y resulta que la integridad es solo uno de los polos de la relación, obligada para el gobierno y la administración pública; pero, el otro polo que atañe al contribuyente, como horma de su cumplimiento, es el respeto a la dignidad de la persona, en especial, el respeto al derecho de intimidad. No es solo integridad, lo cual es trascendente, sino, simultáneamente, el valor social de la intimidad, porque la tutela individual interesa, sobre todo, a la sociedad, antes que al individuo. La intimidad no es una lucha de la persona contra los intereses sociales, sino la tutela del individuo en base a los propios valores de la sociedad." Así no puede pesarse como un derecho individual contra el más importante bien social. Las cuestiones de inti-

64. V. Braithwaite, *Tax System Integrity and Compliance*, cit.p. 285.

midad implican equilibrar los intereses en ambos lados de la escala.”⁶⁵

La autonomía moral supone estar dentro del sistema legal y sus consecuencias, conservando la evaluación independiente de su valor. Como dice *Gavison* es la capacidad que cualquiera de nosotros tiene de librar un juicio moral independiente, ejercitarlo y el coraje de actuar sobre los efectos del ejercicio, aunque el juicio no sea fácil o aceptado en general.⁶⁶

El “valor social” de la intimidad emerge vigorosamente en materia tributaria. No puede establecerse el diálogo entre la persona y el gobernante sin previa aceptación de su autonomía moral, de su participación en las decisiones políticas mediante juicios y preferencias. Si esto es cierto, la autonomía moral no puede desprenderse de las motivaciones intrínsecas de la persona y la democracia no puede menos que tomarlas en consideración.

La capacidad de cada persona para ejercer su autonomía moral, correspondiente a sus motivaciones intrínsecas, aparece como esencial para la expresión del valor social de cada uno, conforme a su derecho a la intimidad: “La intimidad informacional, en breve, es un elemento constitutivo de la sociedad civil en el sentido más amplio del término.”⁶⁷

65. D. J. Solove, “I’ve Got nothing to hide and other misunderstandings of privacy, 2-7-2008, ssrn: 998565, p. 763.

66. R. Gavison, *Privacy and the Limits of Law*, The Yale Law Journal, Vol 89 n.3, january 1980” ...No todos somos gigantes y las sociedades deben habilitar a todos, no solo al excepcional, a buscar su autonomía moral.” p. 450.

67. J. E. Cohen, *Examined Lives: Informational Privacy and the Subject as Object*, 52 *Stanford Law Review*, 2000, p. 1427.

De modo que no hay ninguna mención al secreto, al anonimato, a la ocultación que se requieran para defender ese círculo íntimo de la persona que debe ser impenetrable desde fuera, puesto que, al contrario, es la plataforma necesaria para el impulso contributivo político, social, económico: sin una solvente autonomía moral no puede articularse la integridad en el diálogo con el gobierno y la Administración.

La autonomía moral, los “espacios intersticiales” de los que habla *Cohen*, son vitales no solo para la protección de los individuos, sino para la democracia cívica, la innovación y desarrollo humano, porque en suma, de lo que se trata es de preservar el espacio de la persona, separando (*semantic discontinuity*) los distintos contextos de su experiencia, lo cual reclama una definición de los derechos y obligaciones de información y protocolos de recogida de datos, depósito, procesamiento e intercambio.⁶⁸

La intimidad fiscal no es un obstáculo para el cumplimiento si su desarrollo no invade esferas personales ajenas al interés fiscal o que les son indiferentes. El dato tributario exigible es el que define en el contribuyente los elementos esenciales de su obligación de pago. No es fácil ni simple modular el deber de información de la persona y de los terceros sin incurrir en la defensa de la opacidad; pero, esta asimilación no es verdadera. La intimidad, la autonomía moral de la persona es sagrada y la invasión fiscal al respecto debe ser lo más neutra, objetiva, imparcial, posible.⁶⁹

68. J. E. Cohen, What Privacy is for, Harvard Law Review, 2013, Vol. 126, p. 1906.

69. M. Hatfield, Privacy in Taxation, University of Washington School of Law, Legal Studies Research Paper 2016-15.

El ciberespacio, las tecnologías de la información, convierten la protección personal en un “*privacy horror show*”, desplazando las decisiones a las burocracias públicas y organizaciones privadas. No parece discutible limitar el uso de los datos personales; dotar de transparencia los sistemas de procesamiento de datos; limitación de los procedimientos y derechos en su uso; y, lo más importante, control externo. “El estado de la cuestión es malo para la democracia deliberativa... desalienta la participación cívica.”⁷⁰

El impuesto es una de las amenazas radicales a las aspiraciones del hombre, dice *Schmolders*. Y la resistencia solo puede vencerse desde la convicción del bien común o del temor primitivo a la sanción. Ambos casos se complementan en la integridad y el respeto a la dignidad de la persona –el derecho a la intimidad–. La una alimenta a la otra y viceversa. El equilibrio entre integridad y autonomía moral reflejan el equilibrio entre la potestad autoritativa y la potestad de la persona. El impuesto, como medio de convivencia cívica, depende de dicho equilibrio y sintetiza la necesaria búsqueda pública de la legitimidad, la confianza, la justicia en sus diversas expresiones y el significado social en el pretendido reconocimiento de la libertad personal suficiente del contribuyente.

De lo contrario, entramos en el marco de la arbitrariedad, en mengua del deseo subjetivo de reconocimiento del valor y del poder intrínseco de la persona, que no de propiedad o posesión económica o codicia

70. P. M. Schwartz, *Privacy and Democracy in Cyberspace*, *Vanderbilt Law Review*, Vol, 52, 1999, p. 1612.

pura y dura. La autonomía moral, la *privacy*, es saber diferenciar el poder económico como motivación única del individuo de sus aspiraciones de valor de su persona y de su poder social de ejercicio del derecho a ser dejado solo.⁷¹

La coerción, como uno de los elementos significativos de la actividad financiera, es, en si misma una intrusión en la libertad personal, que puede acomodarse a las motivaciones del ciudadano o entrar en conflicto con ellas. El impuesto propone a los individuos su consentimiento siempre que la exigencia de cumplimiento y el ejercicio de la potestad impositiva no se vea como una amenaza.

La distancia social es la referencia del derecho a la intimidad de la persona, que se aspira a preservar. "Los individuos eligen cual es la distancia social que desean de la autoridad... Ellos están motivados en esforzarse construyendo una narrativa que les permita vivir confortablemente dentro del espacio de vida que es habitado por ellos mismos y la autoridad".⁷²

La disciplina fiscal, el diseño legal, la coerción en estado puro, no es suficiente para colmar el mensaje de cumplimiento del deber contributivo sino se apega a las señales que vienen del cuerpo social, del conjunto de los ciudadanos. La postura motivacional pretende, precisamente, que se interprete la aplicación de la ley en conformidad a las creencias, actitudes, preferencias,

71. G. Schmolders, *Teoría General del Impuesto*, Madrid, 1962, p. 100.

72. V. Braithwaite, K. Murphy, M. Reinhart, *Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation*, *Law & Policy*, 29,1, January 2007, p. 138,153.

intereses y sentimientos de la persona con respecto a la propuesta y demanda de la regulación de su vida que se demanda y de lo cual depende a su adhesión o la ruptura, la cooperación o el rechazo.

12. La legitimidad, el cumplimiento de la ley y la confianza

El comportamiento de la persona está determinado por la totalidad de su situación. *K. Lewin* es uno de los fundadores de la psicología social. El individuo se comporta como consecuencia de sus propias tensiones –motivaciones– y las que resultan del ambiente, del campo, donde todo lo que le afecta es mutuamente interdependiente con sus motivaciones individuales. El comportamiento humano es función de la persona y su ambiente. No hay motivaciones que no sean intrínsecamente individuales; así como no hay motivaciones extrínsecas de carácter social que no tengan reflejo sobre la persona, que se internalicen como valores de la persona.

“Una concepción expansiva de la persona incluye el conjunto de sus valores sociales y morales que modelan los pensamientos y sentimientos individuales acerca de lo que es ético o normativamente apropiado de hacer.”⁷³

La psicología social entiende que el sistema legal (pero, asimismo, político, económico), depende del

73. T.R. Tyler, *Psychology and the design of legal institutions*, Nijmegen, Netherlands, 2007, p. 21.

consenso ciudadano y de su cooperación. La voluntad de cooperación depende, por un lado, de la legitimidad de la autoridad en causa y de su compatibilidad con los valores morales de cada uno.

La legitimidad deriva de la convicción que impulsa a los ciudadanos a la obediencia de la ley. La legitimidad es el presupuesto ineludible del cumplimiento de las normas y procedimientos de actuación. Un gobierno percibido como legítimo puede esperar una amplia cooperación de la sociedad.

Dice *Levi* que la legitimidad denota la aceptación popular del derecho del gobierno a gobernar. O, en otros términos, cuando se juzga que la autoridad hace lo que debe hacer; el ciudadano reconoce, por su parte, que está obligado a hacer lo que se le pide hacer.⁷⁴

Si, al contrario, la reacción social niega legitimidad al gobierno, a la autoridad, el recurso dominante pasa a ser la coerción y al control para obligar al cumplimiento de la ley y los efectos maduran hacia el distanciamiento, la reticencia, la reserva, la resistencia, respecto a lo que no se considera adecuado, o sea, legítimo.

Las ilusiones financieras, como se ha visto, expresan, a su modo una apuesta de control político por el error, la mistificación o manipulación de la verdad sobre la actividad pública. La corrupción institucional expresa la desviación de los fines o propósitos de la actividad, por obra de las preferencias, privilegios de algunos intereses particulares por encima de los intereses

74. M. Levi, J. R. Tyler-A. Sacks, *Conceptualizing legitimacy. Measuring legitimating beliefs*, 2009. American Behavioral Scientists.

colectivos. Ante las dichas situaciones, el perjuicio creado va directamente en sentido contrario al valor de la legitimidad, obligada, en un caso, por la desilusión financiera y, en el otro, por la recuperación de la parcialidad de concepto y aplicación del ejercicio legítimo de la autoridad o dominación.

No es arriesgado sostener que el cumplimiento de los deberes tributarios está esencialmente vinculado a la legitimidad del gobierno, a la legitimidad de la iniciativa económica, en suma, a la creencia de que lo correcto, adecuado, apropiado, preside la conducta de la autoridad, pública o privada. De modo que, el comportamiento del contribuyente desapegado o distante; despreciativo o ausente del cumplimiento fiscal, es una expresión de hecho de la apreciación de deslegitimidad. O peor, en el supuesto de contribuyentes ricos o grandes empresas de privilegio o preferencia en su confronto, frente a la ley fiscal.

La legitimidad, entonces, es la voluntad de obediencia, no desnaturalizada, a la autoridad, que se traduce en un comportamiento de cumplimiento de la norma y los procedimientos de actuación.⁷⁵

La deslegitimación social conduce al incumplimiento. La consecuencia es que se pierde la ventaja de la cooperación, necesariamente sustituida por la coerción, el ejercicio de la potestad pública en sentido enfático. Por tanto, sin legitimidad, sin cooperación social, se deteriora la voluntad de obediencia y la clase dirigente no puede sino apoyarse en el ejercicio pre-

75. Levi, J. R. Tyler, A. Sacks, The reasons for compliance with law, Workshop on the rule of law. Yale University March 28-29, 2008.

dominante de la coerción, o sea, de la orientación de la sanción, de la inspección, de la comprobación sistemática sobre contribuyente social y, añadido, sin mengua de alteración significativa de los incentivos a favor de los intereses particulares que son consonantes con la autoridad, y que o son inmunes al sacrificio del cumplimiento o están al margen de la ley fiscal. La disuasión, en cambio de la cooperación, destruye las motivaciones intrínsecas del contribuyente que cumple y es indiferente para el que incumple, aquel que juega con engaño o haciendo trampa, o es ajeno al sistema fiscal.

El modelo *Tyler, Levi, Sacks* se funda en dos presupuestos: confianza en el gobierno y justicia procesal, tanto administrativa como jurisdiccional. Por un lado, la confianza depende de la calidad de gestión del gobierno, de su competencia administrativa, de la honestidad (“La corrupción mina la voluntad de los ciudadanos de cumplir la ley”) y la ejecución de los actos administrativos en modo equitativo. Por otro, los procedimientos administrativos y judiciales deben ser también justos.⁷⁶

La legitimidad es lo que habilita, dice *Tyler*, la convicción del ciudadano que hay un beneficio mutuo de su aceptación plena de las normas sociales y jurídicas, hay un amplio encuentro de creencias compartidas entre la autoridad y los valores morales de la gente.⁷⁷

La deslegitimación perturba al contribuyente colectivo, dejando fuera de la coerción al contribuyente de más poder de disposición económica que tiene ele-

76. Levi, Tyler, Sacks, *Conceptualizing*, cit.

77. T. R. Tyler, *Psychology...* cit. p. 27.

mentos para neutralizarla y, asimismo, al que está fuera del sistema tributario (economía informal). Peor aún, introduce elementos de conflicto social difíciles de gestionar en momentos de crisis.

13. La lógica de la reciprocidad

El cumplimiento de la ley tributaria es la prueba primera de la legitimidad fiscal del gobierno, oportunamente entendida como la suma de la coerción y de las ilusiones financieras. No es solo la mera voluntad de obediencia y la creencia en la bondad o maldad del comportamiento propio lo que es determinante para el pago del tributo. Si asumimos que la coerción y las ilusiones financieras (o corrupción institucional) son vectores regulares de la actividad financieras; no puede dejar de mencionarse que también lo es el resultado de la misma, en términos de las ventajas derivadas en la provisión de bienes públicos o colectivos a los ciudadanos.

La legitimidad fiscal está directa e inmediatamente vinculada la compatibilidad entre el pago del tributo justo y equitativo y las ventajas prestacionales que ocasiona a favor del ciudadano colectivo.

El fundamento del tributo, también válido para el cumplimiento fiscal es la convicción de existencia de una relación de equivalencia, de valor constitucional, entre el deber de la generalidad de contribuir al gasto público del sector estatal y la contribución del sector estatal a la organización de los servicios públicos necesarios para la sociedad civil. En suma, el tributo no es

fruto exclusivo del poder de imperio del Estado y de la coerción; si no un medio de reparto social en base a la capacidad contributiva, asumida como indicador de ventajas generales o particulares de su pertenencia a un ámbito social ordenado.

“La causa del impuesto o sea el fundamento último de los ciudadanos de pagar el impuesto está en los servicios y bienes capaces de satisfacer las necesidades públicas, o sea, en modo lato, en las ventajas que el contribuyente, directa o indirectamente, se procura de los servicios públicos por pertenencia a la comunidad o en los beneficios que obtiene de la vida social”.⁷⁸

La referencia impone una relación entre la persona y las ventajas y desventajas de los bienes públicos; esa relación de correspondencia establecida por la pertenencia social, económica, política en un territorio es el presupuesto de la legitimidad fiscal, porque de lo contrario queda sin fundamento el propio concepto de la legitimidad.

Por tanto, la relación entre el pago del impuesto y la provisión de bienes colectivos es la condición necesaria para afrontar el cumplimiento de la ley. No es original, sino casi obvio, que la brecha entre la carga fiscal y los bienes públicos utilizados o destinados a la satisfacción de las necesidades públicas disminuye el cumplimiento, valor moral de la sociedad, y, a la inversa, su suficiencia lo aumenta.⁷⁹

78. B. Griziotti, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962, p. 104.

79. A. Lewis, *An empirical assessment of tax mentality*, *Public finance/ Finances Publiques*, 1979, 34.2.

La confianza en el gobierno reside en su actividad al servicio del interés colectivo y la provisión de bienes públicos esenciales para la comunidad. El deterioro del gobierno alimenta el impulso al incumplimiento o la reacción hostil si observa apartamiento de los fines institucionales.

El comportamiento positivo en la gestión de los recursos y su aplicación a las satisfacciones sentidas acentúa la posibilidad de más cumplimiento. La cooperación deriva de una regla de la psicología social: la lógica de la reciprocidad.

La lógica de la reciprocidad se basa en cuatro argumentos:

- El ciudadano reacciona a la reciprocidad en forma moral y emocional. El *reciprocator* sobrepasa la maximización exclusiva del propio beneficio por la cooperación y confianza para conseguir asegurar los bienes colectivos.
- El ciudadano prefiere contribuir si cree que los otros están inclinados a contribuir y, por lo mismo, a la reticencia se los otros no lo hacen (equilibrios múltiples).
- El ciudadano no busca motivaciones extrínsecas (recompensas o sanciones) sino que su comportamiento se basa en la confianza.
- El ciudadano no es un concepto homogéneo sino heterogéneo y, por tanto, sensible a las variaciones de la conducta de los otros. La actuación de francotiradores que desmienten la cooperación puede ejercer contagio sobre los que cooperan. Precisamente, la sanción es un elemento disuasi-

vo importante para los que no colaboran, evitando desmoralizar a los demás.⁸⁰

La lógica de la reciprocidad es una primera aproximación correcta a la relación entre el contribuyente y el Estado, entre el contribuyente y la acción colectiva; porque establece circunstancias de reacción al cumplimiento que no son ni meramente defensivas ante la sanción ni, tampoco, sensibles al egoísmo economicista. Pero, no obstante, es poco convincente en cuanto centra su efecto en el fortalecimiento de la acción colectiva en la inclinación de los demás en el pago del impuesto: si los otros cumplen, yo también y si incumplen, yo también.

La relación de correspondencia, la reciprocidad, se manifiesta entre el Estado y los ciudadanos, a causa de su acción colectiva. No puede en ningún caso descartarse que en el comportamiento del contribuyente influye la conducta de los otros; pero, en primer lugar, la perspectiva que no puede perderse es que nos referimos a los deberes prestacionales del sector público como fundamento de la exigibilidad de los impuestos pretendidos.

Griziotti declara de interés público que un cierto grupo de servicios públicos se corresponda a todos aun cuando muchos carezcan de capacidad contributiva. El interés público no se satisface como el interés privado en la economía de mercado porque se combina directamente con el criterio de la solidaridad. Los bienes públicos y colectivos se extienden a todos los

80. D. M. Kahan, *The logic of reciprocity: trust, collective action, and law*. *Michigan Law review*, 102, October, 2003.

que lo necesitan, aun cuando no puedan pagarlos, “cuyo costo se adosa mediante impuestos a los ciudadanos dotados de capacidad contributiva, por exclusión de los que no la poseen.”⁸¹

Es cierto, no obstante, que una minoría no cooperativa, de alto nivel de incumplimiento, de alto nivel de capacidad contributiva, de alto nivel de organización económica, ejercitan lo que se conoce como reciprocidad negativa. El rico o el gran contribuyente tramposo que comparece en el incumplimiento es, en palabras de *Braithwaite*, una termita moral, que corroe el sistema general de reciprocidad en la relación entre el ciudadano y el Estado.⁸²

La economía de la reciprocidad reconoce que la sostenibilidad del bien público exige que una elevada proporción de los agentes esté motivada para que su contribución sea estable. Contra esto conspira la minoría de sujetos que por exclusivo interés propio no contribuyen como los otros. Las opciones egoístas (la ética individualista) son las que deben en particular ser el objeto de la disuasión mediante la sanción (reciprocidad negativa).⁸³

La lógica de la reciprocidad encauza la relación de correspondencia con la provisión de bienes colectivos;

81. B. Griziotti, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 243.

82. Jh. Braithwaite, *Markets in vice, markets in virtue*, Oxford, 2005, p. 25: “la gente que se ve a si misma como pobres tienen menos voluntad de pagar los impuestos voluntariamente cuando perciben que los más ricos mienten.”

83. E. Fehr, S. Gächter, *Fairness and retaliation: the economics of reciprocity*, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 14, 3, 2000.

y la propia relación social entre los ciudadanos para asegurarla. La consecuencia inmediata es el necesario aislamiento de los que conspiran contra el denominado *capital social*, la infraestructura informal cooperativa de la sociedad.⁸⁴

La relación de correspondencia entre el Estado y los ciudadanos no puede renunciar a la clasificación social de contribuyentes, a su identificación como categoría dentro de la sociedad, que no puede sino estar presidida por el principio de solidaridad.

Hay ciudadanos que deben acceder al uso, disfrute o consumo de los bienes públicos sin que, en verdad, estén en las circunstancias de cumplimiento fiscal. El criterio de solidaridad impone su carga a los que tienen poder de disposición sobre bienes y servicios. En verdad, este grupo que reúne a las personas más frágiles, vulnerables, desvalidas, debe ser destinatario además de renta negativa de supervivencia.

Hay ciudadanos que consiguen rentas o riquezas medias, del trabajo, de la propiedad inmobiliaria, del capital, del patrimonio que representan al contribuyente típico en nuestras sociedades. El cumplimiento fiscal del grupo es, seguramente, el más estable y ordinario, probablemente por convicción intrínseca y moral social y asimismo porque sobre él se ejercen con plenitud las obligaciones de información, las retenciones y, por último, aunque no finalmente, porque carecen de la oportunidad cultural, social, política, económica, de emigración fiscal, de fiscal *shopping*.

84. E. Fehr, S. Gächter, cit., p. 167.

Hay ciudadanos que obtienen rentas o poseen riqueza elevada, grandes contribuyentes y empresas, que, no obstante, la oportunidad a su alcance de incumplimiento, eligen el cumplimiento por *motivaciones intrínsecas* (ética solidaria). Posiblemente este grupo, que renuncia a la oportunidad de la emigración fiscal es donde se manifiesta aquello que *Rawls* reclama de los afortunados, que sean espejo modélico de los menos afortunados.

Hay ciudadanos, grandes contribuyentes, muy ricos y grandes empresas, que, tipifican los *non-gamers*, los tramposos, dentro del sistema tributario. En verdad, es la franja destacada del núcleo del abuso del derecho, de la elusión y 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.

14. La confianza

La confianza es la cuestión más delicada en la interacción entre la Administración y el contribuyente. Toda vez que éste se sienta tratado con respeto y dignidad y se afirme la neutralidad e imparcialidad en la conducta pública, estará más dispuesto al compromiso voluntario y obediencia de las resoluciones, aún cuando le afecten en su resultado. Al contrario, la pérdida de confianza y credibilidad lleva inexorablemente a la resistencia.⁸⁵

85. K. Murphy, The role of trust in nurturing compliance: a study of tax scheme investors, Australian Institute of Criminology, 2-3-september 2002. p. 6.

La desconfianza en el gobierno radica en la ruptura de sus promesas. Incompetencia y el antagonismo hacia los que se supone sirve. Dice *Levi* el ciudadano cree en el gobierno solo cuando piensa que actuará en defensa de sus intereses, que sus procedimientos son justos y que la confianza en el Estado es recíproca.⁸⁶

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. Es un ideal, porque omite los intereses propios de la política como moral de la clase dirigente y el uso institucional de las ilusiones financieras. Pero, si esa creencia o convicción inocente se quiebra y troca en desconfianza (desilusión), entonces, el efecto es la debilitación de la norma social, del significado social de las relaciones interpersonales y con el Estado.

El impuesto, tanto como la guerra o la catástrofe natural internalizan, en el ciudadano, de modo variado, la interdependencia social, la solidaridad, tanto para el bien como para el mal y es obra de corrección entre los que necesitan asistencia y los que están en condiciones de ofrecerla. La deuda social exhibe la distribución de ventajas y daños en forma asimétrica y es la solidaridad por medio del impuesto la que establece el deber de compensación a favor del bien común. En la economía de mercado no hay solidaridad sin pago del impuesto, sin perjuicio de actitudes próximas como la caridad o la beneficencia.⁸⁷

86. M. Levi, *A State of Trust*, V. Braithwaite, M. Levi, eds, *Trust and Governance*, New York, Russell Sage Foundation, 1998.

87. Ch. Gide, Ch Rist, *Historia de las Doctrinas Económicas desde los fisiócratas hasta nuestros días*, Editorial Reus, Madrid, p. 943.

La confianza social en el Estado se traduce en cooperación y la lógica de la reciprocidad enseña que los requisitos de transparencia, integridad y comportamiento respetuoso sostienen el consenso ciudadano y, a la vez, crean el consenso social en el gobierno.

A la inversa, el Estado puede ser el vehículo de la desconfianza y, por tanto, entrar en conflicto con la voluntad de cooperación o influir negativamente entre los ciudadanos. La desconfianza, en si misma, no es perversa en la medida que aliente la transparencia en el interior de las instituciones públicas o, sea, permita que el “sano escepticismo” entre dentro del secreto o la opacidad de la Administración. La desconfianza, fundada en el escepticismo, viene a coincidir con la desilusión financiera de *Puviani* porque escenifica la verdad crítica al alcance de la sociedad civil que “desgarran los velos aquí y allá” que suponen ventajas para los contribuyentes y, al mismo tiempo, “nuevos y más sutiles artificios de ilusión”⁸⁸

Pero, puede que esto no sea suficiente para afrontar las ilusiones financieras o la corrupción institucional. En efecto, el engaño o la manipulación de los intereses generales disuelve la confianza, instalando la desconfianza entre los ciudadanos, contribuyentes. Esto se produce toda vez que estalla un sistemático conflicto de intereses entre los depositarios y los dadores de confianza, que niegan sus obligaciones. La fiabilidad queda en añicos cuando la confianza se torna traición. Parafraseando a *Cook, Hardin, Levi*, puede decirse que, si el ciudadano colectivo tiene un conflicto

88. A. Puviani, op. cit., p. 238, 239.

de interés con el gobierno sobre la materia fiscal en que creíamos en Ud, tenemos una buena razón para dudar de su confiabilidad.⁸⁹

Es evidente que la ilusión financiera o la corrupción institucional, pública o privada, provocan la desconfianza y la minusvalía del crédito social, del capital social, en los agentes del Estado o de las grandes empresas, porque la desilusión, siendo triunfo de la verdad crítica, puede quedar en clamor ante nuevas ilusiones financieras. *Levi* habla de *side payments* del Estado, donde *Puviani* relata los medios políticos de corrupción, para apaciguar a grupos con elevado poder de negociación y recursos para activarlos, privilegios que, obviamente no atienden al pago de los ciudadanos ordinarios.

“La resistencia fiscal viene probablemente de aquellos con recursos que desde aquellos sin.” Donde resistencia suena a incumplimiento cómplice en base a elusión y evasión fiscal.⁹⁰

La actuación depredadora del sistema público sobre todas las rentas, para su propio mantenimiento y el de sectores privilegiados propone el alejamiento del ciudadano; la reivindicación egoísta, basada en intereses particulares y “tener una suerte de “derecho natural” para escapar de las redes de la imposición”.⁹¹

89. L. S. Cook, R. Hardin, M. Levi, *Cooperation without trust?* Russell Sage Foundation, 2005, p. 6, 151.

90. M. Levi, *Of rule and revenue*, cit. p. 54, 64.

91. Commissione Diocesana “Giustizia e Pace” della Diocesi di Milano, *Sulla questione fiscale. Contributo alla riflessione*, Milano, 20 maggio 2000, n. 18.

Hay ciudadanos que conforman un área invisible para el sistema tributario, integrantes de la economía informal, de la *shadow economy*, que están fuera del cumplimiento o incumplimiento fiscal, directamente, porque su comportamiento es ignorado. Aquí el desafío es la inclusión dentro del marco legal (y social) de los millones de participantes que se abstienen o resisten porque sus condiciones y tratamiento les excluyen del sistema legal fiscal.

De lo que se trataría en este caso es de integrar en el sistema legal a los que no están convencidos de hacerlo, por norma, autónomos, pequeñas empresas, grupos sociales marginados, trabajadores degradados, inmigrantes. Es un ámbito de gente invisible, cuantitativamente importante, para la Administración, pero, que, por variados motivos, están fuera del sistema legal. Es importante, no confundir el problema social de la economía informal, con el problema político de la elusión, de elusión agresiva, de la evasión y de los beneficios fiscales conectados a instancias del gobierno o conectados a la incompetencia administrativa o jurisdiccional del gobierno cuando acepta como economía en negro la facturación o falta de facturación de personas o empresas que, en condiciones ordinarias, pueden ser comprobadas e investigadas. El punto central de la economía informal es la de personas que están fuera del sistema legal fiscal y a los que debe concederse la oportunidad y el modo de su inclusión, que no la criminalización lisa y llana.

La destrucción de la confianza reposa en la coerción generalizada, la inmunidad a los que engañan o juegan con el sistema fiscal, la ausencia de compromi-

so con el ciudadano ordinario, la incredulidad en la política o los actos, la incompetencia o deshonestidad en la ejecución administrativa y su reconstrucción es prolongada y difícil. La quiebra de la confianza y de la credibilidad no se recupera al instante. Y la desconfianza lúcida no se traduce en progreso social si no es a través de la inyección de justicia social: solidaridad y bien común. Justamente, por el impuesto.⁹²

15. La justicia distributiva

La psicología social diferencia tres áreas de justicia: *Justicia distributiva*, el justo reparto de la carga pública entre los asociados, conforme a la igualdad y capacidad contributiva. *Justicia procesal*, relativa a los procedimientos de atribución de los recursos, a la actuación de la ley, su aplicación administrativa y/o jurisdiccional, o sea, la igualdad en la puesta en práctica de la decisión política dominada por la supremacía de la ley primaria. *Justicia retributiva* referida a las transgresiones legales, las sanciones y su discriminación entre los perjudicados.⁹³

Alguna doctrina sostiene que la justicia distributiva, la que establece el modo de reparto de los tributos entre los contribuyentes conforme a los principios de igualdad, capacidad contributiva, progresividad, inspi-

92. G. Manzone, *Teologia Morale Economica*, Brescia, 2016, p. 404: "Es de la esencia de la justicia social solicitar a cada individuo todo lo necesario para el bien común" Encíclica *Quadragesimo Anno*, 109.

93. M. Wenzel, *Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the field*, en *Taxing Democracy*, ed. V. Braithwaite, Ashgate, 2002, p. 41.

ra las percepciones de legitimidad y de cumplimiento de la ley.

La desigualdad o discriminación negativa disminuye el valor social del cumplimiento. "Un sistema tributario injusto podría reforzar la racionalización del engaño."⁹⁴ Aún más se afirma que la justicia es una motivación adicional en la decisión de evasión. El contribuyente calcularía los términos del cambio entre su consumo privado y la provisión de bienes públicos y evade si encuentra que la relación de correspondencia le es desfavorable.⁹⁵

En verdad no parece persuasivo sostener que la injusticia tributaria menoscaba o impulsa el incumplimiento. En efecto, se olvida la función relevante de las ilusiones financieras (de la corrupción institucional), dedicadas a ocultarla, disimularla, justificarla. No puede influir sobre el incumplimiento el sistemático desvalor del privilegio político y social, conseguido el velo de opacidad mediante las ilusiones financieras. El ciudadano desconoce el verdadero alcance del privilegio político y que la participación de todos a las cargas tributarias está lejos de significar, fuera del marco formal, que sea consonante con la capacidad contributiva, la igualdad tributaria, la progresividad. No debe olvidarse que aún hoy, e inclusive los que lo padecen, atisban el impuesto como un mal destructivo, que despoja de su renta o riqueza a los individuos, un castigo, en suma, que debe ser al mínimo necesario y posible. El dogma

94. B. Torgler, *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of tax compliance*, Dissertation Universität Basel, juli 2003, p. 89.

95. M. Bordignon, *A fairness approach to income tax evasion*, *Journal of Public Economics*, 52,3, 1993.

conservador es otra y potente ilusión financiera que, aquellos que la soportan, frecuentemente, la aceptan como un valor social innegable e indiscutible.

No es en la injusticia sustancial y material del sistema tributario donde se hallan causas de incumplimiento, porque de eso se ocupa el poder político, con mayor o menor sutileza, sin alterarlo en modo claro y definido. Las ilusiones financieras (corrupción institucional) impiden la potencialidad constitutiva del impuesto como vehículo de igualdad social. Hasta ahora no se conocen casos históricos de revoluciones sociales, de cambios en la estructura productiva y social liderados por el impuesto; aunque si se sabe de reacciones sociales producidas entre otras razones por las desilusiones financieras.

16. La justicia procesal

Otra cosa es la justicia procesal, donde las consecuencias de la injusticia se despliegan con toda su fuerza y, efectivamente, pueden promover y estimular diferencias concretas y específicas de carácter negativo sobre cada persona y, con ello, la tendencia al incumplimiento.

“Cuando los gobiernos ejercen su autoridad a través de procedimientos que la gente percibe como justos, es probable que sean vistos en su legitimidad y merecedores de respeto.”⁹⁶

La función de la Administración tributaria es determinar la deuda y recaudar el impuesto legalmente de-

96. M. Levi, A. Sacks, T. Tyler, *Conceptualizing...* cit. p. 359.

bido; pero, en y al servicio del ciudadano, asegurando la confianza pública y la justicia.⁹⁷

La potestad administrativa de imposición, probablemente, resiente en su formulación una suerte de apego acentuado a la supremacía de la actividad sobre el ciudadano y, a la vez, una versión reduccionista del interés (público) fiscal, del cual pretende ser depositaria exclusiva y excluyente.

Por un lado, el ejercicio pleno de la autoridad inquisitiva –información, recaudación, inspección– disminuye en el acompasamiento de la coparticipación ciudadana y bajo los criterios de honestidad, integridad, transparencia, corrección que le son afines. Por otro, la Administración no puede arrogarse la tutela en si misma de todo el interés fiscal incompatible con respecto al ciudadano social.

La opresión burocrática implica la acción de funcionarios públicos que imponen cargas innecesarias y lesivas sobre los particulares. La definición comprende cualquier ilegalidad; pero, no solo, sino, también, las multas injustificadas o resoluciones que violan las propias reglas de la Administración.⁹⁸

La opresión burocrática castiga, sobre todo, al contribuyente de masa y, entre ellos, a los más vulnerables. La Administración puede poner en peligro con su apego burocrático los derechos del contribuyente y la confianza en el sistema. Gráficamente, como afirma *L. Book*, poniendo el expediente por encima de la expe-

97. RRA98 I.R.S. Service Mission Statement, S.Rep. 105-174, 1998.

98. E. L. Rubin, *Bureaucratic Oppression: Its causes and cures*, 90 *Washington U.L.Rev.* 2012, p. 300.

riencia.⁹⁹ La función tributaria no está compuesta únicamente de secuencias de autoridad unilateral autónomas del concurso y de la colaboración del interesado; ni tanto menos, dicha representación puede consolidarse como el paradigma definido de la potestad de imposición. El interés fiscal es, al mismo tiempo, función pública y bien público de todos los que participan, porque “la cosa pública es la cosa de todos” (*Vannoni*). El interés público concurre con el del particular para el ejercicio del interés fiscal.¹⁰⁰

“El cáliz sagrado para la Administración fiscal es un ambiente cooperativo de confianza compartida donde el cumplimiento deviene una forma de vida. El contribuyente confía y espera que el gobierno use su poder apropiadamente y sabiamente (legítimamente). El contribuyente debe confiar en que el gobierno usa su poder sabia y legítimamente.”¹⁰¹

En un clima de enfrentamiento la coerción se impone al cumplimiento voluntario y subestima la confianza y credibilidad del contribuyente en el Estado.

La Administración tributaria no puede concebirse como una fábrica de servicios, una empresa pública que opera en el mercado conforme a la lógica económica de coste-beneficio. Es una Administración pública servicial, lo cual no es lo mismo, presidida por su finalidad moral (valor social), que desborda la pura acti-

99. L. Book, *Bureaucratic Oppression and the Tax System*, Villanova University School of Law Public Law and Legal Theory Working Paper n. 2016-1023.

100. T. Rosembuj, *La transacción tributaria*, Barcelona, 2000, p. 15.

101. National Taxpayer Advocate, 2015 Annual Report, Executive Summary.

vidad de ordeno y mando (*command and control approach*), desplegada, como debe ser, hacia el interés fiscal en conjunción con el ciudadano colectivo.

El ciudadano no es un cliente o un consumidor, sino una persona que comparte un servicio público con la Administración, la realización del interés fiscal, y que, por tanto, es corresponsable de sus funciones principales.” Un contribuyente no es como el consumidor de pizza, un comprador aislado antes que un ciudadano realizando una obligación cívica.”¹⁰²

Los criterios de la justicia procesal son imparcialidad, transparencia, respeto. Esto tiene que ver con la calidad de la decisión de la Administración o poder jurisdiccional y la calidad de tratamiento de las personas. Es decir, las interacciones entre contribuyente y Administración fiscal y el grado en el que tienen oportunidad abierta de participación en los procedimientos. A esto se suma, la claridad y estabilidad de las reglas de la organización respecto a la calidad de la información facilitada y su dimensión práctica de proximidad respecto al ciudadano.¹⁰³

El paradigma de la Administración fiscal inquisitiva –información, inspección, sanción– debe ceder paso al de un paradigma no adversarial, en cuya virtud el cumplimiento de la ley depende de factores de atracción, inclusión, diálogo, negociación, acuerdo, demostrativos de la cooperación en la cosa pública.

102. M. E. Kornhauser, Normative and cognitive aspects of tax compliance: Literature review and recommendations for the IRS regarding individual taxpayers, Taxpayer Advocate Service, 2007 Annual Report to Congress, Vol. 2.

103. T. R. Tyler, Psychology, cit., p. 40.

La complejidad y rigidez procesal; los costes que supone y la distancia formal entre la Administración y el ciudadano, más allá de los resultados, ponen a prueba la justicia del sistema tributario encarnado en cada uno de los actores que concurren.

La experiencia, si se concibe como negativa, desplaza el interés del contribuyente a evitar una próxima y no tanto bajo el estímulo al cumplimiento, que frecuentemente se encuentra irracionalmente cuestionado, si no al incumplimiento.

“El objetivo de un sistema justo y equitativo debe ser que hace todo lo que se necesita para promover el cumplimiento voluntario –opuesto a la ejecución forzosa– crea contribuyentes que quieren trabajar con el sistema fiscal antes que contribuyentes que se esconden del sistema fiscal. Además, en el largo plazo el cumplimiento voluntario es la vía de efectividad de coste que logra cumplimientos duraderos.”¹⁰⁴

Cualquier contribuyente, grupos de contribuyentes o la sociedad en general encuentran en la desconexión entre motivaciones extrínsecas e intrínsecas un argumento para despegarse, alejarse, de cualquier contacto futuro con la justicia procesal. Si el procedimiento fue irracional, oscuro, distante, irrespetuoso, incómodo, cualquiera que sea el resultado obtenido, deslegitima la justicia de aplicación y actuación de los tributos. El fortalecimiento cívico transcurre por comportamientos administrativos de integridad, corrección y comunicación.

104. Taxpayer Advocate Service, 2007.

Un tema adicional que obsta la cooperación ciudadana se relaciona con la masa de obligaciones formales a su cargo (presión fiscal indirecta) que suponen un despilfarro de tiempo y de dinero tanto para la persona como para la Administración. Y cuya perspectiva de información y control aparecen desmentidas por la duplicación o multiplicación de los datos conseguidos que ya están en manos de la Administración y que, sin embargo, una y otra vez, se le deben facilitar.

Algun autor define la presión fiscal indirecta como “complejidad procesal”, lo cual exacerba el agotamiento mental y, nada curiosamente, puede estimular el incumplimiento y la evasión. A mayor complejidad formal, menos energía mental para no sucumbir a la mentira.¹⁰⁵

Una de las finalidades manifiestas de la cultura no adversarial consiste en el máximo esfuerzo para conservar en el sistema fiscal a los que ya están dentro, evitando su deserción hacia formas sumergidas o informales mediante la adopción flexible de mecanismos que anulen o moderen el contraste, tales como la adopción de procedimientos de resolución de conflictos basados en el pacto transaccional: mediación, facilidades de pago, conciliación y arbitraje.

La base jurídica del acuerdo radica en la condición del contribuyente como ciudadano social, reflejado en el derecho a la participación compartida en el interés fiscal. El objetivo es la paz fiscal, el cumplimiento voluntario, e implica que la codecisión entre la Adminis-

105. K. DeLaney Thomas, *User-Friendly Taxpaying*, october 2015, UNC Legal Studies Research Paper [ssrn.com 2660218](https://ssrn.com/abstract=2660218).

tración y el contribuyente no se funde en la decisión autoritativa y unilateral impuesta sin contraste sobre el particular. En suma, aspirar a completar la discrecionalidad unilateral con fórmulas de discrecionalidad compuesta.

La prevención del conflicto o su resolución amistosa sirve para abreviar las dificultades de recaudación y ofrecer certidumbre al comportamiento del contribuyente, liberando del alto coste que hoy por hoy supone el conflicto. Estamos en los marcos de contribuyentes ordinarios, pequeños o medianos, grandes, que están dentro del sistema tributario y a su modo respetan los deberes.

“Un ambiente adversarial tendrá que obligarse al cumplimiento lo cual es muy caro y a menudo implica el uso de coerción y poder legítimo, *pero muy poca confianza.*”¹⁰⁶

Las relaciones cooperativas entre el contribuyente y el Estado requieren la confianza y credibilidad en la Administración tributaria, básicamente, porque, ante cada persona es el poder del Estado en su máxima potencia y no puede ser sino un servicio ciudadano –otro bien público– que pretenda motivar el valor social de la moral fiscal. Es la máscara de aquello que la persona siente como Estado.

Pero, no solo: el interés fiscal del Estado supone la necesaria coasociación entre el ciudadano social y la Administración pública para el discurrir del regular y ordinario flujo de los recursos tributarios.

106. Taxpayer Advocate Service, 2015, cit.

17. La justicia retributiva

La sanción tributaria como cualquier otra pena, implica aflicción. No se trata de reparar el daño causado mediante indemnización o resarcimiento. Al contrario, se castiga al infractor como consecuencia de su conducta ilegal, sin el propósito de restablecer el derecho vulnerado o reparar el agravio.

El que transgrede la ley merece la punición y ello en proporción a la gravedad de la infracción. Por un lado, el contribuyente demanda, por un mínimo de corrección, que su cumplimiento reciba el reconocimiento social frente al que no cumple y queda exento de castigo. De otro modo, su sentido de responsabilidad queda en ridículo. Por otro, la sanción puede incurrir en desproporción, exceso, sin justificación aparente. El interrogante es el modo en que se aplique una potestad punitiva pública en forma justa y adecuada a las circunstancias.¹⁰⁷

La clasificación de las infracciones tributarias y las categorías sancionatorias no exhiben una particular elaboración metodológica. Por el contrario, adolecen de precisión en los tipos y no distinguen con suficiencia aquello que debiera ser el mérito: la intencionalidad y la gravedad del comportamiento. A ello se une una amplia potestad discrecional, frecuentemente arbitraria, que, en lugar de llamar a la responsabilidad futura del transgresor, estimulan su fuga o renuncia del sistema fiscal.

107. M. Wenzel, *Tax compliance and the psychology of justice*, cit. p. 58.

La referencia es al contribuyente, pequeño, medio, grande, que ordinaria y habitualmente cumple, en general, con sus obligaciones formales y materiales tributarias. Esto implica una primera gran distinción entre los que cumplen, con mas o menos integralidad y los que no cumplen en absoluto o engañan sistemáticamente al sistema fiscal. El tratamiento de la justicia retributiva no puede ignorar la diferencia, so pena de castigar en modo injusto a los que no lo merecen y no hacerlo apropiadamente sobre los grandes contribuyentes que solo juegan a la minimización del impuesto mediante la elusión fiscal intencional y, finalmente, a la evasión.

La criminalización del contribuyente ordinario es un error, porque se trata de individuos cuya motivación última no es infringir la ley o destruir el valor social moral que les motiva. En sentido amplio, la equivocación del contribuyente ordinario no trastrueca ni la legitimidad ni el valor de la moralidad convencional porque, como dice *Tyler*, la mayoría de la gente tiene valores sociales y lazos sociales que les motiva para seguir "durante el mayor tiempo la mayor parte de las normas."¹⁰⁸

La sanción arrojadiza daña la confianza en el sistema legal, puesto que debilita los valores sociales de la persona en su comportamiento. En efecto, la sanción separada de contexto por una conducta que es en si misma irrisoria, intrascendente o irrelevante expulsa las intrínsecas motivaciones del contribuyente, intro-

108. T. R. Tyler, Restorative justice and procedural justice: A dealing with rule breaking, *Journal of Social Issues*, Vol. 62 2, 2006. p. 317.

duciendo la semilla de la desconfianza en la autoridad y, al fin, deslegitimándola. La aproximación punitiva no puede ser universal, sin tener en cuenta la historia de la persona, su conducta habitual y la responsabilidad demostrada hasta el momento. La principal consecuencia de una política sancionatoria unilateral es que preanuncia mas graves y frecuentes aplicaciones punitivas.

No hay rehabilitación ni recuperación de la criminalización administrativa de los menores o grandes, dedicados al cumplimiento y al respeto, por lo general, de los valores sociales normales y ordinarios. La pertenencia a la clase de delincuentes fiscales significa el castigo y no la rehabilitación... "Una persona que es delincuente para el *Internal Revenue Service* por unos pocos dólares puede ser etiquetado para siempre como un delincuente fiscal sin tomar en consideración si la pena constituye un valor de cambio apropiado por la ofensa..."¹⁰⁹

La Administración, por comodidad y seguramente por autocomplacencia, se ensaña sobre los que cumplen espontáneamente (y a grandes rasgos correctamente), a los que aplasta con la ejecución forzosa y que son los que ni trampean o no se aprovechan de la norma legal. Se trata de contribuyentes de rentas bajas, medias o, grandes contribuyentes, que exhiben credibilidad y confianza en el sistema legal, al menos, hasta que son también víctimas de sanciones, no convincentes ni conformes.

109. B. N. Bogenschneider, Foucault and tax jurisprudencia on the creation of a "delinquent" class of taxpayer, *Washington University Jurisprudence review*, 8, 2015, p. 65.

La desconfianza administrativa en el ciudadano contribuyente, con voluntad y vocación de inserción y permanencia en el sistema fiscal, es un atentado a la propia voluntad pública de asegurar el cumplimiento del interés fiscal. Es esa vocación la que conserva la motivación del contribuyente de masa y cuyo tratamiento flexible permitiría liberar los recursos necesarios para gestionar las situaciones de desvalor producidas por los que juegan contra el sistema legal; incluidos los complejos problemas que derivan de la economía informal sobre la cual la criminalización apenas tiene incidencia.

La justicia retributiva, en sus alcances actuales, no propicia el fortalecimiento del interés fiscal compartido, sino el aislamiento burocrático de la decisión, sobre la base que la aleja de la justificación de la pena, debido al tratamiento indiferenciado, mayormente basado en obligaciones formales, y el grado generalizado y automático de sanciones objetivas. No es necesario una investigación profunda para constatar que las dichas sanciones no se perciben como trascendentes, en valor social, ni su severidad o reiteración cohonestan la responsabilidad que se castiga. La retribución por la aflicción no puede ser el único de los reproches a la violación de las normas fiscales.

El modelo de justicia impuesta concibe la idea clásica del Estado como depositario exclusivo de la potestad punitiva, unilateral e independiente de los particulares y de las víctimas de la infracción. Hay otras formas de resolver los conflictos punibles que embarga su resolución consensual y reparadora: justicia negociada, restauradora que hace de la punición un compromiso

mutuo, una forma de ejecución de sanciones aplicables mediante consenso, acuerdo, negociación, entre todas las partes, tendentes a desalentar conflictos futuros, asegurar la reparación de los daños causados y promover el arrepentimiento del infractor por los males que sus actos han provocado.

18. La coerción o el modelo de la disuasión

La coerción es de la naturaleza de la actividad financiera. Hablamos, en general, de un esquema coercitivo. El modelo de la disuasión (*deterrence*) es la aplicación deliberada de la pena como instrumento preferido para conseguir los mejores resultados de cumplimiento fiscal.

El cumplimiento sería consecuencia del miedo al castigo. La amenaza y la sanción disuaden a la gente de comprometerse en comportamientos transgresores.¹¹⁰

Allingham y Sandmo, en 1972, proponen una hipótesis aplicable en el campo de la evasión fiscal, que se impone como dominante a lo largo del tiempo, hasta ahora: el contribuyente pesa su utilidad y riesgos en orden a realizar o no la infracción tributaria y lo hace en función de la magnitud de la sanción y de la probabilidad que le descubran. A más sanción y mejor detección, aumenta la recaudación y, por el contrario, la exigüidad o la lotería de la inspección estimulan el incumplimiento.¹¹¹

110. T. R. Tyler, *Psychology and the design of legal institutions*, cit. p. 9.

111. M. Allingham, A. Sandmo, *Tax evasión: a theoretical analysis*, 1 J. Pub. Econ., 1972.

La explicación halla su desarrollo general en la contribución básica de *G. Becker*: “Una persona comete un delito si su expectativa de utilidad excede la utilidad que podría obtener usando su tiempo y recursos en otras actividades. Algunas personas se convierten en “criminales”, por tanto, no porque su motivación básica difiere de las otras personas, sino porque sus beneficios y costes, relativos al cumplimiento o incumplimiento de la ley, difieren.”¹¹²

El economicismo sancionador no es la respuesta completa y exhaustiva sobre el cumplimiento fiscal. Por un lado, porque las intrínsecas motivaciones del contribuyente son más complejas que el miedo a la sanción o inspección. Al fin y al cabo, el contribuyente ordinario acude con regularidad a sus obligaciones. ¿Si la gente odia tanto los impuestos –dice *Kornhauser*– porque los paga?

La justicia retributiva no puede ser un modelo sobre quien cumple, so riesgo de estimularlo a irse del sistema fiscal. Por otro, porque la maximización de beneficios no puede asumirse como tipo de racionalidad dominante aplicable para todos y en cualquier momento.

El análisis coste-beneficio es una simplificación de las motivaciones intrínsecas del contribuyente. El comportamiento reacciona bajo distintas creencias, aptitudes y que no necesariamente pasan el filtro de la racionalidad económica utilitarista. De esa forma es la Administración la que tiene que obviar la simplificación,

112. G. S. Becker, *Crime and Punishment: an economic approach*, 76 *J Pol Econ*, 1968, p. 176.

atendiendo la pluralidad de las manifestaciones de cumplimiento de cada ciudadano, de cada grupo de ciudadanos, de cada segmento social y económico de ciudadanos. La radiografía del individuo egoísta no es en ningún caso un ejemplo generalizable.

La mejor coerción es la que resulta de la adhesión por legitimidad, confianza, valor social moral. Primero, por su eficacia y segundo, porque cuesta menos esfuerzo que situar un vigilante en la puerta de cada contribuyente. La orientación actual defiende la coerción razonable, proporcionada, tempestiva y que se active en base a la mayor o menor gravedad y reiteración del comportamiento de la persona. La coerción es tanto más válida cuanto menos se aplica: “La aplicación teóricamente más elegante de la disuasión siempre implicó mostrar como *menos* puede ser *más*”¹¹³

La lógica de la coerción puede ser disminuida y convertida, a su turno, en nueva ilusión financiera, si con ello se preserva la posición de los que se benefician con su inmunidad. Es sugestivo que, a este respecto, el propio *Puviani* señala lo que denomina la instrumentalización de la coacción (“*mali da coazione*”) para obligar al ciudadano a actuar en contra de sus intereses de satisfacción –pago del impuesto–; pero, que no basta, sin la ilusión financiera, para conservar la paz social, expuesta la resistencia social o a la emigración.

113. D. M. Kahan, Gentle Nudges vs. Hard Shoves.: solving the sticky norms problema, 1-1-2000, Yale Law School Legal Scholarship Repository...“...less condemnatory laws (gentle nudges) are sometimes more effective in changing norm-driven behavior than are more condemnatory ones (hard shoves) ”.

Imagínese una administración tributaria, sujeto público de potestad de determinación, inspección, sanción; al servicio del interés fiscal y cuya misión es representar propósitos de equidad y justicia en la aplicación de la ley que cambia su orientación colectiva, transformándose en una institución híbrida, sometida al análisis coste-beneficio, cuyos destinatarios dejan de ser ciudadanos para convertirse en clientes o consumidores. La manipulación del agente público de su propio significado social es constitutiva: la lógica de la recaudación de los grandes contribuyentes queda librada al pacto, al acuerdo, a la negociación y la disuasión autoritativa queda para el contribuyente ordinario y regular. Unos recibirán un tratamiento de privilegio, de discrecionalidad, de opacidad, respetados en su cumplimiento formal de las obligaciones a su cargo y los otros no tendrán preferencia para elegir entre cumplir o no cumplir, porque no tienen elección.¹¹⁴

La coerción abstracta, la supremacía en sentido enfático de la Administración, es mejor cuanto menos se emplea: el contribuyente colectivo cumple con sus obligaciones y paga sus impuestos en correlación inmediata con la justicia aposentada en la ley y en su aplicación, tratamiento equitativo y basado en el respeto. La legitimidad, la confianza desde arriba hasta el borde de la persona.

114. E. A. Posner, *Law and social norms: the case of tax compliance*, University of Chicago Law School, *Virginia Law review* 1781, 2000, p. 1818, apuntando certeramente a la manipulación de significado social por el gobierno, que, digo, puede alimentar nuevas ilusiones financieras.

La respuesta de la sanción no puede ser genérica e indiferenciada. Y, sobre todo, no puede calificar sin remedio la transgresión bajo modalidades objetivas, que eviten la intencionalidad, la mala fe, la gravedad de la ocultación y sus efectos cualitativos y cuantitativos sobre el conjunto social.

Vale la pena, en este sentido, mencionar una propuesta denominada “ejecución medida”, cuya premisa es renunciar a la aplicación genérica de la norma legal; para concentrarse, en cambio, en esquemas probables de ejecución conforme a la categoría de los contribuyentes y las clases de transacciones. Es evidente que, sin perjuicio, de la efectividad que puede conllevar, proporciona una vía de discrecionalidad técnica sin límites a la administración, lo cual conlleva un aumento relativo de la amenaza a la distancia social de cualquier contribuyente.¹¹⁵

El modelo de la disuasión no agota la reacción pública y los medios de justicia retributiva y reparadora deben apoyar el castigo tanto en respuesta a la transgresión cuanto a la restauración del sentido de la justicia. Pero, no solo, apuntando a reforzar lo que es una realidad: la autoregulación social de cumplimiento de la ley.

El pago de los impuestos está condicionado por el respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos; la observancia de reglas procesales formales e infor-

115. L. Lederman, T. Sichelman, Enforcement as Substance in Tax Compliance, 70 Washington & Lee Law Review, 1679, 2013, 1688, reconociendo las preocupaciones por eventuales abusos y exceso de poder.

males; la desaplicación de las infracciones que no sean graves y el beneficio de la duda al contribuyente; la severa aplicación de las obligaciones legales a los infractores graves.

El misterio de por que la mayoría de la gente paga sus impuestos no depende de la sanción o de la inspección; si no, principalmente, de la interacción personal, social, cultural entre las autoridades y las personas.

El ambiente cooperativo del Estado subordina la coerción a la reciprocidad social. La solidaridad por medio del impuesto lejos de depender de la amenaza o la pura obligatoriedad reside en la reciprocidad. La amenaza, en cambio, puede ejercitar su impacto, eso sí, en términos de expulsión del cumplimiento.¹¹⁶

“La voluntad de pago de los impuestos de los contribuyentes está basada en el trato respetuoso de la autoridad con ellos. En contra, cuando la autoridad les considera como “sujetos” que están obligados al pago, los contribuyentes tienden a responder activamente evitando los impuestos.”¹¹⁷

No pasa esto con la sanción dirigida a los que engañan sistemáticamente al sistema legal mediante “*creative compliance*”, donde el decurso de la disuasión es necesario e inevitable.¹¹⁸

116. M. Risse, *On Global Justice*, 2012, Princeton University Press, p. 42, el estatismo basado en la reciprocidad es la forma más intensa de cooperación como antagónico al estatismo basado en la coerción.

117. L.P. Feld, B. S. Frey, *Deterrence and Tax Morale: how Tax Administrations and Taxpayers interact*, OECD Papers Vol. 3, 10, Special Issue on Taxation, 2003.

118. J. Black, M. Hopper, Ch. Band, *may 2007 Law and Financial Markets Review*, p. 204 “Creative Compliance es el proceso por el cual

19. La justicia reparadora

“...alentar el desarrollo o la activación de los *valores internos* de la gente de modo que estén más motivados para comprometerse en un comportamiento *autoregulado*. Se sugiere que una sociedad civil es más efectiva cuando sus miembros comparten valores comunes y siguen las normas porque están motivados para hacerlo, antes que por motivaciones radicadas en incentivos o sanciones.”¹¹⁹

La justicia retributiva enfatiza que el delincuente merece la punición y que el restablecimiento de la justicia exige que la sanción sea proporcional a la severidad de su conducta. En las últimas décadas surgen movimientos genéricamente referidos como de *justicia reparadora* (*restorative justice, justice restaurative*) que ofrecen otra respuesta que la mera pena sobre el transgresor. La sanción recupera la justicia. Y esto sucede en Canadá, Australia, EEUU, Francia, Bélgica. No se trata de eliminar una modalidad de justicia con otra, siendo ambas perfectamente compatibles y complementarias. Y, sobre todo, teniendo en cuenta la tentación de relegar la sanción sobre los más y la reparación sobre los menos.

Según el Consejo Económico y Social de las NNUU “la justicia “reparadora” está constituida por todo proceso en el cual la víctima y el delincuente y, cuando

las empresas buscan estructurar sus acuerdos o actividades en modo tal de cumplir con los requisitos detallados de las normas, pero lo cual, aún cumpliendo, vulneran o eluden su propósito”.

119. T. R. Tyler, Restorative justice and procedural justice: dealing with rule-breaking, *Journal of Social Issues*, Vol. 62, 2, 2006, p. 309.

hay lugar, cualquier otra persona o cualquier otro miembro de la comunidad sufren las consecuencias de una infracción participan activamente en la resolución de los problemas derivados de esa infracción..."¹²⁰

La premisa de la justicia reparadora consiste en que las infracciones deben ser consideradas como conflictos que, en verdad, pertenecen al infractor, las víctimas y, también, a la comunidad, que deben participar en su resolución. La búsqueda del consenso se convierte en una finalidad del proceso, tanto sobre el daño, la responsabilidad, los valores.¹²¹

El infractor acepta su responsabilidad por el daño causado y su restauración, exhibe arrepentimiento y ofrece excusas o disculpas por su comportamiento. La víctima es alentada a superar su resentimiento y a perdonar. La finalidad principal es la de restablecer la justicia "a través de un renovado consenso en el valor, a través de la reafirmación de valores vulnerados por la transgresión."¹²²

De modo que toda vez que se habla de justicia reparadora, sea o no en el sistema penal, se postula la reparación concertada, dialogada, por consenso, me-

120. Conseil national de l'aide aux victimes, mai 2007, La justice restaurative, p. 2.

121. V. Strimelle, La justice restaurative: une innovation du pénal?, 2008, Champ Pénal.: "La función principal de la reacción social a la criminalidad no es sancionar o reeducar ni de tratar sino de promover la reparación de los daños causados por el delito. Es la justicia reparadora" (Declaración de Louvain 1997).

122. M. Wenzel, T. G. Okimoto, N. T. Feather, M. J. Platow, Retributive and Restorative Justice, 24-October 2007, American Psychology-Law Society/Division 41 of the American Psychological Association 2007, p. 381.

diante la rehabilitación del infractor después de cumplir con sus obligaciones impuestas; la reintegración de la víctima después de la restauración del daño sufrido y la estabilidad de los valores sociales en la comunidad.¹²³

No es, entonces, la pena a reintegrar la justicia en la sociedad, en la medida en que no repara la víctima ni ofrece al infractor la oportunidad de su responsabilidad y corrección de comportamiento de cara al futuro. Es un golpe al delincuente, pero, sin garantía alguna de eliminación de la causa del conflicto provocado, susceptible de repetición futura.

La teoría de la vergüenza reintegradora sostiene que la vergüenza empuja al delito, del mismo modo que puede ser reparadora cuando denuncia la ofensa, pero no al ofensor y se da oportunidad para que pueda repararse.

La justicia reparadora pone las decisiones en manos de los afectados, hace justicia curando las heridas y reduce la probabilidad de ofensas futuras.¹²⁴

No es casual la versión del delito o la infracción como conflicto, porque la reparación tiende a la resolución del mismo, con la participación de todos los que de un modo u otro ven que su vida, la de su familia, amigos, la comunidad, se altera por un comportamiento reprochable. Tanto la víctima como el infractor son

123. En Francia se introdujo la justicia reparadora el 15 de agosto de 2014, art. 10-1, en el Código de procedimientos penales. Institut Francais pour la Justice restaurative.

124. Susan Sharpe, cit. en H. Zehr The Little book of restorative justice, p. 40.

los que deben reparar las dificultades derivadas de la infracción y los daños y necesidades relativos.

“La justicia reparadora es un proceso que implica, en la extensión posible, a aquellos que tomaron parte en una específica infracción a identificar colectivamente y reordenar los daños, necesidades y obligaciones para curar y que las cosas sean rectas tanto como sea factible.”¹²⁵

J. R. Tyler asimila la justicia reparadora a su orientación de justicia procesal, en cuanto ambas aspiran a fortalecer la paz social, eliminando el conflicto mediante el encuentro entre las partes y alimentando el compromiso de acciones autoregulatoras en la sociedad. El compromiso es restaurar a la víctima, el infractor y la comunidad, sin menoscabar la dignidad de ninguno de los participantes. La gente puede rehabilitarse y la sociedad y el sistema legal tienen un gran punto a ganar centrándose en las posibilidades de rehabilitación y reparación de la gente, como alternativa a la preocupante tendencia de las sociedades a la sanción para remediar las malas acciones.¹²⁶

Jh. Braithwhite es el primero que vincula la justicia reparadora con el cumplimiento fiscal de determinados contribuyentes y lo hace dentro de la filosofía de “*responsive regulation*” que contribuyó a crear, basada en la reacción ajustada de la Administración a las motivaciones de los contribuyentes que establecen sus pautas de conducta.¹²⁷

125. H. Zehr, *The Little book of restorative justice*, p. 40, 2003.

126. T. R. Tyler, *Restorative Justice and Procedural Justice: Dealing with rule-breaking*, *Journal of Social Issues* Vol. 62, 2, 2006, p. 315, 323.

127. Jh. Braithwaite, *Restorative justice and responsive regulation*. Oxford, UK: Oxford University Press, 2002.

La idea central es que los contribuyentes tienen diferentes motivaciones para actuar y sus respuestas varían conforme a las diferentes situaciones que afrontan. El eje es la persuasión, que no solo la sanción. La pena como herramienta exclusiva y excluyente menoscaba la buena voluntad del contribuyente de cumplir con la ley. La justicia reparadora es uno de los instrumentos perfilados añadidos para alentar el cumplimiento voluntario. Si la persuasión falla, entonces, la Administración puede y debe escalar en la pirámide la ejecución forzosa y la sanción, cada vez más grave conforme a la gravedad de los actos del protagonista de la infracción.

La estrategia de justicia reparadora, afirma *Braithwaite*, es de efecto general, porque “nuestras disputas más profundas sobre injusticia tienden a perturbar el significado relacional de los conflictuados y marcan sus identidades. Si se da el caso que hay relaciones humanas en las que los participantes querrian curar e identidades amenazadas que querrian reivindicar la justicia reparadora debe tener relevancia.”¹²⁸

En suma, una modalidad que permite disminuir la probabilidad de nuevas infracciones por el infractor bajo la percepción que ha sido escuchado y tratado equitativamente por la Administración y la ley y sus conciudadanos.

Sostiene el autor que la justicia reparadora debe aplicarse en ocasiones específicas, algunas de las cuales menciona, tales como, familias de renta o riqueza

128. Jh. Braithwaite, *Markets in vice, markets in virtue*, Oxford University press, 2005, p. 199.

elevada; inmigrantes que desconocen la ley y práctica del país al que acceden o grandes organizaciones multinacionales. Así, por ejemplo, las firmas de auditoría. Y al respecto señala que la mejor candidata para aplicarla es aquella empresa que atraviesa su peor crisis el año anterior: la mejor candidata para el próximo año sería la que peor la pasó con la Administración. Y cita el ejemplo de *Arthur Andersen*, la cual hubiera evitado su quiebra por la planificación fiscal agresiva, asumiendo el liderazgo ético, una vez saldado su pasado y teniendo en cuenta que si no lo hacía su expulsión de la actividad hubiera sido inevitable de las empresas del sector. Asimismo, mediante el recurso a evaluaciones independientes en el mercado sobre sus decisiones erróneas; prescindencia de sus socios indeseables. Otro de los ejemplos es el de los promotores y consejeros de prácticas fiscales de elusión y evasión fiscal, responsabilizándoles proporcionalmente por los daños fiscales ocasionados a sus clientes.¹²⁹

La responsabilidad a tomar en cuenta es la de los promotores, de los que comercializan productos dirigidos a minimizar los impuestos, distinta de la de sus clientes o usuarios; de los grandes contribuyentes que juegan con el sistema legal, sean familias o empresas multinacionales, sistema bancario y financiero.

En esencia, la justicia reparadora, como la justicia procesal están en la base del cumplimiento cooperativo. En la cúspide, la disuasión, sanciones e inspección, para los reticentes o resistentes adheridos al no cumplimiento: *disciplina receptiva o sensible que da respues-*

129. Jh. Braithwaite, cit. p. 200, 209.

ta adecuada y particular al universo de contribuyentes. Esto significa responsive regulation o regulación reactiva.

La equivalencia entre justicia reparadora y justicia procesal (*Tyler, Levi, Sacks*) radica en elevar a principio, cada una con sus instrumentos, la restauración de la paz social, sin recurso único al ejercicio de la disuasión.

La reparación del interés fiscal es la primera de las cuestiones que debe afrontar la justicia reparadora; que, como ya se ha dicho, no es monopolio público sino un interés compartido con el ciudadano colectivo. Esto significa sustituir la aflicción de la sanción mediante la eliminación del perjuicio económico causado y el restablecimiento de la relación fluida entre la Administración, el ofensor, las víctimas, que, no son sino los demás contribuyentes afectados por el incumplimiento fiscal.

El diálogo entre el infractor, víctima, Administración pretende que la responsabilidad asumida se extienda a la comunidad. O, como dice, el propio *Tyler*, reforzar el compromiso de los valores sociales que promueven la autoregulación y, consecuentemente, aproximan al cumplimiento futuro de la ley y de la norma social en el futuro. No se trata de procurar mejores contribuyentes, sino mejores ciudadanos, personas.

Uno de los aspectos importantes es dotar de voz a la comunidad y encarar como criterio el de las tres partes: ofensor, Administración y víctimas (los otros contribuyentes). La presencia de la comunidad de empresas, de asesores, de los menos aventajados en la toma de decisión de la responsabilidad del infractor. Pero, no

solo, en Australia una de las expresiones es también la representación de las ONG en el procedimiento, v.g. *Australian Council of Social Service* en nombre de los pobres.¹³⁰

El riesgo de la ilusión financiera o de la corrupción institucional puede convertir la disciplina sensible, la respuesta a segmentos particulares de contribuyentes, en una fuente de consolidación de la desigualdad fiscal. La Administración quiebra su imparcialidad y neutralidad conforme a la dimensión cualitativa o cuantitativa del contribuyente y sus opciones de ahorro fiscal ilícito y su discurso no es general y colectivo, sino específico y particular en cuya virtud la cooperación es una sinécdoque limitado a los que lo practican. De esto no puede huir ni siquiera *la Responsive Regulation*. La potestad administrativa a su arbitrio no siempre ni frecuentemente identifica comportamientos generales, imparciales, no discriminatorios. La Administración tributaria no es una excepción; por lo que solicita un especial control de mediación social, de participación cívica, que pueda advertir el error antes de que se cometa y, después, conseguir la responsabilidad reparadora del interés fiscal.

20. El significado social

La *norma social*, el capital social, es la moral social de la comunidad en un momento histórico determinado y expresa la creencia compartida entre lo que se debe y no se debe hacer. Las normas sociales respon-

130. Jh. Braithwaite, cit. p. 71

den a actitudes sociales de aprobación o desaprobación, especificando lo que debe ser hecho y lo que no debe ser hecho. El significado social es producto de las normas sociales," las actitudes y compromisos que señala la conducta."¹³¹

El incumplimiento de la norma social es causa no solo de daño al capital social y, en su caso, de sanciones informales, sino, sobre todo, una de las fuentes primarias de contagio de incumplimiento legal a los que contribuyen al sostenimiento del bien colectivo. La confianza es uno de los elementos principales, del cemento que decanta la fortaleza o no del capital social. El Estado puede ser, a la vez, uno de los principales transmisores de confianza en la sociedad civil o, a la inversa, uno de los relevantes causantes de la pérdida de confianza.

La justicia procesal es uno de los componentes de la confianza y se resume en el ejercicio dirigido de la coerción: el cumplimiento de la ley apareja que la coerción se aplique sobre los que no cumplen o engañan al sistema legal; la implicación ciudadana en las decisiones importantes que les afecta, v.g. la evasión fiscal o la amnistía fiscal puede preceder resistencia cívica de los que se creen discriminados. Finalmente, la confianza debe ser recíproca: el respeto y el reconocimiento del cumplimiento consolidan el cumplimiento voluntario de la ley y de la actividad pública.

La sanción desaplicada o indiferenciada, también, alienta la disconformidad. De la confianza a la coope-

131. C.S. Sunstein, *Social norms and social rules*, Columbia Law review, V. 96, may 1996, p. 914, 925.

ración derivan los conceptos ya expuestos de *Responsive Regulation* y de justicia reparadora. Hay una pirámide de estrategias, cuya base es dilatada y en la que están los ciudadanos que cumplen y que, debe conducir, hacia la cúspide, a coerción cada vez más incisiva y punitiva en respuesta a los que juegan al engaño o sistemáticamente obran incumplimiento.¹³²

No es menos cierto que el significado social de incumplimiento fiscal en nuestros países adolece del estigma de la vergüenza, del reproche moral de los otros. El cumplimiento fiscal no guarda relación directa con la culpabilización social de los que no lo hacen. Es evidente que hay excepciones, pero, ordinariamente vinculadas a un estado más amplio de irritación social que el fiscal. En una situación de crisis económica facilitar la inmunidad de los ricos, produce rechazo en la comunidad, que la ve irracional o injustificable o la connivencia entre el privilegio bancario, el dinero negro y la evasión fiscal suscitan la reacción de lo que se interpreta como una clara injusticia. Pero, el impago del impuesto no se eleva a condena social generalizada, un comportamiento que tiene relación directa con lo que pagan los demás y que les perjudica. Dicho en mejor modo, la acción de no pagar los impuestos no crea un estigma y no posee, aunque sea triste afirmarlo, ningún significado social.¹³³

132. M. Levi, cit. p. 13 ... "Por ejemplo, la revelación de esquemas de evasión fiscal debe convencer al público del compromiso del gobierno a una ejecución justa o debe inducir a más incumplimiento como resultado de la prueba proveída de la extensión con que el gobierno ha permitido excepciones."

133. Tiene razón Schmolders, op. cit. p. 103, cuando advierte del escepticismo e innata desconfianza en el Estado de los pueblos latinos

La explicación, probablemente, reside en la deconstrucción del significado social de la política fiscal. El ciudadano, salvo excepciones, no percibe que los impuestos y el gasto público le son necesarios para su bienestar personal, para su valor cultural y creencia social. En suma, descrea de las historias que le cuentan, amparado en la tradición de engaño, de corrupción institucional, de las que las ilusiones financieras son una muestra evidente, y, en consecuencia, su reacción ante los otros no es convincente, porque sospecha que, en algún momento, él también, podría incurrir en incumplimiento. Si Hacienda no somos todos, es probable que Hacienda no sea ninguno.

El significado social de la ley fiscal no puede en ningún caso despreciar que su función primera es la de reparto de los impuestos, de modo que desde los más afortunados se transfiera riqueza, via el Estado, hacia los menos; que desde los grandes contribuyentes se desplace renta o patrimonio, via el Estado, hacia los pequeños o medianos. Y, parafraseando a *Kahan*, no es tanto lo que la ley dice, sino lo que la ley hace. El significado social puede modificar la congruencia entre la creencia de hecho de la persona y la eficacia de la ley en cuanto converja con la evaluación cultural de las actividades, los impuestos, sujetos a disciplina; porque, de lo contrario, siempre prevalecerá la creencia fáctica personal.

respecto al enfoque positivo de los anglosajones, escandinavos, alemanes que se expresa en la diferencia etimológica: *impuesto, imposta, impôt* contra *duty, Abgabe, Steuer, Skat* que sugieren la idea de deber, contribución, aportación al tesoro común. El significado social está influido por la mentalidad fiscal.

El significado social puede cambiarse, adaptarse a un contexto distinto, variable que recupere un cierto sentido de pensamiento compartido; pero, inevitablemente, en materia fiscal, el primer paso es el del Estado. Es impensable modificar un significado social, pongamos por caso la desigualdad en la sociedad y la desigualdad fiscal, si, al mismo tiempo, la ley no hace que se proyecte otro escenario fiscal que pueda cambiar la norma social.

El significado social es una construcción social y, por tanto, colectiva, "induciendo a los individuos a actuar para dar soporte o reconstruir un significado social en particular significa *cambiar incentivos, para inducirlos a cambiar su comportamiento*"¹³⁴

Las normas sociales y los significados sociales importan en el pago o impago de los impuestos e influyen no tanto en la conducta de cada persona, sino en lo que su conducta refleja o deja de reflejar a los otros. Si la cooperación es un medio de fortalecimiento que desmantela la desconfianza puede estimular el cumplimiento; pero, no necesariamente, si el gobierno expresa modelo de injusticia o inequidad o si la actividad administrativa tiene desbordes autoritativos que menguan el respeto al ciudadano, que no cliente ni consumidor, al que debe servir.

Los significados sociales pueden lograrse si tanto el reparto de la carga tributaria cuanto de los gastos públicos da respuesta a la provisión de bienes colectivos esenciales. En ese momento, el comportamiento de la

134. L. Lessig, The regulation of social meaning, The University of Chicago Law review, 62, 1995, p. 1044.

gente se refleja en otros y el de los otros en uno. La disuasión no se extingue, sino que acusa su especialidad en los que engañan al sistema legal por sistema y permanentemente.

El cambio de los significados sociales del pago de impuestos es un valor cultural que puede propiciarse solo desde la deconstrucción de las ilusiones financieras y la corrupción institucional y la reconstrucción de estándares de justicia, tanto en el tributo como en el gasto. Pero, atención, también puede suceder a la inversa: la manipulación de los significados sociales podría servir para esconder o reforzar las ilusiones financieras existentes, simplemente si se consiente la habilidad del gobierno para cambiarlos y, por tanto, so pretexto de cooperación se distribuyen favores fiscales y la retribución sancionadora es la hoja de ruta que acompaña al desfavorecido.

CAPÍTULO III. EL IMPULSO CONTRIBUTIVO

21. El impulso contributivo. A. Puviani y la fundación de la psicología fiscal

La ilusión financiera condiciona directamente el juicio de valor del contribuyente por parte del Estado. El concepto es, como se ha dicho, el empleo de ciertos medios por el Estado para extraer riqueza de los ciudadanos y aplicarlos a sus propios fines, en base a la representación errónea o falsa de los impuestos y gasto público. No se trata de representaciones inocentes e imparciales de la clase dirigente; si no de formas simbólicas de engaño sobre las repercusiones de los tributos, de los gastos públicos, que se arrojan principalmente sobre las clases populares, tanto o más acentuadas "cuanto más modestas son las condiciones sociales de los ciudadanos" (*F. Volpi*).

La ilusión financiera consiente la extracción de la riqueza y su empleo conforme a los fines del Estado que no necesariamente coinciden con el interés general o colectivo y que permite que no sea solo la coerción el único de los instrumentos del poder público, sino la falsa o errónea representación en las emociones del contribuyente lo que permite moderar o evitar el conflicto, sin que el contribuyente sea conciente y adopte la resistencia o rebelión fiscal.

Puviani define el *impulso contributivo* como la “*fuerza moral que mueve al pago del tributo*”. Es la primera aproximación a la *Tax Morale*, porque se asienta en la subjetividad del contribuyente y su aceptación o rechazo de la obligación tributaria. La satisfacción es su eje y consiste en el juicio especial de cada contribuyente, por el cual encuentra que la aflicción del tributo es compensada por una ventaja superior. La motivación intrínseca es la creación de satisfacción y placer en la mente del contribuyente para el pago del impuesto, en modo tal que se “*hacen ver cosas que no subsisten*”, v.g. que las ventajas que se ofrecen son mayores que lo que en realidad suponen y los costes son menores que los beneficios propuestos. La ilusión financiera positiva es una evocación que permite ver lo que no existe. Pero, más que eso, la ilusión positiva es un elemento de estabilidad en el sistema político porque oculta los sacrificios contributivos y confunde la utilidad negativa de servicios públicos en servicios ventajosos.¹³⁵

Puviani, asimismo, recoge el *contraimpulso contributivo*, la fuerza contraria al pago del tributo, en la ilusión financiera negativa, la falsa apariencia que es dolorosa o pesimista que depende de un *no ver, no sentir, el impuesto realmente pagado* –v.g. la traslación de los impuestos– o no ver ni sentir gastos hechos o a realizar. El contribuyente considera que su sacrificio es superior al verdadero y a estimar menos de lo justo los servicios públicos que usufructua. La ilusión negativa se resuelve en una ocultación del impuesto, de ciertos gastos o servicios públicos. La ilusión negativa es la

135. A. Puviani, op. cit. p. 7.

punta de la crítica contra el sistema político y legal cuando se desvela su naturaleza” una ilusión pesimista conmueve a todo el edificio político y tributario moribundo y acelera su caída”.¹³⁶

“Las ilusiones optimistas tienden a engrandecer el impulso contributivo como si fueran *reales y no imaginarias disminuciones de pena*. Las ilusiones pesimistas tienden a engrandecer el contraimpulso contributivo como si fueran *aumentos reales de pena* o reales disminuciones de utilidad esperada.”¹³⁷

El ciudadano reacciona ante el Estado conforme a sus cálculos hedonísticos, a si obtiene una utilidad diferencial o una penosidad diferencial. El juicio de valor emocional del ciudadano, que determina su cumplimiento fiscal, el pago de los impuestos, está vinculado a juicio moral sobre la acción lesiva o beneficiosa del Estado en su confronto. No son posiciones estables y permanentes, sometidas a continuo movimiento, a condicionalidad. Pero, anclados a su juicio sobre las ventajas o desventajas derivadas a la actividad pública financiera.

La aportación de *Puviani* es sumamente importante porque introduce la manipulación de los ingresos y gastos públicos, del coste y de los beneficios del Estado, para modificar la percepción del bienestar o malestar del ciudadano iluso o ingenuo. Es decir, no hay *Tax Morale* escindida de la representación errónea o de la corrupción institucional para conseguir la satisfacción del contribuyente u ocultación de su insatisfacción por la carga tributaria o el gasto inútil.

136. A. Puviani, op. cit. p. 16.

137. A. Puviani, op. cit. p. 8.

¿Por qué paga sus impuestos el ciudadano? Porque está satisfecho con su contribución al gasto público. (impulso contributivo). Y, al contrario, no los paga cuando está insatisfecho porque su aflicción es superior al placer que recibe –más impuestos, menos o peor gasto público–. El Estado instila juicios de valor erróneos o interesados en el contribuyente haciéndole figurar una satisfacción que no es real o disimulando una insatisfacción que es real.

La instalación de la ilusión financiera en la mente del contribuyente es necesaria como artilugio para asegurar la perdurabilidad del sistema político, de la clase dirigente, o, al contrario, desvelar su realidad, cuando se descubre que prevalece, la aflicción. En el fondo, dar visibilidad a una falsa representación o esconder la verdad para conservar lo que se pueda tanto cuanto dure.

22. Tax Morale. G. Schmölders y la Escuela de Psicología Fiscal de Colonia

La moral fiscal designa la actitud *psíquica* que marca *el límite óptimo de la imposición*. De esta guisa, G. Schmölders inaugura, formalmente, la psicología social fiscal, no sin reconocer a Puviani como uno de los iniciadores.¹³⁸

La moral fiscal (*Tax Morale*) es una expresión de la aceptación interior por el ciudadano de normas jurídi-

138. G. Schmölders, *Teoría General del Impuesto*, Madrid, 1962, p. 96; *Fiscal psychology: a new branch of public finance*, *National Tax Journal*, V. 12, 4-12-1959.

cas y sociales dominantes para el mejor cumplimiento de los deberes impuestos al individuo por su incorporación en la comunidad.

La moral fiscal “es la actitud general del ciudadano ante sus deberes fiscales”, y un aspecto importante de la mentalidad de la población y su sensibilidad a los deberes cívicos y comunitarios. La moral fiscal indica la mentalidad fiscal de los ciudadanos conforme a su base nacional, social, profesional, vecindario, profesión.

La actitud del contribuyente, en suma, explica el cumplimiento o incumplimiento de sus deberes fiscales, conforme a su mentalidad fiscal, en tanto que ciudadanos, que alimenta su aceptación interior de los deberes fiscales y el reconocimiento de pertenencia a la soberanía del Estado.

La posición de la denominada *Escuela de Psicología Fiscal de Colonia* desborda la explicación económica usual de la fiscalidad; para adentrarse en las acciones y reacciones del contribuyente ante la imposición, en particular, la resistencia directa a la fiscalidad de los individuos y las Naciones.

La resistencia fiscal está aposentada en la esfera vital, primitiva del hombre, de sus instintos e impulsos naturales. Los deberes tributarios, por el contrario, se establecen racionalmente, pero se viven emocionalmente. La condición del impuesto como tributo sin derecho a contraprestación amenaza las aspiraciones del hombre de valer y poder, más fuerte que su deseo de poseer o adquirir.

Vale la pena apuntar, entonces, que la resistencia fiscal de la persona da prioridad o preferencia moral a

su motivación intrínseca de valor y poder, que no económica, de la que le priva el impuesto, porque le enuncia el mal que le perturba: la ausencia de contraprestación, la ausencia de reciprocidad entre su pago y lo que aspira a recibir. El foco moral que prevalece sobre cualquier otra consideración es que la ilegitimidad del tributo no establece una relación de correspondencia con sus necesidades personales, ni siquiera mediatas, (educación, salud, medioambiente, empleo, vivienda) y se resuelve en pura coacción, en absoluta intrusión a su libertad personal.

La resistencia desde el propio interior del contribuyente se disipa o en términos de disuasión –sanción e Inspección– o preocupación por el interés general o el bien común.

Schmölders sienta las bases de la psicología social del impuesto sobre las actitudes y creencias del contribuyente, sobre sus motivaciones intrínsecas y extrínsecas, que promueven su comportamiento para cumplir con sus obligaciones tributarias o no. En rigor, hoy diríamos, que afronta el equilibrio en la relación entre la potestad autoritativa pública y la autonomía moral, la distancia social pretendida por la persona respecto al Estado.

Las primeras, motivaciones intrínsecas, son aquellas que desconocen la legitimidad del pago del impuesto sin contraprestación. Esto tiene una lógica aplastante: el ciudadano descrea del valor de su sacrificio, sea porque no ve las ventajas que se le ofrecen o le ofrecen ventajas que no se realizan. Estamos en el marco de las ilusiones financieras y de la corrupción institucional. Además, delata el empleo de una cate-

ría de definición del tributo que es arcaica. No tiene fundamento alguno que se desvincule el pago del impuesto a su ventaja, que no individual, sino general, de todos, los que están en un marco comunitario como usuarios de bienes colectivos que hacen a su *welfare* personal.¹³⁹

Las segundas, las motivaciones extrínsecas, le portan a descreer de la legitimidad, de la confianza, de la credibilidad del gobierno que le niega valor o poder a sus decisiones, en el marco de la justicia distributiva, de la justicia procesal, o retributiva. O sea, la exigencia clara de integridad democrática en la acción pública.

La moral fiscal, entonces, no es solo la motivación intrínseca al pago del impuesto, sino, también, la motivación extrínseca. La interacción entre el yo personal, los otros, el ambiente y la distancia social es un elemento coadyuvante de la moral fiscal.

Su resistencia será creciente y acuciante cuanta más colaboración se le requiera para la declaración y liquidación de los impuestos. La moral fiscal se materializa a la hora de la verdad, al momento de declarar, liquidar y pagar el impuesto. La actitud íntima, sin solución de continuidad, se revela al exterior en el cumplimiento voluntario o no de los deberes fiscales. *Tax*

139. T. Rosembuj, El impuesto ambiental, cit., p. 140... "La fruición, goce, utilización de los bienes colectivos es índice de capacidad económica e informa a los tributos en general y al impuesto en particular establecido de conformidad a las reglas de mercado –renta, patrimonio, ingreso–, de los valores no de mercado de la sociedad civil –dignidad de la persona e igualdad sustancial– y de la naturaleza –tutela del bien ambiental–."

Morale y Tax Compliance son el anverso y el reverso de la misma moneda.

La moral fiscal afecta a todos los impuestos en mayor o menor grado que se fundan en las declaraciones, contabilidad o en cualquier dato suministrado por el contribuyente, a todos los contribuyentes.

“Cuanto mayor es su influencia en la fijación de su cuota fiscal tanto mayor trascendencia adquieren la moral fiscal y la resistencia al impuesto; cuanto más complicada sea la fijación de la base imponible y, por consiguiente, *cuanto más dependa la determinación de la deuda tributaria de la colaboración del contribuyente, tanto más el problema del éxito de la imposición deja de ser una simple cuestión de técnica recaudatoria y de control fiscal para pasar a la esfera más profunda de la moral fiscal y de la resistencia al impuesto.*”¹⁴⁰

Cuanto más bajo es el nivel de la moral fiscal menor será la cuantía que se obtendrá de ingresos tributarios y mayores serán los costes de recaudación. Y tanto o más fuertes devienen las tendencias a la evasión y elusión tributaria. De la moral fiscal, al cumplimiento fiscal no hay línea de separación ni tampoco entre la elusión y la evasión tributaria.

El cumplimiento formal, en otros términos, es otra forma de incumplimiento de los propósitos de la ley o, en las palabras de *Schmölders*, de resistencia al impuesto.

En síntesis, la actitud psíquica de los ciudadanos de un país en la aceptación interior de su deber cívico de

140. G. Schmölders, cit., p. 101.

pago de impuestos reconociendo la soberanía del Estado y el propio pago del impuesto. El centro de la aceptación o resistencia es la mayor o menor autonomía moral que el individuo requiere sobre el impuesto visto como amenaza y la correspondencia de bienes colectivos.

B. Torgler es uno de los primeros estudiosos actuales que rescata el concepto de *Tax Morale* de la Escuela de psicología fiscal de Colonia." Ellos enfatizaron que el fenómeno económico no debería analizarse desde el punto de vista tradicional. Vieron en la *Tax Morale* una actitud relativa al incumplimiento fiscal."¹⁴¹

El deber cívico se representa como "la existencia de una motivación intrínseca al pago de los impuestos". Una obligación moral al pago de los impuestos, una creencia en contribuir a la sociedad mediante el pago de impuestos. La posición de *Torgler* es que la *Tax Morale* describe los principios morales o valores que los individuos poseen acerca del pago de sus impuestos, probablemente influida, también, por las percepciones de justicia, confianza en las instituciones de gobierno, la naturaleza de la relación de correspondencia entre contribuyentes y gobierno. En definitiva, la moral fiscal es un aspecto relevante de la ética individual del contribuyente, es un ejemplo de la relevancia que adquiere, al final, la intimidad de la persona, el valor social que se otorga a su comportamiento individual.¹⁴²

141. B. Torgler, *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*, Universität Basel, 2003, p. 5.

142. J. Alm, B. Torgler, Culture differences and tax morale in the United States and in Europe, *Journal of Economic Psychology*, 27, 2006.

En conclusión, la *Tax Morale*, a diferencia de la evasión fiscal, mide la actitud individual, que no el comportamiento.¹⁴³

La superioridad moral y ética es un trazo distintivo de la explicación *Torgler*, hecho que no se encuentra en la posición fundadora de *Schmolders*, donde el énfasis reside en el contrato social entre ciudadano y Estado, bajo el aspecto de reciprocidad, y el autocontrol emocional que lleva al ciudadano a que su actitud se pliegue al comportamiento debido, siempre que sea en respeto de su autonomía moral. Bien es cierto, que *Torgler* termina aceptando la justicia y las relaciones entre el contribuyente y el Estado en el exámen del cumplimiento fiscal.¹⁴⁴

No obstante, el énfasis moral y ético es solo uno de los polos de la ecuación, porque la resistencia fiscal del individuo atiende a motivaciones más específicas, comenzando por la propia naturaleza del juicio sobre el cumplimiento fiscal. Hay culturas y momentos históricos en las que el pago del impuesto no es un valor, sino un desvalor moral, sea porque afloran al descubierto las ilusiones financieras o la corrupción institucional.

Pero no solo: sería exagerado tildar de inmoral el comportamiento de supervivencia social, básicamente en la economía informal, que suele imprimir el comportamiento de millones de personas. Más bien, debería atenderse a otras motivaciones. En cambio,

143. B. Torgler, F. Schneider, *Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: a Panel Analysis*, Center for Research in Economics, Managements and the Arts, working paper 2007-2

144. B. Torgler, *Tax Morale...*cit. p. 95

bien puede calificarse de inmoral el comportamiento de los que resisten al impuesto por obra de sus recursos económicos, de su poder de disposición social. La opción o elección de la fiscalidad es un privilegio de los que pueden permitírselo. La ética, como se ve, no prodiga claridad sino penumbra a la *Tax Morale*. Esto significa que la moral es esencial en la cuestión fiscal; pero, en términos de clase dirigente, de gobierno e instituciones y de autonomía moral. Lo que es esencial es la moral política –integridad– internalizada en la moral de cada ciudadano. Las motivaciones intrínsecas y extrínsecas, internalizadas, identifican la sumisión a principios o valores morales personales resueltamente condicionados por la integridad política y administrativa.

Por eso, todo el desarrollo sobre la culpa y la vergüenza del incumplimiento fiscal carece de mayor fundamento. Es cierto que puede que exista teóricamente algún ambiente en que ello se tome en cuenta; pero, la inmisericorde realidad, tanto en el mundo anglosajón, alemán, escandinavo como en el latino, ilustra que ni la culpa ni la vergüenza sean más trascendentes que la codicia o la inmunidad fiscal.

La aceptación o el rechazo de la ley fiscal no tiene relevancia si no se traduce en incumplimiento, en conducta. La actitud imprime orientación al comportamiento; no se entiende la diferencia. La diferencia entre actitud y comportamiento se antoja irrelevante, porque la resistencia traduce el íntimo rechazo a las normas sociales y jurídicas de cumplimiento de la ley. Siguiendo a *K. Lewin* bien puede confirmarse que el comportamiento individual está relacionado con las

características personales de cada uno y la situación social en la que se encuentra.¹⁴⁵

23. La motivación intrínseca, extrínseca y el significado social.

La base de legitimidad se sostiene junto al valor social de la moral de la persona: la aptitud de distinguir entre el error y el acierto, entre lo correcto y lo incorrecto. Y en esto es importante el criterio de la *motivación intrínseca y extrínseca*.

La motivación intrínseca se define como la realización de una actividad por su satisfacción inherente antes que por alguna consecuencia separable. La motivación extrínseca es una definición que se aplica cuando una actividad es realizada en orden a conseguir algún resultado separable.

La motivación intrínseca se refiere a algo que es interesante para el sujeto en si misma y la extrínseca se refiere a hacer algo que tiene un resultado autónomo, una recompensa o una sanción y cuyo origen puede ser una disciplina externa, v.g. la ley. No hay una separación neta entre ambas formas de motivación. De hecho, la motivación extrínseca, según como, puede

145. M.E. Kornhauser, Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature review and Recommendations for the IRS regarding individual taxpayers... "Algunos de estos componentes son factores intrínsecos, trazos individuales que motivan a una persona a cumplir tal como un sentido personal de integridad o altruismo. Otros más directamente relacionados con condiciones externas o normas sociales como justicia procesal, confianza en el gobierno o la forma de gobierno." cit. p. 143.

transformarse, por integración, en motivación análoga a la intrínseca: esto sucede cuando la persona internaliza las acciones extrínsecas en si mismo, sin presión ni control." La integración ocurre cuando las disciplinas identificadas han sido plenamente asimiladas en mi."¹⁴⁶

La conclusión es que en determinados contextos sociales la motivación intrínseca se enriquece porque facilita la internalización e integración de la motivación extrínseca. Hay valores sociales de la moral de la persona que se configuran como una válida razón para el cumplimiento ordinario de lo que se debe, sin sacrificio de los valores íntimos o, a la inversa, desvalores sociales que alientan el incumplimiento sea porque significan un sacrificio de los valores íntimos o carecen de racionalidad.

"Los valores morales son autoreguladores en carácter y los que poseen dichos valores están personalmente motivados para ajustar su conducta en línea con los estándares morales."¹⁴⁷

La deslegitimidad erosiona la motivación moral. Si la gente no confía en la autoridad, pública o privada, no duda en calificar su actividad como inmoral, esto es, antagónica a sus valores sociales, a sus motivaciones intrínsecas y extrínsecas integradas.

De modo, que el cumplimiento de la ley no se funda solo en el valor de la legitimidad, por cuanto necesario, sino, también, en el valor social de la moral personal, y, solo en la mínima coincidencia de ambos valo-

146. R. M. Ryan, E. L. Deci, *Intrinsic motivations: classic definitions and new directions*, *Contemporary Educational Psychology*, 25, 2000.

147. T. R. Tyler, *Psychology*, cit. p. 28.

res resultará un soporte recíproco y sin roces en la aplicación de la ley, de los procedimientos de actuación, sin crispación.

El valor social de la moral soporta la legitimidad toda vez que la tolerancia de los comportamientos desviados de una parte de la sociedad, que se manifiesta, ora en los privilegios o en la facilidad concedida para la circunvención legal; dejan en evidencia, al descubierto, que hay algo en el espíritu de la norma legal que no se corresponde con lo que debiera ser personal y socialmente correcto y equitativo.

No es cierto que la legitimidad está reñida con el valor crítico sobre los grupos sociales que aventajan o quedan dañados. Al contrario, la primera expresión de la coexistencia entre legitimidad y valor moral es el conocimiento de los beneficiarios y perjudicados de la actuación legal del gobierno.

La brecha entre cumplimiento e incumplimiento de la ley fiscal se amplía siempre que disminuye la legitimidad y las motivaciones intrínsecas integradas de la persona recogen una percepción de extrañamiento a criterios ordinarios de valor social en la ley y en su aplicación.

La motivación intrínseca de la persona al pago del impuesto está imbuida de la convicción que hay un deber colectivo, irremplazable que significa un sacrificio debido en beneficio de todos y ello supone, buen gobierno y congruencia entre lo que se formula como ley y se ejercita como potestad administrativa o jurisdiccional y la preferencia por la satisfacción de las necesidades sociales esenciales. Pero, no solo.

No puede irse en contra de la motivación intrínseca a través de un significado social del gobierno que no coincida con los valores culturales o morales de los que es portador cada persona, porque las consecuencias empíricas serán exactamente las contrarias a las que se pretenden.

“Es solo cuando percibe que una política es portadora de un *significado social que congenia con sus valores culturales* que los ciudadanos son receptivos a la evidencia empírica sobre que consecuencias tales políticas tendrán.”¹⁴⁸

Desde el primero de los apuntes de *G. Schmolders* la definición de *Tax Morale* puede sintetizarse o como la “motivación intrínseca de pago de los impuestos propios”¹⁴⁹ o la “obligación internalizada de pagar los impuestos”¹⁵⁰ Pero, no es correcto, como lo haría el mismo *Schmolders*, reducir la cuestión a la especificidad del deber cívico, al sentido de lealtad y responsabilidad social del ciudadano.

En verdad, estamos ante la motivación de uno, de los demás sobre uno, de uno sobre los demás y, esencialmente, del significado social de la acción pública que, necesariamente debe identificar y coincidir con valores culturales preexistentes de los que están obli-

148. D. M. Kahan, D. Braman, Cultural Cognition and Public Policy, *Yale Law & Policy review* Vol. 24, 2006.

149. J. Alm, B. Torgler, Culture differences and tax morale in the United States and in Europe, *Journal of Economic Psychology* Economy, 27, 2006.

150. V. Braithwaite, E. Ahmed, A threat to tax morale. The case of Australian higher education police, *Journal of Economic Psychology*, 26, 4, 2005.

gados a cumplir, los que condenarán al éxito o al fracaso las políticas adoptadas. Digamos que *Tax Morale* es antes *Morale* que *Tax*.

La *Tax Morale* no puede juzgarse como una caja negra o un residuo, sino la referencia estable al comportamiento de los contribuyentes, en términos de los factores, endógenos o exógenos y los significados sociales, que definitivamente forjan parámetros de motivación psicológica, que modelan, refuerzan o debilitan sus principios y valores morales.¹⁵¹

La Administración tributaria no es una institución “*moralmente neutral*” y el éxito de su gestión debe valorarse en términos morales, que no de coste beneficio. (*Lakoff*). Lamentablemente, esa no es la idea más extendida: la Administración tributaria carece de otra función y valor público (moral) que la de una empresa de servicios, como cualquier otra, destinada a obtener beneficios de sus clientes y consumidores.

El significado social de la recaudación tributaria es ajeno a la de una empresa que vende servicios a cambio de los cuales se le paga un precio. La motivación intrínseca de pago de los impuestos, la *Tax Morale*, es distinto a la compra de servicios por el consumidor o usuario. Es antes que nada un deber público colectivo

151. J. Alm, B. Torgler, Culture differences and Tax Morale in the United States and in Europe, *Journal of Economic Psychology*, 27, p. 228; Nuestra definición es que *la Tax Morale puede ser generalmente entendida como descripción de principios morales o valores que los individuos sostienen sobre el pago del impuesto. Sostenemos que la Tax Morale puede ser influida por factores tales como la percepción de justicia, confianza en las instituciones, la naturaleza del intercambio fiscal entre el contribuyente y el gobierno...*”

coparticipado por el Estado, que no un servicio industrial sometido al análisis coste beneficio. Es difícil evitar, entonces, la aproximación a los principios democráticos de gestión administrativa, a los principios democráticos de justicia tributaria, a los principios democráticos de justicia procesal.

La nomenclatura empleada de cliente o consumidor en lugar contribuyente es un error. Hay una dignidad del contribuyente que tiene que ver con algo distinto a la compra de una mercancía y desconocerlo es el primer paso para que el cumplimiento y la *Tax Morale* se difumine en mercantilización.” En impuestos, dice *Kornhauser*, es posible que la mercantilización ocurre cuando los contribuyentes son denominados “clientes”.¹⁵²

24. Tax Compliance

El cumplimiento de las obligaciones tributarias se concreta en los deberes formales y materiales tendentes al pago del impuesto según las normas legales establecidas. El mayor número de contribuyentes cumple sin requerimiento con los deberes que le corresponden. El impuesto es una mera fracción del respeto general a la ley, legitimidad, confianza en las instituciones.

La cooperación es indiscutible, lo cual lleva a alguna doctrina a definir el deber tributario como un cum-

152. M. E. Kornhauser, Normative and Cognitive aspects of tax compliance: literature review and recommendations for the IRS regarding individual taxpayers, Taxpayer Advocate Service 2007 Annual Report to Congress Vol. Two cit. p. 168.

plimiento cuasi voluntario: es voluntario porque los contribuyentes eligen pagar. Es cuasi voluntario porque el incumplimiento está sometido a la coerción si resultan descubiertos.¹⁵³

La cooperación ilustra la correlación entre obedecer el mandato de ley, estimando el importe, cumpliendo con los deberes formales y, por último, el pago. Obviamente, la casi voluntad significa cumplir con ausencia de requerimientos de la Administración, sin que esto suponga inexistencia del deber público, cívico, social, económico de contribuir al gasto público.¹⁵⁴

Si esto es correcto debe deducirse que el incumplimiento ante la ley, convierte al cooperante en contrincante de la Administración, estimulando su potestad inspectiva, recaudatoria, sancionatoria. Pero, más aún, señala una fuente de información básica sobre el no cooperante que puede ser identificable y conocido; que las personas no incumplen al azar. El interrogante es ¿de que hablamos cuando nos referimos a *Tax Compliance*?

En verdad, la desinformación, el desconocimiento, la ignorancia coloca a la Administración en posición beligerante, pero que exigiría se concentrara exclusivamente el deber de cumplimiento en cabeza de los que no cumplen. El primer acto de la Administración es la búsqueda de información, de conocimiento, de descubrimiento, de los contribuyentes incumplidores.

153. M. Levi, op. cit. p. 52.

154. J. T. Manhire, What does voluntary tax compliance mean? a government perspective, University of Pennsylvania Law review online, Vol. 164, 2015.

Si hay razones para trazar la frontera entre los que cumplen y los que, sin información ni retención, no se sienten comprometidos; resultará que la lógica de la disuasión es irremplazable en ocasión en que la ignorancia o el pago a cuenta es imposible. El contribuyente opaco es el objeto de la justicia retributiva y de la actividad de comprobación e investigación. En cambio, el contribuyente cooperativo merece la plena justicia procesal, porque su comportamiento, cualquiera que sea su motivación, es irreprochable. El sistema de actuación administrativa ordinariamente ignora la frontera, con lo cual desestima la cooperación e impulsa hacia la contradicción al contribuyente ordinariamente correcto.

La Administración debe conversar, aceptar, consentir al contribuyente cumplidor, asistiéndole en sus errores menores, que es mayoritario y, viceversa, utilizar medidas autoritativas, de ejecución, no solo para la detección y la disuasión, sino para construir una masa crítica de contribuyentes cumplidores e influenciar al resto.

En orden de importancia, el cumplimiento de los que cumplen no tiene nada que ver con el cumplimiento de los que incumplen y ello incluye errores o defectos en la declaración o liquidación o impuestos debidos y no recaudados por negligencia administrativa.

Deben construirse, afirma *L. Lederman*, dos equilibrios estables para las comunidades de contribuyentes: cumplimiento e incumplimiento. Uno, sometido a la flexibilidad discrecional administrativa y otro de autoridad enfática que fuerce el cambio de comporta-

miento en términos de disuasión, sea con sanciones o actividad de comprobación e investigación, publicidad.¹⁵⁵

A. *Raskolnikov*, en una línea similar de reflexión, apunta al diseño de un régimen dual en que se separan a los *jugadores* de los *no jugadores*. El primero se funda en la disuasión con elevadas sanciones; mientras que el segundo, no se basa en la sanción sino en la adhesión a ciertas condiciones: aceptación de la presunción relativa de la Administración de la deuda tributaria determinada, a menos que se pruebe de forma distinta en modo convincente; renuncia al conflicto judicial mediante el arbitraje obligatorio realizado por árbitros independientes; eliminación del privilegio de confidencialidad entre asesor fiscal y cliente.¹⁵⁶

25. La brecha fiscal

El *tax gap* una radiografía imperfecta, pero aproximada, de los límites de la coerción y de las ilusiones financieras como restricciones inherentes a la decisión política de las clases dirigentes. O, dicho de un modo, menos indirecto: *la brecha fiscal es esencialmente política, que no administrativa o procesal*. Se trata de recursos tributarios perdidos sobre los que no se pretende ejercitar ninguna lógica de disuasión determinante, insuficiente de origen y mínima de resultado.

155. L.Lederman, The interplay between norms and enforcement in tax compliance, Ohio State Law Journal, Vol. 64, 6, 2003.

156. A. Raskolnikov, Revealing choices: using taxpayer choice to target tax enforcement Columbia Law review, Vol. 109, 2009.

El concepto refleja, en una primera aproximación, aunque toscamente, las diferencias entre el importe de los impuestos adeudados y lo que hubiera debido pagarse. La brecha fiscal –*tax gap*– se alimenta esencialmente de impuestos que no se pagan conforme a la previsión legal.¹⁵⁷

En los EEUU la estimación de la brecha fiscal para el año 2001 superó los 300 mil millones de dólares mientras que la brecha fiscal internacional que supone los impuestos debidos por operaciones realizadas dentro de los EEUU se calcularon en torno a 100 mil millones de dólares, que no se sabe si están o no dentro de la brecha fiscal de 300 mil millones.¹⁵⁸

La tasa de cumplimiento voluntario se estima, en 2006, en el 83,7 por ciento. Los componentes de la brecha fiscal local, sin tomar en cuenta la brecha internacional, se divide en: documentación no presentada; información inferior a la real; pago inferior al real.

El cumplimiento es alto cuando hay información de terceros y/o retención.¹⁵⁹

Los componentes de la brecha fiscal internacional, que son absolutamente inciertos y desconocidos, salvo por aproximación son: precios de transferencia, incumplimiento offshore de contribuyentes de EEUU; inversiones pasivas de extranjeros; incumplimiento de

157. Graeme S. Cooper, *Analysing Corporate Tax Evasion*, 50 *Tax Law Review* 1994.

158. Government Accountability Office, *Tax Compliance*, february 16,2007.

159. IRS releases new tax gap estimates; compliance rates remain statistically unchanged from previous study, january 6, 2012.

extranjeros; *tax shelter*, *tax haven* de residentes y no residentes.¹⁶⁰

Las propuestas formuladas hasta ahora por la Administración americana rayan por su elementalidad. No afrontan seriamente la brecha fiscal, ni local o internacional a través de un diseño ambicioso y coherente para la reducción de la brecha fiscal.

Así, se pretende especificar las fuentes de incumplimiento; combinar la actividad de ejecución con el compromiso de servicios al contribuyente; disminuir las oportunidades de evasión; mejorar la tecnología de información y los procedimientos relativos a la actividad inspectiva.

En particular, aumentar el número de inspecciones; focalizar las inspecciones donde el incumplimiento es mayor como los elevados ingresos o rentas de inversión; incremento en las obligaciones de información y de retención.¹⁶¹

Recientemente, se afirma que la brecha fiscal sería reducible intensificando tres vías para ello: tarjetas de crédito, tarjetas de débito y pago por teléfono celular, en cuanto restringen el uso de dinero en efectivo; la disponibilidad de fuentes de información producidas

160. Treasury Inspector General for Tax Administration, Combination of legislative actions and increases IRS capability and capacity are required to reduce the multi-billion dollar US international tax gap, January 27, 2009.

161. Congressional Budget Office, US Government Accountability Office, Joint Committee on Taxation, Highlights of the Joint Forum on Tax Compliance, GAO-08-703SP, June 2008; US Department of the Treasury, A comprehensive strategy for reducing the tax gap, September 26, 2006.

por terceros, que podrían neutralizar la ocultación y la creciente influencia de la fuerza de trabajo en multinacionales, donde el mecanismo de retención asegura el cumplimiento en mejores condiciones que la empresa de “mama-papa”.¹⁶²

Los propios autores se encargan de relativizar sus propias conclusiones: el dinero electrónico puede acelerar el impulso a la evasión, antes que al cumplimiento; la movilidad del capital facilita su enmascaramiento y las plataformas de métodos de elusión fiscal se transforman en evasión ilegal. Efectivamente, la coexistencia de sistemas financieros paralelos con origen o destino *offshore* achican sustancialmente el valor de la información recogida, porque sus resultados ordinariamente no llegan a la Administración.

Llama la atención que ninguno de los grandes temas de elusión y elusión intencional de empresa ocupe un capítulo trascendente del incumplimiento. Las experiencias en los EEUU, evidenciadas desde el caso Enron, hubieran debido solicitar más atención al empleo de las *partnerships*, de los instrumentos financieros y derivados, de las modalidades de engaño contable mediante cumplimiento formal, aunque sustancialmente falso, a través de los distintos mecanismos de desplazamiento de beneficios y erosión de la base imponible interior por generación artificial de gastos, pérdidas, deducciones y, finalmente, aunque no por último, el gravísimo problema de la evasión.

162. J. Alm, J. Soled, *Wither the Tax Gap*, Spring 2016 New York University School of Law. Colloquium on Tax Police and Public Finance, april 19, 2016.

Es importante acotar que el *tax gap* es insuficiente porque no captura toda la dimensión de lo que no se paga: criminalidad organizada, tráfico de drogas, contrabando; las operaciones celebradas en los centros financieros offshore y, obviamente, la economía negra en efectivo, v, g, inmigrantes o trabajadores autónomos.

La definición tradicional de brecha fiscal, es la diferencia entre el impuesto recaudado y el impuesto que hubiera debido recaudarse. Desde el *Fondo Monetario Internacional* se ofrece una definición más amplia, la cual toma en cuenta los efectos del cumplimiento y los efectos de elecciones políticas que conducen a menores ingresos. Es decir, la brecha fiscal no es solo la diferencia entre recaudación ordinaria y potencial; sino, también, la pérdida de renta que se puede atribuir a las normas legales creadoras de incentivos fiscales, tipos de impuestos reducidos, diferimiento de impuesto. (*policy gap*).

La dualidad del *tax gap* propuesta permite incorporar los esquemas de elusión fiscal aceptados como legales en la parte política de la brecha, porque se requiere un cambio de normas para recuperar la renta perdida. En cambio, si la elusión legal es recogida por la ley y la Administración, debe computarse en la brecha de impuestos a recaudar.¹⁶³

Pero, asimismo, la brecha fiscal debe estimar la elusión fiscal agresiva. Esto significa que la Administración tributaria debe estimar el valor del impuesto

163. International Monetary Fund, october 2013, United Kingdom: Technical Assistance Report Assessment of HMRC's Tax Gap Analysis.

no recaudado mediante planificación fiscal agresiva.¹⁶⁴

El Reino Unido destaca por una perspectiva amplia de brecha fiscal, la cual comprende la parte de incumplimiento de la deuda tributaria y, por otra, la elusión fiscal y la interpretación legal de las leyes tributarias.

Vale la pena la Recomendación del Parlamento británico al respecto. “*HMRC (HM Revenue & Customs)* no informa sobre la escala de la elusión fiscal agresiva, lo cual significa que el Parlamento no puede valorar si la ley fiscal está actuando como debe. HMRC define elusión como la explotación de las leyes fiscales para obtener una ventaja fiscal que el Parlamento nunca tuvo intención. Ello implica operar dentro de la literalidad, pero no el espíritu de la ley. *HMRC* incluye solo un elemento de elusión fiscal, pero solo para aquellos casos que han sido impugnados por la Administración. La brecha fiscal excluye los esquemas de elusión fiscal agresiva cuya legalidad ha sido aprobada por los Tribunales aun cuando son contrarios al espíritu de la ley... La Administración debería recoger información acerca del valor del impuesto perdido a través de esquemas de elusión fiscal agresiva”¹⁶⁵

Es la misma línea del FMI cuando indica que el método de brecha fiscal no se agota en la cantidad de ingresos tributarios que no se recauda; sino, en su vertiente política, debe considerar el importe de elusión,

164. House of Commons Committee of Public Accounts, HMRC Tax Collection Annual report & Accounts 2012-2013, 19-12-2013.

165. House of Commons Committee of Public Accounts HMRC 2014-2015, performance, 3-11-2015

evasión fiscal, elusión fiscal agresiva y, además, gastos fiscales (*tax expenditure*).

De esta forma el *tax gap* no es solo un punto de cumplimiento recaudatorio administrativo fiscal, sino, fundamentalmente de incumplimiento cualitativo. El incumplimiento que cuenta es el de las personas, grupos o sectores de contribuyentes que, desde la perspectiva de aplicación de los tributos, reúnen a la vez opacidad e ignorancia sobre su actividad económica y que tienen el poder de disposición suficiente para manipular el cumplimiento sustancial con el cumplimiento formal, lo cual es elusión, elusión fiscal intencional o evasión fiscal.

Richard Murphy conforma la brecha fiscal en tres apartados: la deuda tributaria no recaudada; la elusión fiscal y la evasión fiscal. El último capítulo comprende la evasión en la economía informal; la relativa a la actividad criminal; la ocultación en inversión y alquileres; en ganancias de capital y sucesiones y la evasión *offshore*.¹⁶⁶

Las alternativas propuestas son: introducción de una cláusula general anti abuso; la introducción del informe país por país para las empresas multinacionales; la reforma de la fiscalidad de la pequeña empresa para desalentar la elusión y evasión; la aplicación ejecutiva de una legislación adecuada para asegurar que las empresas en general declaran sus cuentas e ingresos fiscales y pagan los impuestos que deben.

166.R. Murphy, Tax Evasion in 2014 and what can be done about it, pcs.org.uk, september 2014; R. Murphy; Close The European Tax Gap, A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament, 10 february 2012.

La brecha fiscal ocurre por el incumplimiento material y formal y por la circunvención legal y ocultación de la base imponible. Es la otra cara de la *Tax Compliance*.

Aún así, la versión economicista de la economía informal no puede referirse solo al marco de la ocultación de ventas o transacciones entre pequeñas empresas o trabajadores autónomos. Es verdad que, si hay empresa, organización, por mínima que sea, la responsabilidad no es solo de los que infringen, sino de la propia Administración que no atina al descubrimiento y seguimiento. Las señas son ostensibles y físicas –localización, consumo de energía, vehículos, maquinaria– por lo que su emergencia debería ser relativamente configurable. El problema real y complicado es cuando no hay trazas de organización o empresa, porque, entonces, las dificultades de emergencia son insuperables, salvo que las personas físicas quieran y estén dispuestas a hacerlo, para lo cual, lo primero, es convencerlos que van estar mejor dentro del sistema legal, que fuera. En el territorio de la economía sumergida actúan sujetos con diferente motivación intrínseca y extrínseca. Por un lado, los que incurren en desafío a la ley y sobre los cuales debe aplicarse la lógica de la disuasión apenas se constate su existencia como empresa, aun cuando sea de mínima organización y por otro, la de los menos favorecidos, usualmente personas físicas, desprovistos de cualquier otra motivación que no sea la de sobrevivir. Estos son los candidatos a los que no les atemoriza la criminalización y respecto a los que cabe una política de inclusión social, de incentivos concretos a su incorporación al sistema legal tributario.

26. El contrato social. La nueva sociología fiscal

Levi indica que el contribuyente tiene que tener una buena razón para creer que los impuestos sirven para los propósitos públicos y no a otras finalidades. La cooperación condicional con el gobierno está en función de la reputación y justicia en el gobierno.¹⁶⁷

J.T. Scholz, en la misma línea de reflexión defiende la confianza como uno de los elementos esenciales de cumplimiento condicional (*contingent compliance*) del contribuyente: el contribuyente tiene más motivo para cumplir con sus obligaciones cuando el gobierno es justo, competente, confiable y capaz de controlar y sancionar a los que no cumplen.

“...los ciudadanos obedecen la ley fiscal en la medida que otros ciudadanos y las instituciones de gobierno cumplen sus obligaciones y las instituciones coercitivas de gobierno están compelidas a respetar los derechos de los ciudadanos”¹⁶⁸

Es *Scholz* el que expone la vigencia de un contrato implícito en el que el contribuyente es un contratante adaptable (*adaptative contratarían*), condicional, dominado por los instrumentos de la confianza: baja el cumplimiento cuando baja la confianza y sube, en caso contrario; en el bien entendido que el gobierno proporcione beneficios a largo plazo por encima de los

167. M. Levi, *Cooperation without trust?* cit. p. 161.

168. J. T. Scholz, *Contractual compliance and the federal income tax system*, 13 *Washington University Jurisprudence, Law & Policy*, 2003.

costes a breve término (*Exchange relationship*). Pero, no solo: el gobierno debe adoptar una lógica de disuasión (de miedo) en contra de la elusión fiscal agresiva, de la evasión, para que el contribuyente ordinario sepa que su esfuerzo está justificado.

La relación de correspondencia entre el ciudadano y el Estado tiene una base contractual: tanto el ciudadano cuanto el Estado deben cumplir recíprocamente con sus respectivas obligaciones. El cumplimiento fiscal es condicional respecto a la provisión de bienes y servicios por el gobierno. Las ejecuciones de las obligaciones incumplidas deben asegurar que la coerción no es empleada en forma arbitraria violando los derechos y garantías del contribuyente.

El contratante adaptable lleva a efecto sus obligaciones bajo la lógica de la reciprocidad y condicionalmente; exigiendo, además, que la coacción asegure sus derechos individuales y, sobre todo, que garantice su actuación sobre los que no cumplen con sus obligaciones fiscales. La disuasión es la frontera para la disciplina de elusión fiscal agresiva y las actividades ilegales subterráneas.

En suma, el cumplimiento fiscal toma en cuenta las motivaciones derivadas del contrato social implícito del contribuyente que evalúa el intercambio entre beneficios a largo plazo y costes a corto; la equidad en la justicia procesal y la aplicación sancionadora, sin perjuicio de su decidida ejecución sobre los que no cumplen.

Digamos que para el autor el miedo, el deber moral y la confianza se conjugan en la idea del contrato fiscal entre el Estado y el ciudadano, en forma condicional y

variable, en virtud de los altibajos que ocurren en la realización de los compromisos recíprocos adquiridos por el Estado: la estrategia de la condicionalidad del contribuyente depende de cómo la institución produce los beneficios esperados y respeta los derechos individuales y combate las manifestaciones agresivas de elusión y evasión fiscal.

La nueva sociología fiscal encamina sus análisis de la imposición como un contrato social que fortalece el poder de la infraestructura de la sociedad, uno de cuyos elementos principales es el consentimiento del contribuyente como acuerdo colectivo, que no solo o exclusivamente como esquema coercitivo, en el que la renuncia a sus recursos patrimoniales del particular solo halla razón en la provisión de bienes públicos colectivos.

El consenso del contribuyente y el cumplimiento de la ley fiscal depende del carácter social, que no individual, del beneficio derivado del sector público. No hay, podría decirse, una explicación total a partir de las motivaciones intrínsecas individuales, sino de un acuerdo colectivo en el que el contribuyente aparece cómplice de los demás y aspira al trato equitativo respecto a los que no lo cumplen.

“Los contribuyentes piensan sobre el bien colectivo. Y sus cálculos están afectados por las características de la sociedad en su conjunto... la imposición de los estados democráticos no es primariamente una actividad predatoria; es la corporización de un contrato social.”¹⁶⁹

169. The new fiscal sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective, editors, I.W. Martin, A.K. Mehrotra, M. Prasad, Cambridge, 2009, p. 14,19.

27. El contrato psicológico implícito

Feld y Frey fueron los que fundan la idea del contrato psicológico como modo de capturar en su integridad la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria. Y no es extraño que mencionen la calificación de *Levi* del pago del impuesto como un acto casi voluntario para justificar que la conducta de la persona no está solo en el miedo a la sanción o la inspección. Hay aspectos no económicos que irrumpen en la actitud del contribuyente, básicamente, construcciones de carácter emocional, social, o lealtades condicionadas. El contrato es psicológico para diferenciarlo del contrato formal basado en las sanciones expresas que motivan su obediencia.¹⁷⁰

“Para que tal contrato se sostenga, los estímulos tales como recompensas o sanciones deben preverse, pero las lealtades y lazos emocionales que van más allá de los intercambios transaccionales, deben considerarse adicionalmente. Estos vínculos entre contribuyentes y Estado proveen el núcleo de la *Tax Morale* individual y afectan así positivamente la *tax compliance*.”¹⁷¹

La perspectiva es trascendente porque pone en evidencia que el deber de pago del impuesto no es un hecho dominado estrictamente por el coste-beneficio, los

170. L.P. Feld, B.S. Frey, Trust breed trust: how taxpayers are treated, January 2002, University of Zurich, University, working paper 98.; B.S. Frey, Not just for the money: an economic theory of personal motivation, Cheltenham; E. Elgar, 1997.

171. L. P. Feld, B. S. Frey, Tax compliance as the result of a Psychological Tax Contract: the role of incentives and responsive regulation, April 2006, Institute for Empirical Research in Economics, University of Zurich, working papers series ISSN 1424-0459.

deberes sociales imperantes o el respeto a la ley. Es, fundamentalmente, un acuerdo en el que las personas establecen una relación de reciprocidad, de confianza, con la Administración fiscal y, viceversa, en cuya virtud pretenden eliminar comportamientos arbitrarios, irracionales, inicuos, que amenacen sus valores sociales culturales, afectando sus motivaciones intrínsecas.¹⁷²

La reacción psicológica, de producirse, sería exactamente la opuesta a la que se pretende y, buscaría la restauración del comportamiento amenazado o en peligro de eliminación. Y si quiero pago, habrá más incumplimiento; y si aspiro a que no haya ocultación, habrá más. La resistencia psicológica al impuesto viene de la insatisfacción, de lo que se promete y no se cumple, de la amenaza. Es la base de la teoría de la reactancia.¹⁷³

En *Frey* la reflexión adquiere un tono específico y preciso: la motivación intrínseca puede reforzarse o debilitarse por obra de la intervención pública externa. La *Motivation crowding theory* expone, en síntesis, que el comportamiento hacia el cumplimiento del contribuyente puede verse amenazado o eliminado por la intervención negativa del agente público (*crowding-out effect*). A la inversa, se suscita la consolidación de la motivación intrínseca (*crowding-in effect*).¹⁷⁴

172. B. S. Frey, *Tertium Datur: pricing, regulating and intrinsic motivation*, KYCLOS, vol. 45, 1992, fasc. 2.

173. La teoría de la reactancia social corresponde a J. Brehm en 1966, Anca M. Miron, *Reactance Theory- 40 years later*, *Zeitschrift für Sozialpsychologie*, march 2006.

174. B. S. Frey, R. Jejen, *Motivation Crowding Theory: a survey of empirical evidence*, june 2000, *Journal of Economic Surveys*, 2001, vol 15 (5).

La motivación intrínseca es susceptible de agravio por las intervenciones originadas al externo de la persona. Y, por tanto, pueden expulsarla *-crowd-out-* o, por el contrario, revigorizarla *-crowd-in-*.

La teoría puede ser aplicada, según los autores, a como el diseño constitucional y legal puede afectar al individuo. El punto exacto es si la configuración del sistema jurídico confía o no en la persona. La confianza en el ciudadano crea satisfacción y genera un efecto *crowding-in* en las virtudes cívicas. Al contrario, la desconfianza origina insatisfacción y reduce la *Tax Morale*, el cumplimiento en el pago de los impuestos. Asimismo, la percepción de justicia y respeto en el tratamiento por parte del gobierno aumentan la voluntad de cooperación. No puede dejar de recordarse el impulso y el contraimpulso contributivo en *Puviani*.¹⁷⁵

Es particularmente de interés la posición de *Frey* sobre la concepción que inspira a la clase política, la ley constitucional, respecto a los ciudadanos. Una constitución diseñada por los deshonestos para los egoístas tiende a expulsar las virtudes cívicas. Ello conduce a la inobservancia de la norma superior. O la constitución construye confianza con el ciudadano y los políticos la refrendan, lo cual consolida su motivación intrínseca (*crowding in*) o la rebaja y la debilita mediante la desconfianza (*crowding out*).¹⁷⁶

El contrato psicológico es más que un intercambio de ventajas o desventajas entre la persona y el Estado,

175. B. S. Frey, R. Jejen, Motivation crowding theory, cit. p. 21.

176. B. S. Frey, A constitution for knaves crowds out civic virtues, *The Economic Journal*, 107, July, Royal Economy Society 1997.

porque exhibe lazos de emoción y lealtad (*strong emotional ties and loyalties*) que lo superan. Los elementos en juego no son solo materiales, sino, inmateriales tales como la justicia distributiva, la justicia procesal o el respeto al ciudadano.

“Uno de los misterios básicos de la literatura sobre evasión fiscal es porque la gente paga los impuestos dado los bajos niveles de multas y posibilidades de inspección. El modelo de la disuasión de la evasión fiscal no puede explicar el alto porcentaje de cumplimiento sin referirse a una exógena y determinada *Tax Morale*. En base a la *Crowding Theory* la existencia de un contrato psicológico entre la persona y la autoridad fiscal explica la extensión de la *Tax Morale* que ayuda a resolver el misterio del cumplimiento tributario. *El pago del impuesto se considera cuasi voluntario*”.¹⁷⁷

La premisa, como en *Levi*, es que el pago del impuesto es cuasi voluntario y las autoridades deben saber que las intervenciones externas sobre la persona en forma de recompensa o sanciones pueden expulsar las motivaciones intrínsecas.¹⁷⁸

El sistema del contrato psicológico acentúa la promoción de la integridad entre ciudadano y Estado por encima de la amenaza o el miedo: la contribución al gasto público depende del mutuo respeto, lealtad,

177. L. P. Feld, B. S. Frey, Deterrence and Tax Morale: how tax administration and taxpayers interact, OECD Papers, Vol. 3,10, Special Issue on Taxation, 2003.

178. L. P. Feld, B. S. Frey, Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation..., University of Zurich, working paper 287, april 2006.

compromiso en el proceso deliberativo democrático.¹⁷⁹

27.1. EL IMPACTO DE LA DISUASIÓN

Una de las expresiones manifiestas es que el regulador debe apreciar la diferencia entre las infracciones mínimas y las graves; entre los errores y el fraude o la evasión. El contribuyente ordinario debe saber que pagará por sus errores en forma y modo proporcional, simple; pero, distinto, a la infracción producida por los que juegan en contra del sistema fiscal. *La Tax Morale* se consolida cuando sirve al que no destruye el contrato psicológico, respecto al que lo ignora o no lo acepta. El castigo no lineal para las infracciones simples y el castigo riguroso para el defraudador sistemático.

Las hipótesis que se desprenden relacionan la menor evasión con la observancia plena de la justicia procesal, de los derechos individuales de los ciudadanos y la graduatoria sancionatoria en sentido opuesto a la gravedad y reiteración. El beneficio de la duda a favor de los que cumplen ordinariamente y la sanción grave para los que no lo hacen.

En el fondo, se estimula la legitimidad, en la línea de *Tyler*, de la actuación externa mediante comportamientos que no se ven amenazados o limitados por la represión rígida, ya que cumplen con la ley y cooperan con las Administraciones. Es un modelo de legitimidad, dirigido a fortalecer la confianza en el sistema y la

179. V. Braithewaite, M. Wenzel, Integrating explanations of tax evasion and avoidance, cit. p. 322.

Administración, que apura el consenso antes que el miedo a la sanción indiscriminada. La sanción como última orilla y para los que vulneran con su conducta la responsabilidad cuasi voluntaria de los demás.¹⁸⁰

La economía del crimen, basada exclusivamente en el castigo, debería ir más allá, para afrontar en su conjunto la contención de las actividades ilegales. Probablemente, dice *Frey*, todo pasa por la creación de un ambiente positivo, incluyendo incentivos positivos o recompensas para el comportamiento proactivo con la legalidad vigente. La gente respeta la ley si el ambiente general es de legitimidad.¹⁸¹

27.2. LA RECOMPENSA AL CONTRIBUYENTE

La recompensa, el incentivo fiscal, según como, puede degradar la motivación intrínseca del pago del impuesto. El ejemplo es el del hijo que realiza, por su propia inclinación, alguna actividad a favor de su padre. Un día éste decide pagar a su hijo por la actividad realizada. A partir de ese momento el hijo no querrá volver a realizar gratuitamente la actividad que hacía. El dinero expulsa la motivación intrínseca.¹⁸²

180. T. R. Tyler, Ph. Atiba Goff, R.J. Mccoun, The impact of psychological science on policing in the United States: Procedural justice, legitimacy, and effective law enforcement, Association for Psychological Science, 2015, V. 16 (3), la cooperación es mejor que el miedo al castigo. La legitimidad motiva el consenso.

181. B. S. Frey, Punishment: and beyond, CESifo working paper, 2706, 2009.

182. J. Étienne, La conformation des gouvernes, Revue française de science politique, 2010, 3, Vol. 60.

La recompensa, sea o no monetaria, debe significar un reconocimiento a los que se califican como “buenos contribuyentes”. El reconocimiento formal del premio, la sanción positiva, implica que no puede ser genérica o indiferenciada; si no, en la medida de lo oportuno, tomando en cuenta las circunstancias personales, familiares, sociales, culturales, económicas de los que cumplen. El premio es a la persona, por su motivación intrínseca, estimulando, en consecuencia, la *Tax Morale*.

Aún más, *Feld, Frey* recogen la superioridad del estímulo no monetario: “La provisión a los “buenos contribuyentes” de mejores y menos caros accesos a los servicios públicos implica elevar la *Tax Morale* más vigorosamente que con dinero.” (entrada libre a los museos, reducción en el transporte público, asistencia sanitaria, educación, etc.)¹⁸³

No sería desatinado examinar el efecto de la recompensa fiscal con un criterio más amplio, vinculado al gasto fiscal –deducciones, exenciones, bonificaciones, diferimientos–; porque, pese a consideraciones solventes y reiteradas respecto a que no constituyen derechos adquiridos por el contribuyente; no es descartable que, desde la perspectiva de la teoría psicológica, lo sean y, por tanto, si a lo largo de los años se reitera sin variaciones significativas, termina configurándose como un derecho, que deviene irrelevante sobre la *Tax Morale*.

La recompensa puede ser una de las claves del cumplimiento fiscal mediante un sistema político de sanciones positivas que acredite el mérito de contri-

183. L. P. Feld, B.S. Frey, *Tax Compliance as the result...cit.*, p. 12.

buir en función de las motivaciones y comportamientos de la persona y que no sea permanente o estable, sino, adecuándose a las cambiantes circunstancias de hecho.

En un sentido análogo, la sanción no pecuniaria que es ajena al propio orden tributario, podría impulsar el cumplimiento, en junto a la sanción pecuniaria. Por ejemplo, la pérdida del carnet de conducir; la baja de los Colegios Profesionales; producen más dolor que la multa monetaria.

27.3. TAX COMPLIANCE E INTERCAMBIO SOCIAL

La lógica de la reciprocidad tiene que ver con la satisfacción del contribuyente. La provisión de bienes y servicios esenciales alienta su confianza. Pero, inclusive, si se produjeran carencias circunstanciales, no objetaría su impulso contributivo, aunque no fuera correspondiente a lo que entiende como esfuerzo fiscal, porque se apoyaría en el "*bonum commune*", que no en el interés egoísta del momento. La lógica de la reciprocidad se sustenta en el paradigma de justicia y confianza en la actividad del gobierno y en la forma que el contribuyente es tratado por la Administración (justicia procesal). La confianza es otra forma de solidariad.

La *Tax Morale* es una función del intercambio fiscal, no solo económico, sino emocional; de procedimientos políticos dirigidos a regularlo y de las relaciones personales entre contribuyentes y la Administración fiscal.¹⁸⁴

184. L. P. Feld, B. S. Frey, *Tax Compliance...* cit., p. 19.

En suma, se ratifica el impacto de las emociones y actitudes personales en el comportamiento de cumplimiento fiscal en base a la perspectiva psicológica, enlazando los campos de la economía, derecho y política.

28. La economía del comportamiento

La economía del comportamiento (*behavioral economics*) enseña que la persona no actúa racionalmente y que frecuentemente sus preferencias son incompatibles. En suma, que el sujeto neoclásico de la economía es un espejismo.

El comportamiento en el mercado no responde a la racionalidad predicada de los individuos que adoptan sus decisiones en base a información adecuada, lógica de los precios o maximización de los beneficios. Al contrario, está severamente condicionada por las emociones, la ignorancia, la sobreestimación o subestimación de la propia conducta.¹⁸⁵

Los individuos no siempre actúan conforme al modelo de la economía neoclásica en forma racional, orientados al resultado, en forma egoísta, con la vista puesta exclusivamente en la maximización del beneficio. A ello se añade el efecto negativo del gasto fiscal en la brecha entre recaudación probable y efectiva.

La economía del comportamiento significa, según *Alm*, la aplicación de métodos e indicadores de

185. W. J. Congdon, J. R. Kling, S. Mullaninathan, Behavioral economics and tax policy, National Tax Association, U.S.A., National Tax Journal, 62: 3, september 2009.

otras ciencias sociales como la psicología a la economía.¹⁸⁶

El comportamiento errático y atípico de la persona, su imperfecta racionalidad, establece un cierto grado de impredecibilidad o incertidumbre respecto al modelo pensado para ella por la economía neoclásica. La decisión económica aparece dependiente o vinculada a la sociología o a la psicología, pero, en un modo que hasta ahora no es determinable. "...el cumplimiento está inspirado por razones que van más allá de las consideraciones financieras de detección y punición, pero en formas que todavía no se entienden completamente."¹⁸⁷

La irrupción de la psicología en la economía no es que produzca catástrofes, sino que deja el cálculo económico a la intemperie, como un detalle insuficiente y frágil para explicar las decisiones humanas.

La virtud de la economía del comportamiento consiste en desvelar, en negativo, que no son ciertas determinadas premisas basadas en la racionalidad perfecta del agente económico o sus preferencias centradas en el puro y exclusivo egoísmo. Si esto es cierto, cabe admitir, aunque parezca perogrullesco, que el agente económico actúa y reacciona en base a criterios que no son económicos en sentido puro; capturados por satisfacción o insatisfacción; emoción o creencia; casualidad. La persona resultaría guiada por las denomi-

186. J. Alm, Testing behavioral public economics theories in the laboratory, working paper 1102, april 2011, Department of Economics, Tulane University.

187. J. Alm, cit. p. 20.

nadas “*preferencias no comunes*”, precisamente las que no son contempladas por los modelos económicos ordinarios.

La categoría de preferencias no comunes (*non-standard preferences*) exhibe el descubrimiento de que los individuos poseen preferencias que son incompatibles con el análisis neoclásico. Hay preferencias que no se centran en el propio yo, sino que consideran el bienestar de los otros o justicia en las relaciones sociales.

La conclusión provisional es que la economía del comportamiento pide prestado a la sociología o a la psicología aquello que no puede explicar desde el dogma neoclásico, que da respuesta insuficiente a sus interrogantes. La aportación, entonces, es revelar que no siempre el análisis racional del coste beneficio sirve para explicar cualquier conducta.

La motivación intrínseca precede, es la genética de la actitud y comportamiento del contribuyente y su vecindad con la economía es meramente ocasional o transitoria. Por eso, no puede decirse que la economía del comportamiento, en si misma, haya innovado la categoría de reflexión sobre la *Tax Morale*.

El contribuyente tiene motivaciones complejas que no se dejan penetrar fácilmente por los experimentos en laboratorio. Ni la economía neoclásica ni la economía del comportamiento tienen la entrada al impulso contributivo. En cambio, lo que no es definitivamente claro para la persona física, podría revelarse altamente revelador para la empresa.¹⁸⁸

188. B. Torgler, Speaking to theorists and searching for facts: tax morale and tax compliance in experiments, *Journal of Economic*

29. El cortoplacismo

La expulsión de los estímulos perversos que envenenan la conducta de las empresas, permeada la acción por la codicia organizativa, la elusión legal, la vicisitud de crédito reputacional están en el fundamento de la economía del comportamiento. La circunvencción de las leyes por fines ajenos a la propia organización provoca efectos devastadores.

La corrupción institucional, siguiendo a *Salter*, se refiere al comportamiento y relaciones de la empresa que, aún siendo legales, dañan el interés público o debilitan la capacidad de la organización para cumplir con sus objetivos. La gobernanza de la institución queda en entredicho por la pérdida de la confianza pública "...los incentivos cortoplacistas *inevitablemente* llevan a un comportamiento corrupto, Yo sostengo que existe una relación importante entre incentivos distorsionados y comportamiento corrupto".¹⁸⁹

La economía del comportamiento es eficaz en la valoración de la conducta de las organizaciones económicas en el mercado. La corrupción institucional modifica las inferencias de los verdaderos valores de la empresa, que son traicionados, alterando su estrategia y finalidad institucional y orientando su comportamiento al riesgo de desaparición reputacional y sanción social. Esto quedó en evidencia a partir de la crisis financiera de 2008, en *Lehman Brothers*, *CityBank* y aún

Surveys, february 2002... parafraseando al autor, el contribuyente tiene estructuras mas refinadas que las asumidas por la economía tradicional o la contemporánea, p. 678.

189. M.S. Salter, cit, How short-termism invites, cit. p. 16.

antes con *Enron*, *Arthur Andersen*. E, incluye, en realidad, toda la prédica del G-20 sobre la empresa transnacional y *BEPS* (*Base erosion and profit shifting*), elusión y evasión fiscal mediante la planificación fiscal agresiva.

El comportamiento desviado de la empresa recibe un tratamiento más adecuado en la economía del comportamiento, porque ya no se refiere a valores personales, psicológicos o sociológicos, si no a verdadera patología económica de la dirección y gestión de la empresa por sus dirigentes, fundada en el crecimiento del beneficio a cualquier precio y en el menor plazo posible, utilizando todos los medios para minimizar la ley, incluidos los impuestos.

En el sector privado, la corrupción institucional se basa en trampear la ley, alimentar conflictos de intereses, violar normas de corrección y favorecer diversas formas de amiguismo. "En su análisis final, el cortoplacismo existe porque las prácticas de gobernanza corporativa lo permiten."¹⁹⁰

La economía del comportamiento describe como "*hyperbolic discounting*", cuando una persona busca la gratificación inmediata sin tomar en cuenta las consecuencias a largo plazo. El *yo impaciente* es una verdadera adicción que provoca el menor ahorro o la menor inversión o el sobreendeudamiento. Aplicado al mercado de capital esto se califica como miopía.

El arbitraje fiscal es el mejor de los ejemplos de cortoplacismo fiscal. Como cualquier otro tipo de operación de arbitraje consiste en la compra de un activo

190. M. S. Salter, *How short-termism invites*, cit. p. 20.

(*long position*) y la venta de otro (*short position*) para crear un beneficio seguro pese al nivel cero de inversión neta. El activo a largo sostiene e identifica un beneficio fiscal (créditos, deducciones, bonificaciones, exenciones, amortizaciones) y el activo a corto supone convertir lo que no se posee en fuente de beneficio financiero. La fuente del beneficio financiero es el mínimo impuesto, la reducción, el diferimiento o inexistencia que anticipa la operación estructurada con tal finalidad. La oportunidad del arbitraje fiscal resulta de un esquema previo de aprovechamiento de ventajas y la circunvencción de las desventajas legales, con la finalidad exclusiva del impago del impuesto. O, mejor dicho, el impuesto como otra fuente de renta en si mismo.¹⁹¹

El largo es corto. La opción de inversión como otras opciones de vida, está siendo resintonizada en una longitud de onda más corta. La intervención de la política pública se necesita para corregir la miopía del mercado de capital: transparencia, gobernanza, contratos de compensación vinculados al largo plazo y, finalmente, penalizar fiscalmente la tenencia de títulos a corto plazo o estimular la de los de larga duración.¹⁹²

La adicción al corto plazo es motivación suficiente para evidenciar una crisis en la gobernanza de la organización porque afecta directamente la *Tax Morale*. Aquí reside el fundamento del desvío de su objetivo legítimo y de confianza pública de los fines que les son propios y la causa por la cual su actividad vulnera la

191. T. Rosembuj, *La crisis financiera y el arbitraje fiscal internacional. Los productos híbridos y las entidades híbridas*, Barcelona, 2012, p. 28.

192. A. G. Haldane, *The short long*, Speech, Bank of England, may 2011.

gestión responsable del riesgo fiscal mediante prácticas abusivas de planificación fiscal agresiva.

La *Tax Morale* de la gran organización que evidencia una crisis de gobernanza corporativa tiene en la adicción al corto plazo la motivación suficiente para pronunciarse en su contra, siempre que desvie su objetivo legítimo y de confianza pública de los fines que les son propios y su actividad vulnere la gestión responsable del riesgo fiscal mediante prácticas abusivas de planificación fiscal agresiva –esquemas sistemáticos de elusión fiscal intencional– que priven al o a los Estados de su interés fiscal a la recaudación tributaria de los tributos que le corresponden, y obliguen a los otros contribuyentes a una sobre carga tributaria

La satisfacción por el corto plazo equivale técnicamente a la motivación intrínseca de la gran organización para evitar la ley y el impuesto a su cargo, porque lo hace con total olvido y despreocupación de su responsabilidad por los impactos en la sociedad.

Entonces, sin exageración, podríamos identificar, el comportamiento desviado de la gran organización –el cortoplacismo sintomático– como ausencia de responsabilidad social corporativa. Precisamente, y no es casual, la meta disciplina de la gestión del riesgo fiscal de las empresas (*Metaregulation*), la planificación fiscal agresiva, reposan, en sus vínculos con ir más allá de la ley, tomando en cuenta en su estrategia los principios medioambientales, laborales, de los consumidores y, obviamente, fiscales.¹⁹³

193. T. Rosembuj, *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*, Barcelona, 2009; Communication from the

30. De la psicología fiscal a la psicología económica del comportamiento fiscal

La economía del comportamiento, como tal, se abre a la comprensión de otras fuentes de conocimiento, sobre todo, psicológicas y sociológicas, urdiendo un marco que supera estrictamente el estricto análisis económico, por obra de la integración en su conjunto de una explicación del cumplimiento fiscal de la persona basada en “psicología”, que comprende variedad de cuestiones tales como, las normas sociales, justicia y las interacciones entre contribuyentes y entre contribuyentes y autoridades administrativas. La comprensión psicológica y sociológica permite a sus cultores integrar todo, o prácticamente todo, lo que se ha dicho hasta ahora, tratando de reconstruir lo que se denominan las representaciones sociales de los individuos.¹⁹⁴

Vale la pena sentar como premisa que la construcción de la psicología económica del comportamiento fiscal no tiene, salvo accidentalmente, el mismo fundamento que el desarrollo inicial de *Puviani*, *Schmolders*, *Frey*, instalado en las motivaciones intrínsecas del contribuyente, influidas por las motivaciones extrínsecas –sea la justicia, la confianza, la legitimidad– y los significados sociales conforme a sus personales valores culturales.

Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A renewed EU strategy 2011-2014 for Corporate Social Responsibility, Com (Brussels 25 October 2011). Ver puntos 43, 44, 45 de este libro.

194. E. Kirchler, *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge, 2007.

Es importante señalar que la psicología fiscal se centra en la satisfacción o insatisfacción de la persona, a raíz de un pago sin correspondencia, que asume cuasi espontáneamente su deber de cumplimiento y que reacciona en contra, en cuanto percibe manipulación política desde el gobierno. Todos los demás entornos, que obviamente contribuyen a su cumplimiento o lo entorpecen, son extrínsecos, fuera de su yo emocional, intransferible.

Aquí, la trama reposa sobre el concepto de representación social, que pretende acomunar toda suerte de factores y elementos que pueden modelar el cumplimiento o incumplimiento fiscal del contribuyente. O sea, no es el impulso contributivo, las emociones o los instintos; sino “el conocimiento sobre los impuestos, conceptos socialmente compartidos, evaluaciones, normas y oportunidades de cumplir o incumplir, consideraciones de justicia y la motivación par el pago de los propios impuestos”.¹⁹⁵

No es correcto asimilar el concepto clásico de *Tax Morale* con la perspectiva de la representación social en el individuo. En efecto, pueden compartirse conocimientos sociales, creencias, evaluaciones de cuestiones fiscales, intenciones comportamentales, así como aprobaciones o desaprobaciones anticipadas; pero, cada persona encierra su valor emocional, cultural, innegociable e intransferible; lo cual, a la postre, es lo que le motiva al cumplimiento o incumplimiento fiscal.

Pero, es que, por otra parte, puede inducirse al equívoco entre la denominación de representación so-

195. E. Kirchler, cit. p. 31.

cial e ilusión financiera. La ilusión financiera y/o la corrupción institucional es un modo de conseguir la adhesión de los contribuyentes a través del error o del engaño. Y, en cambio, la representación social aparece como el resultado autónomo de la concepción, creencias, convicciones, impulsos del contribuyente, ajeno a cualquier manipulación del gobierno o de la administración. La *Tax Morale* está directa e inmediatamente condicionada por la ilusión financiera (y la coerción), cosa que no sucede con la representación social.

La representación social, entonces, es una caja que recoge todo tipo de factores, algunos transitados por avenidas diferentes, en un esfuerzo vano de reunirlos en torno a un único concepto, sin preservar las diferencias sustanciales que les implican sobre la persona. (Conocimiento subjetivo y conceptos mentales de fiscalidad: actitudes, normas personales, sociales; oportunidades percibidas de incumplimiento; justicia distributiva, procesal, retributiva; motivación al cumplimiento).¹⁹⁶

Por último, quedan fuera de cuadro toda referencia al incumplimiento institucional, sea indicado por la vía de las ilusiones financieras o de la corrupción institucional de la empresa. El diseño solo atañe, en general, a la persona física ordinaria. Esta es una grave limitación, porque cuantitativa y cualitativamente, la quiebra del sistema tributario, la pérdida de recursos tributarios por erosión de la base y desplazamiento de beneficios, no puede evitar la mención al comportamiento económico

196. E. Hoffmann, E. Hoetzl, E. Kirchler, Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate, Faculty of Psychology University of Vienna, *Z Psychol* 2008, 216 (4).

inadecuado de la empresa, la empresa transnacional y a los grandes contribuyentes.

30.1. CONOCIMIENTO Y EVALUACIÓN DE LA IMPOSICIÓN

El conocimiento de los impuestos y su evaluación se coloca como eventual factor de cumplimiento. Sin perjuicio, de reconocer que cuanto más se sepa de las leyes y su aplicación aumenta la cultura social; no es menos cierto, que la cuasi voluntariedad del cumplimiento del impuesto deja escaso margen a la información profundizada. El punto de partida, es el cumplimiento masivo del deber fiscal y, por tanto, prejuzga sobre su aceptación implícita, sepan o no de tecnicismos. Es importante, no tanto el conocimiento y la evaluación de los impuestos sino la intuición sobre la justicia distributiva. Desde el momento en que los pobres sospechan que los ricos no pagan o lo hacen en grado excesivamente inferior a su capacidad contributiva se alimenta la desconfianza en la legitimidad del sistema tributario; pero, la impugnación es política, que no de educación o formación. No es que el conocimiento detallado contribuye a la confianza en las autoridades y al cumplimiento; sino, que el cumplimiento sucede hasta que prospera la desconfianza, la desilusión financiera en la actividad predatoria del gobierno.

30.2. LAS NORMAS SOCIALES Y LA COOPERACIÓN CONDICIONAL

El comportamiento del contribuyente, se dice, está condicionado fuertemente por el comportamiento so-

cialmente aceptado de otro. En la medida que el deber generalizado de contribuir se realiza; más individuos tienen voluntad de cumplimiento. Al contrario, la reticencia o reserva de otros en modo acusado conduce a menor cooperación y voluntad de contribuir. Esto indica la expresión de cooperación condicional.¹⁹⁷

El interrogante es sugestivo porque instala la motivación intrínseca en el comportamiento ajeno; en la reacción hacia o en contra de la norma social que induce al cumplimiento, básicamente provocada por los otros. La autoridad de *Frey en esta contribución* nos descoloca, porque aparece filiado a la orientación que conlleva otros cauces de la *Tax Morale*, que no como impulso contributivo de naturaleza psicológica extrema.

La respuesta de los autores es contundente: un contribuyente resulta fuertemente influido por su percepción del comportamiento de los otros contribuyentes. Si los contribuyentes encuentran que la evasión fiscal es común, su *Tax Morale* disminuye. Alternativamente, si confían en la honestidad de los otros, la *Tax Morale* aumenta.

En verdad, el argumento no parece persuasivo. El individuo que cumple, lo hace por si mismo, en base a sus motivaciones intrínsecas, extrínsecas, significados sociales; pero, es difícil aceptar que su decisión última

197. B. S. Frey, B. Torgler, Tax Morale and conditional cooperation, *Journal of Comparative Economics*, 35, 2007. El concepto de cooperación condicional también suele utilizarse para expresar la voluntad de permanencia del contribuyente en el sistema tributario, contingente al cumplimiento del Estado de sus respectivos compromisos y obligaciones asumidas.

emocional tenga que ver con el hecho más o menos difuso, más o menos ordinario, de la evasión fiscal. Sometidos a un mismo ambiente, dos individuos reaccionan distinto frente a la inmoralidad, ilegalidad, delincuencia. Si esto es elementalmente correcto, no se ve la causa por la que un contribuyente ordinario deja de serlo porque la evasión se propaga o, a la inversa, abandona la evasión por mor de normas sociales vigentes. Nadie niega que puede padecer el valor moral social; pero, no parece que esto sea determinante para que el que cumple deje de hacerlo porque los otros no lo hacen.

No está claro cual es, con respecto a la *Tax Compliance*, la función de las normas que obran sobre los miembros de un grupo y constriñen su comportamiento social. Es audaz sostener que el comportamiento socialmente aceptado de otra forja el comportamiento individual adecuado y su desaprobación le impone circunstancias de exclusión. En el escenario de cumplimiento fiscal, recordemos fundado en la satisfacción o insatisfacción de las necesidades de la persona, es complejo determinar la preexistencia de una norma social que induce al cumplimiento y que desaparecería si prospera el incumplimiento.

El comportamiento social del contribuyente puede que sea influido por el engaño fiscal de los demás, la vergüenza o la culpa. Que el comportamiento ilícito o ajeno a sus motivaciones intrínsecas prospere no indica que se produzca *una vis atractiva* hacia la evasión, siempre y cuando no ocurra que las instituciones soportan el dicho comportamiento y estén rotos los puentes de confianza, legitimidad, justicia mínima en

la sociedad. En suma, la evasión solo es atractiva, si se representa como el aspecto visible, la sinécdoque, de la crisis total y generalizada de los valores sociales.

La reacción del individuo será política, social, económica, pero, realmente, no resulta que se verifique una conexión inmediata entre la evasión generalizada y el cumplimiento regular de la persona que lo lleve a sumarse, porque nuestros mecanismos de resistencia o de reacción son más complejos, dependiendo de valores culturales profundos, de significados sociales que nos inducen o, simplemente, del miedo o el temor a la desobediencia. O, en palabras simples, del orden legal, de legitimidad, de confianza, de respeto mínimo a los significados sociales.

Esto no significa que la evasión fiscal no tenga efectos sobre la *Tax Morale*; sino que sus consecuencias pasan antes por la respuesta a las instituciones, al gobierno, a la Administración que al cambio interesado en el propio comportamiento fiscal. Para que esto se produjera debería romperse la esfera íntima, personal, intransferible de la persona. O sea, prevalencia de la ética individualista por sobre la ética solidaria y esto puede suceder, pero solo en el final catastrófico de una sociedad. La evasión carece de *vis atractiva*, salvo si hablamos de desilusión financiera, de disolución social.

30.3. JUSTICIA DISTRIBUTIVA, Y PROCESAL, RETRIBUTIVA

La confianza y la legitimidad en el sistema legal son motivaciones extrínsecas básicas del consenso social. En consecuencia, la justicia distributiva y procesal y re-

tributiva refuerzan o debilitan la inclinación al cumplimiento fiscal. Pueden, por tanto, apurar su influencia última en la motivación intrínseca, en el valor profundo del impulso contributivo, en la medida en que se internalizan en el comportamiento del individuo. Y, asimismo, el efecto de la lógica de la reciprocidad probablemente, sea en si misma identificable como motivación interna, sobre la expectativa de sacrificio a cambio de beneficios futuros de la persona.

30.4. MOTIVACIONES

Las motivaciones si que participan de las motivaciones intrínsecas, del nucleo cultural, de los significados sociales, asumidos por la persona y, obviamente, tienen que ver con su comportamiento. Es más, permiten a las autoridades administrativas establecer las diferencias entre el cumplimiento cuasi voluntario de los que pagan o aceptan las obligaciones a su cargo con más o menos completud y los que se resisten, están fuera del sistema legal o trampean sistemáticamente las normas.

En suma, la psicología fiscal clásica puede aprovechar de la psicología fiscal del comportamiento económico algunas, pero no todas sus relaciones. De una parte, la lógica de la reciprocidad; las motivaciones; los significados sociales sobre evasión, elusión o deslocalización de rentas. No es el caso, de otra, sobre el uso de las normas sociales genéricas o la cultura general tributaria, que son distantes de la psicología fiscal básica.

31. Los tres paradigmas: ordeno y mando; servicios y confianza

Los tres paradigmas reflejados en *Alm y Torgler* son el de ordeno y mando o control; servicios; construcción de relaciones de confianza.¹⁹⁸

El paradigma de control evoca al contribuyente como potencial criminal y se funda en la represión de los comportamientos ilegales a través de las continuas Inspecciones, comprobaciones, investigaciones y sanciones.

El paradigma de servicios reconoce la necesidad de facilitar el cumplimiento al contribuyente mediante mejores servicios administrativos. El énfasis es tratar al contribuyente como un cliente antes que como un delincuente potencial.

El paradigma de la confianza acentúa la importancia de crear y consolidar una relación de confianza ente el contribuyente y la autoridad pública, convencidos ambos que su colaboración es benéfica, que no perjudicial.

Alm y Torgler catalogan un conjunto de políticas fiscales apropiadas para conseguir la relación de confianza entre la Administración y el contribuyente:

- Las leyes deben simplificarse para su comprensión.

198. J. Alm, B. Torgler, Do ethics matter? Tax compliance morality, *Journal of Business Ethics*, 101, 4, 2011; J. Alm, Measuring, explaining and controlling tax evasión: Lessons from theory, experiments and field studies, *International Tax and Public Finance*, 19, 1, 2012.

- Amplios principios de comportamiento deben establecerse en la ley para minimizar la latitud de interpretación y el ámbito de negociación.
- Los controles son necesarios para proteger a los contribuyentes honestos y dirigirse a grupos de riesgo identificables.
- Las sanciones negativas son necesarias, sean multas o sentencias privativas de libertad; publicación de los nombres de los infractores o trabajos sociales obligatorios.
- Los funcionarios tributarios deben tener una formación específica en derecho tributario y tratar a los contribuyentes de acuerdo a sus motivaciones y capacidades.
- Los contribuyentes deben segmentarse conforme a sus necesidades, así los servicios ofrecidos pueden facilitar su cumplimiento y ajustados a satisfacer sus necesidades en “un punto de venta”.
- El dinero recaudado de los impuestos debe ser transparente y la publicidad indicar el empleo al que están destinados para que quede en claro el intercambio entre las contribuciones fiscales y los servicios públicos.
- Las Administraciones fiscales deben cooperar intensamente con los legisladores, jueces y las autoridades internacionales.
- Las normas sociales de comportamiento deben promoverse y comunicarse adoptando medidas que fortalezcan la identificación del contribuyente con la comunidad.

- La justicia debe conseguirse sea en los procedimientos distributivos y niveles retributivos.

32. Modelo de relación sinérgica

Kirchler establece una sincronía sinérgica entre los diferentes paradigmas en su momento postulados por *Alm y Torgler*. La interacción dinámica entre el comportamiento del contribuyente en su relación con la Administración provocará una u otra consecuencia en modos ajustados a su voluntad de cumplimiento o incumplimiento.

Primero, una aproximación “policía-ladrón” alimenta la desconfianza, y corrompe la cooperación voluntaria. El clima creado es de hostilidad recíproca, adversarial, antagónica, de carácter indiscriminado, conduciendo inevitablemente al ejercicio dominante de la potestad sancionatoria e inspectiva.

Segundo, se postula una relación de confianza colectiva entre el contribuyente y la autoridad administrativa, que valore antes la cooperación que el cumplimiento. El contribuyente comienza a vislumbrarse como un socio cooperador con sentido de comunidad y, a la vez, receloso de las señales de desconfianza desde el sector público en su contra –via sanciones o inspecciones–. Un socio no hostil que no trata de maximizar su lucro individual y pagar los impuestos solo cuando advierte riesgo o amenaza de ejecución. Una aproximación de “servicio y cliente” debe crear las bases para la confianza recíproca, colaboradora, de espontáneo cumplimiento.

“En lugar de la estructura jerárquica entre autoridades y contribuyentes implicada por la “Tax Compliance” ahora hablamos de “cooperación fiscal” que indica una perspectiva de igualdad.”¹⁹⁹

El modelo de *Kirchler (Slippery Slope Model)* se basa en un clima de interacción sinérgica y predice que el cumplimiento depende del clima interactivo entre el contribuyente y la Administración. El cumplimiento es máximo cuando priva la confianza y la potestad pública. Pero, en modo distinto. La cooperación voluntaria es fuerte cuando la Administración es merecedora de confianza y el cumplimiento forzoso es dominante cuando las autoridades ejercen una clara potestad impositiva. De modo que el cumplimiento es efecto o de la confianza, alimentando su voluntariedad o de la potestad, incrementando la ejecución (sanciones, inspección).

La disciplina de autoridad enfática basada en recursos coercitivos comporta la impresión que no se discrimina entre el que cumple y el que incumple. El clima de confianza permite serenar al contribuyente que cumple, sin perjuicio de dirigir la coerción contra el que no lo hace. La confianza depende de la cooperación y favorece la cooperación y la potestad deviene menos significativa.

De los enunciados se deduce que *Kirchler* encierra tres modelos de relación entre el contribuyente y la

199. E. Kirchler, St. Muehlbacher, K. Gangl, E. Hoffmann, C. Kogler, M. Pollai, J. Alm, Combining Psychology and Economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation, working paper 1212, July 2012, Tulane University.

Administración: una, de ordeno y mando, consolidada a lo largo de los años como amenaza, desconfianza y sanción unilateral e imperativa; dos, una relación bilateralizada que, ambiguamente, por lo que ya hemos dicho, asigna énfasis a la definición servicio al cliente y que califica como cooperativa, pero, devaluando, a la vez, la función pública, de interés colectivo de la Administración fiscal, que no de oferta de servicios, y el deber del contribuyente como si fuera un mero comprador: "Un contribuyente es diferente al consumidor de una pizza" (*Kornhauser*). Y, por último, una tercera, que ilustra la dinámica de la relación oscilante entre la cooperación voluntaria, que depende de la confianza en las autoridades y el cumplimiento forzoso, que reconoce la potestad administrativa para ejecutar al infractor.

El "*Slippery Slope framework*" define una relación cambiante entre la confianza y la potestad pública. Si ambas están en su nivel más bajo, el cumplimiento fiscal lo resentirá y, a la inversa, si aumenta la confianza o la potestad, se verificará el efecto contrario de aumento en el cumplimiento fiscal.

"El gobierno y las autoridades fiscales no son vistos como agencias superiores que ejecutan el cumplimiento legal en general y la honestidad fiscal en particular, sino como actores al servicio de los ciudadanos hacia el bienestar de la comunidad. En lugar de intensificar la ejecución autoritativa se concede importancia a la interacción en modo tal de promover la confianza depende de la cooperación y la favorece."²⁰⁰

200. E. Kirchler, J. Alm, et altri, cit., *Combining...* p. 22.

En suma, el ejercicio de la potestad coercitiva, que, recordemos, forma parte de la definición de la actividad financiera pública, reduce la confianza implícita de los ciudadanos en las autoridades e incrementa la necesidad de un cumplimiento forzoso y las percepciones de un clima antagónico entre la Administración y los contribuyentes.

En cambio, la potestad legítima aumenta la confianza razonable, la cooperación voluntaria y las percepciones de un clima de servicio, donde poder legítimo significa un ejercicio público, experto, aceptado de la potestad. La coerción irracional provoca desconfianza prejuicios y, por tanto, menos cooperación.²⁰¹

Advirtiendo las diferencias que les separan puede decirse que, no obstante, la posición de *Kirchler* y otros, con distinto punto de partida, confluyen en la defensa del contrato psicológico entre el contribuyente y la Administración, pero, la premisa de la representación social es inverosímil. Su principal propósito no es dogmático sino prescriptivo, porque preconiza diferentes modelos de relación entre el contribuyente y la autoridad tributaria. La premisa es que el contribuyente reacciona diversamente conforme a la aproximación de la Administración. No obstante, no hay ninguna indicación específica que atenga al comportamiento desviado de la Administración, el cortoplacismo de la gran empresa y la exacerbada vocación al impago del muy rico.

201. E. Hoffmann, K. Gangl, E. Kirchler, J. I. Stark, Universität Wien, International Taxation research papers, 2013-01.



CAPÍTULO IV. LAS MOTIVACIONES

33. Las posiciones motivacionales

Las respuestas de la persona a la autoridad son plurales y diversas. No es solo el temor a la coacción que impone la obediencia a la ley; en las respuestas influyen la confianza, la legitimidad, la justicia, la integridad como valores de alto significado social y todavía más, como valores que necesariamente deben coincidir con los propios valores morales de la persona.

La motivación desde la calle supone voces, señales, mensajes a las alturas políticas, que transmiten conformidad o disenso; signos que requieren lectura para apreciar el ambiente y la eficacia o ineficacia de la aplicación de las políticas públicas.

La teoría motivacional es un esfuerzo apreciable de exámen de cómo los contribuyentes se ven a si mismos en su relación con el sistema político y legal tributario y, en particular, el diametro de su autonomía moral, a partir de lo que puede calificarse su aceptación o rechazo del sistema fiscal y el grado de influencia que afecta su comportamiento. Y, además, expresa la distancia social precisa que cada persona pretende de la autoridad, como preservación de su autonomía moral: la motivación encierra una defensa ante lo que puede

advertirse como una amenaza o agresión a la libertad íntima de la persona, a su motivación intrínseca.²⁰²

No es necesario una especial percepción para vincular la teoría motivacional a la previa, ya mencionada, teoría de la “*reactancia*”: cualquier inclinación de control sobre un sujeto, sea mediante, sanción, recompensa o cualquier otro incentivo puede producir la reacción contraria a la que uno aspira.²⁰³ Y esto, obviamente, tiene que ver con la intrusión de la ley fiscal en la autonomía moral de la persona: la ingerencia injustificada o indeseada en su ámbito de intimidad, violentando la distancia social ocupada con referencia a la autoridad.

Hay cinco posiciones motivacionales que inspiran el cumplimiento o incumplimiento fiscal. Estas son: el compromiso; la capitulación; la resistencia; el desinterés o la indiferencia; y el engaño.²⁰⁴

El compromiso y la capitulación evidencian la voluntad de acompañar las decisiones de la autoridad fiscal. La primera, revela convicción del acierto y la credibilidad de las disposiciones que se adoptan; mientras que la segunda se entiende en términos de obediencia, sobre la base que la autoridad dispone de mejor información y conocimiento sobre lo que mejor conviene.

“El compromiso y la capitulación son posturas que señalan la alineación con la autoridad y apertura a la

202. V. Braithwaite, *Defiance and Motivational Postures*, cit. p. 919.

203. S. S. Brehm, J. W. Brehm *Psychological Reactance: a theory of freedom and control*, New York, 1981, cit.

204. V. Braithwaite, editor, *Taxing Democracy*, cit. p. 19, 20.

cooperación.”²⁰⁵ La resistencia, refleja la hostilidad hacia la autoridad, en particular al modo que ejerce su potestad impositiva. El desinterés, la indiferencia, enuncia la voluntaria renuncia a cualquier compromiso con el poder público, es una muestra de absoluta desafección y rechazo. Finalmente, el engaño (*game player*) individualiza la planificación fiscal agresiva, la elusión fiscal intencional, *creative compliance*, (Barnet). Es la motivación sistémica de trampa, circunvención o rodeo al cumplimiento de la ley, buscando exclusivamente el propio beneficio fiscal.

Las motivaciones definen dos macro motivaciones: por un lado, la cooperación, resultado del compromiso y capitulación y, por otro, la resistencia, inclusiva del desinterés y el engaño. En el primer caso, el contribuyente colabora y cree en la autoridad; en el segundo, las tornas cambian, e impera el desafío y la negación de la legitimidad de la actividad pública, y, por último, el incumplimiento.²⁰⁶

La amenaza del impuesto puede gestionarse en tres modos (*coping sensibilities*): la forma de gestión emocional (sentimiento de opresión); una forma de solución de problemas; y, finalmente, una forma de aceptación y racionalización asociada a la actitud moral.

La sensación opresiva fortalece la resistencia y debilita la cooperación. Pero, conviene, diferenciar, entre

205. V. Braithwaite, *Defiance and Motivational Postures*, en G. Bruinsma, D. Weisburd, editores, *Encyclopedia of Criminology and Criminal Justice*, New York 2014.

206. V. Braithwaite, K. Mur, J. Étienne, *La conformation des gouvernes*, *Revue française de science politique*, 2010, 3, Vol. 60.

la opresión legítima (injusticia, arbitrariedad, corrupción) y aquella que se vale de la ideología y moral política contra el impuesto, para justificar su reacción de resistencia. En otras palabras, no puede confundirse la elusión y evasión de los contribuyentes poderosos o las empresas multinacionales con la sensación de furia o rechazo de los sectores sociales menos ricos, que tratan de expresar su indignación contra la desigualdad. La sensibilidad crítica en contra de lo que entiende como privilegio, desigualdad, injusticia es una clara respuesta a la sensación opresiva y tiene mucho que ver con la verdad crítica que puede aflorar en la mente de los contribuyentes antes de la desilusión financiera.

La sensación de remedio a los problemas planteados implica que el contribuyente no atiende las decisiones unilaterales de la Administración y cuestiona su actuación en la aplicación de la ley y supone que el individuo no confía en la justicia procesal de la autoridad. Esto, también, alimenta, el distanciamiento entre el contribuyente y la potestad impositiva.

La actitud moral es la fuente de la cooperación, porque viene a coincidir con el impuesto como potencialmente disruptivo, aunque necesario para el bien común.

La autoridad tiene una participación esencial en la lectura de las distintas sensibilidades que adopta, porque sus errores pueden conducir desde la autonomía moral al desapego y la resistencia. Ello solicita la segmentación de las motivaciones y la adecuada respuesta a las amenazas detectadas socialmente. Es obvio, que no puede identificarse el jugador tramposo o profesional del engaño con el que, realmente, detecta que la imposición es inicua.

La denominada actitud moral puede manifestarse, también, como resistencia. No está dicho que el cumplimiento de la ley sea el único elemento que distinga a la persona que cumple de la que incumple, siempre que éste último tenga su valor social. La cooperación se sirve, como es natural, de la contribución cuasi voluntaria; pero, asimismo, de afrontar positivamente las rebeldías sociales cuando el sistema tributario desvela su falta de integridad, corrupción institucional, la desilusión financiera. En cambio, donde el fracaso de la cooperación está garantizado es con respecto a los *game players*.

“Sea que el problema es de violencia infantil, violencia de género, violencia callejera, protestas sociales, evasión fiscal o criminalidad financiera en Wall Street, el desafío una vez expandido corroe la moral de los aplicadores de la ley y eventualmente la legitimidad de las autoridades públicas.”²⁰⁷

La minimización del impuesto mediante la planificación fiscal agresiva no lleva a la colaboración; si no al aumento del sentimiento de opresión de los que no pueden practicarla o los que siguen los criterios de su autonomía moral y por tanto, debe ser el centro del análisis social, porque es una resistencia basada en el privilegio, en la ocultación, en la opacidad y que, de alguna manera, refuerza la ilusión financiera, la corrupción institucional, debilitando cualquier atisbo de integridad política y administrativa.

La respuesta política del legislador, de la Administración debe conocer en profundidad las posturas mo-

207. V. Braithewaite, *Defiance and Motivational Postures*, cit., 923.

tivacionales que le interesan, porque es probablemente el mejor vehículo para entender el comportamiento del contribuyente, anticiparse a los problemas sociales derivados de su genericidad y distinguirlos conforme a su voluntad de pertenencia política, respetando la distancia social que le permite reforzar su propia autonomía moral.

La experiencia de la regulación reactiva (*Responsive Regulation*) es la principal de las aportaciones elaboradas para considerar la política de los impuestos con respecto a las diferentes clases de motivaciones de comportamiento de los contribuyentes, dado que no existe un contribuyente único que puede proyectarse al conjunto. Las pluralidades de motivaciones obligan a un cuidadoso tratamiento del ejercicio de la potestad tributaria porque de sus omisiones, errores, excesos, depende, ni más ni menos, que la recaudación tributaria y la vigencia efectiva de la norma legal tributaria. Exageradamente, depende la democracia fiscal.

34. La regulación reactiva: Responsive Regulation

Ian Ayres y John Braithwaite proponen, en 1992, el establecimiento de nuevos modos de relación entre los poderes públicos y los ciudadanos, que vaya más allá del ordeno y mando, fundado en la coerción y sanción. Su método se denomina regulación reactiva (*Responsive Regulation*) y jerarquiza la dependencia de la ley y su aplicación administrativa del contexto en que se actúa, en consonancia con los perfiles motivacionales que inspiran a las personas objeto de la disciplina.

Ello se traduce en una operación dinámica cuyo propósito es la búsqueda de la cooperación, que no del conflicto, reservando la disuasión penalizadora para los que resisten o rechazan el deber de cumplimiento legal.²⁰⁸

La disciplina reactiva pretende discriminar entre los diversos contribuyentes, conforme a sus particulares características y tomando en debida consideración las diferentes motivaciones que sustentan sus comportamientos y queda reflejado en en el denominado *ATO (Australian Tax Office) Compliance Model*.²⁰⁹

El Modelo ATO de Cumplimiento se representa mediante una pirámide, que exhibe: las posiciones motivacionales; las estrategias de la Administración respecto a cada una de ellas y los estilos de regulación que les corresponden.

Las posturas motivacionales que cuentan son cuatro: compromiso, capitulación, resistencia, desinterés o indiferencia, incluyendo sin mencionarla, la del engaño o *game playing (creative compliance)*.

Las estrategias o cursos de acción de la Administración respetan a la masa de contribuyentes que cumplen, en forma ordenada y cuasi voluntaria con sus obligaciones, que, por cierto, ocupan la base de la pirá-

208. I. Ayres, Jh. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press New York, 1992.

209. El método resulta adoptado en 1998 por la Administración fiscal australiana (*Australian Tax Office*), que diseña un Modelo de Cumplimiento válido para circunstancias diversas, el primero de los cuales atañe a la economía informal, con la convicción que los contribuyentes tienen motivaciones diversas y que la disciplina que les afecte deben estimular el cumplimiento voluntario.

mide. El contribuyente cooperativo no se ve sometido a disuasión sancionatoria (compromiso, capitulación), ello evita las fricciones y rupturas de las relaciones establecidas.

Otras posturas (resistencia o desinterés) reducen la perspectiva de diálogo y comunicación, promoviendo el empleo de medios de compulsión destinados a obligar al cumplimiento; circunstancia que se hace patente en los supuestos de trampa o engaño (elusión y evasión fiscal).

De modo que las posturas próximas al cumplimiento espontáneo y voluntario están en la base de la pirámide y eximen de amenaza la autonomía moral de los contribuyentes; hecho que no se verifica en la medida que se asciende hacia la cúspide que identifica a los contribuyentes resistentes, reticentes o tramposos, para los que se reserva el tratamiento severo y la sanción en todas sus calificaciones. La Administración está enmarcada en un equilibrio permanente entre la persuasión cooperativa y la disuasión punitiva.²¹⁰

El diseño del modelo es una pirámide de ejecución, tantas cuantas sean necesarias para cada situación relativa al cumplimiento general, específico, indiferenciado o diferenciado, de los contribuyentes. La base de la pirámide muestra a los que cumplen, cuasi voluntariamente, sin fricciones, y que recogen el adjetivo cooperativo.

El estrechamiento de la pirámide hacia el vértice enuncia la escalada de la disuasión a través de las inves-

210. S. Leviner, *An overview: A new era of tax enforcement- from "big stick" to responsive regulation*, Faculty of Law University of Toronto Tax Law and Workshops Series, 2008.

tigaciones y sanciones cada vez más severas, que culminan ante el incumplimiento engañoso o agresivo.

Los cuatros puntos del Modelo *ATO* de Cumplimiento son:

- Comprensión del comportamiento del contribuyente.
- Construcción asociativa con la comunidad.
- Aumentar la flexibilidad en las respuestas para alentar y consolidar el cumplimiento.
- Empleo de instrumentos de disuasión cada vez más severos para reforzar el cumplimiento.²¹¹

El cambio es ejemplificado como el pasaje desde el ordeno y mando, la lógica pura de la disuasión, hacia una relación entre la Administración y el contribuyente dirigida a motivar el cumplimiento voluntario mediante el diálogo, la persuasión.

La gestión del riesgo fiscal supone un método para mejorar el cumplimiento voluntario, pero, su difusión no afecta solo a la gran empresa, sino que se extiende a las pequeñas y medianas empresas, personas muy ricas y se basa en la comprensión de los factores que influyen en los comportamientos y actitudes del contribuyente hacia el cumplimiento. Los dos elementos básicos son: la probabilidad de incumplimiento y las consecuencias probables del incumplimiento desde el contribuyente de mayor al de más bajo riesgo.²¹²

211. Jh. Braithwaite, *Markets in vice, Markets in virtue*, Oxford University Press, 2005, p. 71.

212. Inspector General of Taxation, *Review into aspects of Australian Taxation Office's use of compliance risk assessment tools*, October 2013, p. 163.

Por último, destacar que la idea de construcción asociativa con la comunidad cuenta con el soporte del principio tripartito (*tripartism*), en cuya virtud se asume que la Administración por sí sola puede ser insuficiente y se requiere de la colaboración en el proceso, de organizaciones no gubernamentales o agencias del Estado con finalidad social exclusiva, colegios profesionales y, en general, intereses diferenciados de los que mueven a la comunidad empresarial. La participación de otras partes distintas a la empresa asegura, realmente, imparcialidad y objetividad en las definiciones, que, de otro modo, podrían caer en la sospecha de complicidad. El interés fiscal es más amplio que el interés público.

35. Mercados viciosos, mercados virtuosos

“La política de competencia ha sido una buena cosa para la riqueza del mundo. Pero, aún así, vemos que tiene su lado oscuro. Así como la competencia puede servir en cosas que nosotros entendemos como virtuosas, no es menos real la competencia viciosa.”²¹³

John Braithwaite confronta la experiencia australiana hasta ahora, enfatizando que la reversión del vicio en virtud es posible y como hacerlo. Desde sus primeras palabras resulta vicioso el mercado que permite la elusión y evasión fiscal, la erosión de bases y el desplazamiento de beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula fiscalidad, fruto de la planificación fiscal agresiva y la transformación de la obligación tributaria de la gran

213. Jh. Braithwaite, *Markets in vice*, cit.197.

empresa en beneficio para ellas, antes que en coste derivado de su actividad económica. O, la transformación de la fiscalidad en una institución que redistribuya la riqueza desde los muy ricos a los pobres, en lugar de, como sucede, sea una redistribución de los pobres y la clase media hacia los muy ricos.

El gobierno tiene la responsabilidad de intervenir los mercados que amenazan el bien común.

Así, la información previa y la advertencia al público; anticipar estampidas de la planificación fiscal agresiva cuando se desliza como producto de masa sobre los contribuyentes ignorantes o desprevenidos; una reacción rápida sobre los promotores y organizadores de la industria de elusión y evasión; introducción de la justicia restauradora; prohibición de los honorarios profesionales fundados en ahorro ilícito de impuesto; responsabilidad por el asesoramiento jurídico, contable, financiero; transparencia fiscal y financiera de las empresas y control y gestión de los riesgos fiscales asumidos.

El colapso de la integridad es inevitable porque la capacidad corruptora del vicio es infinita, tanto pública como privada, y nada puede hacerse si no se produce una reacción pública política y administrativa acompañada por el discurso social de la persona. Lo que deja de hacer el poder público en materia de diálogo social, lo harán los grandes poderes privados y la ideología de la sensibilidad antiimpuesto.

“... los contribuyentes están expuestos a la influencia social de variedad de fuentes fuera de la de la autoridad tributaria. Si las autoridades tributarias no escu-

charán a los contribuyentes y se comprometen con ellos en conversaciones sistematizadas, otros jugadores en el mercado lo harán. Y su objetivo no será el de fortalecer las sensibilidades proimpuesto.”²¹⁴

Australia, como señala *Jh. Braithwaite*, es conciente que el problema central de los Estados está en las grandes empresas y contribuyentes muy ricos y su experiencia es mejor que la de los EEUU y otros Estados porque, a diferencia de éstos, consiguió aumentar su recaudación tributaria. El desafío consiste en encauzar en la misma línea las sinergias de los movimientos sociales, de las comunidades epistémicas o de conocimiento, y los Estados disponibles para encabezar los cambios. La respuesta, en suma, no puede ser sino política, social y de conocimiento técnico: pensar globalmente y administrar localmente.²¹⁵

35.1. LOS MUY RICOS

La *ATO (Australian Tax Office)*, desde 1996 afrontó específicamente la gestión del cumplimiento de los contribuyentes muy ricos. Y provocó un pequeño cambio de amplio significado: en lugar de proceder a la comprobación e investigación individual de cada uno de ellos; les considera en junto a sus entidades, trusts, sociedades. La persona y su intermediación jurídica, sea o no persona jurídica, en expediente único. Ello produjo más ingresos tributarios y mayor prudencia

214. V. Braithwaite, M. Wenzel, *Integrating explanations...cit.*, p. 320.

215. Jh. Braithwaite, *Markets in vice*, cit. p. 34.

de los contribuyentes en el uso de esquemas de planificación fiscal agresiva.

Las luces rojas son: distribución en efectivo de capital a través de trusts; creación de pérdidas patrimoniales artificiales; empleo de entidades offshore en jurisdicciones de baja o nula fiscalidad; utilización de renta negativa o pérdidas no genuinas mediante transferencias dentro del grupo y riesgos extraordinarios vinculados a la quiebra y otras circunstancias atípicas.

Lo que se señala es renunciar a la autocomplacencia porque la planificación fiscal agresiva persigue una continuidad en la creación sistemática de nuevos nichos de elusión fiscal, que impiden declarar el problema concluido basado en lo que se conoce con anterioridad. Las mejores estrategias de elusión son las que la Administración ignora. Los nuevos nichos vienen del arbitraje fiscal con otros sistemas fiscales o dentro del propio.

“En una ecología dinámica de contraste con la planificación fiscal agresiva, las administraciones fiscales deben adaptarse para cortar los factores de riesgo conocidos y prepararse para las mutaciones en otros nuevos.”²¹⁶

La amenaza de las termitas fiscales y *morales* requiere una perspectiva que va más allá de la persona como individuo y sus entidades; afrontando la responsabilidad de sus asesores legales, contables, financieros y mediante el establecimiento de sistemas de prevención e inteligencia que puedan predisponer a la

216. Jh. Braithwaite, Y. Pittelkow, R. Williams, Tax Compliance by the Very Wealthy: Red Flags of Risk, en *Taxing Democracy*, cit., p. 205.

Administración en la gestión de los riesgos fiscales en curso y por venir, en combinación con la industria del *software* y profesionales colaboradores desde fuera de la propia Administración. Aún así, *Braithwaite* anticipa que lo peor de la planificación fiscal agresiva en Australia todavía no se ha vivido.²¹⁷

35.2. LA GRAN EMPRESA

Así como sucede con los muy ricos; la misma convicción que no pagan el impuesto que les corresponde, acompaña a las grandes empresas. Obviamente, este significado social es deletéreo porque cuando se generaliza que hay privilegios o beneficios injustificados, manipulación u ocultación en la riqueza o renta de los individuos o de las empresas es más que probable que los otros contribuyentes adopten comportamientos menos colaborativos.²¹⁸

La pirámide de cumplimiento que es básica para el contribuyente ordinario –zona de base, blanca; zona media, gris; zona alta, negra– se modifica en el modelo de cumplimiento societario. Aquí, la referencia es una figura en forma de huevo, donde la parte central gris es dominante e identifica la elusión fiscal.” La estrategia de cumplimiento de la gran empresa debe concebirse como un esfuerzo para empujar la zona gris en el medio del huevo hacia la zona blanca,

217. Jh. Braithwaite, *Markets in vice*, cit., p. 100.

218. Jh. Braithwaite, *Taxing Democracy*, cit, *Large Business and the Compliance Model*, p. 180.

de modo que el huevo se convierta en una pirámide.”²¹⁹ El principal instrumento de apreciación de gestión de riesgo fiscal es el denominado Marco de Diferenciación del Riesgo (*Risk Differentiation Framework*). El propósito consiste en determinar las acciones o comportamientos anticipados o transacciones que establecen la naturaleza de la relación de la Administración con el contribuyente.

El método **RDF** asigna una categoría de riesgo basada en la probabilidad y consecuencias del no cumplimiento a un contribuyente en particular dentro de un segmento de mercado, v.g. gran empresa. La Administración puede realizar opciones selectivas y concentrarse en contribuyentes que “presentan el riesgo más alto para la integridad del sistema fiscal”²²⁰

El Marco permite identificar contribuyentes de alto riesgo, sometidos a revisión continua, en tiempo real; contribuyentes claves, sujetos a control continuo y que, en la práctica, aceptan la transparencia a cambio de certeza administrativa; contribuyentes de riesgo medio, que soportan revisiones periódicas; contribuyentes de bajo riesgo, expuestos al control menos frecuente.

La gestión del riesgo fiscal en la gran empresa es necesariamente una expresión de minimización del impuesto, a través de la planificación fiscal agresiva. Uno de los efectos fue el Acuerdo Anual de Cumpli-

219. Jh. Braithwaite, *Taxing democracy*, cit., *Large Business...*p. 179.

220. M. D`Ascenzo AO, *Global Trends in Tax Administration*, *Journal of Tax Administration*, Vol 1:1, p. 91.2015, University of Exeter.

miento, desde 2008, en cuya virtud la Administración (ATO) confirma formalmente los riesgos asumidos por la sociedad, bajo la responsabilidad de su dirección, en la medida que se ajuste a los principios de buena gobernanza: cooperación, transparencia, información puntual y en tiempo real.

36. Metadisciplina

La filosofía de gestión del riesgo fiscal coopera con el cumplimiento voluntario del universo contribuyente; pero, exhibe su particular acento sobre las grandes empresas. Esto llama a la responsabilidad de los gestores, asesores, accionistas, inversores, poniendo en realización la idea de la buena gobernanza de las grandes empresas, lo cual significa desautorizar su devoción por la minimización del impuesto mediante planificación fiscal agresiva. En verdad, la valoración pública de la gestión del riesgo fiscal asumido por el gran contribuyente ilustra mejor que cualquier otra cosa la exposición de la organización por la asunción de riesgos fiscales o financieros inadecuados, insuficientes o injustificados, conforme a la propia lógica de la gestión emprendida.

Australia fue vanguardia en la aplicación de la *Metaregulation* en el ámbito fiscal. Se trata de la disciplina a distancia de la gestión del riesgo, de la gestión del riesgo de la empresa. El poder público examina desde fuera el riesgo del riesgo y ello consiente en establecer su congruencia y efectividad con los propios objetivos

que persigue la organización.²²¹ La gestión del meta riesgo (*Meta Risk management*), supone la valoración de la gestión del riesgo fiscal mediante la gestión del riesgo. O sea, la Administración aprecia la gestión del riesgo de la gestión de riesgo de la empresa. Una forma de regulación pública del auto gobierno de la empresa, desde el externo y con la metodología propia de la empresa, sea para detectar erróneas cuentas financieras o establecer la dimensión cualitativa y cuantitativa de los precios de transferencia en un grupo único, infracapitalización, fusiones, adquisiciones que permitan un uso oportunista del impuesto.²²²

La Metadisciplina, en este caso aplicado a la gestión de los riesgos fiscales, anticipa la actuación de la Administración a la misma génesis de la planificación fiscal agresiva. El riesgo se previene antes que se cometa la elusión fiscal intencional y con base a los propios elementos que conforman la decisión de la gran empresa. La metadisciplina del riesgo fiscal es una consecuencia de la Responsabilidad Social Corporativa: la asunción responsable de los impactos (negativos) que produce la gran empresa sobre los demás.

Dice la Unión Europea: que la *Responsabilidad Social Corporativa* es "la responsabilidad de las empresas por sus impactos en la sociedad".²²³ La planificación fiscal agresiva expresamente se califica en relación con la *Responsabilidad Social Corporativa*. El riesgo fiscal a co-

221. N. Gunningham, Compliance, Enforcement, and Regulatory Excellence, Penn Program on Regulation, June 2015. p. 2.

222. Jh. Braithwaite, Markets, cit. p. 85.

223. European Commission Communication, "A renewed EU strategy 2011-2014 for Corporate Social Responsibility", October 2011.

meter puede ser, entonces, un efecto negativo de la planificación fiscal agresiva, recogida como impacto social, económico, cultural de RSC.

El riesgo fiscal no es solo riesgo para la empresa, afectando, como lo hace, al mercado, a la sociedad, al propio Estado. La responsabilidad establece la transparencia en las cuentas, la integridad en la conducta de los negocios y la competencia leal en el mercado. El pleno derecho al beneficio y a la cuota de mercado no puede obtenerse en detrimento del mercado de los valores: compromisos de las empresas con un cierto estilo de comportamiento con sus partícipes, su entorno, la Administración, por encima y más allá del texto literal de sus obligaciones legales.²²⁴

Enron fue fundamental para conocer lo que sería la planificación fiscal agresiva de las grandes empresas hasta la explosión de la crisis financiera del 2008 y hubiera podido hacerse algo más si, entonces, se hubiera prestado atención a los procesos, a los desmesurados riesgos financieros y fiscales, que luego se reiteraron hasta la saciedad, en la industria fiscal de los *tax shelters* en los EEUU. El impuesto, en si mismo, convertido en fuente de beneficios o rentas financieras.²²⁵

224. T. Rosembuj, *Minimización del impuesto y Responsabilidad Social Corporativa*, Barcelona, 2009, p. 77.

225. T. Rosembuj, *Principios Globales de Fiscalidad Internacional*, Barcelona, 2013, p. 25.

37. OCDE. El cumplimiento cooperativo y la empresa

La OCDE configura bajo la denominación de cumplimiento cooperativo un modelo de relaciones entre la Administración y las empresas, que pretende indicarse como corolario de la regulación reactiva. En efecto, hay alguno de sus apuntes; pero, no es ninguna exageración sostener que su vocación es especular al interés de las empresas y, dentro de estas las grandes empresas, olvidando al resto del universo contribuyente. De ahí su preocupación por el principio de igualdad de la relación cooperativa, porque hay algunos contribuyentes que, en el conjunto, son preferidos a los demás.²²⁶

Los principios que rigen el modelo son: la comprensión de los programas mercantiles detrás de las transacciones y actividades emprendidas por los grandes contribuyentes; la imparcialidad administrativa exigida, de alta capacidad y objetividad; proporcionalidad, relativa a la asignación de recursos públicos para la ejecución de la gestión de riesgo; la completa revelación y transparencia de la información del contribuyente.

El conocimiento del programa, implantación, implementación y realización del modelo de la empresa es vital para promover la gestión de riesgo, la oportunidad de anticipación al riesgo fiscal descontrolado o desmesurado. El reverso es la necesidad de contar de

226. OCDE, Cooperative Compliance: a Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance, Paris, 2013, p. 18.

buena fe con toda la revelación y transparencia de la información requerida.

En acertada síntesis dice la OCDE: “Las aproximaciones de cumplimiento cooperativo pueden caracterizarse como “transparencia a cambio de certeza””.²²⁷

En verdad, esto quiere decir, poner sobre la mesa la planificación fiscal agresiva y que la Administración opine sobre su razonabilidad, adecuación y propiedad: solicitar o esperar un juicio previo de operaciones o comportamientos que bordean la elusión fiscal intencional cuando no la evasión fiscal, con antelación a su producción. Para esto sirve la gestión del riesgo fiscal. A cambio, el gran contribuyente obtiene certeza anticipada sobre sus posiciones fiscales sospechosas, su-peditadas a confirmación o rectificación administrativa.²²⁸

La calificación reside en el cambio del paradigma de ordeno y mando hacia la gestión del riesgo fiscal, en particular de los grandes contribuyentes portadores de alto riesgo fiscal: “cooperación si es posible y disuasión si es necesaria”.²²⁹

El Marco de Control Fiscal (*Tax Control Framework*) es indispensable y expone su obligada congruencia

227. OCDE, cit. p. 28.

228. OCDE, *Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris, 2015. Es significativo que de la encuesta realizada entre 53 países los riesgos de cumplimiento atañen a desplazamiento de beneficios/precios de transferencia; fraude de IVA; actividades en la economía informal y otros esquemas de elusión fiscal. Es obvio que la referencia principal es a la planificación fiscal agresiva de la empresa.

229. OCDE, cit.p. 42.

con la estructura, valores, esquemas de funcionamiento de la organización, su gobernanza interna, y el cumplimiento cooperativo: “El intercambio de transparencia por certeza” no puede existir sin revelación de los riesgos fiscales y los marcos subyacentes que aseguren el afloramiento de esos riesgos.”²³⁰

Puede criticarse a la OCDE que no llame a las cosas por su nombre y opte por soslayar los presupuestos que sustentan la relación fiscal cooperativa con la gran empresa. En efecto, el eje no es otro que el control del riesgo de la planificación fiscal agresiva como ruptura de la Responsabilidad Social Corporativa. El equilibrio entre la imparcialidad y la constatación de vulnerabilidades en acto entre la Administración y la gran empresa supone un delicado equilibrio, porque si se defiende como se hace la confidencialidad de los procedimientos, quedan excluidos terceros sociales de las conclusiones, lo cual puede aparejar corrupción institucional o complicidad. Además, no parece claro que los intereses sean coincidentes en sustancia y no meramente oportunistas.

Es obvio que la Administración tiene la potestad punitiva en su bolsillo y debe emplearla, aunque sea a expensas de la relación cooperativa, cuando encuentra que no hay verdadera adhesión a la claridad, la integridad, la completa información necesaria para la valoración de la posición fiscal del gran contribuyente. No está demás la advertencia, entonces, que la Administración debe observar cuidadosamente que no se produzcan asimetrías de información o la relación coope-

230. OCDE, cit. p. 57.

rativa sea un expediente para eludir responsabilidades.²³¹

Una idea de gran significado, sobre todo después del Plan de Acción del *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), es la posibilidad de colaboración transfronteriza entre las Administraciones respecto a las multinacionales, incluyendo Inspecciones conjuntas, que no sería sino un desarrollo coherente con la comprobación basada en el informe de sus actividades país por país. La búsqueda de revelación y transparencia en las cuentas de la misma organización activa en diferentes países ayudaría a evitar la circunvención legal y el arbitraje fiscal.²³²

La relación cooperativa con la gran empresa es en si misma una amenaza para el Estado si prevalece en términos de procedimientos confidenciales y cerrados; ajena o distante a la investigación de elusión intencional y evasión y renunciando, de entrada, a la sanción cuando los descubrimientos desbordan la responsabilidad. Y ello porque, la planificación fiscal agresiva es un atributo de la empresa multinacional.²³³

231. OCDE, cit. p. 66.

232. OCDE, cit. p. 88.

233. OCDE, Tax Administration 2015, cit: las características del riesgo fiscal nacen de la concentración de la renta; la complejidad de sus negocios y acuerdos fiscales; riesgos de cumplimiento por sus actividades offshore; minimización del impuesto; diferencias entre la contabilidad financiera y fiscal; el empleo de asesores fiscales para su planificación fiscal, p. 87

38. Procedimiento de Cumplimiento Cierto en los EEUU. (Compliance Assurance Process)

Antes que la OCDE se ocupara, fue EEUU, desde 2005, que establece el Procedimiento de Cumplimiento Cierto. (*Compliance Assurance Process*), que, a su modo, interpreta la regulación reactiva en referencia con la gran empresa y, por ello, su influencia, fue y es determinante. Es más, EEUU se ha convertido, por la pluralidad de sus programas a ese efecto, en modelo para la vía cooperativa con las grandes empresas, abandonando la lógica de la disuasión o el ordeno y mando. Esto implica el rechazo previo de las Inspecciones y sanciones²³⁴

La definición del CAP señala que se trata de un método de identificación y resolución de cuestiones fiscales a través de una interacción abierta, cooperativa y transparente, en tiempo real, entre el *Internal Revenue Service* y los contribuyentes grandes empresas, antes de presentar su liquidación. A través del Programa el contribuyente se procura certeza antes y con menos carga administrativa que las investigaciones convencionales.²³⁵

Los objetivos del Programa son asegurar el cumplimiento mediante una mejora en la eficiencia de la

234. L. Osofsky, *Some Realism About Responsive Tax Administration*, 2012, *Tax Law Review*, Vol. 66, p. 312, 313. Los programas mencionados son: *Limited Issued Focused Examinations*, *Fast Track Settlements*, *Advance Price Agreements*, *Pre Filing Agreements*, *Industry Issue Resolutions* y el CAP.

235. Internal Revenue Service, Manual, 4. 51. 8. 1. Sección 8 Compliance Assurance Process (CAP) Examinations, september 25, 2015.

identificación y resolución de los problemas; incrementar la transparencia y colaboración entre la Administración y los contribuyentes y reducir la carga administrativa en el cumplimiento.

Los grandes contribuyentes que aspiren a la participación deben poseer activos por 10 millones de dólares o más; de cotización pública o privada, sometida a certificación de sus cuentas financieras y no estar bajo investigación o en litigio con la Administración, que pueda limitar su acceso a la contabilidad de la sociedad.

La Administración se reserva el derecho de admisión. En la etapa Pre-CAP, el solicitante firma un Memorandum de Intenciones que establece los parámetros para la revelación de la información y los métodos de comunicación y sirve para demostrar la participación de buena fe. Esto se extiende a todos los períodos no prescritos que deben concluirse. La etapa CAP requiere plena cooperación y transparencia durante el proceso de preliquidación, mediante identificación de las transacciones y cuestiones que surgen en torno a las mismas, facilitando toda la información necesaria para su resolución. El fin es solucionar todas las diferencias fiscales antes de la declaración liquidación por parte del contribuyente. Si se satisfacen las expectativas de la Administración se culmina con la etapa de Conservación o Mantenimiento del Cumplimiento, que implica un menor nivel de comprobación e investigación fiscal.

¿Cuáles son las ventajas del CAP, según la Administración?: resolución anticipada y certeza previa; reducción del ciclo temporal de la Inspección convencional;

revisión en tiempo real de las transacciones; ahorro de recursos y tiempo para las partes; complementa la gobernanza de la empresa y fiabilidad; ofrece la identificación temprana de cuestiones emergentes.²³⁶

El Tesoro americano defiende el CAP, aunque solicitando reformas procedimentales y (también) materiales. La primera recomendación atiende a la mejora en el análisis coste beneficio del CAP, que alimenta incógnitas sobre sus resultados para la Administración; pero, más importante, la segunda recomendación propone la creación de una tasa de servicios al usuario del CAP. La razonabilidad es manifiesta, porque la demanda del servicio proporciona una clara ventaja al solicitante elegido, respecto a los demás contribuyentes y, por tanto, esas ventajas suponen la legitimación de una tasa por el servicio especial que recibe. Al mismo tiempo, esta proposición confirma las dudas, ya manifestadas por la OCDE, sobre la compatibilidad entre esta clase de métodos de relación con los grandes contribuyentes y la igualdad tributaria.²³⁷

La doctrina no es unánime. Una buena parte sostiene que el CAP, como expresión de la responsabilidad reactiva, alienta el cumplimiento y apareja la reducción de los incentivos a la planificación fiscal agresiva. Pero, otra es

236. IRS Manual cit. 4. 51. 8. 1, 4. 51. 8. 2; 4. 51, 8. 3; 4. 51. 8. 4; 4. 51. 8. 5; 4. 51. 8. 6.

237. Treasury, The Compliance Assurance Process has received Favorable Feedback, but Additional Analysis of its Costs and Benefits is Needed, february 22, 2013, 2013-30-021; OCDE, Cooperative Compliance, cit., p. 18: "Por ejemplo, ¿cómo se asegura la igualdad ante la ley si solo algunos contribuyentes son parte en una relación cooperativa con la Administración Tributaria?".

escéptica, y como en la discusión de la Metadisciplina, argue que se ofrece una oportunidad a la gran empresa de manipulación de la confianza, amparados en el secreto y la confidencialidad de los tratos alcanzados.

La gran empresa emplea el CAP para perfeccionar su cultura corporativa de corrupción institucional, que no la de el pago correcto del impuesto debido: "El CAP opera en una esfera de cumplimiento fiscal que invita al engaño."²³⁸

Por un lado, porque la aplicación de la "*creative compliance*" en la interpretación, admite más de una lectura de la ley, sin contar con las lagunas de derecho y la perfección del arbitraje fiscal; por otra, peor aún, porque, la relación de confianza establecida entre la Administración y la gran empresa puede, y no sería extraño, devenir en complicidad, corrupción institucional, al amparo del velo de opacidad.

Asimismo, la ausencia de sanción, porque se descuenta que la transparencia se producirá, implica una ocasión para conocer lo que la Administración sabe de la empresa y decidir cual es la información que se le proporcionará o no. La única sanción sería la exclusión del programa al gran contribuyente que no cumple con la transparencia., lo cual es una débil respuesta al incumplimiento del deber de transparencia: "...Por el contrario, en CAP, el Servicio no ladra ni muerde...provee a la gran empresa con legitimidad, dando un sello de aprobación, a su cumplimiento fiscal, mientras falla en asegurar la transparencia necesaria para garantizarlo"²³⁹

238. L. Osofsky, *Some Realism*, cit. p. 323.

239. L. Osofsky, *Some Realism*, p. 336.

Finalmente, el CAP admite la participación de los sujetos a solicitud. Esto implica que los recursos humanos y materiales asignados se distraen de la actividad ordinaria de Inspección, de comprobación e investigación. Por tanto, aunque la Administración quiera continuar con su Plan general de Inspección no podrá llevarlo a cabo en su plenitud. El efecto obvio es que la Inspección, en cuanto tal, pierde su significado de disuasión. La lotería de la investigación se convierte en pura casualidad o azar. El servicio de atención privilegiada a los grandes contribuyentes, aunque se puede justificar, conduce al abandono de la Inspección tradicional y como todo el procedimiento está rodeado de confidencialidad y secretismo no se saben los resultados de su aplicación. Cuanto más esfuerzo se dedique al CAP; menos recibirá la actividad de investigación convencional, disminuyendo el control aleatorio de los grandes contribuyentes que no se afilian.

El CAP fue objeto de fuertes críticas de otras agencias públicas. Primero, no se conoce si la Administración consigue sus objetivos o no; segundo, hay ausencia de medidas de control de la actividad por lo que se ignora, por ejemplo, si se resuelven o no cuestiones fiscales complejas o se identifican temas emergentes ni si se difunden los resultados fuera del circuito del CAP. Asimismo, falta verificación en la etapa de Conservación o Mantenimiento del CAP. "...IRS no ha evaluado la efectividad del CAP, y si los objetivos se han cumplido o si deben expandirse y si es así en que medida."²⁴⁰

240. GAO United States Government Accountability Office, Corporate Tax Compliance. IRS should determine whether its streamlined corporate audit process is meeting its goals. August, 2013. p. 12.

En suma, de lo dicho no puede deducirse que las incógnitas planteadas hayan recibido respuesta: es un procedimiento ambicioso, de preferencia, transaccional, opaco y secreto; que, finalmente, beneficia a la gran empresa y le concede una reputación gratuita de cumplimiento fiscal no contrastada por los hechos, sin que su renuencia a la transparencia le supongan sanciones penales por sus prácticas de planificación fiscal abusiva.

CAPÍTULO V. LA RELACIÓN COOPERATIVA

39. La relación cooperativa

La relación cooperativa es una etapa importante de la reflexión sobre la *Tax Morale* que, como todo pensamiento innovador abre interrogantes jurídicos de trascendencia.

La primera aproximación es si el método de la regulación reactiva trasciende la desregulación o, si, en sustancia, es una muestra de deslegalización; de potestad administrativa libre y sin equilibrio.

Es necesario afrontar desde la ley administrativa en general y la ley tributaria en particular una lectura renovada de la discrecionalidad, asumiendo que la valoración de conveniencia y oportunidad del caso concreto no puede exhibirse como unilateralidad administrativa enfática; sino como elemento de composición de intereses diversos y plurales, o sea, una discrecionalidad compuesta, que se cohonesta con la emergencia de un fundamento normativo cada vez menos formal y típico, directamente influido por la expansión del *soft law* administrativo.

Asimismo, es de destacar la emergencia de la Transregulación, sustancialmente fundada en los principios jurídicos inspiradores del sistema fiscal. Cabe interrogarse si es suficiente el enlace entre los principios

jurídicos y la decisión administrativa, como mecanismo de discusión de su orientación calificadora e interpretativa monopólica de la norma tributaria, cuando el riesgo fiscal, por obra de la planificación fiscal agresiva, se convierte en riesgo sistémico. ¿La conciencia lesiva y el principio del daño podría identificar comportamientos intencionales de elusión?

La Responsabilidad Social Corporativa atiende una cierta forma de comportamiento de la empresa, pretendiendo que dentro de su responsabilidad entren los demás, que no solo los accionistas o gestores. Al mismo tiempo, conviene reflexionar sobre la responsabilidad y la ética individual, ya que la persona, individual y social, no puede sustraerse, sin intencionalidad, a la ética solidaria de vivir en sociedad, so pretexto que todas sus ventajas son fruto exclusivo de su mérito personal. La aparición de sanciones de fuentes no tributarias que pueden acompañar las sanciones pecuniarias exhibe una respuesta que no puede omitirse, sobre todo, porque enseñan que las ventajas de la sociabilidad van más allá del beneficio fiscal, y apuran la comprensión del punto en el que casi todo lo que se hace tiene conexión con algo que deriva del Estado: la didáctica de la potestad punitiva no tributaria tiene relación con el incumplimiento del pago del impuesto, específicamente, para todos aquellos que niegan del Estado hasta su propia existencia.

Estas son algunas de las cuestiones vitales que debe afrontar la relación reactiva, cooperativa, de confianza, entre la Administración y el contribuyente.

40. Transregulación y Desregulación

La relación reactiva y cooperativa, en sus distintas expresiones, se basa en otro modo de relación entre la Administración y el contribuyente, sea persona física o empresa, interpretando que no es la lógica de la disuasión, el ordeno y mando, la alternativa única y sistemática que puede presidirla. En efecto, históricamente, la ley administrativa gira en torno a la administración del *command and control*, o sea, resoluciones y decisiones obligatorias sobre actores privados, que emanan de una definida entidad administrativa. Otra disciplina, otra regulación sería posible. Hay cada vez más atracción administrativa por recomendaciones, comunicaciones, conversaciones, consultas que no obedecen a la vinculación estrecha de la ley, para lograr decisiones, frecuentemente pactadas a través de acuerdos informales, no reglados. El perseguimiento de las motivaciones y los comportamientos podría ser fuente de un tratamiento adecuado a cada contribuyente conforme a su respuesta a las obligaciones tributarias legales a su cargo. Pero, en ningún caso puede desprenderse que la disciplina reactiva implica la desregulación fiscal, como medio de alentar la cooperación ente los actores privados y los reguladores. Es absurdo entender como desregulación atender y alimentar la vocación al cumplimiento y, al contrario, graduar las reacciones administrativas legales cada vez más severas al incumplimiento.²⁴¹

La predicable flexibilidad del modelo *cooperativo* está lejos de identificarse como desregulación, simple-

241. S. A. Dean, Compliance Spirals, Fiscal Arbitrage and Tax Deregulation, Brooklyn Law School, January 19, 2010, p. 4.

mente, porque espera que la Inspección y sanción se aplique solo en casos de incumplimiento comprobable y cierto. No es que el objetivo imponga dejar a su libre albedrío la aplicación de la ley fiscal y el cumplimiento o incumplimiento de los deberes tributarios del pago del impuesto. La flexibilidad administrativa no es sinónimo de eficiencia económica o similar de las opciones del contribuyente; sino, una respuesta seleccionada a su comportamiento y una detección de las motivaciones intrínsecas que le inspiran. Si así no fuera, carece de sentido agravar la respuesta autoritativa administrativa enfática sobre los que engañan, trampean, practican la planificación fiscal agresiva, en verdad, sería suficiente con la recompensa del incentivo.

No se aprecia delegación del cumplimiento en los propios contribuyentes, salvo en el valor preciso de reconocimiento específico de la realización de sus deberes fiscales, en la esfera legal recogida de su autonomía moral. La desregulación no es deslegalización, sino límite de la interferencia de la ley ante el círculo insoslayable de sus motivaciones intrínsecas.

Esto no supone desregular la aplicación de los impuestos, a favor de criterios eficientistas. Es una forma de trascender el dibujo estricto de la ley, a favor de un reconocimiento de los que asumen, por decirlo como *Levi, el cumplimiento cuasi voluntario del impuesto*, que es lo hace la mayor parte de los contribuyentes ordinarios.

Cuestión distinta es la relación cooperativa de cara a los contribuyentes muy ricos y las grandes empresas. La experiencia denuncia el vulgar incumplimiento de los más poderosos, de los que poseen más recursos, en

la minimización del impuesto. Aquí es donde se hace presente la noción de *Transregulación*, cuyo significado es decididamente original: reacción administrativa que solicita de ese tipo de contribuyentes ir más allá de la ley y a la Administración contestar cuando es menor. No es bastante el mero cumplimiento literal y formal, *creative compliance*, puesto que la manipulación de la ley les predispone a buscar los menores resultados fiscales, a cambio de ventajas económicas o beneficios indebidos, escapando al propósito de la ley.

La creatividad fiscal es tan perniciosa como su equivalente financiera o contable. La idea es considerar la norma tributaria como “material para ser trabajado, ajustado a las propias necesidades o intereses”, sin tomar en cuenta ni la intención del legislador o la *ratio legis*, “donde las palabras de la ley pueden ser tratadas como recetas para la elusión”.²⁴²

La Transregulación postula, entonces, la adhesión del sistema fiscal a los principios que orientan la justicia y la legitimidad de la amenaza del impuesto sobre los ciudadanos.

Betti ilustra el principio como algo que se contrapone conceptualmente al cumplimiento, a la consecuencia que desciende y, por tanto, a la norma conclusa y formulada... “es la idea germinal, el criterio de valoración, del cual la norma conforma la puesta en práctica, configurada como específica formulación preceptiva.”²⁴³

242. D. Mc Barnet, *When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude*, *Taxing Democracy*, cit. p. 230.

243. E. Betti, *Teoria General della Interpretazione*, II, Milano, 1955, p. 846.

Los principios informan el derecho positivo, sea en su fundamento constitucional o comunitario cuanto en su decantación sobre el sistema ordinario de normas, aún en forma implícita, o sea, orientan desde su silencio, aunque no aparezcan expresamente.²⁴⁴

Estos son los denominados principios comunes que se inducen del propio ordenamiento jurídico o de sus partes y que lo sostienen racionalmente desde dentro.²⁴⁵

Los principios no pueden reducirse a formulación preceptiva, porque afirman orientaciones e ideales capaces de una indefinida e inagotable virtualidad..." teniendo una función genética respecto a las normas en particular."²⁴⁶

El principio, en esta perspectiva, es una norma que presenta un exceso o desmesura de contenido deontológico o axiológico respecto a las otras disposiciones jurídicas, un máximo de valor que, es, a su turno, fuente de otros valores dispersos como valores en el ordenamiento jurídico general.²⁴⁷

El principio como valor de valores de justicia material adquiere su máxima fuerza expansiva ante la forma literal de la ley, puesto que por definición determina la

244. F. Modugno, *Appunti per una Teoria General del Diritto*, A. Franco, Problema della coerenza e della completezza dell'ordinamento, Torino, 1988, p. 267.

245. A. Falzea, *ricerche di Teoria Generale del Diritto e di Dogmatica Giuridica*, I, Teoria Generale del Diritto, Milano, 1999, p. 341.

246. E. Betti, *op. cit.*, p. 851.

247. A. Cerri, *Considerazioni generali sui principi giuridici e suoi valori*, en *La forza normativa del principi*, dirigido pro D. Amirante, Padova, 2006, p. 71.

actuación y orientación de la ley en términos sistemáticos, evolutivos, abiertos, a las vicisitudes éticas, sociales, históricas, sin agotar su potencialidad creativa y aspiración permanente integradora.²⁴⁸

El pago del impuesto conforme a la legalidad, capacidad contributiva, igualdad instruyen la aplicación de las normas fiscales con carácter general y, en su caso, progresivo. Un sistema tributario correcto es aquel que respeta y refleja, local e internacionalmente, los principios tributarios generalmente admitidos. Pero, todavía más, incidiendo, en particular, en eliminar los elementos de elusión fiscal, elusión fiscal intencional y evasión que suponen una agresión al interés fiscal o al de los otros Estados. Esto significa en nuestro caso la mínima longitud administrativa con respecto al contribuyente ordinario, estimulando su cumplimiento y máxima extensión calificadora e interpretativa respecto a los grandes contribuyentes, personas físicas o empresas, sancionando su actitud opuesta al impuesto como satisfacción de necesidades comunes.

Más Administración para los que se autoregulan, prescindiendo del territorio y la jurisdicción y la Administración adecuada para los que solo demandan que se respete su autonomía moral. No es la disciplina reactiva una muestra de desregulación en beneficio del interés singular; al contrario, es una proyección administrativa que trasciende la letra, la forma, el formato de la ley, en la medida que se puede advertir o anticipar, sin exageración temeraria, que existe una predisposición

248. T. Rosembuj, *Minimización del impuesto y Responsabilidad Social Corporativa*, cit., p. 22.

material y humana de destruir el principio y la intención del legislador y los principios y valores que la sustentan. Por tanto, en el centro de la cuestión está el interrogante sobre el alcance de la potestad administrativa tributaria o si cabe concebir que el cumplimiento *aparente* de la ley es cumplimiento a secas o incumplimiento.

El contribuyente con recursos, económicos y profesionales para ello, cumple en menos de lo que la ley impone. La Transregulación propone colmar el vacío, mediante la réplica de cuanto el contribuyente debe contribuir, si su cumplimiento reflejara la sustancia económica genuina de su actividad o sus transacciones, con fundamento estricto en los principios, criterios, estándares inspiradores de la ley tributaria.

Así, la persona física es, también, las sociedades que le pertenecen, en las que participa o entidades sin personalidad jurídica y acuerdos de su titularidad.

La gestión del riesgo fiscal, mediante la Metadisciplina, persigue otro tanto respecto de las empresas. La combinación de toda la riqueza, definida formalmente o no, en cabeza de su propietario y la conducta del riesgo fiscal en la organización, en cuanto sea obra del exceso o desmesura del interés particular, claramente dirigido a vulnerar el cumplimiento preciso de sus deberes tributarios o la concreta Responsabilidad Social Corporativa, a través de la minimización del impuesto: cualquier programa, esquema, estrategia, para eludir o evadir el cumplimiento del impuesto mínimo.

La Metadisciplina es la tentativa pública de disciplina de la autoregulación interna de la organización. La

función del regulador es la supervisión del desarrollo efectivo, implementación y control del riesgo por la organización regulada por sí misma. La estrategia implica “regular a distancia” mediante la gestión del riesgo del riesgo gestionado por la empresa.²⁴⁹

La Metadisciplina es una forma de constatación de la conciencia social de la organización, que trasciende su propio autointerés, abierta a la rectificación de los riesgos que suscita su actividad hacia dentro y externamente.

La Metadisciplina que observa RSC de la empresa prefiere valores o conciencia corporativa que van más allá de su interés propio. El riesgo fiscal perturba la competencia leal y sacrifica el interés fiscal del Estado y la equidad de reparto de la carga tributaria sobre el resto de los contribuyentes. Obviamente, riesgo fiscal es toda acción u omisión inapropiada tendente a la minimización del impuesto que corresponda.

La Metadisciplina no es un artefacto ajeno a la organización, porque solicita, al mismo tiempo, que la cultura y gestión de la empresa ayuden a la limitación voluntaria del riesgo que puede derivar en impacto negativo sobre los otros. De la estructura secretiva a una abierta y permeable a las exigencias que le vienen de fuera para “un compromiso profundo de hacer la cosa correcta” y decidiendo por sí misma como

249. Ch. Parker, *Meta-Regulation: Legal accountability for Corporate Social Responsibility*, editores D. Mc Barnet, A. Voiculescu, T. Campbell, *The New Corporate Accountability: Corporate Social Responsibility and the Law*, Cambridge University Press, 2007, capítulo 8; N. Gunningham, *Compliance, Enforcement, and Regulatory Excellence*, cit., p. 4.

ajustar su responsabilidad a sus propios objetivos. (*Parker*).

Los alcances de la Metadisciplina han sido sometidos a dura crítica, principalmente, porque la prioridad de los objetivos públicos no siempre serán coincidentes con los objetivos de la organización privada; porque las formas de los procedimientos pueden traicionar la sustancia de los propósitos o, finalmente, porque la lógica de la organización exhibe corrupción institucional, invulnerable a los cambios de otros requerimientos que no sean imperativos, susceptibles, inclusive, de contaminar a la propia Administración.

La idea de control sobre el autocontrol del riesgo fiscal que lleva a cabo la empresa tiene un alcance superior al que se muestra. Básicamente, es confiar en la autoridad pública para advertir y anticipar prudentemente las muestras de planificación fiscal agresiva con carácter previo a su materialización. Y, al límite, internalizar sus efectos, si son vistos con antelación, de cara a la responsabilidad social de la empresa.

Es evidente que las críticas no son vanas. Las asechanzas del engaño y de la complicidad entre lo público y privado están presentes y por lo tanto pueden frustrar las mejores intenciones finalistas.

Pero, asimismo, debe reconocerse que la adquisición de información desde el interior de la organización y la supervisión desde fuera de su gestión del riesgo fiscal, permite anticipar las técnicas de planificación fiscal agresiva, de minimización del impuesto y corregirlas desde su nacimiento. O, parafraseando a *Parker*,

la RSC puede lograr a través de la Metadisciplina que la conciencia corporativa interna sea externamente regulada, siempre que la Administración no sea víctima de opacidad, estrategias de ocultación o desviación de sus propósitos reales. La proximidad al riesgo real descubierto por la Administración puede servir para prevenir las nuevas y renovadas tendencias de la creatividad elusiva de las grandes empresas.

La declaración administrativa, si se quiere amortiguar su exceso frente a la norma de ley, obliga a una consideración renovada del interés fiscal del Estado, como consecuencia, simultánea, del interés público representado administrativamente y el interés particular del ciudadano. Hay otra discrecionalidad que no es unilateral e imperativa, con grave riesgo de captura y seducción de los grupos de interés; si no que amplía su extensión ante la resolución de actos de consenso como *discrecionalidad compuesta*.

41. Los derechos pragmáticos fundados en *Soft Law*

No es nuevo ni reciente el fenómeno de la deslegalización tributaria. Acompañando a la incisiva intervención administrativa concurre un discurso de norma secundaria, no solo reglamentos de ejecución como era habitual en la doctrina clásica, instrucciones, circulares, consultas, guías, códigos de buenas prácticas, que determinan el alcance de la norma primaria, la completan o, inclusive, llegan a alterarla en su significado más próximo. La expansión de la regulación ejecutiva aparece donde la ley no llega, tarda, o exhibe

lagunas que la convierten en ineficaz para las cuestiones concretas no previstas.²⁵⁰

El fundamento inmediato actual no es, sin embargo, la observada expansión de la norma secundaria, como expresión del Poder Ejecutivo: la regulación típica en detrimento de la ley, expresión del Poder Legislativo. El escenario es distinto. Hay fuentes inmediatas globales, exteriores a la soberanía de cada Estado, generadoras de deberes de necesaria integración local o doméstica, que establecen prioridades de actuación pública insoslayables, en forma distinta y plural: estándares de buena práctica dirigidos al mejor resultado; principios comunes orientadores de conductas públicas auspiciadas para la realización de valores transnacionales, compartidos o compatibles, sean de corrección, de transparencia, de integridad y la ley administrativa global que incluye las indicaciones que surgen del *soft law*.²⁵¹

La conclusión es que el *soft law*, recibido de la cooperación internacional, moldea la propia gobernanza fiscal de cada Estado. Y, en particular, la gobernanza fiscal, porque de lo que se trata es de aplicar un cierto contenido valorativo y finalista, distinto al gobierno cualquiera que sea su ideología, que arranca de la influencia desde fuera, en particular el G20, la OCDE, y organizaciones internacionales relacionadas. Y así, la transparencia, la lucha contra la corrupción y el blanqueo de capitales, la elusión y la evasión fiscal forman

250. T. Rosembuj, Elementos de Derecho Tributario, 1988, Vol. I, Barcelona, p. 60 y sigts.

251. T. Rosembuj, Principios Globales de Fiscalidad Internacional, Barcelona, 2013, p. 45 y sigts.

parte, en si mismos, de los propósitos u objetivos de cualquier estrategia fiscal en cualquier Estado.

La Administración, no solo la fiscal, enfrenta desafíos que superan el contexto tradicional de referencia porque su vinculación soporta no solo la preferencia y jerarquía de la ley y de las normas superiores de su ámbito nacional; sino, además, las que le vienen impuestas o sugeridas desde el ámbito global, de cuyo contenido no puede hacer caso omiso. Pero, su particular relieve en la gobernanza fiscal parece ineludible: satisfacer las necesidades del ciudadano colectivo e implicarlo, en alguna manera, en los temas que le atañen o le implican.

La gobernanza administrativa fiscal debe ser cooperativa, por definición, horizontal, que no vertical, para atender todas las interacciones e interdependencias que nacen en su entorno, desde el ordeno y mando típico hacia la negociación y persuasión, obsesivamente preocupada por conservar la confianza de la ciudadanía.²⁵²

D. Bentley ha puesto en claro el desplazamiento desde el *hard law* administrativo hacia modalidades cada vez más intensas de *soft law*. Y no es solo en materia de los standares o principios comunes globales; sino en cuanto al comportamiento de la Administración para conseguir, sin recurrir al ordeno y mando, el cumplimiento voluntario del contribuyente de masa y, a la vez, perseguir la elusión o evasión fiscal de los más potentes, o resolver litigios sin recurso a procedimientos adversariales.

252. H. Gribnau, *Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands*, December, 2006, *Legisprudence*.

La confianza y la legitimidad en las instituciones proveen las bases del consenso social suficiente para motivar el cumplimiento voluntario, sin fricciones ni tensiones; conservando la ejecución de la norma de ley ante el incumplimiento. Pero, esa sensibilidad del contribuyente anuncia una etapa que *Bentley* califica como “el reconocimiento de los *derechos pragmáticos*”, porque es del propio interés de la Administración conseguir un resultado que sea mutuamente beneficioso para todas las partes. Los derechos pragmáticos alimentan la confianza sin disminuir la importancia de los derechos legales reconocidos. Ejemplos citados son los procedimientos alternativos de resolución de conflictos que prescinden de la intervención judicial y en igual modo los métodos relativos como la disciplina reactiva y cooperativa.

“Es de general aceptación la importancia del cumplimiento voluntario para asegurar la base nacional de renta. Esto conlleva la diferente dimensión de comprensión sobre como los sistemas tributarios deberían operar mejor. Ellos van más allá de la tradicional aplicación de la norma legal. La ley es claramente importante, pero también el *soft law*, la buena práctica, y marcos no legales, los cuales pueden ofrecer más claridad y significado a los marcos sociales que soportan los derechos de los contribuyentes.”²⁵³

253. D. Bentley, The rise of “Soft Law” in Tax Administration- Good News for Taxpayers, 14 Asia Pacific Tax Bulletin, 32, 2008 D. Bentley; Revisiting rights theory and prepare for growing globalisation and uncertainty, International Conference on Taxpayer Rights, Washington, November 18-19, 2015; D. Bentley, Taxpayer: Coping with Globalisation and Uncertainty, Tax Notes International, Vol. 82, 2, april 11, 2016.

La transparencia, la comunicación y el compromiso recíproco son datos de una democracia nueva de “control”, donde la confianza se construye paso a paso o se destruye con igual velocidad.

La *ley-en-acción* emplea instrumentos de coerción y persuasión. Y sin perjuicio de la jerarquía de la norma legal; los derechos pragmáticos engendrados desde la actividad administrativa hacia el cumplimiento voluntario, la transparencia, comunicación e interacción sirve para fijar el significado de la propia ley.

42. La discrecionalidad unilateral y la discrecionalidad compuesta

La potestad administrativa, si está inspirada como fuente de confianza brinda dilatar su actividad administrativa mediante herramientas que se fortalecen en la persuasión para lograr la voluntad de cooperación. Esto puede llevar a discriminar equívocamente entre grandes y pequeños contribuyentes. Las elecciones administrativas entre cooperación y sanción no son definidas. El gran contribuyente cuenta con los recursos económicos y profesionales para refutar la opinión de la Administración e infligirle un daño significativo ante la jurisdicción; mientras que el pequeño contribuyente tiende a aceptar como propia la posición administrativa, puesto que, por cuantía, tiempo o convicción, difícilmente acceda a los Tribunales.²⁵⁴

254. N. Sharkey, I. Murray, Reiventing administrative leadership on Australian taxation: beware the fine balance of social psychological and rule of law principles, 2016, 31 Australian Tax Forum, p. 82.

Si esto es correcto, la cooperación administrativa no tiene carácter de asociación, sino que es adversarial, es disuasión, para el pequeño y, en cambio, abre espacio a una cooperación desviada a favor del grande a cambio de su tolerancia ante la jurisdicción. O, lo que es lo mismo, la potestad discrecional, administrativa librada a si misma inspira recelo tanto so capa de disuasión cuanto de asociación compartida de intereses con los particulares, dejando que la cooperación ocurra simplemente por azar.

M. Burton es decididamente crítico con la *Responsive Regulation*, porque la dicotomía entre cumplimiento e incumplimiento expone falencias serias respecto a la premisa que la ley debería siempre ser portadora de conceptos jurídicos determinados. Esto no es cierto. No hay ley clara que no admita al menos dos interpretaciones distintas y dejarlo al albedrío discrecional de la Administración no asegura que su propósito sea alcanzado.²⁵⁵

La gestión administrativa de la cooperación bajo leyes fiscales, en principio indeterminadas, genera un número importante de problemas: la identidad de los colaboradores, su poder de negociación, la legitimidad de los procedimientos en clima de opacidad y la captura o seducción de la Administración por los grupos de interés. Y, por último, aunque no menos importante, la imposición de una interpretación jurídica, que no mera calificación de los hechos, que no responda a los principios jurídicos o a la *ratio legis* invocada, o

255. M. Burton, *Responsive Regulation and the Uncertainty of Tax Law Compliance*, 2007, e *Journal of Tax Research*, 4, 71, p. 3

peor, aún, vulnera la generalidad o igualdad en la aplicación de la ley.

“El significado de la ley fiscal no es solo incierto, es indeterminado. Es indeterminado en el sentido que ninguno puede declarar que ha encontrado una respuesta exacta que hace decaer a todas las demás. Solo en tales circunstancias surgiría un consenso.”²⁵⁶

Los conflictos de intereses no se apaciguan con la disciplina reactiva, pese a la idea de cooperación general. Básicamente por el papel decisivo que juega la potestad administrativa en la calificación e interpretación de la ley, sometida como está a toda suerte de influencias sociales contrastantes y contradictorias que la conforman y le influyen, y, también, la opresión burocrática (*Rubin*).

El ideal de un mutuo acuerdo para un objeto común parece utópico. La prioridad consiste en establecer un balance entre la dilatada potestad discrecional administrativa y su fiabilidad que puedan asegurar integridad en el uso de la discrecionalidad. Esta posición es compartida por *J. Freedman*: la discrecionalidad en manos de las autoridades administrativas fiscales es ineliminable, pero debe tratarse de una discrecionalidad necesariamente limitada.²⁵⁷

Hay que insistir en que el cumplimiento de las obligaciones tributarias en un Estado ordinario es lo nor-

256. M. Burton, J. Dabner, Working Paper: The partnership model of the relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: drivers, challenges, and prospects, [ssrn. com/abstract=2707898](https://ssrn.com/abstract=2707898). 24 december 2015.

257. J. Freedman, Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the theory to tax practice, 2011, *UBC Law Review*, Vol 44: 3, p. 637.

mal y quedan extinguidas por pago u otros modos de extinción. Esto significa la cuasi voluntariedad del pago de impuesto, porque "en la mayor parte de los casos los contribuyentes pagan y luego no oyen hablar más de sus obligaciones, que han quedado liquidadas por el pago o la prescripción."²⁵⁸

La norma de ley no debe interpretarse en el sentido literal y en sus detalles, pero, no obstante, debe consentir una aplicación controlada de la discrecionalidad, porque, en caso contrario, podría traducirse en cargas desproporcionadas sobre contribuyentes que realmente no están desobedeciendo la ley.

La intervención discrecional pura se produce en circunstancias puntuales: incumplimiento de la declaración y pago y todas las tutelas cautelares que puedan servir a su cobro y la ejecución forzosa de los bienes y derechos si corresponde o que se produzcan diferencias en el impuesto que justifiquen la determinación de la deuda tributaria. No solo, la discrecionalidad administrativa puede extenderse en el ejercicio de la potestad comprobadora o inquisitivo, en la comprobación de valores, definición de bases imponibles. El límite de la discrecionalidad unilateral es el cobro de las cantidades legales adeudadas en concepto de tributos.

La discrecionalidad que se articula en la autotutela del interés público específico de la Administración no revela presencia ni el interés participativo, cooperativo, del particular para su ejercicio. La autoridad es uni-

258. D. Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1957, Vol I, p. 305.

lateral y la ponderación para decidir pertenece exclusivamente al ámbito interno de la Administración.

En suma, la discrecionalidad (pura o técnica) incierta apunta al corazón de la relación cooperativa, en la medida que se asuma única y exclusivamente su sentido convencional de decisión administrativa unilateral imperativa que prescinde de otra voluntad de ponderación del interés general que el de la propia Administración.

El discurso de *Bentley: una-ley-en-acción que es soft law, producto de la confianza social y que genera el reconocimiento de los derechos pragmáticos por la Administración*, podría coincidir con la construcción de la decisión administrativa como discrecionalidad compuesta, otra forma de entender la discrecionalidad. Una discrecionalidad bilateral que reduce la incertidumbre en la medida que hay dos partes que co-deciden.²⁵⁹

La discrecionalidad en supuestos de actos de consenso no será unilateral ejercicio de actividad; sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, pacticia o, al límite, contractual. El interés público de la Administración concurre con el del particular para el ejercicio del interés fiscal. El reenvío de la discrecionalidad a la relación cooperativa indica la discrecionalidad compuesta, que no la discrecionalidad (pura o técnica) unilateral. La decisión siempre será

259. D. Bentley, *Taxpayer Rights: Coping with Globalisation and Uncertainty*, cit., p. 201. Y no es casual que el propio autor señale la Resolución Alternativa de Conflictos como ejemplo de equilibrio entre el poder administrativo y los derechos pragmáticos del contribuyente.

consecuencia del concurso o colaboración del interés administrativo y del interés que se adjudica al contribuyente.²⁶⁰

La discrecionalidad compuesta sólo puede encauzarse a través del acuerdo, pacto, convenio o contrato con el particular, siempre que las diferencias atañen al cumplimiento, puesto que la composición de los intereses deberá establecer el modo en que el consenso opera en su resolución innovativa.

La relación cooperativa entre la Administración y el contribuyente se funda en el entendimiento fluido y regular, que en caso de *default* recupera la supremacía discrecional unilateral. Esta última es la posición del conflicto y la controversia. Los procedimientos de consenso liberan a la Administración y al contribuyente de la incertidumbre y el pleito, permitiendo la ordinaria obtención de los ingresos tributarios y la oportunidad de eliminar el conflicto fiscal y la controversia permanente.

La selección de formas de avenencia, pública-privada, *ex ante* la deuda o *ex post*, responde a una cultura no adversarial, cuya expresión se reúne en torno a la resolución alternativa de conflictos (arbitraje, conciliación, mediación).

Esto es, por ejemplo, lo que propone la fórmula “transparencia a cambio de certeza” que inspira la relación cooperativa con las grandes empresas. Y que, puede extenderse a cualquiera de los conflictos que puedan suscitarse, en la medida que se refieran a actos

260. T. Rosembuj, *La Transacción Tributaria*, Barcelona, 2000, p. 16.

legalmente predeterminados como actos de consenso, sean o no contractuales.

El desplazamiento desde la lógica disuasoria –paradigma imperativo– hacia la relación cooperativa –paradigma de la negociación– obedece a una orientación en la que el interés fiscal se traduce en una atribución que nunca puede ser singular, porque la atribución a la Administración del poder de composición del conflicto postula consideración equivalente del interés (del particular) por el interés (de la Administración).

Es cierto que la discrecionalidad compuesta implica riesgos, si no hay procedimientos transparentes y publicados, porque, como afirma *Freedman*, la potestad pacticia puede suponer una invitación a la corrupción o a la seducción de los grupos de interés. No obstante, la presencia legal de criterios de actuación, de control, de revisión, o terceros independientes encargados de solucionar las desavenencias, pueden disminuir o atenuar los riesgos de corrupción institucional; sobre todo, teniendo en cuenta, que la experiencia en sentido similar de la discrecionalidad unilateral no puede calificarse de ejemplar.²⁶¹

El cumplimiento cuasi voluntario y las motivaciones intrínsecas –confianza, legitimidad, intercambio de beneficios, significado social– alumbran un marco de relación entre la Administración y el contribuyente superador de la dialéctica autoridad, inquisición, sanción.

Los límites, si acaso, están en el espacio de la gobernanza societaria o contribuyentes de elevados re-

261. J. Freedman, *Responsive Regulation, Risk, and Rules...*cit., p. 637.

cursos económicos. Es cierto que la corrupción institucional ensombrece la funcionalidad de la discrecionalidad compuesta, que, no obstante, puede salvaguardarse con terceras personas, públicas, privadas, sociales, independientes en el desarrollo de la justicia procesal y, asimismo, con plena transparencia de costes y beneficios obtenidos con la participación.

El problema está en como elevar el cumplimiento creativo, que, en rigor, es incumplimiento, en virtud de sus técnicas, esquemas, recursos aplicados a la minimización del impuesto, a comportamiento reprochable, aún cuando, convencionalmente, se continúe definiendo como lícito todo lo que la ley no prohíbe ni prevé. La elusión intencional, o sea la planificación fiscal agresiva, conforma una transgresión, porque vacía la ley de su contenido, aprovechando sus incertidumbres, lagunas, intersticios, pero, también, porque va en sentido contrario a los principios que la fundan (*defeat*).

La intención manifiesta del actor es el incumplimiento en propia ventaja, aprovechando su permanente evolución y antagonismo a las prohibiciones establecidas por esos principios y criterios establecidos. La actividad discrecional, sea unilateral o compuesta, no puede confrontarse en sí misma con la norma jurídica; a menos que, la intención de abuso de derecho se eleve a categoría jurídica general comprensivo de tales comportamientos particulares y, con una connotación de *Tax Morale*.

La idea es que hay actores cuyo *estado mental revela su conciencia lesiva, que deberían soportar las consecuencias de su responsabilidad y la calificación de su conducta transgresora*. La privación de su finalidad a la ley significa despojar al regulador, al sujeto público de in-

gresos que necesariamente deben recuperarse de otros contribuyentes que, ordinariamente, cumplen, correctamente con sus obligaciones tributarias. La intencionalidad elusiva debería adquirir un papel más protagónico, así como la denominada “*conciencia lesiva*” que guía al sujeto en su comportamiento.

En el fondo, se trata de fijar si es posible determinar la conciencia lesiva como motivación intrínseca de los grandes contribuyentes y empresas ante cualquier relato o narrativa en los que aparezca como fundamento bastante, para que pueda atribuirse responsabilidad intencional, por el incumplimiento.

La evasión de la norma legal puede extraerse de un intento o propósito intencional de impedir que el fin de la ley se realice, evitando la sanción por hacerlo. El propósito específico se traduce en un montaje o ingeniería alrededor de la ley para realizar su propio objetivo que es minimizar el impuesto que le hubiera correspondido.

“Diciendo que un actor evasivo tiene un un estado mental hacia el espíritu de la ley significa que defiende un estado mental para lograr un fin que el legislador o el régimen legal, más allá de la letra de cualquier norma en particular, no quiere que consiga.”²⁶²

43. La conciencia lesiva

La planificación fiscal agresiva denota un esquema, diseño, programa dirigido a conseguir un beneficio fis-

262. S. W. Buell, Good Faith and Law Evasion, 58 UCLA Law Review 2011, p. 622.

cal, que de otro modo no se obtendría, forzando la desviación del propósito perseguido por la norma. El comportamiento del contribuyente es voluntario e intencional, pero la necesidad de probar su evidencia subjetiva, crea delicados problemas de interpretación y aplicación de la ley y, peor aún, de sanciones.

El punto de partida consiste en identificar el estado mental exigido para la vulneración de la ley. Esto implica de alguna manera violar el “espíritu de la ley”, *la ratio legis*. El contribuyente distorsiona el significado querido de la ley en el cual reside su fundamento, cambiando el sentido literal de las palabras conforme a su interés: “El no pretende entender. El no construye la ley en buena fe.”²⁶³

El estado mental del contribuyente no presta ninguna atención al objetivo legal subyacente en la norma, porque toda su voluntad e intención es la de conseguir su propia finalidad, que es socialmente injustificable, sin recibir pena por la transgresión.

“En términos comunes el actor evasivo es uno cuyo proyecto consiste en circunvenir la ley. El busca evitar la sanción mientras se compromete en sustancia, en la verdadera clase de comportamiento que la ley pretende castigar... usa un cumplimiento técnico del régimen legal como medio para producir el daño que el régimen pretende bloquear o sancionar, mientras elude las consecuencias legales de la violación.”²⁶⁴

263. H. Filipczyk, *Spirit of the Law for Non Believers: Tax Avoidance and (Legal) Philosophy*, november 1, 2014, ssrn.com/abstract=25117906, p. 5: “La defensa positiva del espíritu de la ley (su sentido e importancia) es el requisito previo para justificar medidas antielusión.”, p. 11.

264. S. W. Buell, *cit.*, p. 623.

La descripción penal del estado mental de la conciencia lesiva es sensiblemente próxima a la elusión fiscal intencional, a la voluntad e intención de conseguir una ventaja fiscal propia a expensas del interés fiscal ajeno, sea público o de los otros contribuyentes que deberán, finalmente soportarla.

La conciencia lesiva supone una forma de comprensión que la conducta realizada es *moralmente problemática* (Buell). Es decir, en su sentido elemental, la conciencia lesiva señala que uno actúa sabiendo que está comprometido en algún tipo de *transgresión moral*, sean o no verificables consecuencias penales por el acto.²⁶⁵

Buell asume que los ámbitos jurídicos son plurales y diversos en dos dimensiones: primero, la fortaleza y reconocimiento de los fundamentos que le sostienen y, segundo, su complejidad que la convierte en campo de actividad de muchos agentes dedicados a eludir su cumplimiento. La división propuesta de los regímenes jurídicos va encaminada desde normas fuertes, baja complejidad (derecho penal); normas débiles, baja complejidad (de mínimo efecto social); normas débiles, alta complejidad (derecho tributario) y normas fuertes, alta complejidad (derecho medioambiental).

La ley fiscal es elevada a ejemplo de norma débil, de alta complejidad.

“La incapacidad para identificar los puntos de referencia normativa significa que la evasión y el cumplimiento pueden ser indiferenciados...uno no puede

265. S. W. Buell, L. Kern Griffin, *On the Mental State of Consciousness of Wrongdoing*, 2012, *Law and Contemporary Problems*, Vol. 75, p. 145.

entender que el curso planeado por un cumplimiento técnico subvierte los objetivos de un régimen legal a menos que los objetivos sean visibles y son independientes de los contornos técnicos del régimen.”²⁶⁶

La primera de las consecuencias indeseadas es la posibilidad que la norma débil conduzca a errores falsamente positivos, porque hay incapacidad para distinguir entre los que quieren cumplir con la ley y los evasores. Hay oportunidad de equivocarse, castigando a los que no lo meritan. La segunda concede la proliferación de evasión por parte de actores sofisticados y con elevados recursos económicos.

La ley fiscal es carente de claridad normativa y sólidos fundamentos y, a la vez, de alta complejidad, lo cual lleva al *Buell* a una perspectiva pesimista porque hay dificultad en la identificación de la norma o fundamento subyacente que es vulnerada por la conducta engañosa respecto a los deberes tributarios.

Es cierto que la ley fiscal, movida a su permanente reforma y actualización, falta de estabilidad y permanencia, a diferencia v.g., de la ley penal o el derecho privado; pero, es excesivo definirla como débil por ausencia de fundamentos que la sostengan, porque los tiene y le son ineliminables. Pero, además, por su complejidad, precisamente, que está solo al acceso de un segmento contribuyente, sofisticado y de alto potencial económico, posibilita el trazado de la frontera del problema de la conciencia lesiva, que no es otro que, la identificación de los actores y la individualización de las conductas de evasión de ley.

266. S. W. Buell, Good faith and law evasión, cit., p. 659.

No puede negarse, pese a la opinión pesimista de *Buell*, que la elusión fiscal intencional o planificación fiscal agresiva, puede tener respuesta adecuada en la identificación precisa de los actores y las transacciones, desvelando su particular estado mental de voluntariedad e intencionalidad (conciencia) lesiva; sin perjuicio de la debida cautela del legislador para evitar falsos positivos que desborden la disciplina.

El estado mental de la conciencia lesiva es la configuración adecuada de la elusión fiscal intencional, planificación fiscal agresiva. Y, en la práctica, las recientes Cláusulas Generales Antielusión (GAAR) entienden como su núcleo la desviación del espíritu de la ley a través de esquemas, planes, dirigidos a su incumplimiento. Pero, no solo, hay una fuga de la ley a través de su textualidad; sino, además, puede constatarse que la industria fiscal dedicada a ello provoca daño, tanto al interés público como al interés colectivo y que, por tanto, la desviación más lesividad configuran los parámetros indeseados de la planificación fiscal agresiva.

44. El principio del daño a terceros

Generalizando desde los casos más claros de legítima o adecuada criminalización, podemos sostener tentativamente que es legítimo que el estado prohíba la conducta que causa un daño privado grave o el riesgo irrazonable de tal daño, o daño a importantes instituciones públicas y prácticas. En breve, la interferencia del estado sobre la conducta de un ciudadano tiende a ser moralmente justificada cuando es razonablemente necesario (esto es, cuando hay bases razonables para

adoptarla por ser necesaria cuanto efectiva) para impedir el daño o el irrazonable riesgo de daño a partes distintas de la persona a la que se interfiere. Más concisamente, la necesidad de impedir daño (público o privado) a terceros es siempre una razón apropiada para la coerción legal.²⁶⁷

La *Tax Morale* presta su justificación moral, a la interferencia legal si es el caso, del estado mental de conciencia lesiva, que no puede perfeccionarse sin daño a terceros, con la pretensión de impedirlo. No es necesario repetir que la elusión fiscal intencional arroja daño público y daño social. Es una transgresión moral que ofrece clara razón para la coerción legal.

Feinberg distingue entre daño a otros y conducta ofensiva para otros, cuya ilicitud es menor que el daño. El daño se concibe como “frustrar, entorpecer o derrotar un interés”. El interés perjudicado comprende todo tipo de cosas que mejoran nuestro bienestar o lo empeoran (bienes, proyectos, estados o circunstancias de hecho). En particular, los intereses concernientes a los prerequisites emocionales, físicos, materiales del bienestar. El interés puede referirse a cualquiera de los que alimentan nuestra vida, seguridad personal, salud, suficiencia económica, libertad política.²⁶⁸

Las lesiones ilícitas deben ser prohibidas y ello se verifica cuando una persona lesiona los intereses de bienestar de otra, pública o privada, en modo injustificable e inexcusable. Los intereses sustentan la ilicitud

267. J. Feinberg, *The Moral Limits of the Criminal Law: harm to others*, 1, 1984, Oxford University Press.

268. J. Feinberg, cit. p. 33.

del daño provocado. Hay un antecedente y un consecuente en la posición del menoscabo, a raíz de la producción del evento dañoso. Una conducta elusiva sistemática empeora la posición del acreedor antes y después y, a la vez, mejora y no agrava la posición del que la lleva a cabo antes y después. No solo, la dicha conducta elusiva también empeora la posición de los otros contribuyentes que deberán sufragar su ventaja fiscal ilícita.

El principio del daño en si mismo puede que no sea suficiente, por lo que debe contar con la asistencia de otros criterios (*mediating maxims*) para su configuración jurídica: la magnitud del daño; la probabilidad del daño; los daños añadidos; la discriminación y la reducción neta del daño y la importancia relativa del daño. En este contexto la *mediating máxima pertinente es el riesgo asumido y la amenaza real de daño a terceros*.²⁶⁹

La planificación fiscal agresiva es un estado mental de conciencia lesiva, idónea para producir daños injustificados a terceros, instituciones públicas o particulares. La invasión legal no puede prescindir de su dimensión, alcance, probabilidad y daños añadidos. Es una cuestión de ilicitud extendida, tanto en los contribuyentes de recursos cuanto en los actores económicos. La intencionalidad es clara y la transgresión moral evidente, racionalmente indefendible: la motivación intrínseca de sus cultores es el incumplimiento del deber impuesto legalmente con finalidad exclusiva de ahorro fiscal ilícito mediante la privación del efecto sustantivo de la ley y el perjuicio a terceros.

269. J. Feinberg, cit. p. 187.

El *actus reus* de la infracción está constituido por el esquema, diseño, plan dirigido a evitar, reducir, diferir, anular, el impuesto legalmente debido, con actos, hechos, negocios jurídicos no genuinos, con finalidad fiscal dominante. La *mens rea* es la intencionalidad específica –estado mental de conciencia lesiva– con razonable previsión de daño a la Hacienda Pública y a terceros contribuyentes.

La comisión de planificación fiscal agresiva produce daño público y social y el actor sabe que su consecución apareja beneficios fiscales no correspondientes a la *ratio legis* o espíritu de la ley infringida. Del legislador dependerá si la sanción es pecuniaria o promueve el acuerdo compuesto entre la Administración y el contribuyente, si se corrige, pero, en el bien entendido de la tutela del interés fiscal, que, finalmente, es el bien jurídico protegido.

El argumento de la legislación tributaria débil no es válido; porque, en verdad, hay principios que están imponiendo un marco de disciplina que, inexorablemente, conduce a la sanción o a la rectificación previa de la planificación fiscal agresiva mediante ajuste de la gestión del riesgo fiscal asumida, distinta en su tipo y configuración al delito fiscal, o la evasión fiscal.

45. La Responsabilidad Social Corporativa

El principio global de la estabilidad inspira y nace de la gobernanza mundial, que, básicamente, a través del G-20, se proponen y traducen en normas generales mediante el consenso alcanzado. De ello se despren-

den standards vinculados a buenas prácticas –v.g. el intercambio automático de información; abuso de tratado, deducciones de intereses, *box-patents*– y los principios comunes resueltos en criterios específicos de buena gobernanza, v.g. competencia fiscal lesiva, erosión de bases y desplazamiento de beneficios, corrupción.²⁷⁰

La planificación fiscal agresiva –elusión fiscal intencional, elusión fiscal abusiva– se puede resumir en una palabra *defeat*: la industria fiscal priva al Estado de recursos tributarios mediante actividad contraria a la finalidad de la ley o antagónica con los principios jurídicos que la rijen, dañando su interés fiscal, su derecho a la recaudación de impuestos de otra forma adeudados y a los otros contribuyentes que se ven sobreimpuestos por la ausencia de los otros ingresos tributarios debidos.

La RSC gradualmente se describe como “un standard global de la conducta esperada para todas las empresas que operan en cualquier lugar” como un medio para corregir la elusión fiscal y, en especial, cuando al privar a los Estados de sus recursos propios, revelan un impacto negativo en los derechos humanos.²⁷¹

La planificación fiscal agresiva es una causa y un síntoma patológico en más de un principio porque su

270. T. Rosembuj, *Principios Fiscales de Fiscalidad Internacional*, Barcelona, 2013, p. 45 y sigts.

271. Human Rights Council, *Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations “Protect, Respect and Remedy” Framework*, A/HRC/17/31, 21-3-2011, 13,14; Magdalena Sepúlveda Carmona, *Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights*, Human Rights Council, 22 may 2014. note 77, par. 7.

difusa práctica promueve tanto la erosión de bases imponibles y desplazamiento de beneficios cuanto la competencia fiscal lesiva y la desigualdad en el reparto de la carga tributaria.

El modelo de relación cooperativa con la gran empresa pretende la transparencia a cambio de certeza, o sea, información y conocimiento previo de los riesgos fiscales que pueden derivar de su comportamiento económico. La causa de la relación cooperativa se debe basar en el principio de Responsabilidad Social Corporativa.

De modo que sobre el marco de la relación cooperativa convergen el interés fiscal del Estado y la Responsabilidad Social Corporativa como principio de orientación para evitar la producción del estado mental de la conciencia lesiva, y el daño de la planificación fiscal agresiva.

La planificación, en sentido amplio, alude a cualquier estrategia, esquema, técnica diseñado para anular, reducir, o diferir el impuesto. El propósito único es la obtención de una ventaja fiscal que no sería posible sin la ingeniería jurídica adoptada y que, en verdad, supone la transformación de la obligación tributaria que hubiera correspondido conforme a la finalidad de la ley en fuente de rentabilidad, de otra fuente de beneficios, justamente derivados del incumplimiento. La minimización del impuesto transita a la par que la maximización de la rentabilidad financiera.

La planificación fiscal agresiva es un acto claro de conciencia lesiva y solo por puro convencionalismo puede sostenerse que no exista intencionalidad pre-

concebida dirigida al no pago del impuesto. En suma, un comportamiento indebido, serial, confidencial, industrializado, basado en esquemas no genuinos o artificiosos, que privan la norma tributaria de su propósito, de su razón de ser.²⁷²

En particular, contrasta con la competencia leal, transparencia en las cuentas e integridad en la conducta económica. No puede permitirse a la sociedad un comportamiento estratégico que consista exclusivamente en la minimización de los tributos.²⁷³

La UE entiende que la RSC significa “la responsabilidad de las empresas por sus impactos en la sociedad”, los que son multidimensionales –social, ambiental, derechos humanos, éticos, tutela del consumidor– y, en particular su dirección necesitada hacia la implementación de buena gobernanza fiscal: transparencia, intercambio de información competencia fiscal leal y lucha contra la corrupción.

De ello no es casual, entonces, establecer que la conducta de los actores económicos contrasta mediante la Responsabilidad Social Corporativa la planificación fiscal agresiva.²⁷⁴

272. T. Rosembuj, *Minimización del impuesto y Responsabilidad Social Corporativa*, Barcelona, 2009, p. 77.

273. R. S. Avi-Yonah, *Corporate Social Responsibility and strategy to behaviour*, Paper 06-0008 Michigan University, 2007; S. Darcy, “The Elephant in the Room”: *Corporate Tax Avoidance & Business and Human Rights*, *Business and Human Rights Journal*, 2017.

274. U.E. Comunicación desde la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones. Una estrategia renovada de Responsabilidad Social Corporativa, 2011-2014, 25. 10. 2011, com (2011-681 final); recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva de 6. 12. 2012; Comunicación desde

El principio inspirador de cualquier disciplina jurídica, el fundamento de la norma legal, comparece desde el momento en que una actividad de empresa, deviene incompatible con una buena práctica, un mínimo standard o un standard ordinario.

El principio de RSC comparte los adjetivos aplicados a cualquier otro principio jurídico común, voluntario o regulado, es decir, reenvío implícito de las normas legales de detalle a criterios más genéricos e incisivos, cuyo contenido es prevalentemente cualitativo y condensado de los propósitos de la conducta que la norma legal pretende ordenar. El principio es como el espíritu de la ley o la razón de la norma legal desde fuera, un reflejo de lo que el legislador entiende con el ulterior desarrollo primario o secundario de la regulación.

Una disciplina basada en los Principios es un modo de acotar la letra a la intención, al propósito de la norma comparando los resultados que se producen y fijando la responsabilidad de los gestores económicos.²⁷⁵

No es cierto, a diferencia de la calificación relativa de *Buell*, que la norma tributaria no cuente con sólidos presupuestos o fundamentos de principios para afrontar la complejidad de su disciplina. Al contrario, el principio de la RSC es un ejemplo que puede estimular el cumplimiento donde se elude, como en el caso de la planificación fiscal agresiva. Precisamente, haría posible la con-

la Comisión al Parlamento y al Consejo sobre medios concretos para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal Brussels, 6. 12. 2012. p. 8.

275. J. Black, M. Hopper, Ch. Band, Making a Success of Principles-based regulation, *Law and Financial Markets Review*, may 2007, p. 191.

versión de la llamada *creative compliance* en simple incumplimiento. Es cierto que el estado mental de conciencia lesiva no se resuelve con cambios legales o de principios. Pero, no lo es menos, que la sanción o la denegación de beneficios en base a principios: ¿es la planificación fiscal agresiva una forma de elusión ilícita socialmente responsable?, postula una aproximación diferente, donde no es suficiente la astucia literal, si no que el principio sirve para leer desde el exterior si el comportamiento económico se ajusta al propósito de la ley o lo desvirtúa, desafía o le priva de ejecución. No solo, la confirmación significaría sanción o denegación de los beneficios fiscales indebidos que se pretenden.

“La ley debe ser, por muchos motivos y no el menor por su valor democrático y la norma jurídica, el mecanismo preferido de la responsabilidad corporativa. Pero, dados sus límites, se necesitan presiones extralegales éticas, sociales y económicas, para formular demandas más allá del rango de ley formal y hacer eficaz la ley formal.”²⁷⁶

La RSC es el soporte que prohíbe, en principio, el exceso de riesgo fiscal de la empresa, el estado mental de conciencia lesiva, la intencionalidad de eludir el pago de los impuestos mediante mecanismos destinados a impedir la aplicación correcta de la norma legal y, por tanto, negando que se cumpla su cometido. La planificación fiscal agresiva es un acto negativo, prohibido, conspirando contra el interés fiscal y general al mismo tiempo.

276. D. McBarnet, *Corporate Social Responsibility beyond law, through law, for law*, 2009/03, Working Paper series, University of Edinburgh School of Law.

Es cierto que el Plan de Acción del BEPS de la OCDE, 2015, no tuvo la audacia suficiente para transformar en standard expreso la RSC, puesto que reconociendo la necesidad de herramientas que aumenten el flujo de información de riesgos fiscales a las administraciones no asume con carácter general el carácter obligatorio de las normas de transparencia de los esquemas potencialmente agresivos o abusivos de planificación fiscal. O sea, su Recomendación en la Acción 12 no representa un mínimo standard, aunque recoja la necesidad de la información temprana para contrarrestarlos. Pero, como se dijo, la progresiva reflexión de las organizaciones de derechos humanos, al amparo de las Naciones Unidas, ilustran sobre la conexión cada vez más clara entre la elusión fiscal intencional y la RSC de las empresas, allí donde operan.²⁷⁷

No obstante, las sugerencias contenidas en la Recomendación ilustran sobradamente, por un lado, que la planificación fiscal agresiva no se agota en la relación cooperativa, sino que se trata de detectar esquemas que exploten vulnerabilidades en el sistema fiscal a través de la revelación y desvelación de la documentación en que se apoya y, por otro, responsabilizar a sus promotores y usuarios que aprovechan la práctica en la búsqueda de ventaja fiscal (esquemas de venta masiva; pérdidas; confidenciali-

277. D.Narotzky, Corporate Social Responsibility and Taxation:and evolving theory, Tax Notes, Vol. 150, 4, January 25, 2016, p. 455, reclamando para la RSC el carácter de standard que, a mi juicio, ya posee y que no deriva solo de los principios tributarios, sino con carácter más amplio: consumo, finanzas, medio ambiente, derecho laboral.

dad; pagos de primas acompasadas al impago del impuesto). Finalmente, mediante la introducción de sanciones que aseguren el cumplimiento de los deberes de información fijados, bajo la enseña de la transparencia.²⁷⁸

46. La Responsabilidad y la ética individual

Las motivaciones intrínsecas del individuo, de la persona, para cumplir o incumplir no se pueden identificar con la moral de la organización económica. Es otra responsabilidad. O, mejor dicho, es la responsabilidad inmediata que se fija en razón de las opciones y preferencias de cada uno y el costo que esto supone o puede suponer a otros. No puede concebirse una opción de vida sin coste cuando supone efectos nocivos sobre otros, públicos o privados. El desequilibrio entre los elegidos y los que no lo son se repara en el mercado o mediante la interferencia pública para corregirlo. Y ello para compensar los daños mediante la supremacía de la ley y la potestad administrativa.

Es frecuente que el muy rico no reconozca el mérito de su privilegio fuera de si mismo. No debe nada a ninguno y todo su patrimonio es obra de su capacidad, esfuerzo, de su herencia. El muy rico en el mundo global es tan extraterritorial como el intangible. Puede estar en cualquier sitio o en varios sin que su presencia

278. OCDE, BEPS Action Plan, Action 12 Mandatory Disclosure Rules. Es un sistema que sigue el *Design Tax Avoidance Schemes, 2007, de EEUU, IRC Sec. 6011, 6111 y el Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS), 2014, del Reino Unido.*

deje trazas o señales de su existencia, salvo las más obvias: capital, renta, patrimonio.

Esto fuerza a que la conciencia lesiva sea más evidente en la persona física, porque no hay intermediación posible entre su vocación de eludir y su motivación intrínseca. La única ética individual es la avidez. Y contra esto no hay moral política o acostumbamiento que valga. La relación cooperativa anticipa su dificultad en la voluntad de los muy ricos. Puede intentarse, como ha hecho Australia, pero, sus límites son evidentes, porque la reacción al impuesto es estructural, genéticamente insuperable.

El odio al impuesto es una motivación intrínseca, que no económica, social o política. La causa es que la persona desconoce la necesidad, para él, del servicio público, aunque lo aproveche; de la necesidad de la tutela pública, aunque exija permanentemente más seguridad o infraestructuras para su propiedad privada.

La resistencia fiscal es su instinto e impulso natural, emocional. La motivación intrínseca del muy rico, a diferencia de lo que sostiene *Schmolders*, es su deseo de conservar la posesión y adquirir nuevas. Pero, sería un error pensar que es un problema de conservadurismo exacerbado. Más bien, es un objeto de disposición de cosas o bienes en exceso de lo necesario, lo cual, también puede afectar al protagonista de una moral progresista.

El impuesto es un robo de lo mío. Algo que no tiene justificación ninguna. Es una confiscación o una expropiación sin indemnización. Un procedimiento mutilador de una riqueza que no le debe nada al Estado. El

impuesto, como el Estado, es de otros, de los demás, de los que lo quieren y viven de sus recursos públicos, porque no tienen aptitud para sobrevivir por su cuenta.

La codicia responde a una pura ética individual, ajena a cualquier vivencia colectiva, es un campo psicológico que alimenta el estado mental transeúnte, turístico del portador, cualquiera sea el territorio en que se encuentre. Esto y no otra cosa es lo que significa la avidez de la persona que se basa en el tener y no en el ser "y quiere tener de más pero no para ser más, sino para consumir la existencia en un goce, fin en si mismo." (*Juan Pablo II, Enciclica Centesimus Annus*).

Ese egoísmo en la desmesura aparece revestido de intenciones de caridad y misericordia hacia los pobres, indigentes, los más desfavorecidos. La caridad accede a la categoría de sustituto del impuesto del Estado. Si lo mío no se lo debo a ninguno; bien puedo decidir por mismo la orientación por medio de la caridad hacia aquellas iniciativas que me atraen. Mi ayuda voluntaria a los otros la tomo en primera persona. Pero, no hay caridad individual que pueda prescindir de las relaciones sociales, del interés superior por los demás y, por tanto, la caridad es social y política, no es solo el dar al individuo sino las relaciones sociales que se construyen a partir de la misma: la caridad lleva al bien común, por caminos distintos del impuesto. Pero, son redes sociales, donde la presencia de los otros y de las normas hacen inviable cualquier acto de caridad desprendido del contexto humano en el que se produce.

Desde una perspectiva ideológica, de pensamiento fiscal, los muy ricos descreen del impuesto, del Estado,

de la redistribución del bienestar y cuentan con la caridad para reforzar su motivación intrínseca. La caridad asume el valor de justicia; pero, el apelo de la caridad no puede existir sin ningún sistema de reglas, de leyes, que tiene al Estado como su principal garante. No hay caridad sin ley ni Estado. Y solo por esto, la legitimidad del impuesto surge incontrastable. El complemento correcto es entre justicia social, fiscal, económica y caridad; pero, al contrario, la caridad, en si misma, no puede prescindir o hacer caso omiso de la justicia, o sea, de la ley, del Estado, del impuesto, de las instituciones.

La motivación intrínseca de la caridad conduce al bien común y a la solidaridad por vías distintas, pero no excluyentes del impuesto. El bien común comporta hacer lo correcto e implica una responsabilidad de realización solidaria con y para los demás, el bien de todos y cada uno. Ese recorrido singular, egoísta, codicioso del muy rico no tiene fundamento para el impago del impuesto: la caridad lo lleva de la mano hacia las estructuras de solidaridad. O, mejor aún de justicia: "la medida mínima de la caridad".²⁷⁹

El fundamento de la caridad es la preexistencia del Estado. El impuesto no puede rechazarse como respuesta a la lógica de la reciprocidad. El acto de dar sin contraprestación y en base a la propia voluntad no se produce en el vacío, sino que es deudor de la ley que lo regula, de las instituciones que la aplican, y, en lo específico, de los beneficios fiscales, de las subvenciones de gasto público o fiscal, que lo promueven.

279. Paolo VI, Bogotá, 23 agosto 1968.

El incumplimiento es un acto grave de conciencia lesiva (cínica) contra los otros, que no puede esconderse en la caridad como sinónimo de mérito propio, despejado de las ventajas derivadas del sistema político, económico, social que la habilitan. La confianza social exige que todos contribuyan al gasto público y no hay argumento que pueda justificar la omisión de los muy ricos, salvadas si se pudiera, las restricciones de la corrupción institucional y de las ilusiones financieras; usando como fundamento que no se procuran ventaja alguna de los servicios públicos y de los bienes colectivos, simplemente, porque no es verdad. La caridad no puede reemplazar al impuesto porque, en esencia, es una ventaja para los que la practican que deriva del deber de bien común de la estructura de solidaridad instalada en cada país.

El impuesto, para ellos, debería ser disuasión, (comprobación, investigación y sanción). Es un grupo de riesgo identificable y que quiebra la legitimidad y confianza en las instituciones de los otros contribuyentes. La implementación de la relación con los muy ricos necesita de control, seguimiento continuo, la pena pecuniaria, la publicación de los nombres y servicios sociales obligatorios. La lógica de la disuasión no excluye que una vez desarrollada, pudiera admitir procedimientos de justicia reparadora o restauradora tendentes a la recuperación de la reputación del ofensor en pacto con las víctimas y ofendidos. La responsabilidad personal fallida puede contribuir a la reconstrucción de la confianza social.

Digámoslo de otra forma: para todos aquellos que hacen un trono de sus privilegios, por nacimiento, por

suerte, por mérito, desconociendo la relación de correspondencia entre impuesto y bienes públicos colectivos, creyendo que no los necesitan; pueden desplegarse una serie de situaciones de desventajas no necesariamente pecuniarias que sí les afectan en su particular forma de vida y cuya naturaleza pública hace imposible negar la pertenencia a la comunidad, a la ciudadanía fiscal.

La ética individual de la elusión fiscal intencional conspira contra el principio de solidaridad y responsabilidad colectiva. Es una responsabilidad personal fallida e intolerable en términos de convivencia social elemental. Y la sanción no puede agotarse en la prestación patrimonial, porque los procedimientos litigiosos favorecen a los que pueden permitírseles durante el tiempo que sea; cosa que en cambio no sucedería con sanciones no pecuniarias que las acompañen destinadas a acotar, limitar, restringir las actividades personales, las actividades económicas, las actividades políticas, de los sujetos con definida vocación al incumplimiento fiscal.

La contribución al gasto público, no puede fundarse en la ética individualista: no es solo la persona la que promueve su beneficio, sino la red exógena de las reglas, de los procedimientos y de las instituciones gracias a las cuales lo obtiene y que sirven de vehículo para que se procure ventajas sociales, aunque las niegue.²⁸⁰

Es claro que la descripción del muy rico insolidario, ávido y voraz puede convertirse en una caricatura, que

280. F. Gallo, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e funzione del tributo*, *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2012, p. 10.

no se pretende, porque, al mismo tiempo, hay muy ricos que sostienen su privilegio en el campo del bien común y de la solidaridad, sirviendo como modelo y ejemplo de comportamiento para los menos favorecidos. El deber moral del muy rico que cumple no se distingue de la motivación intrínseca, extrínseca, del significado social, del contribuyente ordinario. Y su motivación es, si cabe, más potente, porque tiene los medios para eludirlo o evitarlo.

“Las expectativas más elevadas de quienes están mejor situados son justas si y sólo si funcionan como parte de un esquema que mejora las expectativas de los miembros menos favorecidos” (*John Rawls*).²⁸¹

47. La potestad punitiva no tributaria y el incumplimiento

El Tribunal Supremo de los EEUU en *Kawashima v Holder* sentencia que el delito fiscal constituye un delito grave de cara a la Ley de Inmigración y Nacionalidad. La deportación se verifica como consecuencia de los delitos fiscales que implican fraude y engaño, cualquiera que sea su estado y período como residente. En particular, lo que califica la subsunción del delito fiscal como delito grave en la legislación inmigratoria es “la pérdida de ingresos del gobierno”. Es cierto que hubo disenso dentro del Tribunal, sosteniendo que la declaración material, falsa en una liqui-

281. Jh. Rawls, *Justice as fairness. A restatement*, editor Erin Kelly, Harvard, 2003.

dación fiscal no se puede calificar como delito grave, para justificar el reenvío a la sanción de deportación, v.g. considerándola una falta grave, pero no un delito grave como pudiera haber sido uno de evasión fiscal.²⁸²

El valor del caso es importante, más allá de la exageración concreta de las circunstancias de hecho, porque el ejercicio de la potestad punitiva general, que no la sola potestad tributaria, conduce a una situación de hecho y jurídica peor para el condenado que la que hubiera resultado en mera sanción pecuniaria, por aplicación de una ley ajena al ámbito fiscal, con efecto de la deportación.

La desventaja de *Kawashima* es notoriamente superior a la más elevada pena patrimonial tributaria que hubiera podido soportar y es un daño en su interés fiscal. El ciudadano fiscal es objeto de una sanción que le conduce a la deportación del país porque incumple su deber de pago del impuesto en su esfera cívica fiscal.

La desventaja creada al ciudadano es mayor que la relativa a la sanción tributaria y ajena su comportamiento. Esto propone una reflexión importante puesto que apunta en una dirección de correspondencia entre ventajas que ofrece el impuesto al ciudadano y que fundan su propia existencia y las desventajas que apa-reja su incumplimiento, que abraza o puede hacerlo, todo el ordenamiento jurídico.

282. Supreme Court of the United States, *Kawashima v Holder*, february 21, 2012.

Las sanciones colaterales afectan al contribuyente que incumple, pero, sin que supongan pago ni intervención de la Administración Tributaria propiamente dicha. O sea, son sanciones, que en junto a la sanción tributaria, perturban otras esferas de actividad humana, que no fiscal.

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 de 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 fiscal.²⁸³

La sanción colateral comparte con la recompensa al buen contribuyente que no se trata de una prestación patrimonial y que, al mismo tiempo, su origen y aplicación tiene por fuente una Administración no tributaria.

- Denegación de pasaporte o renovación en caso de infracción tributaria grave.
- Denegación de contratos o empleo público a empresas o personas de declarada conciencia lesiva en materia de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- Denegación de carnet de conducción o renovación a los contribuyentes de riesgo fiscal.

283. J. D. Blank, *Collateral Compliance*, University of Pennsylvania Law Review, V.162,4, march 2014, p. 735.

- Denegación o retiro de la licencia de actividad empresarial o profesional, médicas, legales, por el incumplimiento de los deberes fiscales.
- Denegación o retiro de la licencia de actividades recreativas al contribuyente deudor.

Blank sostiene que la para la persona, antes que la pérdida monetaria, le puede preocupar más la pérdida de su pasaporte, carnet de conducción o licencia profesional. En términos de contrato psicológico las sanciones colaterales le resultarán más embarazosas de justificar explicar a su entorno, lo cual supone, por otra parte, un incentivo al cumplimiento del pago del impuesto. Al mismo tiempo, y no es un argumento baladí, informa que la correspondencia entre el impuesto y las ventajas públicas no son meramente teóricas ni pueden refutarse de plano porque condicionan la vida cotidiana de cualquier persona.

El deber del ciudadano fiscal aparece en toda su amplitud: “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.”²⁸⁴

Las ventajas que derivan de la ley del Estado en todo su escenario no suelen considerarse como presupuestos de la renta y de la riqueza y, sin embargo, sin su presencia no las hay: “Las sanciones colaterales impulsan a los individuos a ver que sus impues-

284. J. D. Blank, art. cit., p. 767.

tos son como el precio por el uso que pagan a cambio de beneficios y servicios comúnmente empleados". Efectivamente, la usabilidad de las instituciones, del mercado, de la protección y tutela de la norma jurídica.²⁸⁵

Y estos argumentos son perfectamente válidos para la actividad económica de la empresa.

La RSC tiene dos soportes: el espíritu de la ley y no la mera literalidad de la norma y la transparencia a la hora de información contable y financiera y revelación de la gestión del riesgo fiscal. Esto va más allá de la ética. Es un problema de cumplimiento de ley.²⁸⁶

Así, la conciencia lesiva de la empresa que vulnera la Responsabilidad Social Corporativa mediante planificación fiscal agresiva exhibe la ruptura del pacto que sirve de vida a la sociedad. Si la base de su existencia es de ley (mercantil o civil) ; su suspensión o extinción, también. La ruptura del contrato entre la sociedad y la ley del Estado implica la ruptura del contrato entre la Ley del Estado y la sociedad. La sanción colateral sería el reverso del privilegio por ser reconocida como sociedad, de cumplir como mínimo el pacto al que debe su existencia jurídica. La minimización del impuesto no es un acto de libre disposición de la empresa lícita, si no una clara desviación de la responsabilidad social corporativa ínsita en su personalidad jurídica, confor-

285. J. D. Blank, art. cit., p. 768.

286. J. L. M. Gribnau, A-G. Jallai, Good Tax Governance and Transparency: a matter of ethical motivation, may 17 2016, Tilburg Law School Research Paper n. 06/2016 ssrn. 2781205. motivo intrínseco no es lo que otros consideran como justo; sino que (debe ser) la propia existencia corporativa.

me a los valores y principios inspiradores de la norma de ley.²⁸⁷

Blank propone tres principios para el diseño de las sanciones colaterales.²⁸⁸

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; porque el principio no es sino una guía genérica, con respecto a una conducta en particular y el juez es el único que puede establecerlo, v.g. el principio de substancia económica. El argumento no se sostiene. Precisamente lo contrario sería más adecuado. En que otro modo podría afrontarse la planificación fiscal agresiva, por ejemplo, con el concurso de la sanción colateral, sin recurrir a los principios jurídicos inspiradores de la lucha contra la evasión y la elusión fiscal intencional.

La categoría de la sanción colateral queda vacía de contenido si se dedica a la vigilancia del contribuyente ordinario que mayoritariamente cumple cuasi espontáneamente con sus deberes tributarios. El reproche a la ambigüedad de los principios jurídicos apropiados amenaza convertirse en lugar común, porque, en la actualidad, conocemos y sabemos quienes son los principales portadores de riesgo fiscal y ello, obviamente,

287. R. S. Avi-Yonah, Corporate Social Responsibility and strategy to behaviour, Paper 06-008, Michigan University, 2007; T. Rosembuj, Minimización del impuesto y Responsabilidad Social Corporativa, cit., p. 79.

288. J. D. Blank, art. cit. p. 774.

no depende si la ley contiene o no la definición de *tax shelter*.²⁸⁹

Segundo, la sanción colateral resultante de infracciones tributarias requiere la definición en la ley fiscal y la identificación por parte de la Administración; antes que las consecuencias que pudieran surgir de leyes no fiscales aplicadas por Administración no tributaria. Esto es razonable, puesto que la potestad tributaria es la que impulsa las otras sanciones no tributarias que están en otras ramas del orden jurídico. No obstante, sería oportuno que éstas también reflejaran como causa de denegación o retiro del beneficio, el concreto incumplimiento fiscal establecido en la norma tributaria.

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

El establecimiento de la sanción colateral exige una publicidad efectiva de información al contribuyente que debe ser conciente de las consecuencias aflictivas de su incumplimiento, no solo penal o administrativo.

Blank ofrece una apertura de la sanción fiscal que es original e innovadora, porque relaciona en la mente del contribuyente, de los que asumen más riesgos, que hay servicios y beneficios derivados de la entidad pública, de los que disfrutan, pero apenas cuentan, que están expuestos a revocación, denegación, retiro, por incumplimiento tributario.²⁹⁰

289. J.D. Blank, art.cit., p. 775.

290. K. Hickman, Evaluating the efficacy of nonmonetary tax penalties. Jotwell, october 21 2014.

En suma, la tentación del egoísmo individualista, equivalente a termita fiscal y termita moral, se confronta con la interdependencia y relaciones de sociabilidad que, por fuerza, deben reconocer que la ventaja pública no es una sinecura singular, o el resultado de un beneficio económico inmediato y directo derivado de la acción pública, si no una mirada de ventajas de las que disfruta usualmente cualquier persona en comunidad y que no existirían sin el poder público y el vínculo social.

CAPÍTULO VI. LA GLOBALIZACIÓN Y LA TAX MORALE

48. La ciudadanía fiscal

El pago del impuesto es un deber cívico, una obligación dentro de la comunidad de pertenencia, transitoria o permanente, cuyo fundamento es la participación en los gastos compartidos de la convivencia política, social, económica." En tal participación a la vida del ente público que se resuelve en la abstracta posibilidad de goce de las ventajas derivadas de la actividad pública debe buscarse según nosotros la explicación del deber de soportar el impuesto y del derecho del ente público de percibirla."²⁹¹

La ciudadanía fiscal, el conjunto de las obligaciones y derechos de naturaleza tributaria, tuvo su referencia primera en *O. Buhler*, y, a destacar, su comprensión tanto de los nacionales del territorio cuanto de los extranjeros "que participan en la economía de un país extraño..."²⁹²

La ciudadanía fiscal resalta segregada del principio político de ciudadanía porque su valor es la contribución al gasto público de cualquiera, sea o no residente,

291. E. Vanoni, *Opere Giuridiche*, Milano, 1962, *Elementi di diritto tributario*, p. 30.

292. O. Buhler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, 1968, p. 216.

sea o no nacional, que realiza el hecho imponible en el territorio, expresivo de capacidad contributiva. El no residente tiene tanto interés como el nacional a la existencia del Estado. Al fin y al cabo, quien por una única oportunidad realiza el hecho imponible en otro Estado distinto al suyo, también se aprovecha de las ventajas creadas por la actividad pública. No es la territorialidad de un hecho la que confiere la calificación de índice de capacidad contributiva, sino que, por el contrario, es la capacidad contributiva, la que otorga la territorialidad. Y, a tales efectos, es igual que éste sea su lugar de residencia, con vocación de permanencia o un lugar donde con vocación transeúnte realiza hechos gravables. La pertenencia fiscal está dominada por la capacidad contributiva correspondiente por el impuesto al sujeto público que instala los bienes públicos colectivos en su territorio.²⁹³

La participación en el gasto público, en la forma que sea más adecuada, conlleva un atributo de ciudadanía. Es una responsabilidad de la convivencia social y de la coexistencia de necesidades comunes. El ciudadano fiscal es toda persona en cualquier territorio de cualquier Estado que realiza un hecho imponible demostrativo de capacidad contributiva. Es igual que sea o no residente, porque lo que importa es la manifestación de capacidad contributiva y el deber cívico de sostenerla. No se trata de un deber de lealtad impuesto a cada miembro de la comunidad en homenaje a los otros ciudadanos o a su patria. Simplemente, un deber legal de responsabilidad por la pertenencia,

293. F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario*, Torino 1970, p. 22.

ocasional o habitual, a un grupo humano de más de uno.

Los componentes clásicos del principio de ciudadanía son el democrático, el status jurídico de personalidad legal y el de identidad política. El primero, implica la participación política en las discusiones y decisiones del orden representativo; el segundo, significa demanda de protección y derecho a la tutela del Estado y, finalmente, la identidad entre miembros, iguales en derechos y obligaciones, unidos por un sistema de valores compartidos.²⁹⁴

La globalización y la ley internacional modifica el principio de ciudadanía a la par que debilita la correlación entre el territorio y la comunidad, abriendo brechas y tensiones entre sus elementos componentes, porque puede haber ciudadanías, múltiples, variedades ciudadanas al interior de una misma comunidad y crecientes migraciones entre países, homogéneos o heterogéneos. La erosión del principio de ciudadanía atiene, por un lado, a su exclusividad, por cuanto ésta cede, en términos relativos, la exigencia de compromisos profundos con la comunidad implicada y, por otro, su valor único, en cuya virtud las otras ciudadanías de referencia son diferentes de la propia.

Los impactos vienen de las migraciones globales; las nacionalidades múltiples; las garantías internacionales de derechos humanos a los ciudadanos y extranjeros; las lealtades diversas conforme a los hábitos,

294. J. L. Cohen, *Changing Paradigms of Citizenship and Exclusiveness of the Demos*, *International Sociology*, september 1999, Vol 14, 3.248 y sigs.

profesiones, religiones, culturas. La pertenencia apunta a formas de asociación entre locales y extranjeros que son más variadas y diversas que las consolidadas en torno al concepto clásico de ciudadanía y, sobre todo, acompañan la desagregación de la soberanía y la deterritorialización del poder de cada Estado.²⁹⁵

La ciudadanía, entonces, acepta una versión que no es solo ni exclusiva del Estado Nación, incorporando elementos de ley internacional que amplían su alcance y delimitan distintas esferas de deber cívico que atañen, simultáneamente, a los ciudadanos clásicos cuanto a los nuevos ciudadanos como expresión de igualdad, de participación, de reconocimiento.

Las críticas al principio de ciudadanía tradicional alimentan la debilitación del sentido de identidad, que puede conspirar contra los valores compartidos en comunidad: "La gobernanza en ausencia de comunidad puede ser frágil"²⁹⁶ Ese desafío amplía del centro a la periferia el círculo de la ciudadanía, con el fin de inclusión social, que pueda reforzar la comunidad aún en la diversidad.

Está en curso un proceso que establece principios y criterios en materia económica, social, ambiental, fiscal cuya fuente es transnacional y que tiene al G-20 como

295. P. J. Spiro, *Beyond Citizenship: American Citizenship after Globalisation*, New York, 2008;

296. P. J. Spiro, *A new International Law of Citizenship*, *American Journal of International Law*, octubre, 2011, p. 86, la ciudadanía nacional objeto de influencia de la ley internacional de derechos humanos; K. Rubenstein, *Globalisation and Citizenship and Nationality*, *The University of Melbourne, Faculty of Law Legal Studies research paper n. 69*, 2004, ssrn.com/abstract=530382.

vector principal. La fuente de un sistema de orientación global que impone líneas de comportamiento a todos los Estados y cuyo efecto es obvia en el plano financiero y fiscal y que, en la práctica, protege a los ciudadanos, tanto de su propio Estado como de amenazas exteriores lesivas.

La emergencia de nuevos valores globales-derechos humanos y cambio climático –abuso de poder económico– se suma a la idea de una nueva identidad como eje de los valores comunes; ante la que la incorporación de otras personas en una sociedad distinta, no implica su destrucción, sino un refuerzo de los valores comunes existentes que se propagan a los nuevos miembros, pese a la diversidad o a la pluralidad. El sentido actual del ciudadano trasciende la frontera local y la presencia foránea recrea, bajo nuevos vínculos, la organización de la sociedad bien ordenada.

La novedad son los nuevos criterios fiscales globales bajo los que se actúa, sea el intercambio automático de información y el alcance administrativo para ejecutar las deudas tributarias en cualquier lugar, sea sobre el propio contribuyente, familiares o allegados o la interdependencia en las relaciones entre los Estados, sobre bases de ciertos standards básicos y principios de carácter general, v.g. erosión de bases y desplazamiento de beneficios; competencia fiscal lesiva; lucha contra la corrupción, la criminalidad organizada, el terrorismo.²⁹⁷

297. M. S. Kirsch, *Revisiting the tax treatment of citizens abroad: reconciling principle and practice*, Florida Tax review, 2014, destacando la importancia de los nuevos instrumentos de aplicación e información en manos de las Administraciones Tributarias.

Acaso lo más relevante es que en el nuevo y reciente paradigma fiscal internacional, a raíz de la crisis financiera de 2008, el centro está dominado por la lucha contra los centros financieros *offshore*, el secreto bancario, y la opacidad de la empresa multinacional y los muy ricos en el empleo de jurisdicciones no cooperativas. Así, pocos años atrás, era virtual y materialmente imposible aplicar la ley fuera del territorio o recaudar de los residentes con dinero fuera del país o de los no residentes que no respetaban la ley tributaria local. No es lo que se proyecta desde el G-20, sea en el Plan de Acción del *BEPS* o el acuerdo internacional formulado por la OCDE sobre intercambio automático de información.²⁹⁸

La identidad se consigue en la responsabilidad del ciudadano, cualesquiera que sea su individualización de status, mediante la obligación cívica que le supone estar en un territorio haciendo su vida junto a otros, aunque sea por un instante, y porque es su voluntad. Pero, es una identidad que puede ser fragmentaria, de oportunidad, o estable, en cualquier caso, el pago del impuesto es una muestra, y no insignificante, de comunidad. El deber cívico fiscal es protagónico.

“Solo si los diversos elementos del principio de ciudadanía son *desagregados y reinstitucionalizados* en niveles independientes de gobernanza, alguno nacional, alguno supranacional, el ideal de exclusividad constitutivo de la ciudadanía será atemperado con las demandas de justicia.”²⁹⁹

298. T. Rosembuj, Principios Globales de Fiscalidad Internacional, cit. p. 63 y sigts.

299. J. L. Cohen, Changing Paradigms of Citizenship and the Exclusiveness of the Demos, cit, p. 266,” Por ejemplo, la desagregación

La desagregación del principio de ciudadanía adquiere valor sintomático en materia fiscal: uno puede ser contribuyente en varios Estados sin que se requiera ciudadanía política. Antes era no residente respecto al residente y ahora la diferencia deviene irrelevante porque, en sustancia, el ciudadano y el extranjero son fiscalmente idénticos, sea en términos de capacidad contributiva o de justicia procesal. Prueba de ello, aunque tosca, es el principio de no discriminación por razones de nacionalidad, dominante en el comercio multilateral o como libertad fundamental en la Unión Europea.

El Estado es el que asume la tutela política, la tutela de la propiedad privada, del funcionamiento de la economía de mercado, de la provisión de los bienes colectivos meritados por la comunidad, en suma, el deber cívico es deber de ley, aun cuando el apego o la oportunidad política de la persona apenas exista o sea efímero. Basta un único comportamiento para convertirlo en ciudadano fiscal, con la obligación personal o derivada de cumplir con el impuesto. El mínimo de responsabilidad que desde el primer momento asume cualquier persona que entra en contacto con otras personas en otro medio físico y social.

Hay esferas de ciudadanía que no se identifican en modo próximo con el principio de ciudadanía; esferas que se proyectan en espacios circunscritos, diversos entre sí, plurales. El significado social del pago del impuesto es específico dentro de cualquier comunidad

de los derechos de personas de los derechos de ciudadanos ha ya disminuido la oposición entre ciudadano y extranjero, permitiendo por una mayor separación del componente de identidad y los derechos que integran el principio de ciudadanía.”

social y tiene efectos sobre otras esferas cívicas, que no son próximas o semejantes, pero que alientan o desalientan el deber cívico que supone. No es que se nieguen los elementos clásicos del principio de ciudadanía, sino que su aplicación tributaria pretende la recuperación de la recaudación de los ingresos que efectiva e inmediatamente corresponden al Estado de realización del hecho imponible, para lo cual la residencia o no residencia son datos adjetivos que no alteran el ejercicio sustantivo de la potestad tributaria en especial ni, tampoco, el ejercicio más amplio de la potestad punitiva.

El ciudadano fiscal está llamado a la contribución pública, ocasional u ordinariamente, porque el deber cívico del impuesto acredita el fortalecimiento de la comunidad donde obtiene un beneficio económico o una ventaja social o política, sea persona física o empresa. El uso del mercado, en sentido institucional, supone la configuración de derechos propietarios que a su vez derivan de la ley del Estado y que, necesariamente, debe sufragarse mediante el impuesto.

El ciudadano que cumple puede recibir el reconocimiento monetario o no monetario." Proveer a los "buenos "contribuyentes con mejor y menor coste de los servicios públicos es probable que alce la *Tax Morale* más que el dinero." (v. g. libre entrada a los museos, exposiciones y otros eventos culturales; descuentos en el transporte público).³⁰⁰

300. L. P. Feld, B. S. Frey, *Tax Compliance as the result of a Psychological Tax Contract: The role of incentives and responsive regulation*, cit. p. 12.

Si se acepta lo anterior, el ciudadano que incumple el deber cívico puede merecer penas que hagan evidente la desafección pública y hacia los demás contribuyentes por su comportamiento y que no se agotan en el castigo económico.

La ciudadanía fiscal puede pretender la extensión de la potestad punitiva del Estado en el ámbito del incumplimiento fiscal, o sea, retirar a los que lo niegan todas y cada una de las ventajas que hace a su vida cotidiana y que son consecuencias directas de su pertenencia a una comunidad sometida a criterios y reglas de funcionamiento. Las desventajas punitivas no pecuniarias son el reverso de las ventajas colectivas que rechazan.

La presencia del Estado, en ocasión o con regularidad, define la idea que las ventajas económicas, sociales, políticas, obtenidas en el territorio devengan impuesto, de acuerdo a la norma legal. Y, asimismo, que las circunstancias producidas por el incumplimiento suponen desventajas, sean patrimoniales o de cualquier otro carácter y que pueden derivar de la potestad tributaria o del ejercicio más amplio de la potestad punitiva, aun cuando no sea tributaria, de titularidad pública.

El ejemplo ya señalado en *Kawashima vs. Holder* donde el residente sufre la deportación a causa de su incumplimiento fiscal exagera, pero, sin equivocarse, en que el deber del pago del impuesto desempeña un papel determinante en la construcción de la ciudadanía, tanto para el que la ostenta cuanto para el que la pretende. Por otra parte, la aceptación internacional de la *Foreign Account Tax Compliance Act* de EEUU (mar-

zo 18, 2010), por distintos Estados, produce como consecuencia inseparable el respaldo al principio de ciudadanía hasta ahora solo admitido por los EEUU, con la motivación esencial de introducir más transparencia global en la información sobre las rentas del capital. El Acuerdo de intercambio automático de información propuesto por el G 20 y la OCDE es corolario directo de la FATCA. Un decidido avance, en suma, hacia la configuración del ciudadano fiscal global.³⁰¹

49. La solidaridad y el bien común

La economía de mercado es el pivote de la actividad económica. Es el ámbito guiado por el beneficio, la renta, el poder adquisitivo, definidor del comportamiento cotidiano del individuo o de la empresa. El mercado es el lugar en que aparece y se materializa el intercambio de bienes, servicios, derechos por un precio, fijando un valor económico de transacción fiable entre personas independientes. Pero, por lo mismo, el mercado desatiende otros motivos o fines que no estén relacionados con la obtención de más valor económico. Aquello que no significa o puede significar un excedente de riqueza, de renta, de patrimonio, de gasto aplicado está fuera del mercado.

Sería equivocado, no obstante, inferir que el comportamiento económico solo se da en el mercado. Hay otras economías que, no siendo de mercado, implican costes y beneficios que pueden cualificar y cuantificar

301. T. Rosembuj, Principios Globales de Fiscalidad Internacional, cit. p. 105.

la posición de una comunidad, con la particularidad que representan valores no de mercado, tan válidos como los valores de mercado. Así, aparte de la economía de mercado encontramos la economía cívica-social y la economía de la naturaleza.³⁰²

La economía cívica-social es la armadura de las preocupaciones humanas y sociales, encauzando los valores públicos y colectivos, éticos y culturales, que configuran los intereses compartidos por las personas de la comunidad. La persona como ser individual y social contemporáneamente. A la legítima motivación intrínseca, a la autonomía moral de cada uno, respecto a los otros y al Estado; acompaña una igual de importante relación de interdependencia social con los otros y el Estado.

La economía cívica-social prevalece y es lógico que así sea sobre la economía de mercado. Por un lado, porque identifica el bien común y el compromiso de todos en la satisfacción de las necesidades esenciales de cada uno, en el respeto de la ley, de los derechos humanos. Por otro, porque debe neutralizar las patologías del mercado en términos de acción de influencia, de subordinación o de corrupción institucional. En suma, la economía cívica-social es el ámbito preferido del bien común en el sentido de "bien de todos y de cada uno; todos somos responsables de todos".³⁰³

302. Z. Plater, *The three economies: an essay in honor of Joseph Sax*, 1998, *Ecology Law Quarterly*, 25.

303. B. Sorge, *Introduzione alla dottrina sociale della Chiesa*, Brescia, 2016, p. 168.

La economía de la naturaleza es, por un lado, la fuente de recursos necesarios para el funcionamiento del mercado y, por otro, de la economía cívica-social. La propuesta más ambiciosa consiste en la advertencia que el problema ambiental no puede separarse del análisis del contexto familiar, laboral, urbano y de la relación de la persona con si misma. La crisis global es, al tiempo, ambiental y social.³⁰⁴

El impuesto ambiental, por ejemplo, dilata el concepto de capacidad contributiva, más allá del valor de mercado, porque toma en cuenta el valor no de mercado para contrastar la crisis ambiental y social, la conservación de la “casa común”.

El interés colectivo designa el esfuerzo señalado de la comunidad para contrarrestar la cultura del residuo, otra forma de ética individualista y egoísta. La ética del desecho es una sombra que pende sobre los otros residuos, simplemente humanos, los discapacitados, los dependientes, los ancianos, los miserables..

La intrínseca motivación del pago del impuesto es de cada persona. El ámbito de intimidad necesaria para construirse en sus valores, su moral, su forma de ser en si mismo; distinto y a distancia de los otros en lo que entiende su perfecta individualidad. Pero, el énfasis en el individuo no se confunde con la glorificación del individualismo, del repliegue en uno, prescindiendo de todos los demás.

La *ética individualista* considera exclusivamente el beneficio egoísta, negando cualquier ventaja derivada

304. Francesco, Encíclica *Laudato si'*, 24 maggio 2015, n. 141.

de la pertenencia social, económica, política a la comunidad en la que se manifiesta. Esto configura, en la doctrina social de la Iglesia *estructuras de pecado*: el afán exclusivo de ganancia y la sed de poder a cualquier precio, una ruptura de la solidaridad y el bien común, donde predomina el desconocimiento del otro y la decisión de no hacerse responsable por los propios actos ni de las circunstancias de los menos favorecidos: “actos concretos de egoísmo humano”.³⁰⁵

Hablar de pecado social, afirma *Juan Pablo II*, quiere decir, ante todo, reconocer que, en virtud de una *solidaridad humana tan misteriosa e imperceptible como real y concreta*, el pecado de cada uno repercute en cierta manera en los demás...Es social todo pecado contra el bien común y sus exigencias, dentro del amplio panorama de los derechos y deberes de los ciudadanos.³⁰⁶

No hay pecado, aún el más íntimo y secreto, que afecte exclusivamente a aquel que lo comete. Cada pecado es un *pecado social*.

La solidaridad es la respuesta cristiana al mal moral del pecado y de las estructuras del pecado, basada en la negación del otro y el enaltecimiento del propio individuo. La solidaridad como principio de realización del bien común se materializa en el impuesto, entre otros, deberes cívicos. El incumplimiento del pago del impuesto afecta la solidaridad y el bien común: “No pocos no se avergüenzan de evadir con diversos sub-

305. Juan Pablo II, *Sollicitudo Rei Socialis*, 30 de diciembre de 1987.

306. Juan Pablo II, *Reconciliatio et Paenitentia*, 2 de diciembre de 1984.

terfugios y fraudes a los impuestos justos o a los otros deberes sociales.”³⁰⁷

Pero, no solo, también la cultura laica define que la solidaridad no disminuye a la persona singular, al contrario, le otorga una *responsabilidad magníficamente engrandecida*.³⁰⁸

La solidaridad, dice Gide, se basa en la interdependencia entre los individuos: las personas son más dependientes los unos de los otros. Un día vendrá en el que ninguno podrá ser rico sin que los demás se enriquezcan; y ninguno se empobrecerá sin que todos se empobrezcan. Los lazos que existen entre las personas son tales que el mal (*el pecado*) sufrido por uno de ellos repercute sobre todos y el bien que recibe uno aprovecha a todos (*la ventaja*).³⁰⁹

Las estructuras del pecado o insolidarias pueden modificarse en estructuras solidarias, mediante la ley y las reglas de funcionamiento del mercado. La interdependencia descubre que la intrínseca motivación de la persona no puede existir sin la intrínseca sociabilidad orientada al bien común, o lo que es lo mismo, con el sentido de que todos somos responsables de todos.

307. Concilio Ecumenico Vaticano II, *Gaudium et spes*, n. 30. *Sulla Questione Fiscale...*” Pero evasión y elusión reflejan tentación de la ética individualista y la ausencia de la conciencia del sistema fiscal como bien público.”, p. 45.

308. Carlos Gide, Carlos Rist, *Historia de las doctrinas económicas desde los fisiócratas hasta nuestros días*, segunda edición, Instituto editorial Reus, Madrid, p. 939.

309. *Quatre Ecoles d'Économie Sociale, 18-3-1890*, Université de Geneve, en H. Desroche, *Charles Gide (1847-1932). Trois Etapes d'une créativité. Cooperative. Sociale.* Université, Paris 1982 ; *La solidarité, Cours 1927-1928*, Collège de France, Paris, 1932.

“El principio de solidaridad implica que los hombres de nuestro tiempo cultiven aún más la conciencia de la *deuda* que tienen con la sociedad en la cual están insertos.”³¹⁰

La corrección de la solidaridad brutal, cuyas víctimas son los más frágiles o vulnerables, reconoce que hay una deuda que deben pagarla los que se aventajan a los que padecen los daños. Y, entonces, dicen *Gide-Rist* “el impuesto adquiere un carácter casi sagrado, desde el momento que se presenta como la *cancelación* de la deuda social.”³¹¹

La ética individualista, del egoísmo, se confronta desde siempre con la solidaridad entendida como presupuesto de convivencia humana. La escuela liberal sostiene que la solidaridad natural no admite corrección o rectificación porque, dicen, sirve a su destrucción.

Pareto escribía que la solidaridad sirve de pretexto a las gentes que quieren gozar de los frutos de los trabajos de otro, a los políticos que tienen necesidad de clientes a expensas de los contribuyentes: es simplemente el nuevo nombre dado al egoísmo más malsano (*sic*).³¹²

La solidaridad se convierte en colectivismo o parasitismo. Peor aún, es complice de todos los egoísmos, de las indolencias y la salvaguardia de todas las apatías.

310. Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia, Justicia y Paz, Roma, 2005, 192, 193, 194, 195.

311. C. Gide-C. Rist, op. cit., p. 943.

312. V. Pareto, Le péril socialiste, Journal des Economistes, 15-5-1900.

Por un lado, la ética individualista define la solidaridad como el paraíso de los vagos, de los aprovechados, de los que no quieren sacrificarse por su libertad económica en base a su mérito, remitiéndose a la benevolencia substitutiva del deber cívico, caridad o la beneficencia pública y privada para la protección de los menos favorecidos. Por otra, los que hallan una resonancia de justicia mínima en el deber de asistencia y ayuda para el que ha sido castigado por la lotería del infortunio o la desigualdad de oportunidad en los recursos.

La diferencia por la desigualdad entre los afortunados y los que no lo son traiciona cualquier esfuerzo tendente a remediarla, porque la ética individualista no valora otro soporte público y social que el que provee beneficios económicos, financieros, fiscales, que, equivocadamente, vincula exclusivamente a su mérito personal.

El mérito no vale si algunos parten con ventaja sobre los demás y las desigualdades de oportunidad no se corrigen antes de valorarlo. En tales circunstancias, el mérito es un mero privilegio.

“El mérito, según *Gallo*, es, en verdad, solo la consecuencia, no la causa de un orden social justo. Para no ser un privilegio debe crecer en una sociedad en la cual a todos debería concederse una posibilidad igual de expresar capacidades, de acceder a los derechos civiles y sociales esenciales y a todos debería asegurarse tendencialmente un tratamiento fiscal equitativo.”³¹³

313. F. Gallo, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e funzione del tributo*, p. 9, 10.

50. La economía moral

S. Bowles *postula* una reconstrucción económica de los valores morales, las preferencias sociales en el mercado, y los efectos que provocan la adopción de los incentivos derivados de la acción pública. Sus referencias son decididamente oportunas porque confirma el escenario de la moral política, del impulso contributivo y, en general, del delicado instrumento de relojería establecido entre el precio de todo como moral única y la moral que ante las restricciones del mercado debe hacer “el trabajo de los precios, antes que, al contrario.”³¹⁴

“Los motivos éticos y otros relacionados con ellos siempre han sido esenciales a una sociedad bien gobernada y lo serán más en el futuro. Las políticas que ignoran este hecho y son indiferentes a las preferencias que motivan las acciones de la gente pueden comprometer estas esenciales predisposiciones.”³¹⁵

El arquetipo de Legislador sabe que cuando los precios entre particulares en el mercado fallan en la provisión de incentivos para el uso eficiente de los recursos sociales; debe acudir al diseño de los impuestos, sanciones y subvenciones que puedan corregir o atenuar el fracaso del mercado.

La persona egoísta y amoral, el *homo economicus* de la economía clásica hace tiempo que no se califica como infalible ni verosímil y no lo es en sus previsiones, cálculos y coherencia de sus actuaciones. Por el

314. S. Bowles, *The Moral Economy. Why Good Incentives are no substitute for Good Citizens*. The Castle Lectures in Ethics, Politics and Economics. Yale University Press, 2016.

315. S. Bowles, *op. cit.* p. 36.

contrario, bajo el dominio exclusivo de sus intereses materiales es miope, impredecible y portador de opciones equivocadas. La lógica del coste y beneficio no lleva a la elección atinada.³¹⁶

La culpa no es de la persona, sino de la forma de explicar su comportamiento. Si la base del razonamiento fuera un mercado sostenido por el precio adecuado entre las partes: todo tiene precio y los precios que se forman son los que corresponden habría fundamento para juzgar el mercado perfecto como el resultado predicado, una economía descentralizada alimentada por el interés material egoísta y obediente a las señales de los precios en la asignación eficiente de los recursos. Pero, esto no ocurre por que los contratos son incompletos, que no completos, dado que, en la práctica, los mercados están influidos por la asimetría de información, el diferente poder de negociación. Los contratos en su mayor parte son incompletos, o sea, no responden al mercado que hubiera debido ser. Los fallos del mercado aparecen y sus consecuencias son absorbidas por las normas sociales y los códigos morales, "que hacen a veces las funciones de precios", sea en el deber de decir la verdad, cumplir con la palabra empeñada. La cuestión moral aflora en las crisis de los mercados, precisamente, para reforzar la ética solidarista y cooperativa en riesgo.³¹⁷

El Legislador dirigido a la corrección de los mercados incompletos no puede eludir, al propio tiempo, la caída del mito del egoísmo amoral como norma de

316. S. Bowles, *op. cit.* 8.

317. S. Bowles, *op. cit.* 35.

conducta cívica. Es necesario que tome debida cuenta de las preferencias sociales, de las motivaciones intrínsecas y extrínsecas de la persona, porque ninguno de los estímulos que quiera utilizar no serán suficientes si van en su contra, o le resultan irrelevantes. Y, solo prestando atención a las preferencias sociales podrá valorar positivamente su política de estímulos y a los propios incentivos.

El fracaso del mercado perfecto arroja los costes sobre terceros y preserva, mientras se pueda, los beneficios en los agentes económicos que lo provocan. La codicia o la avaricia resultan, al final, otro motivo del egoísmo amoral.

El gobierno reacciona mediante incentivos, un abanico de intervenciones que afectan los costes materiales y los beneficios asociados con una acción (impuestos, sanciones, subvenciones) tendente a la corrección o atenuación de los fallos del mercado imperfecto.³¹⁸

Las personas poseen preferencias sociales, motivaciones intrínsecas, tales como altruismo, reciprocidad, aversión a la desigualdad, compromisos éticos, que le inducen a un comportamiento solidario que no moralmente egoísta. Los valores de la persona pueden ser afectados, positiva o negativamente, por los incentivos.³¹⁹

La dinámica de la relación entre los incentivos y las preferencias sociales advierten sobre consecuencias contradictorias. El incentivo puede ser contraproductivo porque afecta las preferencias sociales que le inspi-

318. S. Bowles, *op. cit.* p. 47.

319. S. Bowles, *op. cit.* p. 45.

ran y su efecto es el opuesto al que se pretende. Esto sugiere a *Bowles* un momento de “fuerte expulsión” (*strong crowding out*).³²⁰

Por el contrario, el incentivo positivo sobre la preferencia social empuja la sinergia entre ambos, fortaleciendo ambos extremos de la relación. (*crowding in*).

Los incentivos dependen de las preferencias de las personas que resultan del proceso y ello complica la tarea del Legislador porque debe saber más del comportamiento de los ciudadanos en ausencia de los incentivos y la clase de incentivos que mejor se adecuan a las preferencias de los destinatarios. Por ejemplo, no solo se trata de cambiar los tipos de gravamen de un impuesto sino, al mismo tiempo, establecer si la distribución que provoca se identifica con las preferencias de la gente.

El incentivo puede reforzar o debilitar las motivaciones intrínsecas, las motivaciones extrínsecas y el significado social de la persona. El Legislador no puede asumir las preferencias sociales como un dato de hecho, debiendo profundizar sus causas: “El debe descubrir los procedimientos cognitivos que cuentan para la no separabilidad entre los intereses materiales y los sentimientos morales”. Esto significa que los incentivos perjudican a los destinatarios, en lugar de beneficiarlos, pero, lo hacen en sus valores íntimos personales. Y, evidentemente, fracasará, si se equivoca en el mensaje que pretende transmitir.³²¹

Todo puede producir un resultado y su contrario. El impuesto es un campo perfecto de reflexión porque

320. S. Bowles, op. cit. p. 51.

321. S. Bowles, op. cit. 77.

no solo puede existir error en la configuración del tributo, sino también en su aplicación, tanto en el ámbito material cuanto formal y el incentivo puede derivar en desincentivo o a la inversa, si el equívoco no toma en cuenta las preferencias sociales a las que se dirige, incluidos los valores de justicia y equidad asumidos con carácter político.³²²

Los incentivos pueden producir el efecto expulsión y el deterioro de la norma social si el Legislador no evita: las “malas noticias”, estímulos no creíbles por los destinatarios que no aprecian su equidad ni descartan el privilegio que reciben algunos de su adhesión; desinterés moral, si la política no hace claro que su objetivo es moral, que no amoral y egoísta o que su propósito es mutuamente beneficioso; aversión a la interferencia en la autonomía moral, si las restricciones no ponen de manifiesto su valor social.³²³

En suma, los incentivos no aseguran la creación de mejores personas si están inspirados en la conducta egoísta y amoral de que el único mensaje es el precio y que todo tiene su precio. Los sentimientos morales y los intereses materiales deben trabajar en conjunto.

El objetivo de la política pública debe ser la de sostener a las buenas personas antes que a los deshonestos y parafraseando a *Bowles*, los buenos incentivos no suponen en si mismos fundar mejores comportamien-

322. S. Bowles, op. cit., “Los impuestos y otras intervenciones del gobierno en la economía privada no afectan solo los costes y beneficios de las acciones de los ciudadanos, sino también sus *creencias* sobre las acciones futuras de otros, incluido el gobierno.” (R. E. Lucas) cita en p. 153.

323. S. Bowles, op. cit. p. 110.

tos de los individuos, reforzando sus motivaciones intrínsecas y las normas sociales; pero, pueden servir a fines solidarios y de bien común, que no al egoísmo individualista.

51. El impuesto. Función

El impuesto es el puente entre la solidaridad y el bien común; no es el único, pero, sí, probablemente, el más importante. Y todavía más, el pago del impuesto no es materia opinable; al contrario, como bien se afirma es la “especificación del deber de solidaridad”.³²⁴

¿De que hablamos cuando hablamos de impuesto?

El impuesto traduce el deber de solidaridad social, internalizado en cada persona como espejo de su intrínseca motivación íntima, en bien común. El fundamento es que un bienestar compartido requiere las ventajas futuras para todos que supere el momento de la ética individualista. El sacrificio actual se puede aceptar como el precio de una convivencia que proporcionará más beneficios que los que pueden “derivarse de comportamientos cerrados en el breve arco del interés individualista”.³²⁵

El impuesto se perfila, entonces, como una especificación de la solidaridad por la satisfacción de intereses relativos a la comunidad para que se materialice en el disfrute o utilización de bienes colectivos susceptibles de goce plural.

324. Dottrina Sociale della Chiesa, 355.

325. Sulla Questione Fiscale, cit. p. 52.

El impuesto no es poder de imperio, o aspecto intratable de la soberanía pública: su función es la 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 común. En la forma más justa y equitativa posible.

La escenografía del impuesto solicita el consenso del 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 tributarios.

El *impuesto sin causa*, desprovisto de correspondencia con las necesidades del ciudadano, es vejatorio, inicuo, desprovisto de cualquier legitimidad social. El impuesto inicuo es el que enaltece la recaudación en detrimento de la redistribución o la descarga en manera clara sobre los sectores menos favorecidos o sacrifica la igualdad mínima de tratamiento a los beneficios fiscales otorgados a los sectores de mayor riqueza, renta o poder político de influencia.³²⁶

Aquello que *Griziotti* califica como *Hacienda Pública ilícita o arbitraria*: “porque el poder fiscal se ejerce sin causa y actúa mediante extorsión o parasitismo, o no provee a los gastos o a intereses del contribuyente ni su Estado legítimo...”³²⁷

326. B. Griziotti, *Primi Elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962, p. 104; *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, II; Milano, 1956, p. 141.

327. B. Griziotti, *Saggi sul rinnovamento ...cit*, Milano, 1953, p. 265.

Ante el impuesto inicuo no puede reclamarse moral fiscal. La integridad, entonces, acompaña la autonomía moral del contribuyente a la hora de la decisión fiscal. Es más, es la principal responsabilidad política de los poderes públicos, porque no hay proceso social que sea estable y continuo, si el ciudadano no está persuadido de los beneficios públicos, de la justicia procesal y, en suma, de la integridad despejada de ilusiones fiscales y corrupción institucional.³²⁸

El impuesto inicuo deshace la virtud abstracta del Estado, desde que el ciudadano advierte su vulnerabilidad frente a los grupos sociales más ricos y poderosos y la prepotencia sobre los grupos sociales más frágiles y menos protegidos.³²⁹

El mal público es el reverso del bien colectivo, de la relación de equivalencia entre el sacrificio y la ventaja en interés de la comunidad, de la democracia fiscal. Sus efectos pueden ser universales y afectar a todos en un momento y lugar determinado. Una crisis financiera global; el cambio climático; la corrupción institucionalizada; el terrorismo internacional y la criminalidad organizada, la pobreza.

Hay una solidaridad que vale la pena cultivar para el bien; pero hay otra que aflora, también para el mal. La interdependencia y la sociabilidad entre los individuos sirve tanto para construir como para destruir. La solidaridad del mal nos obliga a la responsabilidad co-

328. V. Braithwaite, M. Wenzel, Integrating Explanations of tax evasion and tax avoidance, *The Cambridge Handbook of Psychology and Economic Behaviour*, editor, Alan Lewis, Cambridge University Press, 2008, p. 322.

329. Sulla Questione Fiscale, cit., p. 47.

lectiva por los que sufren las consecuencias de comportamientos ajenos que les dañan por hechos que no han realizado.³³⁰

El conflicto entre solidaridad buena y solidaridad mala da alas a la ética individualista. A veces con toda razón porque el Estado carece de credibilidad y confianza y otras, por el impulso de la lógica del lucro, de la codicia. El anverso es la ética individualista y el reverso el Estado depredador.

“Existe la noción que los ricos usan su dinero para comprar políticos; pero, con más precisión, lo que pasa es que pueden comprar la política y específicamente la política tributaria.” (Bernstein)³³¹

El impuesto recoge este conflicto tanto en su institución por ley cuanto en su aplicación. De modo, que el impulso contributivo, a la vez personal y solidario, no puede evitar la redistribución pública de los recursos tributarios para ofrecer un modo de vida decente a todos, que no se puede conseguir si los muy ricos no son gravados en mayor proporción que los otros y las empresas transnacionales no dejan parte de su beneficio allí donde lo obtienen.

La concentración de la riqueza, inmutable ante el impuesto inicuo, corrompe las instituciones públicas y debilita la sociabilidad comunitaria. “La fiscalidad redistributiva debe implementarse para aminorar estos daños, reafirmando el compromiso de los ciudadanos

330. C. Gide, C. Rist, Historia de las Doctrinas Económicas, cit. p. 979.

331. N. Confessore, K. Bennet, A private tax system saves billions for the wealthiest, International New York Times, December 30, 2015.

para contribuir al bienestar de los otros y la prosperidad de la sociedad en su conjunto.”³³²

La función del impuesto es recaudar y redistribuir mediante la provisión de los bienes públicos colectivos esenciales para el bienestar de la comunidad y de las personas. Gravar más a los menos y gravar menos a los más. O, como predicaba *Pietro Verri*: “No arrojar el impuesto sobre las clases pobres.”

52. La renta sin Estado y el Estado sin renta

Vito Tanzi denomina termitas fiscales determinadas circunstancias aceleradas por la interconexión global, la competencia fiscal y las nuevas tecnologías.

Las diseminaciones de las termitas fiscales debilitan los fundamentos de los sistemas tributarios locales, dificultando la defensa de los intereses fiscales de los Estados.

Estas circunstancias, según *Tanzi* tienen un profundo impacto en la recaudación tributaria, las estructuras fiscales y el empleo de determinadas bases de imposición.

Primero, el comercio electrónico, por la complejidad implícita que provoca el desplazamiento desde productos físicos a digitales, obstruyendo el seguimiento de las transacciones.

332. S. Leviner, *From Deontology to Practical Application: The vision of a Good Society and the Tax System*, *Virginia Tax Review*, Vol. 26, 2006.

Segundo, la moneda electrónica (cartas de crédito), que vinculada a los depósitos en banca extranjera o cuentas al amparo del secreto bancario.

Tercero, los precios de transferencia en los conjuntos vinculados, sobre todo, en materia de intangibles, servicios, propiedad industrial e intelectual, que suponen el desplazamiento de beneficios sometidos a fiscalidad ordinaria hacia jurisdicciones o territorios de baja o nula fiscalidad.

Cuarto, la existencia de los centros financieros offshore y tax havens.

Quinto, los complejos y exóticos instrumentos financieros, derivados, diseñados especialmente para eludir o evadir el pago de los impuestos.

Sexto, la planificación fiscal tendente a la única finalidad de procura de ventajas fiscales.

Las termitas fiscales, en la lograda metáfora del autor, vacían por dentro los sistemas tributarios, bloqueando las pretensiones de financiación pública establecidas.³³³

El G-20 enuncia en Pittsburgh, y en Los Cabos, el derecho de cada país a la plena ejecución de sus leyes tributarias para proteger sus bases de imposición. Su desarrollo y adopción final se formula en el G 20 de San Petersburgo.³³⁴

333. V. Tanzi, Fiscal policy in the future: challenges and opportunities, State University-Higher School of Economics, Moscú, 2007, WP 13-2007-03; Taxation in an integrating world, Brookings, EEUU, 1995.

334. T. Rosembuj Principios Globales de Fiscalidad Internacional, cit. p. 45.

La salvaguardia de la propia base imponible eleva a principio común el derecho de todo Estado a la defensa de su fuente de renta o riqueza, a la tutela de la capacidad económica que tiene por origen su territorio. Se trata de impedir la erosión de la base imponible con carácter previo a la exigencia del impuesto.

El principio adoptado presupone la constatación de circunstancias que amenazan el interés fiscal del país por obra de la actuación de determinados agentes económicos transnacionales, criminalidad organizada, terrorismo y centros financieros offshore y tax havens y grandes contribuyentes, personas físicas.

La gran diferencia es que el principio antierosión se ofrece como una orientación global, superadora de la singularidad soberanista o fundada en el solo interés fiscal de cada Estado. En verdad, implica, otra vez, la existencia de circunstancias de hecho producidas por determinados agentes económicos o grupos de criminalidad organizada cuyo espacio es extraterritorial, transnacional, frente a lo cual la reacción es necesariamente, global.

Los efectos de la erosión son significativos porque alteran las previsiones de financiación del gasto público necesario de cada país; modifican de hecho los aspectos distributivos de los impuestos y agravan la desigualdad entre países desarrollados y en vías de desarrollo.

El problema es más grave si se confirma la proximidad entre evasión fiscal y criminalidad organizada, puesto que comparten los medios e instrumentos y las instituciones y destinos offshore; la inquietante vecin-

dad entre grupos de criminalidad organizada y estructuras empresariales legítimas.³³⁵

Las termitas fiscales, entonces, no son solo programas de elusión y evasión fiscal, sino, además, de blanqueo global de capitales y empleo de jurisdicciones y centros financieros offshore, desarrollados por empresas transnacionales y la criminalidad organizada.

La erosión identifica principalmente a la empresa transnacional. El propósito es conseguir la doble no sujeción ante el impuesto, sea en la fuente o en su residencia. Para ello despliega mecanismos plurales de elusión, elusión intencional y evasión, para el no pago del impuesto mínimo que le corresponde. La regla es, al contrario, la minimización al límite del impuesto. El resultado es una renta transeúnte que carece de Estado o es vagabunda, circulando a lo largo y ancho del mundo con virtual inmunidad e impunidad.

Edward Kleinbard propone una explicación sugestiva de la erosión de la base de imposición, introduciendo el fenómeno de la renta sin Estado (*stateless income*), atributo exclusivo de las empresas transnacionales.³³⁶

La definición de renta sin Estado del Profesor *Kleinbard* es: "La renta obtenida por un grupo multinacional de sus actividades económicas en un país, dis-

335. EU organised crime treat assessment, Europol, 2011, The Hague, 28-4-11, 2530-274.

336. Edward D. Kleinbard: Stateless income, University of Southern California Law School, Research paper n.11-6 de 21-3-2011.

tinto al del domicilio de la sociedad matriz, pero que resulta sometida a impuesto solo en una jurisdicción que no es ni la fuente de los recursos de producción a través de los cuales se obtuvo la renta ni el domicilio de la sociedad matriz del grupo.”

La renta sin Estado puede entenderse como el movimiento de la renta gravable de un conjunto vinculado transnacional desde un país de alta fiscalidad hacia un país de baja fiscalidad, sin desplazamiento de la localización de las fuentes externas de capital ni de las actividades que implican a terceras partes.

La captura de rentas fiscales es una de las consecuencias de la planificación fiscal de la renta sin estado. Esto supone la conversión de los resultados marginales antes de impuesto obtenidos en un país de alta fiscalidad en mínimo beneficios en país de baja fiscalidad, reorientando la renta antes de impuesto del primero hacia el segundo; mérito que no deriva sino de la aptitud de la empresa transnacional de desplazar renta traspasando fronteras.

B. Wells y C. Lowell proveen bases más ambiciosas porque su calificación de la «renta vagabunda» (*homeless income*) yace en la premisa fundacional de la fiscalidad internacional en los años veinte. El propósito, entonces, fue, la erosión de la base de imposición del Estado de la fuente, privándole, en la práctica, de gravar los beneficios de empresa, de capital y tecnología, que deberían quedar sujetos ha impuesto en el Estado de residencia. El desplazamiento de los beneficios y la creación artificial de gastos deducibles con destino a territorios de baja o nula fiscalidad, corroe la tributación en el propio Estado de residencia, produciendo

una «renta que no resulta materialmente gravada en ningún país».³³⁷

La erosión transita, asimismo, por la inmunidad de los contribuyentes muy ricos que despegan su renta y riqueza del territorio donde la obtienen mediante el desplazamiento a jurisdicciones no cooperativas, con empleo de los métodos de planificación fiscal agresiva que son consonantes con los de la gran empresa. La persona física asume el *shopping* fiscal que le es más barato y allí dirige su opción de autoregulación.

La renta sin estado o renta vagabunda, es correlativa al Estado sin renta. Es decir, la pérdida de sostenibilidad financiera basada en la elusión y evasión del impuesto mínimo para la suficiencia del gasto público y de los bienes colectivos. La sustracción de renta y de riqueza vacía de contenido la aplicación de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria. o, en general, de equidad tributaria. En verdad, supone un *sistema tributario dual* en lo importante: por un lado, la sujeción de la actividad económica y de trabajo, la propiedad inmobiliaria y de capital mobiliario local, nacional y, por otra, inmunidad fiscal de la empresa transnacional y grandes contribuyentes, personas físicas.

El riesgo sistémico global representado por la actividad de la empresa transnacional es que aboca a la quiebra del sector público, a su incapacidad para satisfacer necesidades generales y su propia supervivencia

337. B. Wells and C. Lowell: Tax base erosion and homeless income: collection at source is the linchpin, The University of Houston, 65 Tax Law review, 535, 2011.

como organización redistributiva de rentas y riqueza. Una renta sin estado y un Estado sin grandes contribuyentes.

La crisis sistémica financiera puso sobre la mesa las externalidades negativas de un determinado tipo de actividad y de instituciones; pero, la potencial crisis sistémica económica por defecto de contribución al gasto público, sea en el país de residencia cuanto en el país de la fuente, delata un proceso de deterioro que lleva al desmantelamiento de la aptitud del Estado de aplicar sus propias leyes para preservar su continuidad. Los sujetos de mayor capacidad económica aprovechan de los bienes colectivos en el país en el que actúan; pero, evitan el coste fiscal, o sea, no pagan el precio por vivir en una sociedad civil.

La erosión es un hecho global que perturba a cada país, por eso la respuesta no puede ser si no global.

La renta sin Estado es una amenaza sistémica de bienes públicos globales imposibles de proveer colectivamente: estabilidad financiera, económica, fiscal, institucional, legal; seguridad, integridad y transparencia en los mercados e instituciones.³³⁸

53. Globalización y Tax Morale

Hay dos restricciones, por otra parte, que pesan sobre la exacta dimensión de la *Tax Morale*. Por un lado, el signi-

338. L. Kaul; P. Conceicao; K. Legoulven and R. U. Mendoza: Providing global public goods. Managing globalisation, New York, 2003.

ficado actual del principio de ciudadanía. Por otro, el significado actual del principio de soberanía. Es más fácil el encaje de la moral fiscal en un escenario clásico en el que la participación democrática, la tutela al ciudadano, la protección judicial y sus obligaciones cívicas ante el Estado aparecían incuestionablemente vinculadas al territorio. La globalización desintegra, a la vez, la latitud del principio ciudadano y de la soberanía wesfaliana.

El abandono relativo de la soberanía y territorialidad exclusiva y absoluta abre consideraciones distintas sobre la *Tax Morale*. Los principios de cumplimiento se deben acompañar a la erosión de la base de imposición y el desplazamiento de beneficios. El Estado, cada Estado, exige la cooperación con otros para impedir la destrucción de su interés fiscal.

La dimensión tributaria, hasta no hace mucho ajena a la discusión, añade complejidad a la naturaleza y función de la soberanía en el momento actual. La supremacía del Estado en el marco del orden público económico constitucional resiente la incipiente creación de un discurso global que, inevitablemente, se impone sobre la autonomía plena de sus decisiones. Pero esta imposición, vinculación o internalización se produce o como retorsión en caso de cumplimiento contrario a la regla, standards o principios comunes, v, g, competencia fiscal lesiva, blanqueo de capitales, corrupción, criminalidad organizada, financiación del terrorismo o, al contrario, reforzando la igual soberanía entre Estados, cual es el caso de la erosión de bases imponibles y desplazamiento de ganancias.

La soberanía nacional atiende el propósito de la regla global tanto en su limitación negativa cuanto por

el estímulo positivo para la defensa del propio interés fiscal, amenazado o en peligro por la actividad de la empresa transnacional. Obviamente, la erosión de la base imponible provocada por los que son ciudadanos y residentes en el territorio no queda incluida en el estímulo, porque forma parte de la finalidad de justicia tributaria que se encarna en el ejercicio del poder de supremacía constitucional de cada Estado. El objeto de la lucha en defensa de erosión de la base imponible es la renta o riqueza transeúnte o ambuladora. La renta sin Estado (*E. Kleinbard*) o la renta vagabunda (*B. Wells-S. Lowell*).

Es cierto que la relativización de la soberanía en el cuadro global no conviene exagerarla porque, y la crisis financiera de 2008 lo acredita, el Estado, pese a sus restricciones objetivas, se convierte en la última orilla de tutela de sus habitantes.

O sea, como bien afirma Jean L. *Cohen*, “la nación-estado todavía existe y permanece “soberano” en muchos aspectos. El Estado continúa ejerciendo la autoridad jurisdiccional, el poder sancionatorio y el uso de la coacción vis-a-vis aquellos en su territorio.”³³⁹

El problema es el principio de ciudadanía. *T. Dagan* pone claramente de manifiesto que la globalización ofrece a los ciudadanos del mundo la elección del régimen legal más satisfactorio, estar o irse del territorio de su Estado apenas lo deseen. La capacidad de las personas y empresas de elegir las normas aplicables a

339. Jean L. Cohen: “Changing paradigms of citizenship and the exclusiveness of the Demos”, *International Sociology*, 14, n. 3, 1999, p. 257.

ellos o evitar su aplicación si no les conviene. La transformación sacude los fundamentos de las relaciones entre el ciudadano y Estado.

“La movilidad de los residentes y factores de producción han alterado la relación entre estados y sus integrantes desde un régimen obligatorio donde el estado impone las reglas que considera necesarias, a un régimen que es, en gran medida, electivo.”³⁴⁰

La opción, obviamente, no aventaja a cualquiera: los individuos ricos y empresas pueden, en alguna medida, diseñar su propio régimen legal y por tanto minimizar el precio que pagan simplemente, eligiendo la jurisdicción más favorable (*opting-in, opting-out*).³⁴¹

La erosión de bases imponibles y desplazamiento de beneficios alimenta la crisis del principio de ciudadanía, puesto que facilita, mediante la planificación fiscal agresiva, amplias oportunidades de *jurisdiction-shopping*. Es cierto que la alternativa es el intercambio de información y la transparencia, pero, no lo es menos, que el proceso no ha hecho sino comenzar.

Hay una franja de contribuyentes que selecciona su jurisdicción conforme al menor o nulo impuesto. No se trata de contribuyentes ordinarios, pero, sí de contribuyentes de elevada capacidad contributiva, cuya contribución desaparece. La respuesta de cada Administración de las implicadas es difícil y problemática. Peor aún, minan inexorablemente La justicia distributi-

340. T. Dagan, Pay as you wish: the global market for Tax & Legal rules, June 10, 2014, ssrn.com 250 6051.

341. T. Dagan, cit. p. 4.

va de los otros, por qué; ahora se sabe, no soportan el mínimo impuesto y obligan a los demás preguntarse si su propio sacrificio está justificado. Es lo que *Braithwaite*, parafraseando a *Tanzi*, califica como *termitas morales*, precisamente por su poder corrosivo de la moral fiscal en el territorio. "La gente que se ve a si misma como más pobre tiene menos voluntad de pagar el impuesto voluntariamente cuando la gente que perciben como más ricos mienten."³⁴²

Esto compele a un análisis extremo del cumplimiento de los deberes tributarios sustanciales, de los aventajados, personas y empresas, puesto que la elusión fiscal intencional, las planificaciones fiscales agresivas transforman el cumplimiento formal de la ley en abuso del derecho. El "cumplimiento creativo" equivale a no cumplimiento porque huye del pretendido impacto de la ley.

O, dicho en otro modo, la brecha fiscal entre la recaudación efectiva de impuestos y la que hubiera debido, no es pertinencia exclusiva de la Administración, porque, frecuentemente, quedan fuera de su alcance competencial las jurisdicciones de baja o nula fiscalidad que dan cobijo a las rentas y riquezas más elevadas y, asimismo, las complejas y sofisticadas formulaciones de elusión tributaria.

"Así, los estados pueden de facto forzar la ejecución de sus leyes fiscales predominantemente sobre los segmentos inmóviles de sociedad y sobre aquellos otros segmentos que son incapaces de aprovecharse de la planificación fiscal. La coerción de esta clase no

342. Jh. Braithwaite, *Markets in vice, markets in virtue*, cit., p. 25.

puede asegurar la redistribución y aparece despojada en términos de legitimidad”³⁴³

Esto afecta directamente la provisión de bienes colectivos porque la brecha (*gap*) entre los recursos previstos y la recaudación se ensancha y para los ciudadanos se resquebraja la relación de correspondencia entre el pago del impuesto y la satisfacción por el uso, goce, utilización de bienes colectivos.

La globalización es una amenaza clara para el cumplimiento, en su caso, de la función recaudatoria y distributiva del impuesto por el Estado local y ello ocurre cuando las reacciones de coordinación y armonización en ciernes, la gobernanza fiscal global, está en pañales, avanza a pequeños impulsos, sobre todo, a instancias del G-20.

La duda fundamental es si la relación cooperativa, instrumento válido para el contribuyente ordinario, es aplicable, frente a una situación donde los agentes económicos y los grandes contribuyentes pueden minimizar su impuesto hasta donde quieren. O, en su defecto, es necesario armonizarla con la lógica de la disuasión, eventualmente, objeto entre estados.

La solidaridad deseable recibe el embate de la globalización y puede que no sea suficiente porque convierte al sistema fiscal en mal público a través del fraude fiscal organizado en cualquiera de sus manifestaciones. La erosión de la base imponible de los países crea el obstáculo o el impedimento del disfrute del bien colectivo por los otros ciudadanos que no pue-

343. T. Dagan, *International Tax and Global Justice*, p. 22, ssrn.com/abstract=2762110, 2016.

den afrontar su carga o se ven forzados a su contribución en condiciones de pura coerción institucional y ausencia de justicia distributiva y procesal. Del impuesto al sistema fiscal inicuo.

“Más y más, la imposición transnacional de externalidades y riesgos se convierte en una calle de ida y vuelta, porque ningún estado ni grupos de estados por ricos y protegidos, pueden aislarse de influencias externas; ataques militares y terroristas, inmigración ilegal, epidemias, narcotráfico, contaminación y cambio climático, fluctuaciones de precios e innovaciones científicas, tecnológicas y culturales.”³⁴⁴

La desigualdad se instala por doquier porque es más fácil para los muy ricos desplazar su riqueza y a las empresas transnacionales a jurisdicciones sin impuesto. Y añade un elemento determinante para combatirla. En efecto, los abusos fiscales privan de recursos a los gobiernos dedicados al sostenimiento de los intereses esenciales de la comunidad y ello, se afirma correctamente, implica violar las obligaciones de respeto de los derechos humanos vinculados a los derechos económicos, sociales y culturales. La mala solidaridad debilita no solo a los Estados, si no a toda la comunidad internacional.

El fraude fiscal organizado, el mal público, colabora con la extrema pobreza y los principios que sustentan los derechos humanos. La pobreza es causa de violaciones de los principios de derechos humanos: desde

344. Th. Pogge, *Cosmopolitanism and Sovereignty*, Ethics 105,10-1992 en *Global Justice, Seminal Essays*, I, editores Th. Pogge-D. Moellendorf, p. 355. St. Paul MN 2008.

el derecho a la alimentación, salud, educación, seguridad social y el principio de transparencia. Los Estados deben ampliar la base imponible de las compañías y los niveles elevados de renta; nuevos impuestos que no impacten a los pobres; eficiencia en la recaudación eliminando los beneficios de los más favorecidos; lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva.³⁴⁵

El abuso fiscal aparece específicamente señalado como una agresión a los derechos humanos, porque limita los recursos públicos en la realización de los fines solidarios y sociales y perpetua la desigualdad. Un Estado que no contrasta el abuso fiscal –evasión, fraude, flujos ilícitos financieros incluidas las pérdidas fiscales resultantes de la corrupción y el blanqueo de capitales– no puede decirse que dedique sus máximos recursos disponibles (*máximum available resources*) a la realización de los derechos sociales, económicos, culturales.³⁴⁶

El artículo 2 (1) de la Convención de Derechos Humanos establece el deber para cada Estado de avanzar en el empleo hasta el máximo de sus recursos disponibles para la realización de los derechos humanos. La evasión y la elusión lo debilita.

“Bajo este aspecto la “nueva” interpretación del art. 2 (l) de la Convención enriquece y refuerza *el humus* “jurí-

345. UN Independent Expert on Extreme Poverty and Human Rights, 17-3-2011; en International Bar Association, *Tax Abuses, Poverty, and Human Rights*, London, october 2013, p. 113.

346. Magdalena Sepúlveda Carmona, Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights, Human Rights Council, 22 may 2014, p. 15.

dico-ético” que está en la base de la intervención coordinada y global de contraste a la evasión y elusión fiscal internacional, que no afecta tanto a cada Estado, cuanto a todos e indistintamente aquellos Estados de la comunidad internacional en algún modo culpables de sustraer a nivel global, ingentes recursos que podrían destinarse en cambio a la tutela de los sistemas de *welfare*.”³⁴⁷

Las Naciones Unidas, el G20, la sociedad civil global –organizaciones no gubernamentales, internet, iglesias, asociaciones– indican un nuevo modelo de comunidad global, de gobernanza global, y, al final, de ciudadanía global, proveyendo embriónica protección a los derechos humanos en el mundo y contra el poder desbordante del sistema financiero y transnacional sobre las vidas de las personas.

Un modelo de ciudadanía global implica protección de las instituciones globales antes las crisis sistémicas y la provisión de bienes globales mediante criterios de fiscalidad global.

Desde las Naciones Unidas surge el concepto de innovación financiera que cubre, entre otras, la idea de los impuestos globales, como el Impuesto sobre Transacciones Financieras, el Impuesto sobre las Emisiones de Carbono, y la disciplina compartida sobre la erosión de bases y desplazamiento de beneficios de las empresas transnacionales.

La ciudadanía fiscal global, que no solo ni exclusivamente la residencia o la fuente, da respuesta a pro-

347. V. el profundo estudio de G. Melis, *Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti social: recenti trends e prospettive*, *Rassegna Tributaria* 6/2014, p. 1302.

blemas que se han ido de las manos de cada Estado en singular.

Por eso no es original, aunque cierto, que el centro del riesgo fiscal en la conexión entre impuesto y globalización radica en los muy ricos y en las grandes empresas con la asistencia de la industria financiera y el asesoramiento sofisticado, en la erosión de las bases y desplazamiento de beneficios. La alternativa es poco menos que única: la cooperación internacional para la creación de un régimen multilateral de transparencia fiscal.³⁴⁸

Pero, no solo. La transparencia es condición insuficiente si no expone la transformación de la aplicación de la justicia tributaria global.

La Comisión *Zedillo*, auspiciada por las Naciones Unidas, propuso en 2001, la creación de una Organización Fiscal Internacional, primero, asesorar, recopilar estadísticas, asistencia técnica y supervisión de las políticas fiscales; emprender negociaciones con los paraísos fiscales para que desistan de la competencia fiscal lesiva y adopten un papel de liderazgo en la restricción de la competencia fiscal diseñada para atraer a las multinacionales; desarrollo de procedimientos de arbitraje cuando haya conflictos entre los países por motivos fiscales; auspicio de un mecanismo multilateral de intercambio de información para restringir la evasión fiscal (actualmente en curso); desarrollo de un acuerdo internacional sobre una fórmula global de reparto de los beneficios de las empresas multinacionales. Asi-

348. Report of the Special Rapporteur on Extreme Poverty and Human Rights, cit. Recommendations, 79, (i), (o) ; 80 (a). p. 21.

mismo, propone nuevas fuentes de financiación multilateral, recomendando el impuesto sobre el carbono y, en su caso, el impuesto sobre transacciones en divisas. Con ponderada anticipación a la crisis financiera de 2008 advierte la brecha existente de gobernanza global susceptible de agravar riesgos sistémicos.³⁴⁹

Los riesgos sistémicos nos circundan y la gobernanza global fiscal es un modo de afrontarlos antes de su explosión: la pobreza, la especulación financiera; el cambio climático; el cortoplacismo lucrativo de la empresa transnacional; la ocultación de rentas y riquezas en las jurisdicciones de nula o mínima imposición; el flujo ilícito de capitales de la criminalidad organizada, corrupción, terrorismo.

La erosión de las bases y el desplazamiento de beneficios desnudan de recursos a los Estados y la configuración de un sistema coordinado de gobernanza fiscal impone alguna clase de justicia que sienta la presencia de la desigualdad social, de los beneficios sin peaje derivados del carácter extraterritorial de ciertas actividades económicas o de externalidades negativas que comportan algunas otras por su desenvolvura ante los riesgos excesivos que crean. De los riesgos sistémicos a los impuestos globales orgánicamente repartidos entre los Estados en proporción a su contribución a la realización de la actividad emprendida, la renta o la riqueza creada.

La *Tax Moral* no es propiamente solo doméstica, so riesgo de convertirse en pura injusticia material, proce-

349. E. Zedillo, Technical Report of High Level Panel International Intergovernmental consideration for financing for development, NNUU, 26-6-2001, p. 23,26.

sal, arbitrariedad administrativa, porque serán siempre los inmovilizados en cada territorio sobre los que se descargará el deber cívico de contribuir, puesto que, en rigor, los otros están fuera, o son invisibles o se mueven a tenor de sus conveniencias. Sin proyección e internalización global, la amenaza para cada país, es la opresión política, burocrática y la quiebra del consenso social.

El retorno de las fuentes sustraídas de renta y riqueza solo puede verificarse mediante acuerdo internacional e integrarse en forma estable y predecible en los presupuestos generales de cada Estado. Es la solidaridad mundial a través de impuestos que gravan riesgos sistémicos, comunes, y cuya cifra indicará los sacrificios y beneficios que la globalización debe repartir por mínima equidad entre todos y cada uno.



CONCLUSIONES

La ilusión financiera y la corrupción institucional distancia la autonomía de lo público de lo privado. El conmixtión entre intereses públicos, e intereses particulares trae el descrédito y la desconfianza al ciudadano colectivo. A ello se une la corrupción de las empresas, empeñadas en juego desleal para ganar ventajas sobre la competencia, maximizar los beneficios, preservar su acceso al capital o mantener la calificación de su crédito. El juego desleal conlleva, asimismo, el desprestigio social no solo de la institución, sino de los que están obligados a soportar los efectos negativos de su desviación. Así, la violación de las normas de comportamiento leal; la tolerancia de conflictos de interés; la explotación del amiguismo; el cortoplacismo. Finalmente, la corrupción institucional avanza sobre el campo de la fiscalidad. El sistema provee soluciones más favorables para los ricos y grandes empresas que las que esperan a los que no lo son, facilitando un abuso fiscal difuso y extendido, apoyado en lo que se define como asesoramiento fiscal sofisticado (*Brock*), una verdadera industria dedicada a la minimización del impuesto.

Al final aflora la desilusión financiera, una forma de libertad ilimitada de crítica, del ciudadano al Estado y a los sectores dirigentes. Es la crisis de la ilusión, de la corrupción institucional, empresarial y fiscal. Vendrá más ilusión; pero, será distinta.

Cumplir o no con el impuesto es una apuesta por el fortalecimiento o destrucción de la propia democracia. La pérdida de la credibilidad cívica se funda en la complicidad inexplicada entre los intereses privados y los portadores de los intereses públicos. La incredulidad puede conducir al entero sistema político y social al abismo, porque es una constatación de que la gobernanza no es confiable y respetuosa de los principios democráticos. O, mejor dicho, sin integridad no hay democracia fiscal posible, reflejo del *poder de los ciudadanos asociados*. La integridad es el respeto a la palabra dada, sin ocultación, engaño o trampa. La integridad de la organización pública no depende solo de la coacción ni mucho menos, sino de la sensibilidad con la que se relaciona con los contribuyentes, evitando los atajos, las desviaciones, la especulación de la ignorancia.

El descubrimiento del privilegio fiscal, de la impunidad ante la ley de los poderosos, del uso sistemático del engaño desalienta al ciudadano ordinario obediente al “cumplimiento cuasi voluntario” (*Levi*) de sus obligaciones tributarias.

La integridad es necesaria, pero no suficiente, si no se acompaña del respeto de la persona, de su autonomía moral. El Estado debe inspirarse en el reconocimiento del valor social de cada uno conforme a su derecho a la intimidad. El equilibrio imprescindible entre la potestad autoritativa y la potestad de la persona. Así como al contribuyente le preocupa la integridad pública; al poder público debe igualmente concernirle la impenetrabilidad de la autonomía moral de la persona: la tutela del individuo en base no a sus propios va-

lores sino a los propios valores de la comunidad en la que vive. La resistencia solo puede vencerse con la convicción del bien común y ello solo puede conseguirse estableciendo la distancia que separa a la parte pública de la persona.

El comportamiento de la persona es, a la vez, individual y social. La cooperación del ciudadano con las instituciones del sistema político depende de la legitimidad de la autoridad y de la compatibilidad con sus valores morales. Uno obedece si el que manda está haciendo lo que debe. En caso contrario, aparece la reticencia o directamente la resistencia. La confianza se gana con la integridad, el respeto a la autonomía moral y la justicia y equidad en la aplicación de la ley y los procedimientos administrativos y judiciales.

La lógica de la reciprocidad es el primero de los fundamentos de la legitimidad tributaria. El tributo y el cumplimiento responde a una relación abstracta de correspondencia entre el deber de la generalidad de contribuir al gasto público del sector estatal y la contribución de éste a la organización y provisión de bienes colectivos necesarios para la sociedad. La estabilidad del sistema fiscal está en manos de la mayoría cumplidora; aceptando, asimismo, que hay una minoría de sujetos dominados por la ética individualista, por las opciones egoístas, por la reciprocidad negativa. Aquello que se denomina termitas fiscales y morales y cuyo incumplimiento solo recoge o debe hacerlo la lógica de la disuasión, de la coacción.

La confianza, junto a la legitimidad, es un presupuesto determinante del pago del impuesto, significando la convicción del ciudadano que el Estado de-

fiende el interés general como si fuera el propio de cada persona y está por encima de las parcialidades particulares. La confianza fortalece la cooperación y confirma la lógica de la reciprocidad.

La desconfianza equivale a la desilusión financiera: la pérdida de la inocencia y de la ilusión: el debilitamiento de la cohesión social escenifica la verdad crítica que la sociedad civil desconocía.

La psicología diferencia tres ámbitos de justicia: distributiva, procesal, retributiva.

El conflicto político –moral– importante reside en la distribución de la carga tributaria, porque en su curso se establecen los que soportan efectivamente el impuesto y los que pueden desplazarlo, repercutirlo o configurar su regulación a conveniencia. No obstante, la claridad tropieza con las ilusiones financieras (corrupción institucional) que destiñen las grandes y graves diferencias de tratamiento social a favor de la conservación del sistema político y legal. Las ilusiones financieras consiguen neutralizar la potencialidad constitutiva del impuesto como vehículo de igualdad social y así hasta la próxima desilusión financiera.

La justicia procesal atiende directamente a la motivación de cumplimiento de los deberes cívicos. El ciudadano puede cambiar su voluntad de pago, por mor de la desconsideración, de la falta de respeto, de la incorrección, de la arbitrariedad de los procedimientos administrativos y/o jurisdiccionales. La opresión burocrática no es un dato desdeñable para que ello suceda. La potestad autoritativa porta consigo la convicción que el interés colectivo es solo interés público y que el

ciudadano resulta ajeno a su resultado. El interés fiscal acepta dos coprotagonistas: la Administración y el contribuyente. El ciudadano no es un cliente de la Administración: es un ciudadano cumpliendo con sus deberes cívicos.

La justicia retributiva, la sanción, es un discurso a menudo dominante y monopólico en materia fiscal. Es un rito en cuya virtud pareciera que la mayor sanción universal, no discriminada, aplicada sobre todo y todos aparejase mejor cumplimiento de la obligación legal. La realidad lo desmiente. Nada desincentiva mejor el incumplimiento que la decisión sancionatoria basada en grados superiores de objetividad y dedicada a obligaciones formales, que no materiales. La sanción es un arma arrojada sobre el contribuyente ordinario, el que cumple casi siempre con la mayor parte de sus deberes fiscales. La Administración por comodidad se ensaña con los que ordinariamente están dentro y confían en el sistema, etiquetados como delincuentes por infracciones menores. En cambio, la sanción es una carta a los Reyes para los que engañan o trampean sistemáticamente mediante artificios o negocios anómalos. Esa sanción concebida unilateralmente mengua el valor social de los que cumplen, que debería mejor complementarse con procedimientos de cultura no adversarial, negociados.

La sanción asciende a dogma en la lógica de la disuasión (*Allingham, Sandmo*). El cumplimiento obedece al miedo al castigo. La sanción y la Inspección aumentan el cumplimiento en el pago del impuesto. El economicismo sancionador no se cohonesto con la realidad. Si hubiera tanto miedo; todos pagarían, lo

cual no es cierto y, al contrario, los que ordinariamente pagan lo hacen por intrínsecas motivaciones a las que las sanciones les son relativamente ajenas. La coerción no puede fundar un proceso que reside en la legitimidad, la confianza, los valores sociales y morales de cada uno.

El significado social del impuesto está en riesgo si el ciudadano atiende a la sospecha que su cumplimiento cuasiespontáneo coincide con el incumplimiento de otros que quedan sin punición. Si esa es su creencia personal, probablemente, debilitará sus intrínsecas motivaciones al pago.

A. Puviani es el fundador de la psicología fiscal y, en particular, de la primera aproximación a las causas por las que el contribuyente cumple con su impuesto. El impulso contributivo es la fuerza moral que mueve al pago del tributo y, a la inversa, el contraimpulso contributivo es la fuerza opuesta. Ambos dependen del cálculo hedonista de la persona respecto a la satisfacción o insatisfacción que le provoca el impuesto y el gasto público, si obtiene una utilidad diferencial o una penosidad diferencial. El Estado recurre a la ilusión financiera, creando la representación errónea o falsa de su actividad pública, en la mente de la persona, para extraer y distraer los recursos conforme a las conveniencias de la clase dirigente. El engaño crea el consenso y evita el conflicto que puede acabar en el derrumbe del sistema político si los ciudadanos reparan en la verdad y, reconociendo, al fin, que la base de su poder no es la coerción, sino la manipulación de la percepción popular sobre los ingresos y gastos públicos.

G. Schmolders entiende la *Tax Morale* como la actitud psíquica que marca el límite óptimo de la imposición. La actitud general del ciudadano ante sus deberes fiscales y la aceptación interior de los mismos. Las motivaciones intrínsecas no son económicas, sino emocionales, v.g. su valor y poder, que no la propiedad o la riqueza. Y el motivo principal de resistencia se manifiesta cuando no verifica la relación de reciprocidad entre lo que paga y lo que cree debe recibir a cambio. Aún así, puede aceptar el pago del impuesto por razones de bien común o, definitivamente, negarse salvo disuasión directa. Aquí se encuentra ya la diferencia embrionaria entre motivaciones intrínsecas de la persona –su autonomía moral– y las motivaciones extrínsecas, radicadas en su respeto a los otros, a las instituciones, al interés general. La resistencia al impuesto es obra del yo personal y del entorno. *B. Torgler*, confirma la moral fiscal como un aspecto relevante de la ética individual, influida por las percepciones de justicia, de confianza en las instituciones.

La *Tax Compliance* es el reverso de la *Tax Morale*. El impuesto es una mera fracción del respeto a la ley, la legitimidad, la confianza. El deber de cumplimiento como bien afirma *Levi* es cuasi voluntario, porque pagar o no es una elección del contribuyente. Si la mayoría cumple, la Administración debe tener bien en claro que su función enfática se debe desatar sobre los incumplidores materiales y substanciales. O, mejor, cooperación para los que cumplen con su deber y disuasión para forzar el comportamiento de los que no lo hacen; sin perder de vista que el incumplimiento que

daña la *Tax Morale* es el de los grandes contribuyentes por su influencia sobre los otros.

J.T. Scholz postula la vigencia de un contrato social entre el ciudadano y el Estado, adaptable, condicional, basado en la lógica de la reciprocidad y que adopta la lógica de la disuasión –del miedo– en contra de la elusión fiscal agresiva, de la evasión, para que el contribuyente ordinario sepa que su esfuerzo está justificado.

La brecha fiscal (*tax gap*) enuncia la diferencia entre el importe de los impuestos adeudados y lo que hubiera debido pagarse. Es una consecuencia política de la inacción pública sobre recursos tributarios que se sabe de su existencia, pero sobre los que la actuación es mínima o inexistente. El mismo concepto usado no incorpora la dimensión y relevancia de la criminalidad organizada, tráfico de drogas, contrabando, las operaciones celebradas en los centros financieros offshore. Ahora, comienza a perfilarse una noción de brecha fiscal más amplia, integradora de los esquemas de elusión fiscal aceptados como legales y la elusión fiscal agresiva y, asimismo, gastos por beneficios fiscales y la evasión fiscal relativa a la actividad criminal; la ocultación en inversión y alquileres; en ganancias de capital y sucesiones. (*R. Murphy*).

La economía informal merece una consideración especial. No todo lo que está oculto es economía negra; ni todo lo que calificamos como *shadow economy* está en la sombra. Las empresas que ocultan o facturan en negro son partícipes del sistema legal fiscal general; pero, lo incumplen, por las circunstancias que se quiera. Están dentro del sistema, aunque eludiendo o evadiendo el impuesto que les corresponde. No es

exagerado sostener que se trata de un problema difuso, esencialmente administrativo: si pueden ser identificables y si no lo son es responsabilidad de la Administración. La otra economía informal o a la sombra o negra es la de los que no integran el sistema legal fiscal, que están fuera, y que son invisibles para la Administración. La solución es otra: debería procurarse su inclusión mediante incentivos y premios.

El valor social de la moral se establece a partir de las motivaciones intrínsecas de la persona y de la integración de motivaciones extrínsecas que, sin presión, digamos con naturalidad, se integran o internalizan. El pago del impuesto reside en la motivación extrínseca –legitimidad, confianza, justicia, integridad, transparencia– y en la motivación intrínseca de la persona, su valor moral propio alineado con la especificidad de su convivencia con los otros. Los estándares morales son, a la vez, de la persona y de su relación con la sociedad. Por eso el cumplimiento fiscal no es el mero pago de un servicio administrativo; sino, deber cívico de cooperación.

Feld y Frey capturan la complejidad psicológica de la relación entre la persona, su autonomía moral y necesidad de distancia con la Administración; una construcción que enaltece los perfiles de carácter emocional, de lealtades. La motivación intrínseca puede debilitarse o reforzarse por obra de la interferencia pública y sus efectos negativos culminan en la expulsión o en el fortalecimiento. La clave no es el miedo ni la sanción. Antes que eso, depende del respeto mutuo, compromiso recíproco y confianza.

El pago del impuesto óptimo es cuasi voluntario. Y ello obliga a distinguir entre el contribuyente de masa

que respeta la ley y su legitimidad y el que la ignora, desprecia o refuta. El mejor incentivo para el que cumple, probablemente, no es monetario, sino de reconocimiento social de su comportamiento y, a la vez, el desincentivo para el incumplidor no es solo monetario, sino, de denegación de otras ventajas que recibe del Estado y que no tienen origen fiscal (v.g carnet de conducción). De igual modo, la lógica de la reciprocidad acompaña el paradigma de justicia y confianza en la actividad pública y el respeto en la forma que se trata a la persona en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales.

La economía del comportamiento es una escuela dedicada a deconstruir la racionalidad económica predicada por la economía neoclásica. No es cierto que cada persona actúe exclusivamente bajo el motivo del lucro egoísta. Las decisiones del agente económico son más profundas y no siempre obedecen al propio interés de maximización del beneficio. Hay preferencias que consideran el bienestar o justicia en las relaciones sociales o responden a emociones, casualidad, azar. No siempre el análisis coste beneficio sirve para explicar cualquier conducta. La conexión entre el discurso comportamental y la *Tax Morale* es útil en uno de los aspectos del comportamiento de empresa más destacados desde la crisis financiera de 2008: la adición al cortoplacismo. Esto se convierte en una fuente de corrupción institucional. La gobernanza corporativa busca trampear la ley, alimentar conflictos de intereses, violar normas de corrección y favorecer diversas formas de amiguismo. La codicia, por ejemplo, es dominante porque pretende la máxima gratificación sin

consideración a lo que pasará después. El yo impaciente. El cortoplacismo incluye el cortoplacismo fiscal, sobre todo, a través de fórmulas de arbitraje tendentes a disolver el impuesto como coste, convirtiéndolo en fuente de renta. el cortoplacismo anticipa la traición de la gobernanza de la empresa al principio de la Responsabilidad Social Corporativa.

De la economía del comportamiento, influida por la psicología y la sociología, desciende una orientación de psicología económica del comportamiento fiscal, fundado en la persona física. La construcción se basa en la representación social, que acomuna variados factores que pueden modelar el cumplimiento o incumplimiento fiscal. En lugar de valorar primero el impulso contributivo, las emociones, los instintos, en suma, la motivación intrínseca prefiere explicarlo en términos de conocimiento de impuestos, conceptos sociales compartidos, incluidos también, consideraciones de justicia y la propia motivación para el pago. Curiosamente deja fuera cualquier valoración de la ilusión financiera (corrupción institucional) y comportamientos económicos de la empresa y los grandes contribuyentes.

Alm y Torgler proponen tres paradigmas de relación entre el contribuyente y el Estado: *orden y mando*, basado en la lógica de la disuasión, Inspección y sanción; *servicios*, cuya finalidad es la de facilitar los deberes del contribuyente mediante mejores servicios y *confianza*, tendente a crear una relación de cooperación y fiabilidad entre la persona y la Administración, que, resulta el preferido por los autores.

Kirchler postula un modelo de relación sinérgica y predice que el cumplimiento depende del clima inte-

ractivo ente el contribuyente y la Administración, sintetizando en un único momento los distintos momentos expuestos previamente en los paradigmas de *Alm* y *Torgler*. El cumplimiento es máximo cuando priva la confianza y la potestad pública. La confianza alimenta la cooperación voluntaria y la potestad autoritativa debe concentrarse sobre el que no cumple.

La teoría motivacional, fruto de *V. Braithwaite* y *John Braithwaite*, es la contribución teórica práctica actual más importante de *Tax Morale*. El principal mérito de sus autores consiste en dar reflejo a una perspectiva exhaustiva y completa de la difícil relación entre el contribuyente y la autoridad, desde el impulso moral hasta el cumplimiento. Su atractivo intelectual es que integra a todos los contribuyentes, sean personas físicas o empresas, sean muy ricos o no, grandes empresas o no; en un análisis contrastado y confirmado en su aplicación por parte de la Administración tributaria de Australia. Hay un antes y después de la Regulación Reactiva (*Responsive Regulation*).

La premisa es el abandono de la idea del contribuyente único sometido al ordeno y mando de la sanción. Hay distintos contribuyentes cuyo comportamiento obedece a diferentes motivaciones y que reciben el tratamiento administrativo que mejor se ajusta al cumplimiento fiscal, desde la cooperación hasta la sanción pura y simple. La finalidad es conseguir mediante flexibilidad el cumplimiento voluntario y espontáneo del contribuyente.

La gráfica básica es la pirámide que expone las posiciones motivaciones de las distintas clases de contribuyentes; las estrategias idóneas que debe adoptar la

Administración respecto a cada una de ellas y las formas de disciplina legal que les corresponden.

Las posturas motivacionales son: compromiso, capitulación, resistencia, desinterés o indiferencia, engaño. La base de la pirámide está ocupada por el contribuyente ordinario, normalmente orientado hacia el cumplimiento y frente al cual la Administración ajusta su comportamiento al diálogo y la cooperación. A esto corresponden las posturas motivacionales de compromiso y capitulación. El ascenso en la pirámide –resistencia, desinterés, engaño– inducen la reacción administrativa progresivamente más severa. El estrechamiento de la pirámide hacia el vértice enuncia la escalada de la disuasión. En especial, respecto a los *game players*, las termitas morales que corroen la aplicación y la legitimidad del sistema.

El sistema admite que la Administración por si sola puede ser insuficiente para el logro de los objetivos; por lo que pretende asociar a la sociedad civil en tales propósitos y no solo a la comunidad empresarial, sino, también otras agencias públicas y organizaciones sin ánimo de lucro, para evitar sospechas de complicidad (*tripartism*).

La experiencia australiana no deja de hacer hincapié en los grupos de contribuyentes de mayor riesgo fiscal. Por un lado, la probabilidad de incumplimiento y por otro, las consecuencias probables del incumplimiento. Así, hay particular atención para los muy ricos y la gran empresa, incluyendo a los promotores profesionales de la mercantilización industrial de esquemas de elusión fiscal intencional.

La gráfica de la empresa adquiere forma de huevo, que no de pirámide, porque su zona central está ocupada por *creative compliance*, por elusión fiscal intencional.

Un aspecto señalado es la gestión del riesgo fiscal a distancia, del riesgo fiscal que puede originar la gobernanza de la empresa. (*Meta Risk Management*). El método es una evaluación desde fuera de la cultura del riesgo fiscal adoptada por la organización. Este es uno de los puntos adoptados tanto por la OCDE como los EEUU, desgajado del método de *Responsive Regulation* y que bautiza, con evidente exageración, como relación cooperativa, eso si, reducida a las grandes empresas.

Bajo el lema “transparencia a cambio de certeza” se auspicia un cierto modelo de relaciones con la gran empresa, basado en el análisis de la gestión del riesgo fiscal, cuya desmesura identifica la planificación fiscal agresiva y, en ambos casos, la referencia se otorga, aunque excesivamente a mi juicio) al método de la *Responsive Regulation*

La propuesta OCDE tendente a conocer los extremos del riesgo fiscal asumido antes de su producción, orienta la Metadisciplina externa del comportamiento de la gran organización, a la cual se le ofrece certeza jurídica anticipada a cambio de transparencia en sus métodos. No escapa que las asimetrías de información o el escondite u ocultación de datos pueda convertir la relación cooperativa en un puro expediente para eludir responsabilidades.

Desde 2005, los EEUU aprueba el Procedimiento de Cumplimiento Cierto en su relación con grandes orga-

nizaciones (*Compliance Assurance Process*), que, en su filosofía, seguramente fue inspiración del modelo OCDE que es posterior y que, en resumen, propone transparencia a cambio de certeza, evitando Inspecciones y sanciones. Las críticas señalan que es una ocasión para la manipulación de datos de la empresa, amparada en el secreto y la confidencialidad de los tratos, lo cual se refuerza ante la ausencia de sanción en caso de manifiesta planificación fiscal abusiva.

La relación cooperativa, la regulación reactiva, sus precedentes y sus epígonos, la relación sinérgica y los modelos complementarios en torno a los distintos paradigmas de actividad administrativa proponen una completa revisión de la doctrina tributaria convencional, en cuanto a la vinculación entre Administración y contribuyente. En efecto, la potestad administrativa aparece como vehículo de conversación con el contribuyente cumplidor, que es mayoría, conservando su aptitud punitiva frente a los incumplimientos, en un *crescendo* sancionador cuanto más grave sea el comportamiento.

Junto a ello, comparece la aplicación universal o singular del método. La existencia de relación cooperativa, basada en la legitimidad y la confianza, dedicada solo y exclusivamente a la gran empresa (o a los muy ricos) sostiene un obstáculo, a mi juicio insuperable, de compatibilidad con el principio jurídico de igualdad ante la ley y, naturalmente, de igualdad tributaria: no puede pensarse en un discurso de conversaciones reguladas destinadas a los grandes contribuyentes en particular, excluyendo a los demás.

La organización de los procedimientos no puede sostenerse en la opacidad de los resultados ni tampoco

en la consideración exhaustiva del diálogo entre dos partes, la Administración y el interesado, sin agotar la modulación de aperturas a terceros, sean otras agencias públicas con finalidad social, entidades sin ánimo de lucro, colegios profesionales, órdenes empresariales, o sea, sin la convicción de las conversaciones tripartitas, obviamente conforme a su naturaleza y alcance.

La relación cooperativa, cuya expresión más auténtica es la regulación reactiva, no alienta la desregulación en la potestad administrativa frente al cumplimiento o no de los deberes a cargo de los contribuyentes. Por el contrario, trata de aseverar un tratamiento plural, diverso, entre los que cumplen con regularidad y ordinariamente y los que hacen a menos o pretenden trampear el sistema legal. No hay una deslegalización de la actividad pública, sino un concepto diferente del ejercicio de la potestad administrativa, que vá más allá de la letra de la ley inspirándose en los principios jurídicos establecidos y reconocidos de la ley fiscal.

La denominación de Transregulación, ir más allá de la letra de la ley; dista de equivaler a desregulación. Desregular es dejar al arbitrio del ciudadano fiscal su interpretación del cumplimiento cabal. Transregular es recoger los valores y principios inspiradores del espíritu de la ley y aplicarlos administrativamente y jurisdiccionalmente. Es otro modo de regulación en la cual destaca un protagonismo material administrativo encauzado previamente, si nos lo creemos, como debe ser, en los principios jurídicos inspiradores del impuesto, de los deberes sustanciales y formales a cargo de la persona o de la empresa.

La Transregulación da origen, entre otros instrumentos, a la Metadisciplina del riesgo fiscal, un control a distancia de la planificación fiscal agresiva, anticipadora y precaucional; mecanismo que tuvo su expansión en el campo de la salud y sanidad y el medio ambiente. No es poco entrar al corazón de la organización para atisbar si sufre adicción al cortoplacismo o no. Y esto no solo vale para la empresa sino para cualquier gran contribuyente.

El protagonismo administrativo en la relación cooperativa solicita la colaboración entera del contribuyente. El único modo de neutralizar complicidades, corrupción institucional, arbitrariedad en la solución de los casos concretos, reside en la composición de una actividad discrecional resultado de la participación de la entidad administrativa y el contribuyente. Aquello que denomino discrecionalidad compuesta es la cooperación entre lo público y lo particular en la defensa del interés fiscal. No se trata solo del interés público, sino, también, del interés colectivo. Lo que la doctrina anglosajona define como *soft law*; *la ley-en-acción que genera el reconocimiento de los derechos pragmáticos por la Administración, producto de la confianza social*; conforma la idea de la discrecionalidad compuesta: la autoridad compartida bilateral consentida, concordada, convenida, entre el ciudadano fiscal y la Administración en la producción de actos de consenso.

La cooperación alcanza a la masa del cumplimiento cuasi voluntario. Pero, la disuasión debe recuperarse para aquellos que revelan un estado mental dirigido a la evasión o elusión de la ley, mediante conciencia lesiva. La práctica habitual y sistemática de la planifica-

ción fiscal agresiva no puede seguir interpretándose como ausencia de incumplimiento (la apariencia le traiciona), de daño y sanción. La violación del espíritu de la ley es una transgresión basada en la conciencia lesiva y en el daño a la institución y a los otros contribuyentes.

El principio de la Responsabilidad Social Corporativa es el valor que prohíbe la conciencia lesiva de la planificación fiscal agresiva y el principio del daño obliga al agente a la reparación del interés público y colectivo perjudicado. El concepto es la migración de la idea de externalidad negativa al ámbito de la responsabilidad por los propios actos. La responsabilidad por la conciencia lesiva alcanza asimismo a la persona física, cuyo comportamiento conspira contra el principio de solidaridad y bien común. Ninguno es hijo solo de su propio esfuerzo. Hay innumerables ventajas, privilegios, beneficios que no recibiríamos sin la presencia de la ley del Estado. La caridad es necesaria, la “mínima justicia”, pero nunca puede verse como sustituto del impuesto.

El gran contribuyente tiene el deber de advertir que todas sus ventajas jurídicas de tráfico jurídico, desde la autorización a ejercer una actividad económica, profesional o de disfrute o goce, tienen como común origen, su pertenencia social a una colectividad. La sanción tributaria puede ser negativa –multas pecuniarias– o positivas –beneficios fiscales–; pero, es posiblemente el momento de tomar en cuenta que la potestad punitiva tributaria no agota la potestad punitiva pública. 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. Hay un catálogo indefinido de sanciones colaterales que afectan al contribuyente sin que supongan pago ni intervención de la Administración tributaria. O sea, sanciones que en junto a la sanción tributaria pueden causar más efecto de estímulo al cumplimiento que la propia sanción monetaria (licencias, pasaportes, carnet de conducir, licencias de actividades profesionales). Al fin y al cabo, las ventajas, de cualquier zona pública, cuentan lo mismo.

El ciudadano fiscal ofrece una configuración fiscal ajena a los principios estrictos de la ciudadanía. Es una persona o entidad que realiza un hecho imponible en cualquier territorial, temporal o permanente, y queda sometido a la dicha jurisdicción. Uno puede ser contribuyente ante diversas potestades tributarias sin que se requiera su ciudadanía política. Si hasta ahora el predominio de las clasificaciones obedece al residente y al no residente; no parece que el futuro siga en el mismo sentido: el flujo de intercambio de información y la ejecución extraterritorial de la deuda tributaria debe facilitar la superación histórica entre los que antes se llamaban ciudadanos y los otros, extranjeros. La globalización no solo cambia el concepto de soberanía, de territorialidad, también, el de ciudadanía.

La economía moral viene a identificar un marco posible en el que la persona debe por su propia naturaleza, sus motivaciones intrínsecas, motivaciones extrínsecas y el significado social ser el objetivo de los incentivos económicos del poder público (im-

puestos, sanciones, subvenciones) porque la quiebra del mercado le obliga a sostenerlo, frecuentemente, sacrificando sus propias convicciones, que no solo los intereses materiales y, al contrario, la persona egoísta y amoral se deshace de los costes de sus errores y conserva sus beneficios.

La vocación doble de la persona, hacia dentro de si mismo y hacia fuera en su relación con los otros, explica la alternancia de sus motivaciones intrínsecas al pago del impuesto. O, bajo el dominio de la ética individualista, egoísta o abierto a la ética de la solidaridad, que le impone la sociabilidad y la interdependencia. El impuesto es el vehículo de solidaridad, el puente hacia el bien común, de todos y de cada uno. No hay hijo propio de ningún esfuerzo que no hubiera contraído una deuda con sus antecesores, contemporáneos o los que vendrán. El impuesto sirve para cancelar la deuda contraída con los demás, especifica el deber de solidaridad.

La erosión de la soberanía, del territorio, de la ciudadanía, por obra de las denominadas termitas fiscales y termitas morales, los grandes contribuyentes y los muy ricos, ocasionan una renta ambulante, transeúnte, sin Estado, viajera persistente en la búsqueda del impuesto inexistente y la desregulación absoluta. La ética egoísta como pecado social, como mal. Los Estados, todos, sufren la pérdida de sus recursos públicos y el daño de su interés fiscal. La primera consecuencia es que no pueden afrontar la provisión de bienes colectivos que se les exige y la segunda, es el estado de cautividad de los contribuyentes inmóviles en su país (rentas de trabajo, inmobiliarias, pequeñas empresas, ser-

vicios locales, agricultores, autónomos). Los aptos al movimiento se fugan, huyen o deslocalizan su identidad como ciudadano fiscal en la opacidad.

No hay cuestiones políticas relevantes que puedan orillar la opción moral. O la superioridad inmortal del individuo, criatura sin otro padre que su talento y genio personal; o, la persona en sociedad, en un medio externo que le facilita o imposibilita la creación de su propia vida. La moral política no es una mera clasificación entre conservadores y progresistas; porque, cualquiera, es, al mismo tiempo, solo y conjunto.

La política como moral entiende que nada se posee o se dispone, por más poder que se ostente, sin ley y procedimientos previos de Estado. Llegar antes no comunica ventaja alguna, que no cuente con el reconocimiento preexistente del que estuvo antes, de las reglas de juego establecidas, incluido, el impuesto. La moral como política enturbia el significado social oscurecido por el velo oportunista del poder público o los poderes particulares que lo influyen. La moral como política es perniciosa porque deja al sistema (moral) político a la intemperie, ya que convierte la moral política en manipulación y disimulación.

La ilusión política es una representación errónea inducida en nuestras mentes, que obnubila con el engaño nuestras preferencias y opciones. No hay diferencias entre conservadores y progresistas cuando se trata de excluir al ciudadano para conservar el sistema político de la decisión en la cúspide. La ilusión financiera, conforme a *Puviani*, es la representación errónea de las riquezas pagadas o a pagarse a título de impuesto o de ciertas modalidades de su empleo. Es un meca-

nismo que trastoca la valoración de la persona sobre el impuesto que le corresponde y los beneficios del gasto público que le aguardan en reciprocidad. Una forma del poder político y de los poderes privados de conseguir la adhesión y la conformidad mediante el engaño.

La ilusión política, en general, aprovecha de la ignorancia para el encubrimiento que persigue impedir la reacción social y personal, una frontera entre el individuo y sus intrínsecos motivos.

La ilusión política es inseparable de la corrupción institucional, del favorecimiento inadecuado de intereses particulares, frustrando la independencia de los fines públicos de la institución. El error o la representación falsa en la mente de los ciudadanos es fruto de la corrupción institucional.

La ilusión política, incluida la financiera, no es inocente, porque supone desviar la decisión sobre la provisión deseable del bien o servicio público en beneficio de uno o más beneficiarios. El establecimiento en torno de la imparcialidad pública deseable y legítima de una economía de influencia, de estrechos cambios de ley y de aplicación en permuta de favores individualizables. La influencia más común, aunque no la única, es el dinero, pero también la ideológica. (*Lessig*).

Seguimos sin entender que la motivación intrínseca del contribuyente ordinario para el pago del impuesto no se basa en el tener, sino en el ser, como precisaba *Schmolders*, y la desilusión financiera nos asola, porque la amenaza del impuesto hoy se dirige contra el ser, que no la propiedad o la posesión de la mayoría. La renovada crisis fiscal puede afectarnos dramática-

mente si, ante las ilusiones financieras, la corrupción institucional, no se devuelve la autonomía moral a los que sostienen la democracia fiscal. Y, finalmente, se alienta el pago del impuesto a los legítimos y minoritarios cultores de la ética individualista, desparramados a lo largo del planeta. La mejor ética individualista, paradójicamente, se demuestra pagando más impuesto.

Hay un momento que la ciudadanía siente la necesidad de retomar su propia representación de la realidad infestada por la desconfianza y la deslegitimidad de los poderes públicos y privados. *¿Tax Morale?* A la democracia fiscal por la integridad y la autonomía moral, una cierta idea de justicia que necesariamente adquiere aristas globales.

La globalización desordena a los socialmente últimos; su carrera por la igualdad de oportunidades no es contra otros en similares condiciones; sino contra el mundo. No pueden participar, aunque quieran. La desigualdad atenta contra derechos humanos elementales. Y la *Tax Morale* se resiente porque pierde protagonismo. Solo pagan los inmóviles; la mayoría de los menos afortunados. El canto al futuro es fúnebre: no hay oportunidad para los pobres sin solidaridad internacional, coordinación en la instalación de impuestos sistémicos (*Carbon Tax, Tobin Tax, Bit Tax*), destinados a repartirse entre los Estados como modos de recuperación de los ingresos idos.



BIBLIOGRAFÍA

ARTÍCULOS

- I. Ayres, Jh. Braithwaite**, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press New York, 1992.
- J. Alm**, Testing behavioral public economics theories in the laboratory, working paper 1102, april 2011, Department of Economics, Tulane University.
- , Measuring, explaining and controlling tax evasión: Lessons from theory, experiments and field studies, *International Tax and Public Finance*, 19, 1, 2012.
- J. Alm, J. Soled**, *Wither the Tax Gap*, Spring 2016 New York University School of Law. Colloquium on Tax Police and Public Finance, april 19, 2016.
- J. Alm, B. Torgler**, Culture differences and tax morale in the United States and in Europe, *Journal of Economic Psychology*, 27, 2006.
- , Do ethics matter? Tax compliance morality, *Journal of Business Ethics*, 101, 4, 2011.
- M. Allingham, A. Sandmo**, Tax evasión: a theoretical analysis, 1 *J. Pub. Econ.*, 1972.

- R. S. Avi-Yonah**, Corporate Social Responsibility and strategy to behaviour, Paper 06-0008 Michigan University, 2007.
- D. Mc Barnet**, When Compliance is not the Solution but Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude, *Taxing Democracy*.
- G. S. Becker**, Crime and Punishment: an economic approach, 76 *J Pol Econ*, 1968.
- D. Bentley**, The rise of "Soft Law" in Tax Administration- Good News for Taxpayers, 14 *Asia Pacific Tax Bulletin*, 32, 2008.
- , Revisiting rights theory and prepare for growing globalisation and uncertainty, International Conference on Taxpayer Rights, Washington, November 18-19, 2015.
- , Taxpayer: Coping with Globalisation and Uncertainty, *Tax Notes International*, Vol.82, 2, april 11, 2016.
- B. N. Bogenschneider**, Foucault and tax jurisprudence on the creation of a "delinquent" class of taxpayer, *Washington University Jurisprudence review*, 8, 2015.
- J. Black, M. Hopper, Ch. Band**, Making a Success of Principles-based regulation, *Law and Financial Markets Review*, may 2007.
- J. D. Blank**, Collateral Compliance, *University of Pennsylvania Law Review*, V. 162, 4, march 2014.
- L. Book**, Bureaucratic Oppression and the Tax System, Villanova University School of Law Public Law and Legal Theory Working Paper n. 2016-1023.

- M. Bordignon**, A fairness approach to income tax evasion, *Journal of Public Economics*, 52, 3, 1993.
- Jh. Braithwaite**, Restorative justice and responsive regulation. Oxford, UK: Oxford University Press. 2002.
- , *Taxing Democracy*, cit, Large Business and the Compliance Model.
- V. Braithwaite**, Tax System Integrity and Compliance.
- , Defiance and Motivational Postures, en G. Bruinsma, D. Weisburd, editores, *Encyclopedia of Criminology and Criminal Justice*, New York 2014.
- V. Braithwaite, E. Ahmed**, A threat to tax morale. The case of Australian higher education police, *Journal of Economic Psychology*, 26, 4, 2005.
- V. Braithwaite, K. Murphy, J. Étienne**, La conformation des gouvernes, *Revue française de science politique*, 2010, 3.
- V. Braithwaite, K. Murphy, M. Reinhart**, Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation, *Law & Policy*, 29, 1, january 2007.
- Jh. Braithwaite, Y. Pittelkow, R. Williams**, Tax Compliance by the Very Wealthy: Red Flags of Risk, en *Taxing Democracy*.
- V. Braithwaite, M. Wenzel**, Integrating Explanations of tax evasion and tax avoidance, *The Cambridge Handbook of Psychology and Economic Behaviour*, editor, Alan Lewis, Cambridge University Press, 2008.
- S.S. Brehm, J.W. Brehm**, *Psychological Reactance: a theory of freedom and control*, New York, 1981.

- G. Brock**, Institutional integrity, Corruption, and Taxation, Edmond J. Safra Working Papers nro. 39, march 13, 2014, Harvard.
- G. Brock, H. Russell**, Abusive Tax Avoidance and Institutional Corruption: The responsibilities of Tax Professionals.
- N. Brooks**, The challenge of tax compliance, en C. Evans, A Greenbaum, The Administration: Facing the challenge of the future, 1998, Prospect Media, St. Leonards.
- S.W. Buell**, Good Faith and Law Evasion, 58 UCLA Law Review 2011.
- S. W. Buell, L. Kern Griffin**, On the Mental State of Consciousness of Wrongdoing, 2012, Law and Contemporary Problems, Vol. 75
- M. Burton**, Responsive Regulation and the Uncertainty of Tax Law Compliance, 2007, e Journal of Tax Research, 4, 71.
- M. Burton, J. Dabner**, Working Paper: The partnership model of the relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: drivers, challenges, and prospects, ssrn.com/abstract=2707898. 24 december 2015.
- S. Darcy**, "The Elephant in the Room": Corporate Tax Avoidance & Business and Human Rights, Business and Human Rights Journal, 2017.
- A. Cerri**, Considerazioni generali sui principi giuridici e suoi valori, en La forza normativa del principi, dirigido por D. Amirante, Padova, 2006.

CDE, BEPS Action Plan, Action 12 Mandatory Disclosure Rules. Es un sistema que sigue el *Design Tax Avoidance Schemes*, 2007, de EEUU, IRC Sec.6011, 611.

E. Cohen, Examined Lives: Informational Privacy and the Subject as Object, 52 Stanford Law Review, 2000.

—, What Privacy is for, Harvard Law Review, 2013.

Jean L. Cohen: «Changing paradigms of citizenship and the exclusiveness of the Demos», International Sociology, 14, n. 3, 1999.

L. S. Cook, R. Hardin, M. Levi, Cooperation without trust? Russell Sage Foundation, 2005.

Graeme S. Cooper, Analysing Corporate Tax Evasion, 50 Tax Law Review 1994.

Communication from the **Commission to the European Parliament**, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. A renewed EU strategy 2011-2014 for Corporate Social Responsibility, Com (2011, Brussels 25 October 2011.

Comunicación desde la Comisión al Parlamento y al Consejo sobre medios concretos para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal Brussels, 6.12.2012.

Concilio Ecumenico Vaticano II, Gaudium et spes, n. 30. Sulla Questione Fiscale.

W. J. Congdon, J. R. Kling, S. Mullaninathan, Behavioral economics and tax policy, National Tax Association, U.S.A., National Tax Journal, 62:3, september 2009.

- N. Confessore, K. Bennet**, A private tax system saves billions for the wealthiest, International New York Times, December 30, 2015.
- Congressional Budget Office**, US Government Accountability Office, Joint Committee on Taxation, Highlights of the Joint Forum on Tax Compliance, GAO-08-703SP, June 2008.
- Conseil national** de l'aide aux victimes, mai 2007, La justice restaurative.
- T. Dagan**, Pay as you wish: the global market for Tax & Legal rules, June 10, 2014, ssrn.com 250 6051.
- , International Tax and Global Justice, p. 22, ssrn.com/abstract=2762110, 2016.
- G. Dallera**, La "scuola" italiana di scienza delle finanze, *Moneta e Credito*, vol. 66 n. 261, 2013.
- W. Davies, L. McGoey**, Rationalities of ignorance: on financial crisis and the ambivalence of neoliberal epistemology, *Economy and Society*, Vol, 41, 1, 2012.
- M.D'Ascenzo AO**, Global Trends in Tax Administration, *Journal of Tax Administration*, Vol 1:1. 2015. University of Exeter.
- S.A. Dean**, Compliance Spirals, Fiscal Arbitrage and Tax Deregulation, Brooklyn Law School, January 19, 2010.
- K. DeLaney Thomas**, User-Friendly Taxpaying, October 2015, UNC Legal Studies Research Paper ssrn.com 2660218.

Department of the Treasury, USA, The problem of corporate tax shelters, julio 1999.

M. Desai, The divergence between book income and tax income. Tax police and the economy, MIT Press, Ed. James Poterba, 2003.

Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS), 2014, *del Reino Unido*.

W. H. Erhard, M. C. Jensen, S. Zaffron, march 23, 2009, ssrn.com/abstract/920625, Harvard NOM research paper n.06-11.

J. Étienne, La conformation des gouvernes, *Revue française de science politique*, 2010, 3, Vol. 60.

European Commission Communication, "A renewed EU strategy 2011-2014 for Corporate Social Responsibility", October 2011.

EU organised crime treat assessment, Europol, 2011, The Hague, 28-4-11, 2530-274.

L. P. Feld, B. S. Frey, Trust breed trust: how taxpayers are treated, january 2002, University of Zurich, University, working paper 98; B.S. Frey, Not just for the money: an economic theory of personal motivation, Cheltenham; E. Elgar, 1997.

—, Deterrence and Tax Morale: how tax administration and taxpayers interact, *OECD Papers*, Vol. 3, 10, Special Issue on Taxation, 2003.

—, Tax compliance as the result of a Psychological Tax Contract: the role of incentives and responsive regulation., April 2006, Institute for Empirical Research in Economics, University of Zurich, working papers series ISSN 1424-0459.

- E. Fehr, S. Gächter**, Fairness and retaliation: the economics of reciprocity, *Journal of economic Perspectives*, Vol.14,3,2000.
- J. Feinberg**, *The Moral Limits of the Criminal Law: harm to others*, 1, 1984, Oxford University Press.
- H. Filipczyk**, Spirit of the Law for Non Believers: Tax Avoidance and (Legal) Philosophy, november 1,2014, ssrn.com/abstract=25117906.
- J. Freedman**, Responsive Regulation, Risk and Rules: Applying the theory to tax practice, 2011, *UBC Law Review*, Vol 44: 3.
- B. S. Frey**, Tertium Datur: pricing, regulating and intrinsic motivation, *KYCLOS*, vol. 45, 1992, fasc. 2.
- , A constitution for knaves crowds out civic virtues, *The Economic Journal*, 107, july, Royal Economy Society 1997.
- , Punishment: and beyond, CESifo working paper, 2706, 2009.
- B. S. Frey, R. Jejen**, Motivation Crowding Theory: a survey of empirical evidence, june 2000, *Journal of Economic Surveys*, 2001, vol 15 (5).
- B. S. Frey, B. Torgler**, Tax Morale and conditional cooperation, *Journal of Comparative Economics*, 35, 2007.
- F. Gallo**, Disuguaglianze, giustizia distributiva e funzione del tributo. *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2012.
- GAO United States Government Accountability Office**, Corporate Tax Compliance. IRS should deter-

mine whether its streamlined corporate audit process is meeting its goals. August, 2013.

R. Gavison, Privacy and the Limits of Law, *The Yale Law Journal*, Vol 89 n. 3, January 1980.

Government Accountability Office, Tax Compliance, February 16, 2007.

H. Gribnau, Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands, December, 2006, *Legisprudence*.

J. L. M. Gribnau, A-G. Jallai, Good Tax Governance and Transparency: a matter of ethical motivation, May 17 2016, *Tilburg Law School Research Paper* n. 06/2016 ssrn. 2781205.

N. Gunningham, Compliance, Enforcement, and Regulatory Excellence, *Penn Program on Regulation*, June 2015.

A.G. Haldane, The short long, Speech, Bank of England, May 2011.

M. Hatfield, Privacy in Taxation, University of Washington School of Law, *Legal Studies Research Paper* 2016-15.

K. Hickman, Evaluating the efficacy of nonmonetary tax penalties. *Jotwell*, October 21 2014.

E. Hoffmann, K. Gangl, E. Kirchler, J.I. Stark, Universität Wien, *International Taxation research papers*, 2013-01.

E. Hoffmann, E. Hoetzl, E. Kirchler, Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to

Cooperate, Faculty of Psychology University of Vienna, *Z Psychol* 2008, 216 (4).

House of Commons Committee of Public Accounts, HMRC Tax Collection Annual report & Accounts 2012-2013, 19-12-2013.

—, of Public Accounts HMRC 2014-2015, performance, 3-11-2015.

Internal Revenue Service, Manual, 4.51.8.1. Seccion 8 Compliance Assurance Process (CAP) Examinations, september 25, 2015.

Human Rights Council, Guiding Principles on Business and Human Rights: Implementing the United Nations “Protect, Respect and Remedy”, Framework, A/HRC/17/31, 21-3-2011, 13,14.

International Bar Association, Tax Abuses, Poverty, and Human Rights, London, october 2013.

International Monetary Fund, october 2013, United Kingdom: Technical Assistance Report Assessment of HMRC’s Tax Gap Analysis.

Inspector General of Taxation, Review into aspects of Australian Taxation Office’s use of compliance risk assessment tools, October 2013.

D. M. Kahan, Gentle Nudges vs. Hard Shoves: solving the sticky norms problema, 1-1-2000, Yale Law School Legal Scholarship Repository.

—, The logic of reciprocity: trust, collective action, and law. *Michigan Law review*, 102, October, 2003.

D. M. Kahan, D. Braman, Cultural Cognition and Public Policy, *Yale Law & Policy review* Vol. 24, 2006.

- M. S. Kirsch**, Revisiting the tax treatment of citizens abroad: reconciling principle and practice, Florida Tax review, 2014.
- E. Kirchler, St. Muehlbacher, K. Gangl, E. Hoffmann, C. Kogler, M. Pollai, J. Alm**, Combining Psychology and Economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation, working paper 1212, July 2012, Tulane University.
- Edward D. Kleinbard**: Stateless income, University of Southern California Law School, Research paper n. 11-6 de 21-3-2011.
- M. E. Kornhauser**, Normative and cognitive aspects of tax compliance: Literature review and recommendations for the IRS regarding individual taxpayers, Taxpayer Advocate Service, 2007 Annual Report to Congress, Vol.2.
- G. Lakoff**, Untellable Thruths, Huffington Post, december 10, 2010.
- L. Lederman**, The interplay between norms and enforcement in tax compliance, Ohio State Law Journal, Vol. 64, 6, 2003.
- L. Lederman, T. Sichelman**, Enforcement as Substance in Tax Compliance, 70 Washington & Lee Law Review, 1679, 2013, 1688.
- L. Lessig**, The regulation of social meaning, The University of Chicago Law review, 62, 1995.
- , Memorandum, Request for proposals for the Lab "Project on Institutional Corruption", Harvard University 3. Nov. 12, 2010.

—, “Institutional corruption” defined, 2013, *Journal of Law, Medicine & Ethics*.

—, a reply to Professor Hansen.

M. Levi, J. R. Tyler, A. Sacks, The reasons for compliance with law, Workshop on the rule of law. Yale University March 28-29, 2008.

—, Conceptualizing legitimacy. Measuring legitimating beliefs, 2009. *American Behavioral Scientists*.

S. Leviner, From Deontology to Practical Application: The vision of a Good Society and the Tax System, *Virginia Tax Review*, Vol. 26, 2006.

—, An overview: A new era of tax enforcement- from “big stick” to responsive regulation, Faculty of Law University of Toronto Tax Law and Workshops Series, 2008.

A. Lewis, An empirical assessment of tax mentality, *Public finance/ Finances Publiques*, 1979.

E. Light, Strengthening the theory of Institutional Corruptions: broadening, clarifying and measuring, march 21, 2013.

J.T. Manhire, What does voluntary tax compliance mean? a government perspective, *University of Pennsylvania Law review online*, Vol. 164, 2015.

D. McBarnet, Corporate Social Responsibility beyond law, through law, for law, 2009/03, Working Paper series, University of Edimburgh School of Law.

G. Melis, Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti social: recenti trends e prospettive, *Rassegna Tributaria* 6/2014.

- L. McGoey**, On the will to ignorance on bureaucracy, *Economy and Society*, Vol. 36, 2, 2007.
- , Strategic unknowns: towards a sociology of ignorance, *Economy and Society* Vol. 41, 1 february 2012.
- Anca M. Miron**, Reactance Theory- 40 years later, *Zeitschrift für Sozialpsychologie*, march 2006.
- K. Murphy**, The role of trust in nurturing compliance: a study of tax scheme investors, *Australian Institute of Criminology*, 2-3- september 2002.
- R. Murphy**, Close The European Tax Gap, A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament, 10 february 2012.
- R. Murphy**, Tax Evasion in 2014 and what can be done about it, pcs.org.uk, september 2014.
- National Taxpayer Advocate**, 2015 Annual Report, Executive Summary.
- D.Narotzky**, Corporate Social Responsibility and Taxation:and evolving theory, *Tax Notes*, Vol. 150, 4, january 25, 2016.
- OCDE**, Cooperative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance, Paris,2013.
- , Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris, 2015.
- S. Olhoft Rego**, Tax avoidance activities of U.S. multinational corporations. (2003), *Contemporary Accounting Research* 20 (4).

- L. Osofsky**, Some Realism About Responsive Tax Administration, 2012, Tax Law Review.
- V.Pareto**, Le péril socialiste, Journal des Economistes, 15-5-1900.
- Ch. Parker**, Meta-Regulation: Legal accountability for Corporate Social Responsibility, editores D. Mc Barnett, A. Voiculescu, T. Campbell, The New Corporate Accountability: Corporate Social Responsibility and the Law, Cambridge University Press, 2007.
- Z. Plater**, The three economies: an essay in honor of Joseph Sax, 1998, Ecology Law Quarterly, 25.
- G. Plesko**, Evidence and theory in corporate tax shelters, National Tax Association Proceedings, p. 371, 2000.
- E. A. Posner**, Law and social norms: the case of tax compliance, University of Chicago Law School, Virginia Law review 1781, 2000.
- A. Raskolnikov**, Revealing choices: using taxpayer choice to target tax enforcement Columbia Law review, Vol. 109, 2009.
- Responsabilidad Social Corporativa**, 2011-2014, 25.10. 2011, com (2011-681 final); recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva de 6.12. 2012.
- M. Risse**, On Global Justice, 2012, Princeton University Press.
- J. R. Robinson -S.A. Sikes-C.D. Weaver**, Is aggressive financial and tax reporting related to the organisation and orientation of the corporate tax function? University of Texas at Austin, 18-agosto-2008.

- S. Rodotà**, *La democrazia senza morale*, *La Repubblica*, 8 aprile 2016.
- RRA98 I.R.S.** *Service Mission Statement*, S. Rep. 105-174, 1998.
- K. Rubenstein**, *Globalisation and Citizenship and Nationality*, *The University of Melbourne, Faculty of Law Legal Studies research paper n.69*, 2004, ssrn.com/abstract=530382.
- E. L. Rubin**, *Bureaucratic Oppression: Its causes and cures*, *90 Washington U.L.Rev.*
- R. M. Ryan, E. L. Deci**, *Intrinsic motivations: classic definitions and new directions*, *Contemporary Educational Psychology*, 25, 2000.
- M. S. Salter**, *Lawful but corrupt. Gaming and the problema of institutional corruption in the private sector*, *Edmund J. Safra Center for Ethics at Harvard*, october 2010.
- , *How short-termism invites corruption...and what to do about it*, *Harvard, Business School, working paper 12-094*, april, 12, 2012.
- Magdalena Sepúlveda Carmona**, *Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights*, *Human Rights Council*, 22 may 2014.
- N. Sharkey, I. Murray**, *Reiventing administrative leadership on Australian taxation: beware the fine balance of social psychological and rule of law principles*, 2016, *31 Australian Tax Forum*.
- G. Schmolders**, *Fiscal Psychology; a new branch of public finance*, *National Tax Journal*, Vol. 12, 4, december, 1959.

- J. T. Scholz**, Contractual compliance and the federal income tax system, 13 Washington University Jurisprudence, Law & Policy, 2003.
- D. J. Solove**, "I've Got nothing to hide and other misunderstandings of privacy, 2-7-2008, ssnr: 998565.
- P. M. Schwartz**, Privacy and Democracy in Cyberspace, Vanderbilt Law Review, Vol, 52, 1999.
- P. J. Spiro**, A new International Law of Citizenship, American Journal of International Law, october, 2011.
- V. Strimelle**, La justice restaurative : une innovation du pénal ? 2008. Champ Pénal.
- C. S. Sunstein**, Social norms and social rules, Columbia Law review, V. 96, may 1996.
- Supreme Court of the United States**, Kawashima v Holder, february 21, 2012.
- V. Tanzi**, Fiscal policy in the future: challenges and opportunities, State University- Higher School of Economics, Moscu, 32007, WP 13-2007-03.
- D. F. Thompson**, Two Concepts of Corruption, Harvard University Edmond J Safra Center for Ethics, August, 1, 20, 2013.
- B. Torgler**, Speaking to theorists and searching for facts: tax morale and tax compliance in experiments, Journal of Economic Surveys, february 2002.
- , Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of tax compliance, Dissertation Universität Basel, juli 2003.
- B. Torgler, F. Schneider**, Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: a Panel

Analysis, Center for Research in Economics, Managements and the Arts, working paper 2007-2.

Treasury Inspector General for Tax Administration, Combination of legislative actions and increases IRS capability and capacity are required to reduce the multi-billion dollar US international tax gap, january 27, 2009.

Treasury, The Compliance Assurance Process has received Favorable Feedback, but Additional Analysis of its Costs and Benefits is Needed, february 22, 2013, 2013-30-021,

T. R. Tyler, Restorative justice and procedural justice: A dealing with rule breaking, *Journal of Social Issues*, Vol. 62 2, 2006.

—, Psychology and the design of legal institutions, Nijmegen, Netherlands, 2007.

T. R. Tyler, Ph. Atiba Goff, R.J. Mccoun, The impact of psychological science on policing in the United States: Procedural justice, legitimacy, and effective law enforcement, *Association for Psychological Science*, 2015, V. 16 (3).

Tax Avoidance, **UK Parliament**, febrero de 2015.

UN Independent Expert on Extreme Poverty and Human Rights, 17-3-2011.

US Department of the Treasury, A comprehensive strategy for reducing the tax gap, september 26, 2006.

F. Volpi, Introduzione, con referencia al trabajo de **A. Puviani**, Il problema edonístico nella scienze delle finanze, *La Riforma Sociale*, 1895.

- B. Wells and C. Lowell:** Tax base erosion and homeless income: collection at source is the linchpin, *The University of Houston*, 65 *Tax Law review*, 535, 2011.
- M. Wenzel,** *Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the field*, en *Taxing Democracy*, ed. V. Braithwaite, Ashgate, 2002.
- M. Wenzel, T. G. Okimoto, N. T. Feather, M. J. Platow,** *Retributive and Restorative Justice*, 24-October 2007, *American Psychology-Law Society/Division 41 of the American Psychological Association* 2007.
- E. Zedillo,** *Technical Report of High Level Panel International Intergovernmental consideration for financing for development*, NNUU, 26-6-2001.

LIBROS

- D. Amirante,** *La forza normativa del principi*, director, Padova, 2006.
- E. Betti,** *Teoria General della Interpretazione*, II, Milano, 1955.
- Samuel Bowles, Herbert Gintis.** *A cooperative species: human reciprocity and its evolution*. Princeton University Press, 2011.
- S. Bowles,** *The Moral Economy. Why Good Incentives are no substitute for Good Citizens. The Castle Lectures in Ethics, Politics and Economics*. Yale University Press, 2016.
- Jh. Braithwaite,** *Markets in vice, markets in virtue*, Oxford University, Oxford, 2005.

- V. Braithwaite**, *Taxing Democracy*, editor V. Braithwaite, Ashgate, London, 2002.
- O. Buhler**, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, 1968.
- Commissione Diocesana** "Giustizia e Pace", Diocesi di Milano, *Sulla Questione Fiscale. Contributo alla riflessione*, Milano, 2000.
- Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia**, Justicia y Paz, Roma, 2005, 192, 193, 194, 195.
- C.A. Conigliani**, *Saggi di economia política e scienza delle finanze*, Torino, 1903.
- C. Cosciani**, *Istituzioni di Scienza delle finanze*, 1970, Torino.
- H. Desroche**, *Quatre Ecoles d'Economie Sociale, 189-3-1890 en Charles Gide (1847-1932). Trois Etapes d'une créativité. Cooperative. Sociale. Université, Paris* 1982.
- A. Falzea**, *ricerche di Teoria Generale del Diritto e di Dogmatica Giuridica, I, Teoria Generale del Diritto*, Milano, 1999.
- Francesco**, *Encíclica Laudato si ´*, 24 maggio 2015, n. 141.
- B.S. Frey**, *Not just for the money: an economic theory of personal motivation*, Cheltenham, E. Elgar, 1997.
- Ch. Gide**, *La solidarité, Cours 1927-28. College de France*, 1932.
- Ch. Gide, Ch Rist**, *Historia de las Doctrinas Económicas desde los fisiócratas hasta nuestros días*, Editorial Reus, Madrid.

- B. Griziotti**, Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario, Milano, 1953.
- , Primi Elementi di scienza delle finanze, Milano, 1962, p. 104; Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario, II; Milano, 1956.
- , Primi elementi di scienza delle finanze, Milano, 1962.
- B. Griziotti, D. Jarach**, La teoria finanziaria di Benvenuto Griziotti, Studi in memoria di Benvenuto Griziotti, Milano, 1959.
- D. Jarach**, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1957, Vol I.
- Juan Pablo II**, Reconciliatio et Paenitentia, 2 de diciembre de 1984.
- , Sollicitudo Rei Socialis, 30 de diciembre de 1987.
- L. Kaul; P. Conceicao; K. Legoulven; R. U. Mendoza**: Providing global public goods. Managing globalisation, New York, 2003.
- E. Kirchler**, The economic psychology of tax behaviour, Cambridge, 2007.
- G. Lakoff**, Moral Politics. How liberal and conservatives think, Chicago, 2002.
- L. Lessig**, Republic, Lost. How money corrupts Congress- and a Plan to Stop It., 2011 New York.
- M. Levi**, Of Rule and Revenue, University of California, 1988.

- , *A State of Trust*, V. Braithwaite, M. Levi, eds, *Trust and Governance*, New York, Russell Sage Foundation, 1998.
- A. Loria**, *Le basi economiche della costituzione sociale*, Torino, 1902.
- F. Maffezzoni**, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario*, Torino 1970.
- G. Manzone**, *Teologia Morale Económica*, Brescia, 2016.
- Martin, A.K. Mehrotra, M. Prasad**, *The new fiscal sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, editors, Cambridge, 2009.
- F. Modugno**, *Appunti per una Teoria General del Diritto*, A. Franco, *Problema della coerenza e della completezza dell'ordinamento*, torino, 1988.
- L. Murphy, Th. Nagel**, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford, 2002.
- R. Murray**, *Principi fondamentali di scienza pura delle finanze*, Firenze, 1914.
- Th. Pogge**, *Cosmopolitanism and Sovereignty*, *Ethics* 105, 10-1992 en *Global Justice, Seminal Essays*, I, editores Th. Pogge-D. Moellendorf, St. Paul MN 2008.
- A. Puviani**, *Teoria della illusione finanziaria*, Palermo, 1903, edición a cargo de Franco Volpi, Milano, 1973.
- Jh. Rawls**, *Justice as fairness. A restatement*, editor Erin Kelly, Harvard, 2003.
- T. Rosembuj**, *La imposición como política*, Buenos Aires, 1973.

- , Elementos de Derecho Tributario, 1988, Vol. I, Barcelona.
- , La transacción tributaria, Barcelona, 2000.
- , Los impuestos y la Organización Mundial de Comercio, Barcelona, 2007.
- , El impuesto ambiental, el Fisco, Barcelona, 2009.
- , Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa, Barcelona, 2009.
- , La crisis financiera y el arbitraje fiscal internacional. Los productos híbridos y las entidades híbridas, Barcelona, 2012.
- , Principios Globales de Fiscalidad Internacional, Barcelona, 2013.
- G. Schmolders**, Teoría General del Impuesto, Madrid, 1962.
- B. Sorge**, Introduzione alla dottrina sociale della Chiesa, Brescia, 2016.
- P. J. Spiro**, Beyond Citizenship: American Citizenship after Globalisation, New York, 2008.
- V. Tanzi**, Taxation in an integrating world, Brookings, EEUU, 1995.
- D.F. Thompson**, Ethics in Congress: From individual to institutional corruption, 1995, Washington, Brookings Institution.
- E. Vanoni**, Opere Giuridiche, Milano, 1962, Elementi di diritto tributario.
- H. Zehr**, The Little book of restorative justice, 2003.