





IMPUESTO

DEMOCRACIA, COERCIÓN Y ESTADO



IMPUESTO

DEMOCRACIA, COERCIÓN Y ESTADO

Tulio Rosembuj



www.elfisco.com

Primera edición, 2022

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. TSteed SL.**

Valls i Taberner, 14, ático 2^a

08006 Barcelona

www.elfisco.com

Correcciones: Montse Planas y Guillem Sanz

ISBN: 978-84-944098-7-5

Impreso por: Midac

SÍNTESIS

El *deficit democrático* impide el fortalecimiento de la razón pública. La excepción tributaria establece una distinción con cualquier otra ley: la autoimposición tiene su fuerza en la representación social y si esta se resiente impera la relativización del deber de contribuir y los esfuerzos para consolidar la autonomía e independencia del Estado en defensa de los intereses colectivos, que deben inspirarle. La decretización política y la reglamentación hiperbólica administrativa van, conforme a la experiencia, a una declarada usurpación de la voluntad democrática representativa. La autocracia liberal (neoliberal) alimenta el debilitamiento de la mayoría legislativa, promoviendo el reemplazo de los valores constitucionales de la democracia a través de la expansión hiperbólica del poder reglamentario administrativo y de la decretización con fuerza de ley. El derecho democrático (*J. Waldron*) sufre y, por supuesto, la legalidad tributaria y los principios constitucionales de igualdad y capacidad contributiva.

El Estado ofrece el valor seguridad como contraprestación soberana al súbdito obediente. La ley es soberana y el criterio de la fuerza es su elemento decisivo. Ahora, es reemplazada por la fundamentalidad de la constitución rígida. La seguridad humana y la dignidad son las bases del sistema político, moral, ético y jurídico. No se trata solo de la seguridad del Estado Nación de la agresión externa, si no, también, de la protección de la vida cotidiana de las personas. La teoría de la coacción amoral evita valores y principios internos de la moral interna de la ley y de justi-

cia. El deber de contribuir al gasto público es un comportamiento de adhesión espontánea y voluntaria. El impuesto es ley moral, una parte integrante de la moralidad del derecho y resulta de la autoimposición política. El cumplimiento de la mayoría de los contribuyentes es una razón moral (constitucional y democrática). La coacción no es una propiedad inseparable del tributo. El impacto de las razones morales de la ley es una alternativa a la coerción.

La razón de Estado identifica el nuevo poder de dominación del Estado. La policía define sus propósitos generales. La policía fiscal es razón de Estado. El poder de tributario es análogo al poder de policía. La discrecionalidad se califica como cosa interna de la Administración. La arbitrariedad, como en el derecho penal, se concentra en los más vulnerables. El paso de la razón de Estado a la razón pública obedece a los cambios sociales democráticos y se identifica en el nuevo paradigma de la transformación constitucional (Weimar, Italia). El interés fiscal es interés compartido del particular y de la Administración. La discrecionalidad pura debe adaptarse a la composición de intereses distintos y concurrentes, bajo el principio de razonabilidad democrática: *accountability* y transparencia. La Administración debe ajustarse a los valores y principios comunes del impuesto en todas sus dimensiones, sean materiales o formales.

ABSTRACT

The democratic deficit prevents the strengthening of public reason. The tax exception establishes a distinction from any other law: self-imposition has its strength in social representation, and if this is affected, the relativization of the duty to contribute prevails and the efforts to consolidate the autonomy and independence of the State in defense of collective interests, which should inspire you. Political decretization and hyperbolic administrative regulation go, according to experience, to a declared usurpation of the representative democratic will. The liberal (neo-liberal) autocracy feeds the weakening of the legislative majority, promoting the replacement of the constitutional values of democracy through the hyperbolic expansion of the administrative and regulatory power and the decretization with the force of law. Democratic law (*J. Waldron*) suffers and tax legality and the constitutional principles of equality and ability to pay.

The State offers the security value as a sovereign consideration to the obedient subject. The law is sovereign, and the force criterion is its decisive element. Now, the hierarchy resides in the fundamentality of the rigid Constitution. Human security and dignity are the political, moral, ethical, and legal foundations. It is not only about the security of the Nation-State from external aggression but also about protecting people's daily lives. The amoral coercion theory eschews internal moral values and principles of law and justice. The duty to contribute to public spending is a behavior of spontaneous and voluntary adherence. The tax

is a moral law, an integral part of the morality of law, and results from political self-imposition. The compliance of the majority of taxpayers is a moral reason (constitutional and democratic). Coercion is not an inseparable property of the tax. The impact of the moral reasons of the law is an alternative to coercion.

The *ragion di Stato* identifies the new power of domination of the State. The police define its general purposes. The tax policy is *ragion di Stato*. The tax power is analogous to the power of the police. Arbitrariness, as in criminal law, focuses on the most vulnerable. The transition from the *ragion di Stato* to public reason is due to democratic social changes and the new paradigm of constitutional transformation (Weimar, Italy). The tax interest is the shared interest general of the individual and the Administration. Pure discretion must be adapted to the composition of different and concurrent interests under the principle of democratic reasonableness: Accountability and transparency. The Administration must follow common values and principles of the tax in all its dimensions, whether material or formal. Legitimacy, law self-application, and knowledge counteract the State order by itself.

INTRODUCCIÓN	15
---------------------------	----

CAPÍTULO I. IMPUESTO, LEGALIDAD Y DEMOCRACIA. EL ORDEN DEMOCRÁTICO DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA	31
--	----

1. El monopolio de la violencia y del impuesto	31
2. Consentimiento	35
3. La socio-génesis del Estado. La ley del monopolio....	37
4. El mecanismo absolutista y la autocracia.....	41
5. La autocracia liberal	44
6. Monopolio: del poder privado al público.....	47
7. El absolutismo de ley.....	50
8. La soberanía	51
9. El discurso positivista.....	55
10. La crisis democrática de la autocracia liberal	58
11. El orden neoliberal	65
12. La ley de la mayoría	67
13. Waldron y la teoría del derecho democrático.....	71
13.1. Democracia.....	73
13.2. Elementos del orden jurídico democrático....	77
14. Desde la ley a la legalidad tributaria	83

CAPÍTULO II. EL EL IMPUESTO, COACCIÓN Y EL IMPACTO MORAL DE LA LEY 89

15. El absolutismo jurídico.	89
16. La constitucionalización de la persona	93
17. La constitucionalización del impuesto	98
18. El principio de dignidad y seguridad humana	100
19. El deber de la solidaridad	104
20. Del doble monopolio público al monopolio singular	110
21. La competencia tóxica y la prestación impuesta. ...	115
22. La coacción amoral del derecho	119
23. La coacción y la moralidad del derecho	123
24. El vínculo moral sin la coacción	128
25. La teoría del Impacto Moral de la ley de M. Greenberg	132
26. La obligación moral y la obligación natural	137
27. La ley como fuente de obligaciones morales	140
28. La obligación moral tributaria y la Teoría del Procedimiento de Imposición de Federico Maffezzoni	143

CAPÍTULO III. DEMOCRACIA, COERCIÓN Y RAZONABILIDAD 147

29. La <i>ragion di Stato</i>	147
30. La policía fiscal	150
31. La relación de fuerza administrativa	155
32. La relación obligacional	157
33. La razón pública y los bienes públicos	165
34. De la razón pública a la razonabilidad administrativa	172
35. Principio de razonabilidad pública	177
36. El Interés fiscal	180

37. Responsabilidad y rendición de cuentas 182
38. La transparencia..... 185
39. Otra discrecionalidad administrativa..... 191
40. La razón de Estado y las contraconductas..... 197
41. La policía fiscal y la sanción..... 200

BIBLIOGRAFIA 213

**SUMMARY. TAX. DEMOCRACY, COERCION
AND STATE** 227



INTRODUCCIÓN.

La forma de Estado nace del monopolio de la violencia y del poder tributario. La Administración central, difusa, permite el ejercicio de lo que *N. Elias* define como un aparato de dominación especializado. El Estado adquiere su configuración desde el siglo XVI y su protagonismo supera, en el curso de los siglos, al del Príncipe, la Monarquía y la autocracia liberal. La *ragion di Stato* ilustra un modo de gobierno y de gestión con aspiración íntima de dirección de la población, el territorio, en suma, la totalidad de la vida social.

A partir de entonces la lucha social no va en contra del aparato de dominación, sino por el control de su vía de acceso y el reparto de sus cargas y beneficios. Hay un mecanismo *absolutista*, que define la *autocracia*, cualquiera que sea su representante político (*N. Elias*). El mecanismo absolutista implica la búsqueda constante del equilibrio, de los pactos, de acuerdos, porque, básicamente ninguna de las partes en conflicto tiene la fuerza para imponerse. En ese equilibrio juegan un papel primordial el vértice político –sea o no el Príncipe– y la Administración y jurisdicción especializada. El que preside el Estado identifica un gobierno autocrático destinado a su conservación y fortalecimiento.

El mecanismo absolutista del gobierno autocrático también comparece en los regímenes democráticos, que suceden al Príncipe. El estado burgués es consecuencia de revoluciones –Inglaterra, 1689, Estados Unidos 1776, Francia 1789– que, simplificada, aspiran a eliminar los

privilegios de la nobleza y una organización distinta de los monopolios públicos, tanto en el gasto cuanto, en los recursos tributarios, a favor de los nuevos titulares del poder político. Los impuestos devienen regulares, estables y sus fuentes radican en la capacidad contributiva de los sectores con menos poder político y social y los más vulnerables sin otro poder que la resistencia o rebeldía.

El Estado liberal concentra y potencia el monopolio de producción jurídica, el monopolio de la violencia física, el monopolio fiscal. La soberanía de la ley absorbe todo el derecho y se convierte en la representación indiscutida de la voluntad general. La ley es la muestra del poder de imperio, cuya desobediencia conlleva la coerción y la pena. El impuesto es en sí mismo coerción y obediencia.

Las revoluciones liberales adoptan el consentimiento como dogma, no hay impuesto sin representación, pero sin convicción. Es una fórmula declamatoria que pretende la diferencia respecto al Estado del Príncipe, pero de limitada extensión porque la democracia es restringida a los censos propietarios y letrados. No hay impuesto sin ley significa sin ley que favorezca a los más ricos.

La autocracia del Estado liberal permanece en el absolutismo del Príncipe bajo otra modalidad. El absolutismo pasa por el control del ordenamiento jurídico. Los monopolios públicos de la violencia y fiscal se extienden a la observancia interesada de los distintos regímenes jurídicos: de propiedad, empresa, contratos, intervención del Estado en la economía, impuestos. La jerarquía de la ley y de la burocracia jurídica adquieren protagonismo decisivo. No hay impuesto sin ley. La ley en la cúspide de las fuentes de derecho tributario desnaturaliza el consentimiento en su expresión más simple. La substancia del impuesto es la garantía de la libertad patrimonial de los individuos.

La conservación del monopolio fiscal exige la ley como garantía para evitar que la participación política, aun recortada y minoritaria, se emplee para llevar a cabo cualquier reforma social o económica por la vía fiscal. No es de interés el impuesto representativo cuanto el impuesto consecuencia de la ley.

La soberanía ilustra el fundamento del monopolio exclusivo del ordenamiento jurídico. La soberanía es la fuerza del derecho y el derecho de la fuerza. El tributo somete su definición a la soberanía. El poder coactivo de imperio está en la base de la creación de impuestos. El impuesto exhibe como ley el signo de autoridad y coerción sin contraprestación. La soberanía no es negociable. Es un monopolio exclusivo del Estado, que obliga a cambio de nada, a cambio de la obediencia o la sanción. El tributo somete su definición a la soberanía. El positivismo jurídico identifica la ley con el orden jurídico superior del Estado basado en la coerción y la sanción. La moral, la sociología y la política son impurezas de la teoría del derecho.

El consentimiento –*no taxation without representation*– deviene una amenaza cuando llega la crisis de la autocracia liberal por obra de la sociedad pluriclasista, el sufragio universal y las formaciones intermedias –sindicatos, partidos políticos, asociaciones, órdenes corporativas– y, fundamentalmente, por la super-legalidad constitucional. Las contraconductas sociales (*M. Foucault*) reaccionan ante la pura obediencia, la sumisión a la potestad imperativa, a la concentración del saber público.

La autocracia liberal consigue imponer su absolutismo hasta bien entrado el siglo XIX.

A partir de entonces comienza a resquebrajarse porque no sabe responder al desafío democrático. La jerarquía de la ley, expresión absoluta del monopolio jurídico del Es-

tado, queda subordinada a las Constituciones rígidas – Weimar 1919, Italia, 1948– que la condicionan a los principios y valores hasta ese momento ignorados y fijan los derechos y deberes de todos los ciudadanos. Los principios constitucionales impulsan una nueva fuente de producción jurídica, cuya aplicación aparece orientada por valores supremos de moralidad y justicia. La aplicación de las normas constitucionales no es meramente programática, sino directa en las relaciones entre particulares. La ley es destronada por una fuente suprema. El monopolio fiscal resulta de la constitución antes que de la metafísica soberana. La justificación de la legalidad, en su caso, hay que encontrarla en los valores y principios individualizados por la norma suprema: solidaridad, principio de capacidad contributiva, igualdad y legitimidad democrática, razonabilidad administrativa.

La primera resistencia democrática de la autocracia liberal consiste en despojar a la ley del relato de los hechos. El control de producción no está garantizado frente a las nuevas mayorías democráticas y es imprevisible el riesgo de reformas inesperadas, sobre todo fiscales, de propiedad, de contratos, protección social. Por tanto, no es posible mantener la prioridad del poder simbólico del Estado de *decir el derecho* a través de la ley.

La respuesta a favor de la deslegalización es multívoca y se traduce en la multiplicación de formas de producción jurídica, ajenas al derecho legislativo, sean actos de necesidad y urgencia (decretos leyes, decretos legislativos) o el aumento del poder discrecional en el seno de la administración pública y actos normativos secundarios, que, frecuentemente, van en contra del propio criterio legislativo y constitucional.

La reserva de ley democrática es objeto de erosión, sobre todo, la tributaria, usurpando la exclusividad de la fun-

ción legislativa por el poder ejecutivo. El Decreto-Ley atenta y afecta el principio democrático y la potestad reglamentaria se convierte en ley *de facto*. El Estado administrativo tiene como principal aliado al poder político, legislativo y judicial en la consecución de la renovada gobernanza de la *ragion di Stato*.

El neoliberalismo, versión actual de la autocracia liberal, es un dogma dirigido a eliminar el funcionamiento de la democracia que sea susceptible de amenaza para el orden del mercado local y global, sustentado en la Administración especializada y la justicia despegada del principio constitucional substantivo.

La democracia legislativa aparece en el eje de los ataques, como variable independiente, incontrolada, de autogobierno de los ciudadanos. La regla de la mayoría es el núcleo de la decisión democrática y se critica su importancia, porque es ilimitada e ilimitable.

Las alternativas son la deslegalización, la potenciación de las normas secundarias y administrativas. Así comanda el positivismo y la jurisdicción mecánica, repetitiva incapaz de adecuarse a las nuevas realidades sociales en la interpretación inventiva. En suma, un proyecto de deslegitimación de la representación social y el rechazo al criterio de un hombre un voto que está en su base. *J. Waldron* afirma que la legislación es el modo democrático de producción del derecho por excelencia. La democracia, según, *Waldron*, es la idea que los legisladores son elegidos por el pueblo al cual legislan, el pueblo determina las bases bajo las que son gobernados.

El impuesto, es la expresión elemental del deber democrático de todos de contribuir al gasto público. La ley tributaria es excepcional porque su valor constitucional parte del deber contributivo de todos en condiciones de igual-

dad substancial. La promesa de justicia solidaria. El derecho democrático no puede partir de la premisa que es una materia ajena al ciudadano, porque dejaría de serlo. La ley pasa a ser propiedad de funcionarios especializados o políticos o lobbies en detrimento de su significación social. El *déficit democrático* impide el fortalecimiento de la razón pública y de la razonabilidad administrativa.

La excepción tributaria establece una distinción con cualquier otra ley. Es equivocado asimilar el impuesto a los principios del derecho administrativo: la autoimposición, que es una forma concreta de *self-application* de la ley, tiene su fuerza en la representación social y si está se resiente impera la relativización del deber de contribuir y los esfuerzos para consolidar la autonomía e independencia del Estado en la defensa de la razón pública, de los intereses colectivos consentidos, que deben inspirarle.

La decretización política y la reglamentación hiperbólica de la discrecionalidad administrativa van, conforme a la experiencia, a una declarada usurpación de la voluntad democrática representativa.

La coacción persiste como eje del impuesto, desconociendo que no es suficiente para su actuación en una democracia plena. Sin consenso ni aquiescencia no hay poder de imperio que garantice el cumplimiento de la ley. La lógica de la supremacía del poder público sobre el ciudadano no da razones ni justifica una autoridad que busca la obediencia, sesgada de la razón pública.

El derecho perfecto, en la versión positivista, es el que está configurado en la exigencia con y por la fuerza. La coacción es una propiedad inseparable de la ley y la sanción confirma el derecho a la fuerza sobre los que tienen el deber de cumplimiento. La ley es soberana y el criterio de la fuerza es su elemento decisivo. El Estado ofrece el valor

seguridad como contraprestación soberana al súbdito obediente. La coacción escinde la ley de cualquier otro valor social, en particular, del valor moral. El derecho que resulta es pulcramente amoral. La rigidez de la ley formal es la norma fundamental. Todo dentro, nada fuera de la ley. La ley es el vehículo de garantía de la libertad patrimonial de los individuos; pero, su actuación se basa exclusivamente en la supremacía ilimitada de la Administración sobre el súbdito.

La autocracia liberal del siglo XVIII y XIX entra en crisis en el siglo XX. El principio constitucional (el principismo) está en los valores y principios morales que inspiran a cualquier comunidad. El texto y el contexto encarnan el constitucionalismo vivo y actual. La legalidad requiere de la legitimidad: su conformidad a valores y principios constitucionales. La soberanía de la ley es reemplazada –es destronada– por la fundamentalidad de la constitución. (*G. Zagrebelsky*). La autoridad no es bastante para legitimarse ni apareja la sumisión de sus destinatarios. La *constitucionalización de la persona* es un cambio epocal en la autocracia liberal ya que aúna la dignidad individual con el bien colectivo, bien común, bien público.

La solidaridad es un elemento central de la nueva situación entre el Estado y el ciudadano. La solidaridad es un elemento de la constitucionalización de la persona y de la dignidad y seguridad humana e implica deberes constitucionales de los ciudadanos en base a la colaboración activa y de los poderes públicos. La propiedad no puede ser la base que determine la justicia fiscal. El legislador establece las situaciones diferenciadas en términos de capacidad contributiva y la justicia social guía la política fiscal en la óptica solidaria e igualitaria.

El autor soberano queda sometido a la soberanía de los principios y valores supremos y a resultados de justicia. La

razonabilidad administrativa no es una cuestión interna de la Administración, necesita apertura y voz para que los destinatarios sepan y digan la suya. El impuesto resiente, aún hoy, su dependencia de la soberanía en el sentido de la autocracia liberal.

El impuesto como manifestación del poder soberano, absoluto, exhibe, en el marco de su habilitación legal, el signo de la autoridad y coerción, sin contraprestación. El poder de imperio es el núcleo de la sumisión necesitada del individuo al deber tributario, una rémora que sigue las indicaciones del monopolio fiscal primigenio. El poder de supremacía del Estado fue útil para justificar la creación legal absolutista del impuesto; pero, deja de serlo cuando el impuesto debe fundarse en la correspondencia entre el Estado pluriclase y el ciudadano colectivo obligado a contribuir al gasto público. La asociación entre derechos fundamentales y bien común, que es un bien público, establece una relación de correspondencia entre el deber de contribuir y la provisión de bienes públicos necesarios.

El impuesto es hoy una cuestión de solidaridad antes que de autoridad enfática: la seguridad humana y la dignidad son las bases del sistema político, moral, ético y jurídico. No se trata solo de la defensa de la seguridad del Estado Nación de la agresión externa, sino, también, de la protección de la vida cotidiana de las personas, la seguridad humana. El monopolio público de defensa y de seguridad individual es uno solo. La narración neoliberal acentúa la irrelevancia de la ley democrática dejando a la intemperie las necesidades y miedos de las personas.

La indudable legitimidad de la economía de mercado no supone una sociedad absorbida y definida por su economía de mercado. No hay sana competencia sin ley democrática que la regule –legislación antimonopólica– e

impuestos que la graven. La competencia tóxica, al contrario, vive en una realidad sin ley ni impuesto. El principal efecto es la coerción de sus agentes privados –las empresas– sobre el ciudadano en base a su supremacía.

La soberanía (*supremacía*) impulsa la coerción y el precio de mercado es una prestación impuesta. El precio impuesto sin ley es una expresión de poder de imposición análogo al poder de creación tributaria, exactamente, como el poder de repercusión económica desde el contribuyente de derecho al contribuyente de hecho. Hay otros poderes tributarios distintos en manos de la hegemonía de los sujetos en el mercado.

La autocracia liberal identifica el impuesto en la correlación entre la sujeción del contribuyente a la soberanía del Estado, en otros términos, en la coerción. El fundamento es preconstitucional y antidemocrático. La coacción amoral del derecho, que fue atributo de la autocracia liberal, explica el comportamiento social está regido por la amenaza de la sanción. La coacción no es atributo de la ley tributaria. La teoría de la coacción evita valores y principios internos de la moral interna de la ley y de moral política que le sirven de base. El deber de contribuir al gasto público constitucional es un comportamiento de adhesión espontánea y cuasi voluntaria.

El impuesto, por definición, es ley moral, una parte integrante de la moralidad política. La dignidad humana es el fundamento de la moralidad política. El derecho de cualquier persona a un tratamiento igualitario. El deber de obediencia en la democracia constitucional y legislativa no descende solo de la fuerza compulsiva de la ley. Su fundamento está en la determinación cívica previa de principios superiores que lo justifican y el consentimiento democrático. Es equivocado definir la prestación tributaria como coactiva cuando resulta de la autoimposición política, de la

self-application de la ley. El pago del impuesto no equivale al pago de un impuesto revolucionario de protección al Estado como si se tratara de una organización criminal. No es un *pizzo de Mafia*.

El cumplimiento de la ley obedece a razones externas a la orden coercitiva. La influencia de la doctrina moral del derecho tiene razón: el deber de obediencia es un deber espontáneo de la mayoría de ciudadanos. Y la ley tiene un decisivo impacto en la creación de obligaciones morales que influyen en el comportamiento de los ciudadanos.

La coacción no es la única alternativa que explica la obediencia a la ley. La ley da forma a nuestras razones morales y configura la primera motivación al cumplimiento. La ley, también, puede usar la coacción para generar razones morales, creando razones de justicia para la cooperación. El cumplimiento de la mayoría de contribuyentes es cuasi voluntario y está en función de la lógica de la reciprocidad del gobierno; de la legitimidad en sus decisiones y del cumplimiento de otros contribuyentes al mismo tiempo. Las instituciones legales crean obligaciones morales, cuyo objeto es la modificación de los perfiles morales, sin coacción.

Paradójicamente, esto trae eco de la categoría de obligación natural, del derecho romano y francés, obligación no obligatoria (*M. Planiol*). La obligación natural se basa en principios de naturaleza moral, social, religiosa. Es un deber moral o social, cuyo cumplimiento depende de la sensibilidad del deudor y que no está sujeto a la exigibilidad coercitiva del acreedor. El pago como un deber de conciencia hacia los otros, de ayuda, de asistencia, librado a su exclusiva voluntad.

La paradoja de la obligación natural, aunque no se quiera admitir, es que hay deberes morales con efecto jurí-

dico, aunque su incumplimiento no implique infracción o sanción.

El impuesto es el puente entre la solidaridad y bien común, una especificación concreta de un deber cívico. El impuesto distinguido como manifestación de bien público, convierte el pago de dinero en obligaciones morales particulares en el marco de la ley, con el consenso y la participación de las personas. La base de la efectividad del impuesto consiste en la relación de consenso entre la ciudadanía y el Estado. Es una razón estrictamente moral (constitucional y democrática).

El impacto de las razones morales se convierte en una alternativa a la coerción. No hay coacción suficiente para obligar el pago del impuesto del contribuyente de masa. Esto se ilustra mediante el cumplimiento espontáneo y voluntario tributario en los principales impuestos del sistema tributario fundado en procedimientos de autoliquidación.

La creación de obligaciones morales representa una traducción correcta de la relación de correspondencia entre lo que el Estado debe formular y lo que el ciudadano espera de él. *Federico Maffezzoni*, en 1965, en su *Teoría del Procedimiento de Imposición*, sentó las premisas jurídicas de la diferencia sustantiva entre el cumplimiento correcto de los deberes tributarios y el incumplimiento incorrecto.

El cumplimiento conforme a la ley del particular significa que la Administración simplemente recibe y adquiere las sumas que le transfieren por la realización del hecho imponible, solo condicionado por el ingreso indebido o la rectificación del acto por el contribuyente. El Estado se limita a recibir, adquirir y conservar las sumas de dinero: una actividad de caja. No hay ningún derecho a imponer por la fuerza, sino a percibir una suma voluntaria de dinero.

El cumplimiento voluntario y espontáneo excluye que el acreedor público pueda forzar una conducta que no merece ningún reproche. El incumplimiento de los deberes legales tributarios por el contribuyente desencadena el ejercicio enfático de la potestad coactiva de imposición que constituye otro deber diverso y más grave. Es entonces cuando la Administración rectifica, integra, liquida y sanciona el incumplimiento. La inobservancia de los deberes es el presupuesto necesario para el ejercicio de la coacción pública.

La obligación tributaria coactiva no nace, sin un preciso acto de la administración que liquide la cuantía total de la deuda tributaria, a consecuencia del incumplimiento de los deberes legales del particular. La obligación existe solo en cuanto el acreedor sea titular de un derecho a la tutela ejecutiva de su crédito (*effective protection*).

El hecho imponible justifica el impuesto de cara a los principios de capacidad contributiva e igualdad. La realización del hecho imponible es la justificación –B. Griziotti hablaría de la causa– de la adquisición definitiva de las sumas de dinero adquiridas por la Administración.

La administrativización del impuesto es la cara visible y expresa de la policía fiscal, de la manifestación histórica más acentuada de *la ragion di Stato*. La Administración es una rueda loca en el sistema fiscal complejo. Su potencia es indiscutible y su disciplina evoca tiempos pretéritos en los que reemplazaba al legislador, al juez, al político. Los deberes formales aparecen como instrumentos de opresión burocrática y predeterminados por la discrecionalidad unilateral administrativa

La creación del Estado viene de la conjunción de la diplomacia y la fuerza militar y de la policía y del monopolio fiscal. La razón de Estado, de acuerdo a *Foucault*, identifica

el nuevo poder, al cual le es ajeno cualquier otra inquietud que la conservación y crecimiento de su propio poder. La policía define los propósitos generales de la razón de Estado. La razón de Estado comprende la policía fiscal. El impuesto es condición para el buen orden y crecimiento del Estado.

El poder tributario se considera análogo al poder de policía y con efectos estrictamente unilaterales. La policía fiscal tiene una clave de interpretación administrativa, que le es intrínseca.

El cambio filosófico es la transformación de la razón de Estado en razón pública, razón de todos. El paradigma de la transformación constitucional, desde la Constitución de Weimar de 1919, Italia de 1948, entre otras, señala una gramática distinta del poder público, de los derechos cívicos y de los valores y principios jurídicos que la presiden.

El bien común es un bien público, ordenado e indivisible. El bien común supone una voluntad de "*legislar moralidad*". El interés general pertenece al Estado-organización y a la sociedad civil. Su carácter engloba el interés general de todos. La *vis* autoritativa de la Administración cede a la prioridad de justificarse (*reason-giving*) mediante el consenso y la razonabilidad. El núcleo duro de la conducta administrativa es aplicar la razón pública mediante el principio de razonabilidad. La responsabilidad y la rendición de cuentas, la transparencia, y la receptividad o sensibilidad de la decisión.

La razón pública es una razón estrictamente moral (constitucional y democrática) y se convierte en una alternativa a la coerción. La auto aplicación es la regla. No hay policía fiscal suficiente para obligar el pago del impuesto del contribuyente de masa. La auto aplicación de la ley regular, voluntaria, espontánea, es un elemento de hecho del

cumplimiento fiscal que modifica la policía fiscal clásica. La discrecionalidad enfática clásica se convierte en opresión burocrática. Otra discrecionalidad supone recoger el interés fiscal como concurrencia entre el interés particular y el interés público, al amparo del principio de razonabilidad: responsabilidad y rendición de cuentas, transparencia, sensibilidad social.

La discrecionalidad democrática, apoyada en la razón pública y en la razonabilidad demanda un comportamiento combinado, compuesto, entre el interés público (de la Administración) y del ciudadano colectivo. El daltonismo administrativo confunde la ejecución forzosa descargándose contra el contribuyente desprovisto de recursos para su defensa y animado por prejuicios, expresos o implícitos, en las discrepancias que se producen. La consecuencia, es mayor arbitrariedad y, finalmente, una desigualdad de hecho que favorece el incumplimiento sustancial de los que no cumplen.

La constitucionalización de la persona y del impuesto proponen una dirección distinta. El interés fiscal es compartido entre el Estado y la comunidad y la discrecionalidad unilateral debe contar con la participación del ciudadano en su resolución.

La dimensión actual del incumplimiento de los deberes de corrección de carácter formal, deben reducir la exagerada sancionabilidad presente sobre conductas escasamente ofensivas del bien jurídico principal y dejando recursos humanos dirigidos al descubrimiento de las infracciones realmente ofensivas (ocultación, simulación, defraudación y planificación fiscal agresiva).

Hay un largo camino a recorrer. El impuesto, como tal, no acepta una gramática universal que cristalice un sentido moral popular y difuso. No puede afirmarse que el con-

cepto popular del impuesto ilustre una sensibilidad moral compartida y distinta a la que la inspira desde sus orígenes, inclusive previa a la formación del Estado moderno.

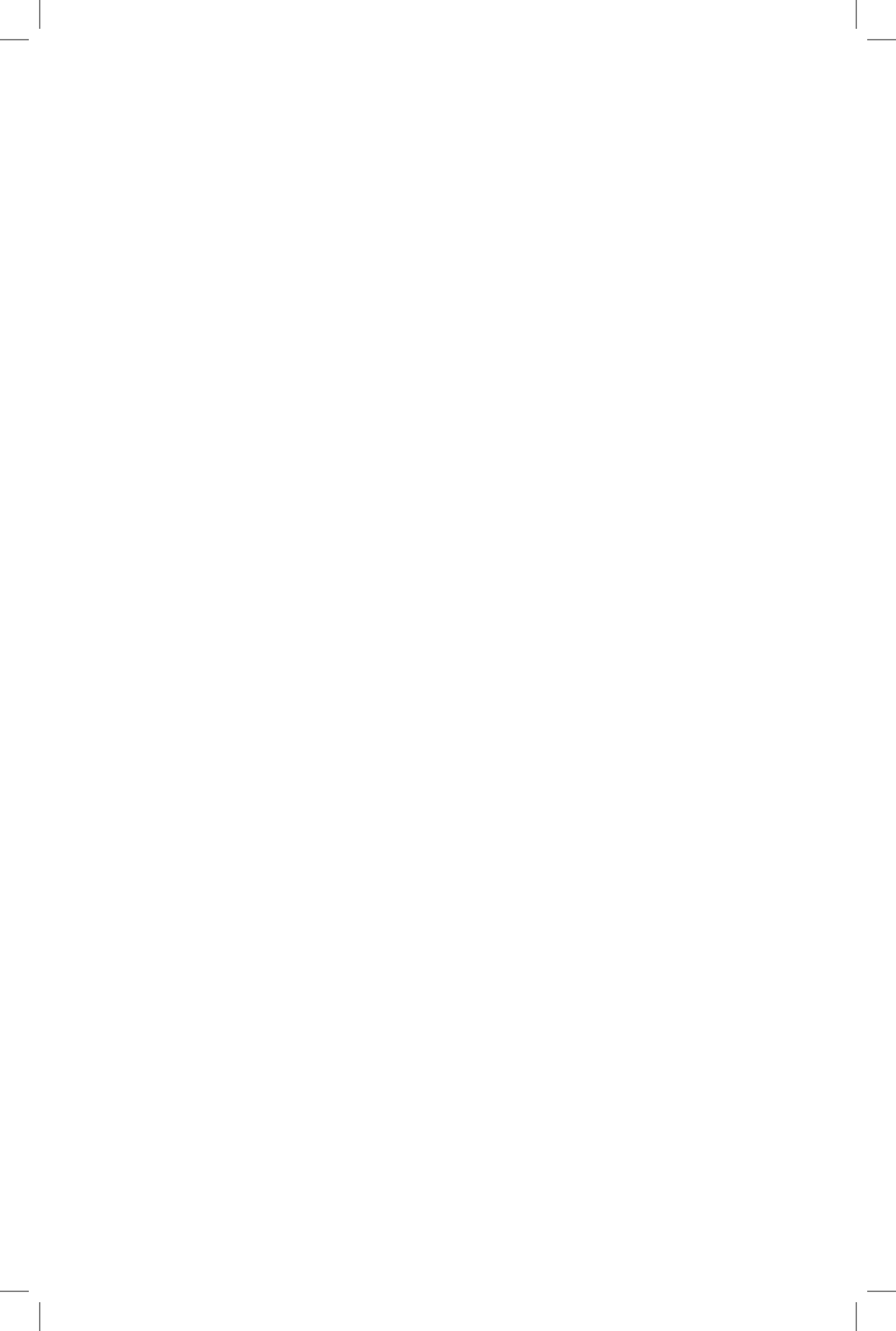
Es pretencioso suponer que el discurso filosófico desde Cicerón, Santo Tomàs, G. Radbruch, L. Fuller, J. Dworkin, S. Rodotà, impregne actualmente el discurso jurídico tributario, aún hoy prisionero de la supremacía pública unilateral, de la renuncia a la igualdad y a la capacidad contributiva y de la diferencia social. La ley tributaria injusta no promueve la misma apreciación crítica general que la norma injusta penal o propietaria.

Las intuiciones morales comunes no discuten la disparidad y la manipulación del impuesto, pese a sufrirlo en modo directo. No hay, al momento actual, una gramática moral universal fiscal. Algo así, como una condena intuitiva a las conductas de elusión o evasión, cuya prohibición o no, implican en sí mismas comportamientos ilegales. El concepto popular de la ley tributaria no recoge su sentido moral.

Las contraconductas a la razón de Estado (*M. Foucault*) deberían surgir de:

- la falta de respeto a la legitimidad democrática.
- de la autonomía inteligente del ciudadano.
- de la propiedad y manipulación del conocimiento colectivo.

La razón pública reemplaza la razón de Estado– policía fiscal– siempre que se someta a la superioridad de la moral legal democrática, a la dignidad de cada contribuyente, la difusión del conocimiento e información con y en la sociedad civil y sobre la premisa que el impuesto justo es consecuencia de la solidaridad y de la relación de confianza con el Estado.



CAPÍTULO I

IMPUESTO, LEGALIDAD Y DEMOCRACIA.

El orden democrático de la legalidad tributaria.

1. El monopolio de la violencia y del impuesto.

El impuesto, desde antes de la formación del Estado moderno, era el modo de la autoridad política de turno para obtener recursos coactivos de toda o parte de la comunidad, en su territorio y bajo su jurisdicción.

La dirección no ocultaba las preferencias: privilegios para los que tenían la autoridad y sus apoyos y, a la inversa, fuerza ilimitada para la exacción sobre los contrarios.

El impuesto es la figura esencial de la defensa y seguridad. Está diseñado para iniciar la guerra, continuarla y acabarla. La seguridad no era un capricho del príncipe o del señor feudal, sino la necesidad de supervivencia del poder del príncipe y de los súbditos bajo su protección.

Decía *Tácito* no hay paz sin ejército, no hay ejército sin estipendios, no hay estipendios sin tributos.¹

La formación del Estado inaugura el impuesto como extorsión legítima, sin olvidar su origen y finalidad. Es una institución cuya autoridad ostenta un doble monopolio en su territorio y comunidad: el monopolio de la violencia físi-

1. Tacito, lib. 4 hist., c 74.

ca y del establecimiento y recaudación del impuesto, sin contraprestación ninguna.

El impuesto permite mantener el monopolio militar y policial y es la garantía del propio monopolio fiscal, y de la administración y gestión especializada que, poco a poco, requiere.²

La constitución de un poder central exige más gasto militar y policial porque su extensión superaba la del señor feudal en su territorio y en número de habitantes. El Estado del Rey invade y desplaza a los señores feudales, las órdenes y las ciudades. El impuesto está en la base de la dominación del Príncipe.

La primera legitimación del impuesto es la guerra y la defensa del enemigo exterior. Ello fuerza al titular del monopolio de la violencia física a emplearse cuando el impuesto carece de acuerdo o consenso. La Administración es la protagonista de la guerra civil que se lleva a cabo contra la resistencia del pago de las deudas fiscales. El impuesto aparece como una extorsión ilegítima a los ojos de los que no pertenecen al marco del poder político, generando luchas y revueltas continuas. El Rey y el aparato central terminan aplastando la desobediencia: penas de muerte, prisión por deudas, sanciones pecuniarias.

“Hay una invención extraordinaria de medidas jurídico-policíacas destinadas a hacer pagar a los malos pagadores que son la prisión por deudas y la responsabilidad solidaria”³

El impuesto es una expresión de poder de imperio, apoyado en la doble base del monopolio de la fuerza y del

2. N. Elias, *La Dynamique de l'Occident*, 1975, Calman-Levy, París, p. 26.

3. P. Bourdieu, *Sobre el Estado*, College de France, Anagrama, 2014, p. 281.

monopolio fiscal. El Rey, dice *Elias*, controla los recursos tributarios del país y los redistribuye a placer fundado en la *dominación*: el poder que concede la función centralizadora a sus detentores.

“Son ciertamente los intereses más o menos privados de los reyes y sus servidores próximos que orientan la explotación de las oportunidades sociales en un sentido determinado. Y lo que se crea en esta lucha de intereses entre las diferentes funciones sociales es esta forma de organización de la sociedad a la cual le damos el nombre de *Estado*.”⁴

El impuesto deja de ser discontinuo o excepcional y su institución y aplicación es permanente. El súbdito se somete al poder de imperio del Estado, aunque responda a causa inicu. El Estado real ejercita un poder ilimitado sobre los que están en su territorio de lo cual se vale para obligar los pagos de impuestos.

“Nos descubrimos como sujetos al descubrirnos como imponibles, como contribuyentes.”⁵

El poder tributario va en paralelo al poder policial, de orden público. La justificación de uno es conservar la seguridad en la comunidad y la del otro, proveer al Estado los recursos necesarios para su existencia, su defensa y la paz. Ambos poderes expresan la supremacía del Estado real sobre los súbditos y se apoyan en cuerpos de recaudadores con la legitimidad para su función, frecuentemente violenta y sin tapujos, capaces de manejar lo recogido sin desviarlo en su provecho y usufructuarios de un capital informacional abundante: estadística, empleados, cartografía,

4. N. Elias, cit., p. 104,175.

5. P. Bourdieu, cit., p. 288.

códigos, contabilidad. El impuesto está en la voluntad absoluta del Príncipe.⁶

El mecanismo absolutista o autocrático permite comprender la formación del primer Estado occidental. Hay un poder central que domina sobre los demás sectores. La concentración de la realeza absolutista es típica de un gobierno autocrático. La función principal debe tomar en cuenta a todos los otros sectores en campo, adversarios o aliados, porque su poder de supremacía depende de las interrelaciones entre ellos y con su autoridad. Esto dura hasta que la transformación de las relaciones sociales conduce al cambio de paradigma del poder, sea porque los aliados del poder existente se debilitan o, al contrario, porque los adversarios crecen.⁷

La ley regia es la expresión de la superioridad de la autoridad real, de su poder de supremacía, que luego conoceremos como soberanía. El Príncipe deviene la fuente de mandato y de voluntad jurídica: es el depositario del poder, de la fuerza, del derecho.⁸

La *causa impositionis* medieval condicionaba el poder tributario en modo diverso al del Príncipe. En primer lugar, la causa final del tributo, la justicia, en la doctrina de Santo Tomás de Aquino: la justicia está en el *ordinatio legis ad bonum comune*, en la emanación de leyes de parte de la autoridad legítima, en los límites de su poder (*causa efficiens*) y en la imposición a los súbditos de impuestos proporcionados (*causa formalis*). En particular, ante necesidades urgentes puntuales de guerra y defensa.

6. P. Bourdieu, Espíritus de Estado. Génesis y Estructura del Campo Burocrático, Recherche en Sciences Sociales, 96-97, marzo 1993.

7. N. Elias, cit., p. 112.

8. P. Grossi, L'invenzione del diritto, Laterza, 2017, p. 6.

La doctrina de la Iglesia expresa su restricción al poder absoluto del Príncipe, arbitrario o incondicional, acentuando el criterio de relación bilateral con cada súbdito. Hay una relación de correspondencia entre lo que se exige y lo que se ofrece en cambio al contribuyente. La relación tributaria no es una pura relación de fuerza. El impuesto injusto es rapiña.

El Príncipe no puede imponer tributos sin causa o con causa injusta y la causa es de la esencia específica de los impuestos.

La formación del Estado, bajo la influencia de la doctrina tomista, escolástica, de los jurisconsultos de la Iglesia, aceptaba la justa imposición como un puente entre el bien común y los intereses individuales. La teología medieval insiste en que la libertad del Príncipe no se basa en hacer lo que desea por su propio placer, sino lo que es justo, utilidad de los súbditos o necesidad pública. Orientación superada por la soberanía absolutista del Príncipe.⁹

2. Consentimiento.

El impuesto justo, para la doctrina tomista, es el impuesto consentido. El principio de consentimiento tiene origen medieval. Su incorporación no fue fácil en el modo operativo de la autoridad del Príncipe.

El impuesto, aun en tiempos de guerra, debe acordarse con las asambleas representativas, las provincias, las ordenes, las ciudades. El derecho real al impuesto no puede traspasar la concertación sin incurrir en tiranía o despotismo. Solo, como excepción, se acepta, como ahora, la nece-

9. R. Pomini, *La "causa impositionis"*. Nello svolgimento storico della dottrina finanziaria, Milano, 1972.

sidad urgente. Entonces, el príncipe, el Poder Ejecutivo, de nuestros días, puede prescindir de las asambleas y del consentimiento de la gente.

“[En Angleterre,] (...) on peut dire que les Etats ne souffrent pas qu’on leur impose charges extraordinaires, ni subsides, sinon qu’il soit accordé et consenti au Parlement, suivant l’ordonnance du Roy Edouard I en la Grande Charte, à laquelle le peuple s’est toujours prévalu contre les Rois. (...) Les autres rois n’ont pas plus de puissance que le roi d’Angleterre. Parce qu’il n’est en la puissance de Prince du monde, de lever impôt à son plaisir sur le peuple, non plus que prendre le bien d’autrui (...)”¹⁰

La capacidad recaudatoria del Rey debe contar con el consentimiento, el acuerdo, de los que necesitaba la ayuda. Sin ello, el impuesto quedaría simplemente como pura extorsión ilegítima. Bien es cierto que la génesis del acuerdo fiscal era difícil y sometido a los rigores de la coyuntura, pero, surge tímidamente, como un principio de continuidad con la práctica medieval: el impuesto justo es el impuesto consentido. Aquello que concierne a todos debe ser aprobado por todos.¹¹

Las monarquías no aceptaban de buen grado las prerrogativas de los distintos órganos representativos. Al contrario, se resistían y negaban a admitir sus prerrogativas consuetudinarias de otorgamiento de impuestos. Así, eran antes cuerpos de asentimiento que, de consentimiento, de los vasallos a las peticiones monárquicas.

El deber del vasallo es la obediencia a las órdenes del monarca, que no su consentimiento a los impuestos.

10. J. Bodin, *Les six livres de la République*, liv. I, chap. VIII, p. 140 Paris Jacques Du Puis, 1583.

11. D. Salles, *La rëmanence de la conception médiévale de la justice fiscale dans les mazarinades*. *La justice fiscale 2020*. p. 11.

El consentimiento no es una práctica vinculante, sino a iniciativa del Príncipe, que, según voluntad propia, empleaba o no. Su naturaleza es la de una petición paternalista al Príncipe en busca de su autolimitación ante los excesos sobre la libertad patrimonial de los sujetos, conforme al derecho natural y la teología medieval; pero que en ningún caso le condicionaba en sus decisiones.¹²

El consentimiento viene a dar respuesta contraria al ejercicio del poder de imposición absoluto e ilimitado por el Príncipe, su ejercicio arbitrario en perjuicio de la libertad y propiedad de los vasallos.

3. La socio-génesis del Estado. La ley del monopolio.

N. Elias contribuye significativamente a la comprensión de la génesis del Estado, desde sus orígenes hasta su formación moderna.

Por un lado, el mecanismo de interdependencia en la construcción, defensa y dominio de lo que ahora denominamos Estado: un poder de supremacía sobre la comunidad que sirve, sobre todo, al que lo detenta como instrumento de dominio, sea, señor feudal, Príncipe o fuerzas sociales prevalentes.

Por otro, la transformación de las interrelaciones humanas por la pérdida de oportunidades de potencia social -: cambios en la función hereditaria y privada de un sector que pierde su preeminencia y correlativo crecimiento de

12. E. Toledano, Curso de Instituciones de Hacienda Pública de España, Tomo Primero, Madrid, 1859, p. 175, 299, 502. Las atribuciones de las Cortes sobre el otorgamiento son consagradas, recién, en la constitución de 1812, que fija limitaciones al Poder Ejecutivo.

otros sujetos sociales y económicos que los substituyen que producen el acceso a monopolios públicos de supremacía, cuyo acceso que les estaba vedado.

N. Elias describe la dinámica interior que lleva desde la libre competencia al monopolio y desde el monopolio al dominio: a la conversión de la potencia social en función central superior de la sociedad, v.g. la disposición del poder fiscal.

La disposición de fuerza social permite contrarrestar a los monopolios existentes, incluido el público, para conquistar oportunidades de potencia social. El enfrentamiento deja víctimas derrotadas y la potencia termina en manos de un escaso número de vencedores. Los que ganan, lo ganan todo. Cualquier equilibrio fundado en la libre competencia lleva el germen de su superación y monopolización, ligadas a la intensidad de las tensiones y el sistema social.¹³

La denominada ley de monopolios traza una continuidad en los mecanismos de interdependencia en una dirección similar a las que previamente afectaron las estructuras de la sociedad occidental.

La contribución de *N. Elias* aparece determinante en su afirmación de la socialización de los monopolios privados de algunos individuos, que se extienden a segmentos sociales más amplios. El alcance del monopolio privado absorbe y se transforma en sí mismo en monopolio público. El monopolio de la violencia, de la ley, del impuesto se superpone con el monopolio privado vencedor y ambos producen las tensiones y presiones que prevalecen en cualquier unidad social y los cambios bruscos que afectan cualquier sector de la sociedad.

13. N. Elias, cit., p. 301.

“Tous deux forment la chaîne par laquelle les humains se lient les uns aux autres. On observe dans les deux sphères d’interdépendances, dans la sphère politique comme dans la sphère économique, les mêmes contraintes d’interaction dues à la continuité des interdépendances”.¹⁴

Ahora, los movimientos son más complejos, porque no se trata ya de la conquista de los monopolios de la violencia, del impuesto, de la ley ni la de los monopolios económicos, sino que tienen por objeto el dominio simultáneo de ambos monopolios. La causa es la utilización de las oportunidades monopólicas en beneficio de una pequeña minoría, cuyas tensiones, distorsiones, problemas funcionales no pueden superarse. La competencia no se conforma con la oposición a un orden cualquiera monopólico, sino que tiene la necesidad de crecer y absorber, al contrario.

“toute monopolisation de chances que se transmet héréditairement dans le cadre de certaines familles aboutit à des tensions et à des déséquilibres dans l’unité social, à la modification du réseau des interrelations et, partant à celle des institutions...”.¹⁵

La ley del monopolio es históricamente constante y el desborde los mecanismos de interdependencia es gradual, imprevisible y resume una lucha constante por la hegemonía en toda sociedad diferenciada en sectores y grupos sociales. El sistema, podríamos decir, revela un equilibrio inestable, cuya transformación se produce sin que pueda preverse el cuándo.

Las interacciones puestas de manifiesto por *N. Elias* son la confirmación del sistema adaptativo complejo. La señal de identidad del sistema es la interacción entre los agentes que están en su territorio siguiendo pautas de cooperación

14. N. Elias, cit., p. 303.

15. N. Elias, cit., p. 306.

o competición. *J. Holland* destaca sus principales caracteres: no linealidad, diversidad de los agentes, combinación, intercambio de flujos de información y energía entre las partes.¹⁶

La sociogénesis del monopolio fiscal no responde a una idea preconcebida. Ninguno dice *N. Elias*, puede atribuirse la creación del impuesto. Es el producto de la interdependencia social. Se trata de obtener la máxima cantidad de dinero a cuenta del dominio sobre un territorio. Las ayudas ocasionales se convierten en contribuciones forzosas ante necesidades determinadas e inminentes.

La ley del monopolio introduce una variable decisiva porque supone que la competencia económica no puede sobrevivir a la lucha por la monopolización de sus actividades, hasta conseguir la eliminación de la competencia y la dirección de la organización del monopolio público de la violencia y del impuesto.

“Sans l’organisation du monopole de la contrainte physique et du monopole fiscal, d’abord dans un cadre national, il serait impossible de confiner à la longue, même à l’intérieur d’un seul Etat, la lutte pour les chances “économiques” au seul domaine économique et de maintenir l’essentiel des règles du jeu”.¹⁷

El despliegue del particular con oportunidad de potencia social hacia lo público es correlativo al despliegue de la supremacía del monopolio público. Es otra versión del poder simbólico del meta-capital del Estado. Ambos monopolios están indisolublemente ligados, aunque confrontados a lo largo del tiempo y la interconexión supone tensiones, presiones, dirigidas al dominio del uno por el otro.

16. T. Rosembuj, *Complejidad y Resiliencia Fiscal*, p. 31, Barcelona, 2021.

17. N. Elias, cit., p. 40.

"Tous deux forment la chaîne par laquelle les humains se lient les uns aux autres".¹⁸

El Estado moderno crece a lo ancho y en profundidad. Su presencia ocupa todos los espacios de la vida cívica, económica, política. No pierde en ningún caso sus objetivos genéticos, pero, la progresiva diferenciación social orienta un discurso que va más allá.

4. El mecanismo absolutista y la autocracia.

La forma de Estado nace del monopolio de la violencia y del poder tributario. Su eficacia requiere de una organización permanente y especializada para su gestión. El sujeto soberano, cualquiera que sea, requiere una Administración central, difusa, que permita el ejercicio de lo que *N. Elias* define como un aparato de dominación especializado. A partir de entonces la lucha social no va en contra del aparato de dominación, sino por el control de su vía de acceso y el reparto de sus cargas y beneficios.¹⁹

"C'est à la suite de la formation progressive de ce monopole permanent du pouvoir central et d'un appareil de domination spécialisée que les unités de domination prennent le caractère d'Etats".²⁰

El Estado comienza a existir cuando se concretan los monopolios claves. El Estado se desnuda, si no lo consigue. Pero, no solo. La unidad de dominación es objeto de lucha entre los distintos sectores y clases sociales. Su conquista y conservación es fundamental para acrecer la potencia social de los monopolios privados, sean guerreros, señores feudales, comerciantes o, más tarde, la burguesía en gene-

18. N. Elias, cit. p. 303.

19. N. Elias, cit. p. 25.

20. N. Elias, cit. p. 26.

ral. Todas las clases en lid saben que las unidades de dominación no pueden ni deben destruirse, sino fortalecerse, porque ello significa lo propio, para los que se apoderan de su control. *Elias* pone de manifiesto que, el Estado, desde sus inicios, introduce un elemento determinante y necesario en el sistema complejo de interdependencia social.

El dominio de los monopolios claves del Estado habilita a una categoría de personas para poseer un amplio rango de oportunidades, aumentando el ejercicio de su potencia social y económica. El Estado es un amplificador de los monopolios privados que se imponen en la libre competencia, anulando o eliminando a los concurrentes.

Sería un error dogmático reducir la competencia solo a los que tienen el poder económico privado. La competencia también implica la organización del Estado y las posiciones de personas, grupos, que están a su cargo: político, administrativo-burocrático, judicial, religioso.

N. Elias predica un mecanismo *absolutista*, que define la *autocracia*, cualquiera que sea su representante político.

El poder económico no es bastante en una sociedad interdependiente y diferenciada para desplazar aquellas fuerzas que prevalecen en la cosa pública. Las relaciones sociales no son en blanco y negro y dentro de cada una de las facciones o agrupaciones que aspiran al aumento de su potencia social, hay diversas posiciones respecto a quien en cada momento ostenta el poder soberano, el poder de imperio público.

El mecanismo absolutista implica la búsqueda constante del equilibrio, de los pactos, de acuerdos, porque, básicamente ninguna de las partes en conflicto tiene la fuerza para imponerse. En ese equilibrio juegan un papel primordial el vértice político –sea no el Príncipe– y la Adminis-

tración y jurisdicción especializada. El que está en el Estado identifica un gobierno autocrático.

“L'autocrate –qu'il soit un individu ou un groupe– assoit toujours sa puissance sur la tension entre des groupes d'importance variable qui se tiennent réciproquement en échec comme adversaires ou partenaires interdépendants”.²¹

El mecanismo absolutista está en el fundamento de cualquier gobierno autocrático. El equilibrio inestable es de la esencia del sistema complejo. En la aproximación de *N. Elias* puede apreciarse una función del vértice del Estado que es común a lo largo de la historia, cualquiera que sea la forma del Estado. Esa función persigue obviamente sus propios intereses: pero, sobre todo, la cohesión de la sociedad en su composición actual. Y ello porque no puede imponer sus intereses, por carencia de fuerza propia, aliados, socios, en la aventura. A su vez, los adversarios carecen del poder suficiente para el cambio político y social que aspiran.

El vértice absolutista del autócrata defiende su posición y la de sus intereses con el fin de asegurar su gobierno, sin colisionar con el grupo o los sectores en ascenso de la sociedad. Es un árbitro, que introduce un dispositivo dinámico en sus decisiones, capaz de afectar a cualquiera de los contrincantes o contendientes. Hasta que la intermediación, en el transcurso de las circunstancias, se hace imposible.

El mecanismo absolutista del gobierno autocrático también comparece en los regímenes democráticos, que suceden al Príncipe. No es incompatible con la gestión del equilibrio inestable del sistema complejo y presupone la garantía de balance entre las fuerzas en contraste, mien-

21. N. Elias, cit. p. 112.

tras se asegura la prioridad de la dirección y gestión del proceso político, social, económico, tendente a conservar la monopolización alcanzada.

5. La autocracia liberal.

El estado burgués es consecuencia de revoluciones –Inglaterra 1689, Estados Unidos 1776, Francia 1789– que, simplificada, aspiran a eliminar los privilegios de la nobleza y una organización distinta de los monopolios públicos, tanto en el gasto cuanto, en los recursos tributarios, a favor de los nuevos titulares del poder político.

El absolutismo jurídico, en la afortunada expresión de *P. Grossi*, es la naturaleza burguesa de la sociedad moderna: el *exasperado liberalismo económico pretende un orden jurídico absolutamente controlado por un poder político unitario y centralizado*.²²

La clase burguesa hereda al Príncipe y mejora su mecanismo absolutista. El Estado concentra y potencia el monopolio de producción jurídica, el monopolio de la violencia física, el monopolio fiscal. La soberanía de la ley absorbe todo el derecho y se convierte en la representación indiscutida de la voluntad general. La ley es la muestra del poder de imperio, cuya desobediencia conlleva la coerción y la pena.

El poder único e indivisible del Estado admite la división en tres poderes; reservando el monopolio jurídico, invención del derecho, al poder legislativo y su aplicación a los poderes ejecutivo y judicial.

22. P. Grossi, *Oltre la legalità*, cit. p. 6, n.7.

La autocracia liberal se presenta como el nuevo Príncipe, mejor dotado para ser el único productor del derecho, porque corresponde a un poder legislativo bajo estrecho control y límites de funcionamiento. La ley es una síntesis detallada de ordenes cuya aspiración es la obediencia. La forma de ley y la eficacia sancionatoria no necesitan destinatarios.²³

Se trata de un poder legislativo integrado por miembros elegidos por el censo propietario y los electores letrados, con exclusión de todos los demás integrantes de la sociedad. Una democracia ficticia reservada a los propietarios.

La legalidad es autoritaria, unilateral, cosificada en textos consagrados como perpetuos. El legalismo "*degenera en formalismo*" destinado al propietario y empresario, a espaldas de la realidad social y económica de los desfavorecidos y que asume la codificación como la abstracción superior cuyo resumen describe un individuo exasperadamente egoísta y asocial.²⁴

El modelo se asienta en la intangibilidad de la propiedad privada, del contrato y de la tutela de las libertades individuales contra la arbitrariedad del Estado.

Las revoluciones liberales adoptan el consentimiento como dogma, sin convicción. Y lo hacen, en su fundación, porque pretendían combatir el arbitrio del impuesto, bajo el estrecho control del poder legislativo, que tuvo un origen censitario, solo reservado a propietarios y letrados, en un proceso electoral de sufragio elitista, y excluyente. El consentimiento –*no taxation without representation*– deviene una amenaza cuando llega la crisis de la autocracia liberal por obra de la sociedad pluriclasista, el sufragio universal y las formaciones intermedias –sindicatos, partidos

23. P. Grossi, *Ritorno al Diritto*, Laterza, 2015, p. 5.

24. P. Grossi, *L'Invenzione del Diritto*, Laterza, 2017, p. 7,10.

políticos, asociaciones, ordenes corporativas– y, fundamentalmente, por la super-legalidad constitucional.

La interconexión social de los monopolios privados con el Estado organización continua y se incrementa. Los siglos XVIII y XIX conservan intactos los monopolios públicos y, significativamente, configuran un incremento de funciones exponenciales respecto al siglo XVII. Tanto los ingresos tributarios cuanto los gastos públicos alcanzan dimensiones que antes no existían. La prohibición manifiesta es sobre la propiedad y empresa pública, aun cuando se define su participación en aquellas inversiones que no son de interés privado, pero necesarias para su desarrollo: servicios de correos, telegrafía, ferrocarriles, energía, gas, agua, educación, etc. El Estado, usando la metáfora de *M. S. Giannini*, traspasa provincias de la esfera privada a la pública, que consolidan su estructura y funcionamiento.

El Estado organización y sus funciones sociales crean un ámbito de poder que no recoge la autocracia liberal, pero, que será de dominio e influencia directa en su evolución, sea el poder administrativo y militar.

Es más. El Estado moderno liberal perfecciona la estructura jurídica absolutista y los instrumentos jurídicos y, asimismo, aprende a transferir sobre la colectividad el costo de los sacrificios que favorece a la clase en el poder político. *A. Puviani* sostiene:

“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”.²⁵

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

Los impuestos adquieren cada vez más significación y el crecimiento del sistema tributario es continuo, sometido a la ley aprobada en el Parlamento, tanto en los recursos previstos, cuanto en su gestión y aplicación administrativa. Su composición y afectación suscitan interpretaciones contrastadas.

La autocracia liberal y su continuadora neoliberal se desvían de los intereses públicos, se desinteresan del interés colectivo, a favor de otros fines. En particular entre lo que representa el interés privado y el interés público: *“que se da como oficial la obligación de desinterés.”* Esto significa que hay una distancia entre el derecho escrito y las desviaciones burocráticas de hecho: corrupción, malversación, tráfico de influencias, beneficios y tolerancias particulares, bajo un halo de *“piadosa hipocresía”* que la lógica burocrática puede favorecer.²⁶

6. Monopolio: del privado al poder público.

Los monopolios centrales de la violencia y del poder fiscal son atributos de una Administración cada vez más amplia, especializada, penetrante, *“unidades de dominación que adoptan el carácter de Estado. (N. Elias)”*.

El gobierno autocrático a cargo debe desplegar sus esfuerzos para conservarse en un marco social sometido a las tensiones entre los diversos sectores sociales, territoriales, y, también, económicos. Precisamente, *N. Elias* advierte que todos los que están implicados en un ámbito geográfico determinado disponen de la fuerza social particular que los habilitan para rivalizar en las oportunidades de poten-

26. P. Bourdieu, *Annuaire du Collège de France, 1988-1989*, p. 431; *Sobre el Estado*, cit. p. 519; *Espíritus de Estado*, cit. p. 19.

cia social. Unos son vencedores y otros son vencidos. La competencia social eliminadora tiende a la formación de monopolios. La acumulación de los monopolios privados facilita la socialización de los monopolios públicos de la violencia y fiscal.

“Le monopole privé de quelques individus isolés se socialise ; il devient le monopole de couches sociales tout entières, il se transforme en monopole public, organe central d’un Etat.”²⁷

La lucha que se decide a favor de la burguesía y contra el Príncipe es un combate por el acceso, control, dominio, del poder simbólico del Estado, del monopolio de la violencia y del impuesto. A partir de ese momento la forma del Estado no está a disposición de la monarquía sino de un entero sector social. No se trata de destruir los poderes existentes, sino de cambiar su dirección, a favor de los nuevos beneficiarios y en detrimento de los arbitrios y privilegios de los vencidos.

La captura de los monopolios públicos por la burguesía no es la consecuencia de un monopolio privado organizado, sino de un *monopolio no organizado* que se extiende a un número relativamente elevado de personas, pero que no es total ni tampoco fruto de la supremacía o dominación de una minoría. Esto es a destacar, porque en los siglos siguientes hasta ahora, la constitución de monopolios privados propone otra estructura de la función pública, de la supremacía del Estado, que solicita la captura dentro de la captura; la minorización del poder simbólico del Estado en pocos y escasos agentes económicos.

El estado burgués es una aristocracia absolutista fundada en la legalidad del censo y de los que pagan impuestos o no son iletrados. En suma, el censo da la libertad de elegir al que es propietario o empresario o posee estudios.

27. N. Elias, cit., p. 33.

“Le donne non hanno diritti politici per *infirmas sexus*. Gli altri cittadini son eguali, ma non sono elettori; non pagano tributi, quindi sono illiberi, anzi –dicono dei teorici– dei mantenuti dalla collettività, in quanto fruitori di servizi pubblici, che non concorrono a sostentare”.²⁸

La autocracia del Estado liberal permanece en el absolutismo del Príncipe bajo otra modalidad. El absolutismo pasa por el control del ordenamiento jurídico. Los monopolios públicos de la violencia y fiscal se extienden a la observancia interesada de los distintos regímenes jurídicos: de propiedad, empresa, contratos, intervención del Estado en la economía, impuestos.

La jerarquía de la ley y de la burocracia jurídica adquiere protagonismo decisivo. No hay impuesto sin ley. La ley en la cúspide de las fuentes de derecho tributario desnaturaliza el consentimiento en su expresión más simple: el poder de imposición debe someterse a la democracia representativa, no hay tributo sin representación. La substancia del impuesto es la garantía de la libertad patrimonial de los individuos. La conservación del monopolio fiscal exige la ley como garantía para evitar que la participación política, aun recortada y minoritaria, se emplee para llevar a cabo cualquier reforma social o económica por la vía fiscal. No es de interés el impuesto representativo, cuanto el impuesto consecuencia de la ley.²⁹

El poder político del Estado unitario y centralizado ordena la vida social con aspiración totalizadora y última. La norma básica es la ley como expresión exclusiva y excluyente de la voluntad del Estado. Es exacto lo que dice G.

28. M.S. Giannini, *Diritto pubblico dell' economia*, Il Mulino 1977, p. 27.

29. F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, I, Instituto de Estudios Políticas, Madrid, 1962, p. 434.

*Zagrebelsky: el principio de legalidad no era sino el cumplimiento de la tradición absolutista del Estado.*³⁰

7. El absolutismo de ley.

El Estado burgués, el Estado moderno, dice *M.S. Giannini* gira en torno al eje de la libertad patrimonial de los individuos, no de todos sino ciertamente de los que tienen y pueden. La legalidad impera e identifica la voluntad general de la Nación, en modo formal y garantístico ante el arbitrio de los poderes públicos. La empresa y la propiedad privada son cosas de interés privado, nunca de interés público.³¹

Al monopolio de la violencia y de los impuestos se añade el monopolio estatal en la producción exclusiva de la ley coercitiva dirigida a la obediencia de sus destinatarios. El Estado, afirma *P. Grossi*, se pone como el único productor del derecho.

“...il diritto riducendosi a un complesso di leggi, si incarna in una serie di comandi, che piovono dall’alto sul capo del comune cittadino e che pretendono di essere indiscutibilmente obbediti”.³²

El nuevo monopolio legal aparta la representación social del texto escrito y degenera en pura forma, expresión de una mítica voluntad general, completamente ajena a su creación y aplicación. La jerarquía de las fuentes de derecho entona la pleitesía a la ley, desprovista de otra finalidad que la de obtener la conservación de los privilegios de los nuevos ocupantes del Estado, sobre la base de la supremacía y de la dominación. La soberanía deviene la fuerza trac-

30. G. Zagrebelsky, *Il diritto mite*, Einaudi, Torino, 1992, p. 25.

31. M. S. Giannini, *cit.*, p. 28.

32. P. Grossi, *Ritorno al Diritto*, Laterza, 2015, p. 5.

tora del poder de imperio. Leyes que tienen la pretensión de inmutabilidad, sin dependencia de principios o valores superiores, porque responden a la naturaleza obligatoria de las cosas y cuya coerción es signo de obediencia, antes que de consenso.³³

La función de la legalidad es la tutela de la libertad patrimonial del individuo. La igualdad ante la ley sirve contra la discrecionalidad del poder público. Los valores que están protegidos son la propiedad privada y la igualdad contractual.

El monopolio de la producción jurídica, de la ley, se extiende junto con los monopolios de la violencia y del impuesto. La justificación del poder de imposición reside en la soberanía. La ley es expresión de soberanía, la concreta expresión de soberanía. El impuesto es el resultado de la soberanía de la nación, de la manifestación de la voluntad general a través de la ley.

8. La soberanía.

La soberanía de cada Estado significa ejercicio exclusivo de la supremacía dentro de su territorio y la eficacia del ordenamiento jurídico propio: el derecho a estar aislado, a excluir, a ser libre de cualquier interferencia externa. El Estado como el sujeto único sobre un territorio físico determinado en la aplicación el sistema jurídico propio, como el solo actor en la identificación de cualquier comportamiento legítimo que se verifica dentro de sus fronteras.

La soberanía ilustra el fundamento del monopolio exclusivo del ordenamiento jurídico. El Estado está fuera o

33. P. Grossi, *L'Invenzione del diritto*, Laterza, p. 26.

por encima de cualquier limitación derivada de la ley. La soberanía es la fuerza del derecho y el derecho de la fuerza. La autoridad de la soberanía es suprema, enfática e indiscutible: original, indivisible, total.

“La fuerza es la ley, el hecho es el derecho y la obediencia el deber. La soberanía es el poder de hacer y de abrogar las leyes.”³⁴

El tributo somete su definición a la soberanía. El poder coactivo de imperio está en la base de la creación de impuestos. La ley soberana cuida la libertad patrimonial de los individuos. La soberanía fiscal no consiente otra supremacía que la de fundar tributos que respeten lo que se interpreta como seguridad jurídica, o sea, lo que existe y se encuentra en un contexto de igualdad formal entre los individuos contractualmente, de nuevo la forma, iguales.

El impuesto exhibe como ley el signo de autoridad y coerción sin contraprestación. La soberanía no es negociable. Es un monopolio exclusivo del Estado, que obliga a cambio de nada, a cambio de la obediencia o la sanción. El impuesto, en su definición clásica, es una prestación coactiva pecuniaria de los particulares, por obra de autoridad, a título definitivo y sin contraprestación, en vista de la cobertura de las cargas públicas.

“...el tributo es una manifestación del sometimiento del sujeto particular al poder del Estado y en el que se expresa la supremacía del ente público.”³⁵

La omnipotencia del poder soberano añade la estricta limitación legal del alcance del tributo. La soberanía liberal es el fundamento jurídico de los tributos. El poder tributa-

34. Baldassare Pastore, F.Viola, G.Zaccaria, *Le ragioni del diritto*, Il Mulino, 2017, p. 167.

35. A. Rodríguez Bereijo, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, p. 239, 1976.

rio es análogo al poder de policía, a las leyes de orden público, siendo sus manifestaciones intrínsecamente unilaterales, sin contraprestación de ninguna clase. El poder del Estado obliga a los individuos a soportar la supremacía, que supone, entre otros deberes, la obediencia incondicional al pago del impuesto.³⁶

El absolutismo jurídico instala la ley de impuesto como cualquiera otra, en el ámbito de su monopolio legislativo, vaciando de contenido el consentimiento democrático de su establecimiento. El impuesto es un artefacto excepcional. Precisamente, porque para decidirlo no hay sino fuente exclusiva de derecho legal que es democrática, mientras esté asegurada la aprobación mayoritaria de su contenido.

La norma tributaria de creación o derogación no es equivalente al resto de las normas jurídicas. Es una excepción. Y esto fue obvio durante el medioevo: acepto las contribuciones que me obligan porque, a cambio, el Príncipe me ofrece y da protección defensa, seguridad, a mí y mi familia. El impuesto sin causa justa es inicuo. La ley tributaria, en la teología medieval, está inspirada a resultado de justicia.

El deber de contribuir, que por definición viene de la ley aprobada en el órgano representativo, no ocasiona a los poderes públicos ningún correlativo o correspondiente deber prestacional a favor de los que lo aprueban. Es el autoexpolio mediante el consentimiento³⁷. La excepcionalidad de la norma tributaria reside precisamente en la exigencia de la contraprestación, en cualquiera de las modalidades que se interprete y la disciplina reguladora de la ac-

36. E. Vanoni, *Opere Giuridiche*, I, Milano, 1961, p. 79; R. Pomini, *La "causa impositionis"*, cit, p. 298.

37. T. Rosembuj, *Derecho Fiscal Internacional*, Barcelona, 2001, p. 19; *El Impuesto Ambiental*, Barcelona, 2013, p. 125.

tividad administrativa en términos de responsabilidad, transparencia, sensibilidad.

La ley tributaria es una amenaza porque puede inspirar otras vías de reforma que las que diseña el lenguaje del poder. La consecuencia es la pérdida o disolución de la legitimidad democrática en las distintas opciones que pueden presentarse en política tributaria. Otras opciones democráticas posibles afectarían la soberanía del Estado, el ejercicio del poder de imperio y el entramado de autoría única del orden jurídico. La ley del Estado es todo el derecho, todo el ordenamiento jurídico. La forma precede al contenido y el propósito y no hay otros valores y principios que el texto escrito. La Administración aparece subordinada a la pura recaudación, sin tomar en consideración contenido democrático material alguno de su comportamiento.

“E il diritto veniva ad essere anchilosato nella diretta ed esclusiva filiazione dallo Stato, ormai elevato trionfalmente al trono di suo unico produttore”.³⁸

La legitimidad democrática incompleta se concentra en lo que *M.S. Giannini*, define como aristocracia censitaria del poder. El coste de su gestión se transfiere sobre toda la colectividad y no sobre los beneficiarios de su actuación. La igualdad solo atiene a los protagonistas del elitismo económico. La desigualdad de hecho a todos los demás: conservar al rico en su riqueza y al miserable en su miseria.³⁹

La construcción perfecta del Estado moderno convierte los fines particulares de una minoría en universales y aceptados como creencia social. El Estado deviene el pro-

38. P. Grossi, Nota introduttiva. Sull'esperienza giuridica post-moderna. 9-11-2017, Fondazione italiana del Notariato.

39. P. Grossi, *Ritorno al Diritto*, Laterza, 2015, p. 12.

ductor monopólico del derecho y la ley su expresión exclusiva y excluyente. Mitologías destinadas a la defensa y conservación del poder político. Una de ellas, sin duda, es el discurso positivista.

9. El discurso positivista.

La fuerza del derecho reside en las estructuras que rigen el discurso del absolutismo jurídico del Estado. No hay derecho sin Estado; no hay Estado sin coerción y sanción. El sistema jurídico del Estado moderno es el producto de una persona o grupos de personas que disponen del poder sobre los demás en virtud de su monopolio efectivo de la violencia física y del monopolio fiscal.

La soberanía indica la sujeción de los súbditos, vasallos, ciudadanos a través de normas de ley de sometimiento y obediencia. La ley exhibe rango superior y su incumplimiento apareja sanciones, aflicción, dolor al inferior.

J. *Austin* reúne el mandato soberano, cualquiera que sea su titular, al estado de sujeción, de obediencia habitual de los demás a sus órdenes:

“un hábito de obediencia a un determinado y común superior”.⁴⁰

El estado de obediencia a otro significa que el poder del otro puede infligir daño o dolor a causa de la desobediencia. La relación, entonces, puede calificarse como:

“la relación de soberanía y sujeto o la relación de soberanía y sujeción”.⁴¹

40. J. Austin, *The province of jurisprudence determined* (H.L.A. Hart ed. 1954) (first published in 1832), p. 193-94.

41. J. Austin, cit. p. 194.

Las ordenes, dice *J. Austin*, son expresiones explícitas o tácitas de una voluntad política superior sobre los políticamente inferiores para que hagan algo o lo contrario. Si se oponen su acto será ilegal. La norma prohíbe su acto bajo amenaza de castigo o represión.

El comando soberano es lo único que cuenta como ley positiva. Esto excluye del campo, la costumbre, el derecho público internacional y las normas constitucionales. El poder soberano es ilimitado e indivisible. *J. Austin* señala la asociación entre el deber del ciudadano y la sanción: la persona tiene el deber de cumplir cuando el soberano expresa el deseo y tiene el poder de infligir una pena.

H. Kelsen profundiza la posición de *J. Austin*.

La teoría pura del derecho aspira a expulsar todo lo que es ajeno al Estado, la sociedad y la historia, del concepto de norma. La ley es el orden coercitivo del Estado moderno. La conexión entre Estado y ley establece un orden coercitivo, un orden coercitivo centralizado, solo limitado en su validez territorial. La sanción es la consecuencia: una pena forzosa de un daño. El monopolio de la violencia física y fiscal responde antes a la coerción que a cualquier modalidad subalterna de consenso. El Estado es antes que nada un modo de coerción para conseguir la obediencia de los sujetos a su potestad. El propósito único de la ley es la monopolización de la fuerza.⁴²

El positivismo jurídico kelseniano identifica la ley con el orden jurídico superior del Estado basado en la coerción y la sanción. El derecho consiste en una técnica social de obligar la conducta social de las personas mediante la coerción en caso de conducta contraria. La moral, la sociología y la política son impurezas de la teoría del derecho.

42. H. Kelsen, *La dottrina pura del diritto*, Einaudi, 1990.

“...la legge viene intesa come mera funzione del potere e la sua forza costringitiva viene ricondotta al potere sanzionatorio dello Stato”.⁴³

El positivismo recoge el absolutismo jurídico del Estado moderno como modelo definitivo, como técnica social permanente entre el derecho sin sociedad ni historia, a prescindir de valores o principios morales comunes, sean o no constitucionales. Una ley (que compendia lo que se dice como derecho) que es expresión de la ley del monopolio, de la fuerza dominante del Estado soberano y que se agota en la forma. La validez legal, que no la legitimidad, está en su modo de producción y proceso escrito de declaración, con abstracción de su contenido y principismo.

La ley obedece a una jerarquía que, a modo de pirámide, deriva en su conjunto de una norma básica-*Grundnorm*-. Cada grado de ley obedece a una norma superior que la coordina, la cual, a su vez, hace lo propio respecto a otra, y así hasta el vértice. El sistema piramidal reúne cada uno de sus elementos afluentes del vértice que les ordena. La validez de las normas no está vinculada a hechos externos al sistema, sea la facticidad, la moral, la política, sino a su producción conforme a los procedimientos establecidos.⁴⁴

La validez de cada norma depende de una de grado jerárquico superior, la cual, a su vez, autorizada por otra de grado más elevado y así hasta la norma básica (*Grundnorm*). Esta, es una construcción presupuesta, asumida, una hipótesis de hecho, v.g. revolución o gobierno de facto aceptado. Es la fuente de validez del sistema completo y que propaga la eficacia en el sistema único.

43. N. Lipari, *Elogio della giustizia*, Il Mulino, 2021, p. 19.

44. R. Wacks, *Philosophy of Law*. Oxford University Press, 2014, p. 40.

El deber de obediencia a la ley se basa en el orden soberano y en la estructura jerárquica. La validez de la ley no tiene su raíz en la justicia. *“La justicia es un ideal irracional”* (Kelsen). La validez de una norma está en la validez de otra norma. Cada norma es válida porque alguna autoridad legal la promulga. La configuración kelseniana de la pirámide del sistema es *“una verticalidad jerárquica”*, ascendente y descendente, autoorganizada y autosuficiente, sin necesidad de realidad, moral, y, al final, de ciudadanos.⁴⁵

El discurso positivista ayudó a la rotundidad de los fines institucionales de la autocracia liberal, cuya obra magna de convicción fue la completa cobertura de la verdad de sus propósitos políticos.

10. La crisis democrática de la autocracia liberal.

La evolución de la autocracia liberal, desde el siglo XVIII hasta la entrada del siglo XIX, y primeras décadas del siglo XX, sufre las consecuencias del juego coordinado de la ley del monopolio y de la organización de los monopolios públicos y del absolutismo jurídico pretendido por el Estado.

Entre 1771 y 1875 se realizan las tres primeras revoluciones industriales en Europa y EEUU. Primero, la mecanización de la industria de algodón, hierro forjado, máquinas. Segundo, máquinas de vapor, minería de hierro y carbón, ferrocarriles, desde su orden hasta su entrada en funcionamiento. Tercero, acero, electricidad e ingeniería pesada, papel y empaquetado, cobre y cables.⁴⁶

45. Baldassare Pastore, *Le fonti del diritto al tempo dell'emergenza pandemica*. Note su alcune tendenze in atto, *Società e Diritto*, 2021 VI numero 11.

46. C. Perez, *Technological Revolutions and Financial Capital*, Elgar, 2002, p. 14.

El mercado es el centro de la revolución industrial. La comunidad queda sometida al nuevo sistema económico. Las bases son el mercado libre del trabajo, el libre cambio, nacional e internacional (el patrón oro) y el *laissez-faire* del Estado al libre curso del mercado autorregulado. El motivo de las personas está bajo la dirección del beneficio, sin restricciones. El mercado deviene el reino de la compraventa. Todo puede ser objeto de comercio, a su albedrío y sin interferencias externas. La única ley es el precio de mercado. Las consecuencias sociales fueron nefastas. La pobreza y la miseria aplastó a los agricultores, a los trabajadores, sus familias, las mujeres y los niños y a los comerciantes menores.⁴⁷

La ley del monopolio de *N. Elias* aparece sobradamente cumplida. La innovación en un mercado sin reglas, sometido a la ley del vencedor, llevan a la preeminencia de los más fuertes y la eliminación de los débiles. Es el vencedor el que, finalmente, fija las reglas de gobernanza, tanto en el aspecto privado como público.

El Estado permanece en un rincón en tanto propietario o empresario; pero, esto no impide que desarrolle todas sus funciones necesarias para el máximo beneficio del comerciante en el mercado y las infraestructuras que requiere. Su poder militar y de seguridad es indiscutible y el monopolio fiscal crece administrativamente y hacia un sistema tributario regular y permanente, basado en imposición indirecta sobre las ventas y real, sobre el consumo y la propiedad inmobiliaria.

La autocracia liberal consigue imponer su absolutismo hasta bien entrado el siglo XIX. A partir de entonces comienza a resquebrajarse porque no sabe responder al de-

47. K. Polanyi, *La grande trasformazione*, Einaudi, p. 95 y sigts.

safío democrático. Tiene inicio la tensión social basada en el principio de protección a los trabajadores, agricultores, clases medias. A fines del siglo XIX se generaliza el sufragio universal y llega la primera legislación contra la explotación del trabajo de la mujer, el empleo de menores y el trabajo minero.

El pluralismo social supera las restricciones iniciales del sufragio electoral que deviene universal y la política censitaria se repliega ante las presiones del conjunto social. Asimismo, las nuevas formaciones sociales transforman el orden jurídico único y unilateral, en diverso y bilateral, asumiendo un pluriclasismo de intereses, que se ignoraban: partidos políticos, sindicatos, cooperativas, asociaciones. La pluralidad y la diversidad social obligan a su institucionalización. Las interconexiones entre las personas son más complejas que el diseño ofrecido por la autocracia liberal y ocupa un primer lugar la lucha contra la ignorancia de la pobreza y de la miseria.

La jerarquía de la ley, expresión absoluta del monopolio jurídico del Estado, queda subordinada a las Constituciones rígidas –Weimar 1919, Italia, 1948– que la condicionan a los principios y valores hasta ese momento ignorados y fijan los derechos y deberes de todos los ciudadanos.

Los principios constitucionales impulsan una nueva fuente de producción jurídica, cuya aplicación aparece orientada por valores supremos de moralidad y justicia. La aplicación de las normas constitucionales no es meramente programática, sino directa en las relaciones entre particulares y adquieren fuerza los principios de *substancia* –igualdad de hecho y no solo formal –y de *efectividad*– la norma no debe ser solo eficaz, sino efectiva en todos sus aspectos.

El principio de legalidad queda sujeto a una legitimidad que no es adjetiva, sino que le exige legitimarse con resultados de justicia ante los valores y principios de la super-ley constitucional.⁴⁸

La constitución ofrece una lectura de la complejidad del sistema y orden jurídico. La ley adquiere importancia solo y en cuanto adhiere a los hechos de la realidad, a las relaciones entre la norma imperativa y su aceptación social y su traducción de los valores y principios de justicia.⁴⁹

El autor soberano no está por fuera o por encima de las potestades regidas por la Constitución. La soberanía “no es una entidad que posa sobre el Estado como un Espíritu Santo para conferirle fuerza y dignidad y está por encima del derecho”.⁵⁰

El monopolio fiscal resulta de la constitución antes que de la metafísica soberana. La justificación de la legalidad, en su caso, hay que encontrarla en los valores y principios individualizados por la norma suprema: solidaridad, principio de capacidad contributiva, igualdad y legitimidad democrática.

El positivismo fue el encuadre perfecto del Estado moderno o la autocracia liberal. Pero, sería un error darlo por correcto: es parte del pasado. La complejidad actual la desmiente.

Por tres motivos.

Primero, la aplicación del derecho no se agota en la verificación de la validez de la ley, sino de un valor moral que

48. Baldassare Pastore, F. Viola, G. Zaccaria, *Le ragioni del diritto*, Il Mulino, 2017, p. 169.

49. M. Vogliotti, *Tra fatto e diritto: oltre la modernità giuridica*, 2007, Torino, p. 268.

50. M.S. Giannini, *Sovranità (diritto vigente)*, Enciclopedia del Diritto, XLIII, Milano, 1990, p. 228.

trasciende la potestad del Estado, hacia los valores y principios de la sociedad y, en nuestro caso, obliterando el consentimiento como valor principal de la contribución al gasto público.

Segundo, porque la eficacia no es la coerción y sanción, sino la efectividad de la ley en todos los aspectos que atañen a su aceptación, cumplimiento, consenso, sean políticos, sociales, económicos.

Tercero, el deber de obediencia no puede fundarse en el temor a la sanción. El cumplimiento de la ley reposa en bases últimas ligadas a la legitimidad del ejercicio del poder público a valores y principios comunes y superiores constitucionales, compartidos y colectivos, hacia una determinada idea de moralidad, cualquiera que sea, como guía de justicia.

Un deber que nace del miedo a la amenaza o a la pena es una contradicción en sí mismo.

“Se invece il dovere di obbedienza alla legge implica in qualche modo e in qualche misura, una valutazione del contenuto della legge, della sua rispondenza a un principio superiore che preesiste alla sua emanazione, si è già al di fuori della separazione positivista tra giustizia e legge”⁵¹

La pirámide normativa de *H.Kelsen* afronta obstáculos insuperables. Por un lado, las normas y valores supremos que la orientan y definen y por otro, la pérdida de la jerarquía de las fuentes jurídicas bajo la supremacía de la ley. El derecho se crea fuera del ámbito legislativo- v.g. *lex mercatoria*, *lex digitalis*, organizaciones internacionales y con prescindencia de las formas procesales que convalidan la ley.

51. N. Lipari, cit., p. 35.

La primera resistencia democrática de la autocracia liberal consiste en despojar a la ley del relato de los hechos. El control de producción no está garantizado frente a las nuevas mayorías democráticas y es imprevisible el riesgo de reformas inesperadas, sobre todo fiscales, de propiedad, de contratos, protección social. Por tanto, no es posible mantener la prioridad del poder simbólico de *decir el derecho* a través de la ley.

Decir el derecho significa la primacía en la narración por parte del poder político ejecutivo o de la administración. Es un recurso cada vez más utilizado porque fija el marco de la discusión entre los diversos actores, públicos y privados, y declara anticipadamente a los destinatarios cual es la solución más conveniente, sin retardos ni conversaciones estériles. El derecho se dice, pero a través de sustitutos a la representación democrática (potestad reglamentaria, potestad de decretos-leyes con fuerza de ley).⁵²

La respuesta a favor de la deslegalización es multívoca y se traduce en la multiplicación de formas de producción jurídica, ajenas al derecho legislativo, sean actos de necesidad y urgencia (decretos leyes, decretos legislativos) o el aumento del poder discrecional en el seno de la administración pública y actos normativos secundarios, que, frecuentemente, van en contra del propio criterio legislativo y constitucional.

La reserva de ley democrática es objeto de erosión, sobre todo, la tributaria, usurpando la exclusividad de la función legislativa por el poder ejecutivo. El Decreto-Ley atenta y afecta el principio democrático y la potestad reglamentaria se convierte en ley *de facto*.

52. T. Rosembuj, Complejidad y Resiliencia, cit.p. 103.

La autocracia liberal vacía de contenido el principio democrático legislativo en cuanto comenzó a perder la supremacía sobre los órganos representativos del Estado. El consenso al impuesto, que informó, el orden medieval, dura en esta etapa lo que el control sobre la representación política de los ciudadanos. Así, poco a poco, se convierte en marginal o residual la participación cívica en la toma de decisiones tributarias. Y, esto inclusive pese al advenimiento de las constituciones rígidas que lo proveen.

La reserva de ley que, por definición, debe atender la protección de los intereses generales de la comunidad, cede a su cualidad relativa: tutela de la libertad patrimonial individual. No solo, sin ley absoluta de los elementos esenciales del tributo también afectando los valores y principios constitucionales de igualdad y capacidad contributiva.

El vaciamiento del absolutismo legal lleva a reforzar la producción de actos con fuerza de ley fuera del Parlamento. El eje de la fragmentación es el Poder Ejecutivo y la Administración. El propósito es evitar que la variabilidad de mayoría parlamentaria puede convertirse en democracia ilimitada, desbordante, bajo la ley de las mayorías.

De igual manera, el crecimiento exponencial del poder reglamentario administrativo contribuye a facilitar la actividad de los agentes de la complejidad –*lobbies*– y la corrupción institucional. La hipérbole reglamentaria dice el derecho a su manera, oscureciendo los mandatos legales democráticos.

Las fuentes secundarias –circulares, comunicaciones, interpretaciones– se multiplican y operan inarmónicamente con el reglamento y la ley y, además, expresan contenido normativo carentes de fundamento jurídico.

La pérdida por parte del Estado del monopolio jurídico absoluto sacrifica, a fines de la continuidad de la autocracia liberal, la rueda loca de la democracia participativa y haciéndolo debilita la democracia fiscal. La decretización y el reglamentarismo es la forma contemporánea de la deslegalización democrática.

11. El orden neoliberal.

Desde su origen el pensamiento liberal desconfía de la democracia. Dice *H. Kelsen* que “el parlamentarismo no es la única forma de integración social, sino solo uno de los métodos a través de los que tal integración se realiza” (La Democracia). Es una afirmación reductiva: el parlamento es la sede del interés general y sus decisiones representan a todos los intereses representados de la comunidad, la mayoría y las minorías. Y los contrastes se resuelven por ley de la mayoría. No es un método, sino el resultado final de todos los métodos para su realización.

El neoliberalismo, versión actual de la autocracia liberal, es un dogma dirigido a eliminar el funcionamiento de la democracia que sea susceptible de amenaza para el orden del mercado global. Todas las salvaguardias son válidas para enfrentar la subversión democrática.

Primero, debilitar la formación de la voluntad democrática y su capacidad de influencia política y, en el peor de los casos, manipular la destrucción del sistema político mediante referéndums, secesiones del Estado, gobiernos *de facto*, legislación paralela del Poder ejecutivo y jurisdiccional.

Segundo, anular la presencia de la voluntad democrática en las decisiones de las grandes organizaciones interna-

cionales –Organización Mundial de Comercio, Fondo Monetario Internacional, OCDE.

El poder exclusivo del Estado de denominar, de nombrar, de dar existencia al reconocimiento social, soporta la interferencia directa e inmediata de las cadenas de valor global, de la *lex mercatoria*, de los grandes despachos y consultings jurídicos, fiscales, financieros. Su soberanía se adapta a las influencias externas, aun cuando vayan en contra de su propio interés.

La lógica del Estado, como el titular indiscutible de la última palabra, aparece amenazada de reemplazo, por obra de la globalización. El discurso viene impuesto desde otros agentes, otros espacios sociales, otros campos.

El neoliberalismo “es tan fuerte y difícil de combatir solo porque tiene a su lado **todas las fuerzas de las relaciones de fuerzas**, un mundo que contribuye a ser como es”. (P. Bourdieu). Un modo de calificar simbólicamente a estas relaciones de fuerzas dominantes en las relaciones económicas.⁵³

El meta-capital público, el poder simbólico del Estado aparece disminuido frente al meta-capital global de las cadenas de valor y de las plataformas digitalizadas. La ley se deslocaliza y su producción responde a intereses meta-soberanos. La producción del derecho se fractura en cabeza de empresas multinacionales y cadenas de valor digitales que emplean sus propias reglas para ordenarse sin otro soporte que el *soft law* y prevalecen sobre cualquier autoridad pública (*lex mercatoria, lex digitalis*).

53. T. Rosembuj, Complejidad y Resiliencia Fiscal, cit., p. 164; Q. Slobodian, Demos Veto and Demos Exit. The Neoliberals who embraced referenda and secession, J. Australian Political Economy, 86, 2020.

Finalmente, el sistema Nación vuela por los aires. Hay fractura de la unificación del espacio común y de las instituciones y desaparece la prevalencia del Estado sobre otras formas de capital. Lo universal se convierte en un particularismo local, de relativa importancia.

El mercado deja de ser un artefacto construido por el Estado. Al contrario. El Estado es un artefacto construido por el mercado. La pretensión es imbuir de lógica de mercado todo el orden social: personas, familias, escuelas, aparatos institucionales.

La expropiación de la amenaza cívica, si conviene o su potenciación, si ofrece garantías de victoria, es una espada que pende sobre cualquier régimen político democrático. Y, más aún, la potestad autónoma de imposición del Estado.

12. La ley de la mayoría.

El neoliberalismo es, al día de hoy, y siguiendo a *N. Elias*, el modelo decisivo de la autocracia liberal, para eliminar la participación social, económica, de los ciudadanos en el Estado. Tiene la fuerza y los agentes económicos monopólicos globales para destruir cualquier pretensión pública de autonomía jurídica y los instrumentos para conseguirlo. Ahora, no se trata de expulsar a los guerreros, a la nobleza, a la Iglesia; sino de conseguir todo el poder simbólico del Estado, para lo que requiere la expulsión de la organización democrática y la recuperación de la autocracia liberal pura y dura.

La centralidad de la ley democrática está en riesgo. Es un error atribuir la deslegalización a la crisis del Estado. No es la ley, es la democracia legislativa que aparece en el eje

de los ataques, como variable independiente, incontrolada, de autogobierno de los ciudadanos

Hayek expone claramente su rechazo a la democracia omnipotente o ilimitada. Es un totalitarismo fuera de cualquier lógica de captura. La democracia atenta contra la protección cívica en virtud de la arbitrariedad de los legisladores. Las decisiones judiciales son preferibles a la legislación creada por los parlamentos.⁵⁴

La regla de la mayoría es el núcleo de la decisión democrática. *Hayek* critica su importancia, porque es ilimitada e ilimitable.

“El ideal de democracia, originariamente dirigido a impedir cualquier poder arbitrario, se convierte en justificación de un nuevo poder arbitrario... aunque la democracia es probablemente la mejor forma de gobierno limitado, se vuelve un absurdo si se convierte en gobierno ilimitado.”⁵⁵

Hayek contrapone la ley (legislación) a la norma jurídica (*Rule of law*). La finalidad legislativa está dirigida a la gestión y organización del aparato administrativo del Estado y su alcance como política pública compromete gravemente las libertades y el mercado. La política de igualdad material y la distribución de la riqueza pueden destruir la norma jurídica.⁵⁶

Las normas jurídicas– como *el Common Law*– son otra cosa: nacen y crecen naturalmente, emergen y se desarrollan sin fin aparente. No son como la ley producto de la de-

54. Q. Slobodian, cit., p. 272.

55. F. A. Hayek *The constitution of liberty*, 1960, University of Chicago. p. 103.

56. F. A. Hayek, *The Road to Serfdom*, p. 79, 1944.

cisión de los políticos y cuya manufactura siempre es artificiosa.⁵⁷

La crítica es destructiva, porque negar la mayoría parlamentaria equivale a negar el sistema democrático y representativo de producción jurídica. Sus límites, por otra parte, no se establecen en el orden legislativo sino en la norma, los valores y principios constitucionales, procedimientos de deliberación, discusión, aprobación.

Es la norma suprema la que rige cuando la mayoría legislativa va más allá de su función, recurriendo a principios contrarios a su acción. Lo que no es correcto es rechazar la justicia e integridad como criterio de moralidad interior de la ley. No es cierto que asegurar la justicia e integridad jurídica no sea la justicia en sí misma. Nada quita legitimidad a la ley si su propósito está imbuido de una finalidad de justicia y es aprobada, sin perjuicio, de su posterior interpretación judicial.

La única ley válida es la que no perturba nuestra libertad y no depende de ninguna persona o autoridad. En cambio, la ley que instruye una orden y que es tal porque emana de una autoridad legislativa es el instrumento maestro de opresión.

“The fact is that, if “to rule” means to make men obey another’s will, government has no such power to rule in a free society”.⁵⁸

La libertad sufre ante todo el derecho público y cualquier disciplina sobre la propiedad, los contratos, las empresas. Un individuo libre es aquel que puede hacer lo que quiere sin que ninguna voluntad se interponga, inclusive la autoridad legislativa. Es la manifestación explícita de la ley como

57. F. A. Hayek, *Rules and Order*, V.1. Law, legislation and Liberty, Chicago University, 1973, p. 72.

58. F. A. Hayek, *The constitution of liberty*, p. 155.

garantía exclusiva de libertad patrimonial de las personas y de las posiciones subjetivas del contribuyente. La ley estaba al servicio de la restricción de la arbitrariedad de los poderes públicos, pese, a una organización constitucional cuyo núcleo es la representación democrática de la ciudadanía.

La autocracia liberal soporta el consentimiento a la formación legislativa en la medida que seleccionaba a su decisión a los electores y elegidos. La complejidad social lleva a una representación abierta, pluriclasista, inspiradora de vías de regulación legal que colisionan con los intereses de los monopolios orgánicos y la orientación de los monopolios públicos, en particular el fiscal.

Las alternativas son la deslegalización, la potenciación de las normas secundarias y la deslegitimación de la representación social y el rechazo al criterio de un hombre un voto que está en su base. La democracia es un residuo inútil, fuente de arbitrariedad e injusticia para la libertad individual, a excepción de todos los demás. La mayoría no tiene sustituto para la decisión, salvo la lotería o tirar la moneda al aire a cara o cruz.

"Most supporters of democracy start from a general conviction that matters affecting a community ought in principle to be decided by all the members of the community...Common settlement involving everyone, seems to be the appropriate principle...We want each voice to count, but count equally, in a common settlement".⁵⁹

La ley de la mayoría es imprescindible cuando se refiere a la toma de decisiones entre dos opciones siempre que sea decisiva, igualitaria, neutral y positivamente receptiva.⁶⁰

59. J. Waldron, A Majority in the Lifeboat, Boston University Law Review, 2010, p. 1055.

60. K. O. May, A Set of Independent Necessary and Sufficient Conditions for Simple Majority Decision, p. 682, Econometrical, 20, 1952.

La mayoría no implica el dominio absoluto de la decisión, opinión ni excluir los contrastes entre distintas posiciones, v. g. las minoritarias. No hay ningún drama que el sistema electoral facilite que las mayorías de hoy puedan ser las minorías de mañana y viceversa. De ahí que es exagerado afirmar que se vacía el sentido de la reserva de ley cuando las minorías carecen de voz en el Parlamento. No es cierto: siempre serán portavoces de lo que representan y en eso está su principal mérito.⁶¹

13. Waldron y la teoría del derecho democrático.

J. Waldron puede considerarse, con toda rectitud, el sucesor de *R. Dworkin*. El conjunto de su obra es vasto y variado: desde el razonamiento judicial a la norma jurídica y el contenido democrático de la ley y de los órganos legislativos. Precisamente, el énfasis democrático del derecho legislativo es lo que conecta sus reflexiones con el principio de legalidad tributario y el valor del consentimiento de los ciudadanos en los órganos de representación cuya función es la discusión, elaboración, deliberación y aprobación de leyes

J. Waldron es el iniciador de un pensamiento relevante y usualmente postergado: la legislación es el modo democrático de producción del derecho por excelencia. Es el lugar donde se encarna la principal fuente jurídica: creación y cambio de las normas jurídicas, en forma democrática, transparente, pública y representativa, al amparo de principios morales y constitucionales.

61. L. Carlassare, en *Percorsi giuridici della postmodernità*, ed. R. E. Kostori, Il Mulino, 2016, p. 45.

La legislatura es una institución pública dedicada a hacer y cambiar la ley que tiene la transparencia como virtud. O sea, el oficio de legislar a la luz pública.

“The idea of legislation embodies a commitment to explicit law-making – a principled commitment to the idea that on the whole it is good, if law is to be made or changed, that it should be made or changed in a process publicly dedicated to that task”⁶²

Su tamaño es otro elemento a ponderar porque significa diversidad de miembros con distintos conocimientos, experiencias, intereses. Y, por último, la representación.

“Legislatures are not just democratic institutions, not just transparent institutions, not just large assemblies, but large *representative* assemblies.”⁶³

La integridad, la vocación de justicia, debe presidir al legislador, al juez, a la Administración pública y, sobre todo, transmitirse a los ciudadanos como destinatarios finales de la legislación.⁶⁴

“Integrity in law-making, in other words, is not just a principle for legislator. Nor is it just a principle for legislators and judges. It is a principle for anyone who has a say, or anyone can bring pressure to bear on the issue of where our laws should be made, and the issue of what processes should use when a society is seeking resolution on a legislative issue on which its members disagree”⁶⁵

62. J. Waldron, Representative Law making, Boston University law Review, 2009, p. 339.

63. J. Waldron, cit. p. 345.

64. J. Gallego Saade, La Teoría “dworkiniana” del razonamiento jurídico de Jeremy Waldron: el eslabón ignorado, Isonomía 50, 7 de agosto 2020.

65. J. Waldron, Legislating with Integrity, Fordham Law Review, 72, 2003, p. 394.

La legislatura tiene su legitimidad institucional precisamente porque se dedica a legislar y concede a los ciudadanos su participación en la configuración de la norma jurídica sabiendo que en ello reside el deber de todos de obediencia y cumplimiento.

Legislar no es promulgar decretos o reglamentos. Es un proceso laborioso de presentación, justificación, discusión, deliberación y votación. La decretización del gobierno es un medio primario y elemental comparado con la producción de la ley e infinitamente más peligroso para el ciudadano que la norma legal.

El legislador es el que debe fijar los contenidos de legalidad y prever su adaptación al futuro, como criterio formal y substancial: procedimientos claros y transparentes, previsibilidad de acción y certidumbre de las expectativas originadas en la ciudadanía y ello en modo público, inteligible. Y, bajo los auspicios de la norma constitucional y de la interpretación judicial.

13.1. DEMOCRACIA.

¿Qué se entiende por democracia?. La democracia, según, *J. Waldron*, es la idea que los legisladores son elegidos por el pueblo al cual legislan, el pueblo determina las bases bajo las que son gobernados, y el pueblo elige los fines de la política pública, los principios de su asociación y el contenido amplio de sus leyes. La gente lo hace actuando, votando y deliberando como iguales, a través de elecciones y sus relaciones con sus representantes.⁶⁶

66. J. Waldron, Can there be a democratic jurisprudence?, November 2008, New York University School of Law, Working paper no .08-35.

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.

“Il fisco si deve legittimare come lo strumento utile a reperire le risorse in vista di un impiego il più possibile voluto e controllato dai cittadini e ai fini della ripartizione di tali risorse secondo i bisogni reali della cittadinanza...è necessario che i cittadini assumano la contribuzione come gesto fondamentale per la creazione delle condizioni di un benessere condiviso, cessando di considerarla come un momento separato dall'esercizio generale della cittadinanza. La contribuzione produce le condizioni irrinunciabili della cittadinanza”⁶⁷

El impuesto, es la expresión elemental del deber democrático de todos de contribuir al gasto público. Todos los ciudadanos, están sujetos a una conformidad legal cuasi voluntaria para la creación de beneficio compartido. La ley democrática es condición indispensable del impuesto, de la democracia fiscal y de la igualdad.

“Se, infatti, per *uguaglianza si intende l'eguale interesse che lo Stato deve avere per ogni cittadino da cui pretende il rispetto delle leggi*, va da sé che la sua legittimità non dipende altro che dalla eguale cura che, attraverso le leggi medesime, esso mostra per la sorte e le libertà di ciascuno dei suoi cittadini e, di conseguenza, dal suo trattarli come eguali e con uguale rispetto”⁶⁸

67. Commissione Diocesana “Giustizia e Pace”, Diocesi di Milano, card.C.M.Martini, Sulla Questione Fiscale. Contributo alla riflessione, Milano, 2000, p. 53, 55.

68. F. Gallo, Potestà normativa di imposizione, mercato e giustizia distributiva; Il diritto e la economía. Costituzione, cittadini e partecipazione, Percorsi Giuridici, cit., p. 101.

La simetría de una persona, un voto, en la base de la ley, es congruente con la simetría de una persona, un contribuyente. La ley nos convierte en partícipes de la ley y el impuesto significa la condición determinante para ello, seguramente, porque somos partícipes del Estado, residentes o no residentes, por mor de la capacidad contributiva y de la igualdad en el reparto de las cargas públicas

La ley tributaria, a diferencia de otras, presupone en modo excepcional su identidad representativa y de ello, la relación con la autoimposición democrática. No es arriesgado interpretar que la vocación democrática del impuesto excluya en su origen fuente jurídica distinta, de otros ámbitos de gobierno o administración. La fragmentación de las fuentes jurídicas es a costa de la representación social. La aptitud de ley es competencia exclusiva del legislador, que no de la Administración o el juez.

La pérdida de la efectiva democracia fiscal asimila la ley tributaria a cualquier otra norma jurídica aprobada por ley. Las personas, en democracia, son iguales y esto informa todo el sistema de creación y el espíritu de la ley. El valor de la democracia impregna la ley; pero, no consigue su finalidad, si no aparece tendencialmente orientada hacia resultado de justicia.

Si los contribuyentes no reconocen la superioridad democrática, porque no creen o la evitan, hay una devaluación de los valores constitucionales que la deben acompañar: igualdad y capacidad contributiva. Ni el Decreto ni el poder reglamentario o la decisión judicial contienen la exigencia representativa social de la ley tributaria, que es su principal seña de identidad.

La globalización es obstáculo objetivo a la democracia fiscal. Las opciones fiscales (*opt-in*, *opt-out*) están al alcance solo de los grandes contribuyentes, para eludir o evadir su

deber de contribución al gasto público del Estado de pertenencia. La renta de erosión agrava el sistema tributario local, debilitando los valores constitucionales rígidos y el componente moral comunitario. Es cierto, que la renta de erosión también puede ser objeto de impuesto porque expresa una capacidad contributiva específica y señalada. Todo aquel que aprovecha del gasto público en una jurisdicción debe contribuir a su sostenimiento.

La ley tributaria es medio único de reparto solidario entre los miembros de la comunidad. Es legítima cuando cumple con su promesa de trascender los intereses egoístas o parciales en favor de los intereses generales de la sociedad. No tiene que ser definitivamente justa, sino prometerlo; no tiene que ser unánime, sino, hacer transparente las distintas perspectivas de la sociedad.

“...laws promise must not be for justice as such...That, then, is a promise *about* justice, not a promise *of* justice.”⁶⁹

La norma tributaria de creación o derogación no es equivalente al resto de las normas jurídicas. Es una excepción. Y esto fue obvio durante el medioevo: acepto las contribuciones que me obligan porque, a cambio, el Príncipe me ofrece y da protección defensa, seguridad, a mí y mi familia. El impuesto sin causa justa es inicuo. La ley tributaria, en la teología medieval, está inspirada a resultado de justicia. Después no fue esta la secuencia, tanto para el Príncipe, como en la autocracia liberal.

El contenido democrático, acorde al transcurso de los tiempos históricos, es la causa del tributo y del comportamiento no solo de los vasallos, súbditos y, ahora ciudadanos. Su efecto atiende a la propia Administración pública

69. J.Waldron, Does Law Promise Justice?, Georgia State University Law Review, 17, 2001, p. 788.

especializada. La aprobación parlamentaria necesitada es ordenamiento público democrático de la Administración.

La excepcionalidad del impuesto reaparece en el Estado constitucional. La ley tributaria es excepcional porque su valor constitucional parte del deber contributivo de todos en condiciones de igualdad substancial. La promesa de justicia es social y redistributiva, ajustada a la coherencia, congruencia e integridad del sistema tributario y la libertad patrimonial del individuo.

La promesa de justicia puede disgustar a los que no la comparten; aun así, es irrefutable si resulta de un proceso legislativo ajustado a los valores y principios constitucionales, en este caso, el curso democrático.

13.2. ELEMENTOS DEL ORDEN JURÍDICO DEMOCRÁTICO.

J. Waldron formula cuatro aspectos del orden democrático de la ley.

- Las fuentes institucionales de la ley, de donde vienen, quienes la hacen, como clave para saber si una norma dada puede reconocerse o no como tal.
- La ley tiene destino de especializada eficacia o debe alcanzar la comprensión de todos los que quedan sometidos a su disciplina, su conocimiento útil para evitar la mistificación de las condiciones de su producción.
- La ley tiene carácter público, independiente de los intereses de los poderosos o de las elites, objeto de apropiación por la gente ordinaria como suyas.
- La ley democrática debe ser dinámica, actualizable en su aplicación y ajustada a los cambios históricos que se verifican.

J. Waldron se preocupa de la fuente de la ley en sentido distinto del concepto de fuente de derecho como lo conocemos. No es tanto sobre los hechos creativos de derecho, de producción de actos y hechos para la creación del derecho objetivo, cuanto, quien es el autor legítimo de la ley.

Por un lado, la calidad de los participantes en la formación del proceso legislativo, prestando atención a que no resulten excluidos aquellos ajenos a posiciones privilegiadas de legisladores por antonomasia, a lo que se debe prestar particular vigilancia.

Por otro, solicita que los aspectos formales del procedimiento sean los adecuados y correctos y que no se pierda la igualdad política en los aspectos procesales de la ley.

La cuestión no es banal: tiene que ver con la influencia que el poder ejerce sobre la constitución y contenido de la ley. El legislador son los legisladores y la ley configura los comportamientos humanos en uno u otro sentido. La ley sirve como un nicho para el beneficio de los poderosos y en perjuicio de los desposeídos, a través de legisladores próximos.

“There is a symbiotic relationship between the legal system and powerful, regulated interests, which mutually benefit as they grow more complex and all-encompassing. The symbiosis between law and power is fractal in nature and can be found at all levels of hierarchy in the legal system”⁷⁰

V. Tanzi denomina agentes de complejidad fiscal a los *lobbies* de intereses específicos y concretos que son los factores invisibles de las leyes, las normas reglamentarias, de

70. C. Devins, S. Kauffman, *Toward a New View of Law and Society: Complexity and Power in the Legal System*, Cosmos & Culture, January 2013.

la interpretación. Su acceso a los legisladores les viene de su poder político, profesional, económico.⁷¹

La democracia legal no puede reducirse a un coto de especialistas, sean funcionarios administrativos o judiciales. La especialización puede exacerbar la desigualdad social mediante la restricción objetiva de su aplicación y comprensión para la generalidad de la ciudadanía.

La teoría de *H. Hart* contempla el sistema jurídico compuesto por normas primarias, que imponen deberes y de normas secundarias, que, en lo particular, atribuyen poderes. Estas últimas son las normas de reconocimiento. Se trata de tipo de regulación de la producción jurídica que afirman la validez de las otras normas, establecen los procedimientos para su cambio y vienen establecidos los modos de ejercicio de las sanciones.

La ley es la unión de dos tipos de normas. Las normas primarias conciernen acciones que implican movimientos físicos o cambios e implican obligaciones. (no robar, no matar). Las normas secundarias especifican como las normas primarias son creadas, modificadas, abolidas, interpretadas y aplicadas. Las normas primarias disciplinan los comportamientos y las normas secundarias regulan o informan a las otras normas.⁷²

J. Waldron critica severamente la teoría de *H. Hart*. La identificación y aplicación de la ley no puede ni debe ser solo objeto de práctica entre funcionarios públicos. El interés debe ser una práctica para toda la comunidad. El peligro es concentrar el uso del conocimiento en pocas manos

71. V. Tanzi, *Complexity in Taxation: Origin and Consequences*, August 26th, 2010.

72. H. L. A. Hart, *The Concept of Law*, 1961, 3ª edición, Oxford: Clarendon Press, 2012.

que pueden desviar el lenguaje técnico en su propio beneficio.

La ignorancia de los individuos es *leit motiv neoliberal*. Las reglas no las conocen ni necesitan saberlas. No necesitan información. Dice *Hayek* que la gente actúa como una bandada de pájaros que emprende vuelo sin que sus componentes sepan ni el destino ni otros azares de su vuelo.⁷³

La ley pertenece a los que está dirigida a disciplinar y no puede manipularse en términos de opacidad o secreto. La validez de la ley no puede estar solo en manos de los que saben, dejando fuera a los destinatarios. El lenguaje jurídico, el texto de cualquier ley es un lenguaje especial respecto al lenguaje común y el lenguaje fiscal es especialmente respecto al lenguaje jurídico. El derecho democrático no puede partir de la premisa que es una materia ajena al ciudadano, por que dejaría de serlo. La ley pasa a ser propiedad de funcionarios especializados en detrimento de su significación social.⁷⁴

La eficacia de la ley no es solo la aplicación de sanciones a su ordenamiento. El origen democrático de la ley la autodefine como un medio orientado al propósito público, al interés general, que no como instrumento exclusivo de intereses sectoriales.

La definición de bienes públicos en términos jurídicos son las cosas que deben proveerse públicamente para asegurar la libertad de todos los miembros de la comunidad política.⁷⁵

73. F. A. Hayek, *The use of knowledge in society ends Individualism and Economic Order*, Chicago University Press, 1948.

74. T. Rosembuj, *Complejidad...* cit., p. 119.

75. Arthur Ripstein, *Force and Freedom*, Cambridge, Harvard University Press 2009.

J. Waldron afirma que nada es ley a menos que su propósito consista en la promoción del bien público de toda la comunidad. La democracia de la ley no puede tener como carácter el ejercicio privado de poder o de un grupo, que no atienda, cualquiera que sea su ideología, a toda la comunidad.

Los bienes públicos son la encomienda al poder legislativo para que garantice la independencia de sus miembros que no lo puede hacer la iniciativa privada. El bien público es un componente esencial de la libertad de los individuos para exhibirse sin subordinación ni dependencia a las decisiones de los otros.

El Estado actúa con una finalidad pública de igualdad cívica y proporcionalidad con los medios empleados, incluido el tributario. La provisión legal de bienes públicos por el Estado fiduciario es necesaria para la dignidad de la persona, su libertad e independencia de la decisión de otros. La ley se pone a sí misma como un vehículo de cohesión social; cualquiera que sea su orientación filosófica, siempre que no esté apegada a intereses particulares que imponen sus elecciones contra la intención de satisfacción de los intereses generales. Es la respuesta a problemas públicos, sobre cuestiones públicas.

Las opiniones sociales son diversas y variadas y no obstan, sin embargo, a confluir cada una a su modo, al interés general. La ley aspira, conforme a las mayorías, al debate, a la deliberación, al voto parlamentario, a una definición que supere cualquier espíritu sectario. La vocación pública es un valor democrático, que no autocrático.

La reserva de ley tributaria, asociada a los principios constitucionales que la configuran, imprime su naturaleza de bien público en cuanto portadora de interés general. Esto le consiente el servicio democrático al Estado y su extensión sobre la propiedad, los contratos, el mercado, cuando gene-

ren relaciones particulares subordinadas al poder de supremacía de determinados agentes privados. La ley tributaria no puede ser imparcial respecto las situaciones de desigualdad entre particulares o plegarse a al poder de prevalencia que impone su fuerza sobre los demás. El sometimiento del tributo a la ley sugiere idéntica sujeción a la supremacía entre privados cuando expresa la ley del más fuerte (el precio impuesto, prestaciones personales impuestas). La estructura oligopólica –v.g. la digitalización– debe someterse al derecho democrático porque funda la desigualdad desde su poder económico inconstrastado hasta la desigualdad del tratamiento que impone.⁷⁶

Finalmente, la democracia inspira el cambio de ley ante cambios en las circunstancias de la realidad. Esto atiene a los derechos de propiedad y a las desigualdades de hecho. La ley no tiene como objetivo singular la protección de la libertad patrimonial. No es tolerable la inacción legal en contextos de supremacía o abuso de posición dominante, la concentración de la riqueza en manos de escasos agentes o de extrema y creciente desigualdad.

J. Waldron auspicia los cambios de ley y ajustes ante los cambios en la sociedad: en base a la ordinaria sabiduría de los asuntos humanos. La fijeza de las posiciones ante realidades diversas expone solamente la inclinación a lo que puede extraerse en modo depredador individual y egoísta de la sociedad. El valor del mercado y los derechos de propiedad lo son por su contribución a la calidad de vida colectiva. Y se devalúan cuando son contrarios.⁷⁷

76. T. Rosembuj, *El Hecho de Contribuir, Reflexiones Actuales sobre la Reserva de Ley en materia tributaria*, en *El Hecho de Contribuir*, Buenos Aires, 1975, p. 66, 71.

77. J. Waldron, *The Rule of Law and the measure of property*, Cambridge University Press, 2012.

14. Desde la ley a la legalidad tributaria.

El origen del principio de legalidad formaba parte de la creación del Estado liberal, dotado con el monopolio exclusivo de la producción legislativa y expresión definida de su voluntad. La dirección era nítida: necesidad de preservar y dar garantía a la libertad y propiedad privada de los ciudadanos frente a la arbitrariedad del poder público.

La legalidad tributaria de nuestra época exhibe la primacía constitucional de la razón pública y los valores y principios jurídicos que fundan la promesa de justicia fiscal. No es solo el discurso liberal de la garantía de la libertad patrimonial de los individuos, sino también, la tutela democrática de todas las libertades individuales y sociales que derivan de los principios jurídicos superiores que acogen la igualdad sustancial y la capacidad contributiva. La reserva de ley es el sintagma de la supremacía del derecho, que no de la norma jurídica en su texto y letra, manifestación incompleta pero evidente de democracia.⁷⁸

La legalidad cojea y entra en crisis desde el momento que se ponen piedras en la cinta de transmisión de la voluntad social a la voluntad política y de esta a la decisión de ley. Al contrario, puede rechazarse que los principios jurídicos supremos colisionen con el principio democrático. La ley no es omnipotente, solo representa, con todas sus carencias, a la comunidad, y lo hace como una isla única en el Estado organización.

La garantía de la ley tributaria no se reduce a la libertad patrimonial de los individuos. Se refiere a una relación antagónica sobre la democracia de sus contenidos, el procedimiento de formación y la dialéctica de confrontación entre opiniones públicas y políticas distintas. No hay, como

78. P. Grossi, *Oltre la Legalità*, Laterza, 2020.

en la reserva de ley penal una relación antagónica con la persona, el delincuente enemigo. La legalidad tributaria es (debe ser) la manifestación de la coincidencia de propósitos entre la persona, el Estado y la sociedad.

El principio democrático de la legalidad establece la primacía de la política y la primacía de los valores jurídicos supremos: no hay solución de continuidad entre los bienes jurídicos constitucionales y la formación y desarrollo de la legalidad substantiva, porque la contradicción constitucional señala el final de cualquier pretensión de omnipotencia parlamentaria, sea para la parcialidad arbitraria o el unanimismo exterminador de la disidencia minoritaria.

La legalidad democrática exige un esfuerzo constante de legitimidad, salvada las diferencias políticas representadas, que propugna la persuasión: publicidad, transparencia, confianza en las argumentaciones, recurso a expertos, contradictorio, respeto a las minorías, control de las oposiciones y de la opinión pública, deliberación fundada a través del uso de pruebas y razones fiables.

El reproche a la degeneración patológica de las asambleas legislativas y la subordinación al Poder Ejecutivo copia aquella expresión de *Churchill*: la democracia es el peor de los sistemas, a excepción de los demás. ¿Qué queda de la democracia sin parlamento?.⁷⁹

Lo que la ley no consigue, que puede ser cuasi esencial, lo suplen los valores y principios constitucionales "*con una tabla de valores constitutiva de la más profunda identidad popular*".⁸⁰

79. M. Vogliotti, *Legalità*, Enciclopedia del Diritto VI 2013, p. 404.

80. F. Palazzo, *Legalità penale: Considerazioni su trasformazioni e complessità di un principio fondamentale*, Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno, 36, 2007, Principio di legalità e diritto penale, per Mario Sbriccoli, Tomo II., p. 1322.

La deslegalización y el transporte de la función legal al Poder Ejecutivo y la Administración, como demuestra la emergencia Covid-19, consolida la pretensión de los poderes económicos fuertes de debilitar cualquier posibilidad de autonomía política tributaria y mercantil del legislador que pueda perjudicarles.

El *déficit democrático* impide el fortalecimiento de la razón pública. Y ello, sea en términos políticos, técnicos, jurisdiccionales. La excepción tributaria establece una distinción con cualquier otra ley: la autoimposición tiene su fuerza en la representación social y si ésta se resiente impera la relativización del deber de contribuir y los esfuerzos para consolidar la autonomía e independencia del Estado en defensa de los intereses colectivos, comunes, generales que deben inspirarle.

La consecuencia político-jurídica es que el legislador tributario fija las opciones que mejor satisfacen el respeto del principio de igualdad y capacidad contributiva, conforme a su valoración democrática autónoma, sin subordinarse a las definiciones preconcebidas de la economía de mercado; valoración que, obviamente, depende de la ley de la mayoría, y puede no agrandar a los que no la poseen. Es el juego democrático legislativo y se debe aceptar, aunque no guste.⁸¹

No puede ignorarse que el acoso a la democracia parlamentaria cuenta con vectores de peso: los agentes de complejidad –lobbies– que condicionan la oportunidad de ley, su contenido, alcances y aplicación. Pero, su acoso es más profundo en la afirmación de la tecnocracia administrativa. La propiedad de la ley es de los ciudadanos, que no pue-

81. F. Gallo, *Il Diritto e l'Economia. Costituzione, Cittadini e Partecipazione*, en *Percorsi Giuridici della postmodernità*, cit. p. 101.

den consentir su delegación incondicional a minorías *no representativas políticamente*.

La necesidad pública de la emergencia y la urgencia aparece como un medio de fortalecimiento de la autoridad ejecutiva y la administración al servicio de los agentes económicos fuertes y el correlativo debilitamiento del poder legislativo y judicial. La substitución de la representación parlamentaria y de la interpretación judicial conducen a la pérdida de diversidad democrática y tutela de los derechos individuales.

Una lectura más profunda advierte el prejuicio ideológico neoliberal en contra del poder legislativo en general y contra el impuesto en particular. No es casual que *Hayek*, siguiendo la horma de *Schmitt*, tenga expresa reserva en la creación de la ley por ámbitos representativos democráticos que pueden ocasionar una degeneración del Estado de Derecho en un Estado legislativo. El resultado final consiste en amparar la LEY de sus autores, limitando la omnipotente democracia en su creación y aplicación.⁸²

La excepcionalidad del impuesto sugiere la afirmación del principio democrático en todo el ámbito de configuración de la materia y su objeto, puesto que, sin delegación explícita del Congreso, la aplicación y ejecución queda concentrada en la intervención del poder judicial, con exclusión de cualquier otra competencia administrativa. Y es una excepcionalidad que nace con la formación misma del Estado y aún antes.

La intervención de la Administración ocurre siempre bajo la tutela de la ley y en caso de delegación específica, con sujeción a los principios de responsabilidad, transpa-

82. Q. Slobodian, *Globalists. The end of empire and the birth of neoliberalism*, Harvard University Press, 2018, p. 206.

rencia, de sus actos, participación pública en la gestión de los expedientes que les afectan, sean de contribuyentes ricos o pobres, de quienes pueden pagarse al mejor abogado y de los que carecen de recursos para hacerlo.

El interés fiscal no es de la Administración en solitario, sino compartido con el contribuyente, para conseguir los recursos tributarios establecidos. No hay un autoritarismo administrativo unilateral, sino fundado en las motivaciones bilaterales que la deben inspirar.

“...administrative decision making is centrally concerned with transparency, responsiveness, accountability, and adherence to the rule of law- and offering “reason giving” as a source of democratic legitimacy by these measures in the context of delegations from elected representatives, and with the prospect of judicial review by appointed judges”.⁸³

La decretización política y la reglamentación hiperbólica administrativa van, conforme a la experiencia, a una declarada usurpación de la voluntad democrática representativa. La delegación concreta es inexorable y debe precisar los principios, criterios y fundamentos que la avalan, y el control *ex ante* y *a posteriori*.

Finalmente, será el poder judicial que interpretará la adecuación o no a la ley. Es el juez quien debe aplicar y ejecutar la ley conforme al principismo constitucional. La justicia concreta es la de la decisión judicial. El derecho vivo transforma e inspira el texto legal en manos de los intérpretes jurisdiccionales. La legalidad, dice *Vogliotti* es “*una práctica dirigida a un resultado de justicia*”.

La excepcionalidad de la norma tributaria radica en su dependencia del origen representativo, condicionado por

83. J. L. Mashaw, *Reasoned Administration and Democratic Legitimacy*, 2018, Cambridge University Press, p. 11.

una *ratio* constitucional intencionalmente finalista. La ley tributaria es subalterna al principismo constitucional y de aplicación directa a las relaciones privadas. Esta es la promesa de justicia fiscal.

Los valores y principios tributarios superiores –solidaridad, igualdad y capacidad contributiva– están en la legalidad. El reparto de la carga tributaria lleva al deber de contribuir a su cumplimiento. El derecho democrático excluye que, en sí mismos, los decretos-leyes y, en general, la potestad reglamentaria satisfacen la reserva de ley. La experiencia muestra, al contrario, una general tendencia –inadecuada e inapropiada– de asimilación de estas fuentes a la representatividad democrática de la ley.

Las consecuencias son dramáticas: debilitamiento democrático, potenciación de los agentes de complejidad, substracción de la potestad normativa a los legítimos representantes, avance caudaloso de la opacidad administrativa, del arbitrio, de la irresponsabilidad de los propios actos y disminución substantiva de derechos y garantías fundamentales.

CAPÍTULO II

EL IMPUESTO, COACCIÓN Y EL IMPACTO MORAL DE LA LEY.

15. El absolutismo jurídico.

Los monopolios de la violencia física y del impuesto construyen el Estado moderno. La autocracia liberal consigue el absolutismo jurídico, la producción jurídica exclusiva del sistema jurídico, en base a la ley. La supremacía del Estado deviene soberana por obra única de la ley en su territorio, jurisdicción y sobre sus habitantes.⁸⁴

La burguesía continua y mejora la estructura del Estado monárquico, del gobierno del Príncipe como maestro superior legislador y aplicador de su voluntad. El orden social responde al imperativo soberano de los que disponen del creciente aparato público y sujetan su acción al mandato legal y la coerción y de la fuerza material de las decisiones.

Todo depende de un órgano productor compuesto por representantes selectos del padrón de riqueza y del grado superior de alfabetización de la comunidad. El derecho perfecto es el que está configurado en la exigencia con y por la fuerza. La coacción es una propiedad inseparable de la ley y la sanción confirma el derecho a la fuerza sobre los

84. N. Elias, *La Dynamique de l'Occident*, Calmann-Levy, 1975; T. Rosembuj, *Impuesto, Legalidad y Democracia. El orden democrático de la legalidad tributaria*, Elfisco. com.; *Tax, Legality and Democracy* April 22nd, 2022. SSRN <https://ssrn.com/abstract=4090865http>.

que tienen el deber de cumplimiento. La ley es soberana y el criterio de la fuerza es su elemento decisivo.

La novedad de la continuidad reside en el cambio cualitativo de la extensión y dimensión del alcance de la ley. La extensión adquiere una generalidad que antes carecía, porque los intereses de ahora son más difusos que los previos. No se trata de una confrontación entre miembros de la nobleza o guerreros. El absolutismo jurídico comprende a cualquiera y a todos los habitantes. La dimensión precisa con estudiada claridad los beneficiarios de la ley.

La sujeción de todos al precepto distingue entre la clase de ciudadanos o súbditos propietarios e instruidos y la masa no propietaria e iletrada, objetivamente peligrosa para la estabilidad del sistema jurídico. La ley aspira a garantizar la libertad patrimonial de los individuos y la seguridad de los individuos que la merecen.

El arbitrio soberano concedido al Estado está constreñido a asegurar que su potestad no desborde las garantías legales objetivas y quede sometido a su disciplina. La omnipotencia del Estado queda subordinada al orden propietario legal inviolable y sacro. Objetivas quiere decir exclusión de diferencias subjetivas que atiendan a las personas. Porque ignora los derechos que no aseguren la propiedad y garanticen su plena incolumidad.⁸⁵

Las normas primarias señalan las prohibiciones jerárquicas, sean relativas a los delitos graves, cuanto a los impuestos. Las normas secundarias se ocupan de su ejecución y cumplimiento, a través de la Administración y la jus-

85. P. Costa, Pagina introduttiva. (Il principio di legalità: un campo di tensione nella modernità penale), en Principio di legalità e diritto penale (per Mario Sbriccoli), Giuffrè editore Milano, 2007.

ticia. La coacción imprime su carácter, desde el principio, a la norma penal y a la tributaria.

La autocracia liberal establece un contrato social fundado en asegurar la libertad y la conservación de su patrimonio de las amenazas, arbitrios, expoliaciones personales o materiales, de otros individuos o del propio Estado. El Estado ofrece el valor seguridad como contraprestación soberana al súbdito obediente.

*“l'essenziale è che il povero non abbia impedimenti giuridici a divenire ricco, che abbia la libertà di divenire ricco, rimanendo irrelevanti se le situazione di fatto o la incapacità del non abbiente lo hanno impedito”.*⁸⁶

La ley sirve para encauzar la igualdad formal de todos. Es una bandera importante porque entierra los arbitrios del Príncipe, pero, también una cortina de humo, que excluye a los no propietarios, a los trabajadores, a los sectores más humildes, que quedan como están, sin protección suficiente y que les convierte en solos responsables de su pobreza.

El absolutismo jurídico responde a un declarado monopolio de la producción del derecho –legal o paralegal– apoyado en una democracia limitada y censitaria. La consecuencia es una legalidad ilegal, como fuente de arbitrariedad injusta, y una ilegalidad legal, como fuente de excepcionalidad, necesidad o urgencia.

El sistema jurídico se empequeñece porque no hay coacción suficiente para garantizar la seguridad y la libertad patrimonial de algunos, con sacrificio de todos los demás. El lenguaje del poder no habla la misma lengua que el de aquellos que están fuera.⁸⁷

86. P. Grossi, *Oltre la legalità*, Laterza, 2020, p. 15.

87. M. Vogliotti, *La nuova legalità penale e il ruolo della giurisdizione*. Spunti per un confronto. *Sistema Penale*, 3/2020.

La coacción escinde la ley de cualquier otro valor social, en particular, del valor moral. El derecho que resulta es pulcramente amoral.

La legalidad penal adopta el desdoblamiento de la ley según la naturaleza social del sujeto: la seguridad corresponde a los propietarios y símiles y la tutela y vigilancia administrativa es aplicable a una clase más extensa reputada como irracional o peligrosa.

La legalidad penal, la coacción, divide a los sujetos en dos clases: propietarios y peligrosos. Por un lado, la represión del conflicto y la protección de la propiedad y, por otro, la pura disciplina administrativa, policial, de las clases subalternas. La dicotomía provoca el desdoblamiento entre el sujeto patrimonialmente merecedor de la garantía legal y el que es peligroso, desposeído, pobre, sobre el cual se descarga la disciplina administrativa de la transgresión.

La primacía de la ley en el delito y la sanción no alcanzaba a esa mayoría social relegada en sus derechos, carne de criminalidad, sometida al puro gobierno administrativo de vigilancia policial.⁸⁸

La legalidad tributaria sigue idéntico derrotero. La ley es el vehículo de garantía de la libertad patrimonial de los individuos; pero, su actuación se basa exclusivamente en la supremacía ilimitada de la Administración sobre el súbdito. La necesidad recaudatoria se apoya en criterio semejante de la ley penal: control, vigilancia, policía sobre el ciudadano de masa distinto al propietario, o sea, trabajador, consumidor, pequeños propietarios y empresarios.

La ley tributaria durante la autocracia liberal es administrativa por definición. La frontera está plagada de huecos ilegales: prácticas arbitrarias, ordenanzas de emergen-

88. P. Costa, Página introduttiva, cit.p. 26.

cia, ausencia de garantías mínimas, delegación de funciones sin vínculos de legalidad, opacidad e irresponsabilidad ante los errores. Sus límites no se toman en consideración porque lo que prevalece es la forma escrita, el texto, el léxico de la norma legislativa. Y esto vale tanto para la potestad punitiva cuanto para la potestad de imposición. La rigidez de la ley es la norma fundamental. Todo dentro, nada fuera de la ley.⁸⁹

El formalismo de ley encarna la verdad de la fuerza sin discusión. El interés está en los impuestos, exactamente como los delitos y las sanciones en la legalidad penal. La definición substantiva objetiva de los impuestos se dirige al reparto de la carga tributaria desde la *"aristocracia censitaria del poder"* (M. S. Giannini) a la comunidad en su conjunto. Los que pagan son los pobres y los que no pagan impuestos, deben soportar su repercusión. Los menos pudientes son como los criminales están sometidos a sospecha eterna o son invisibles.

16. La constitucionalización de la persona.

La dinámica de Occidente (N. Elias), la paulatina emergencia de monopolios sociales y funciones de los monopolios públicos no va por saltos y su proceso es lento, gradual, imprevisible. Los cambios tienen componentes propios de sistemas complejos adaptativos: interacción, no linealidad, autoorganización espontánea de sus elementos o agentes, caracteres que informan, asimismo, a los sistemas jurídicos. Al límite, el contexto local y global autoriza adaptaciones y orientaciones

89. M. Pifferi, *Difendere i confini, superare le frontiere, le "zone grigie" della legalità penale tra otto e novecento*, Principio di legalità e diritto penale, per M. Sbriccoli, Giuffrè Milano, T. I, 2007, p. 748, Quaderni Fiorentini, 36.

que no fueron previstas en los orígenes de la formación del Estado, o, mejor dicho, del absolutismo jurídico.⁹⁰

La autocracia liberal del siglo XVIII y XIX entra en crisis en el siglo XX. Es una construcción que se quiebra en pedazos porque dejaba a las puertas de la decisión pública a las personas, a los principios y valores morales de justicia y de igualdad, libertad y solidaridad.

La forma despoja de substancia la facticidad elemental de la realidad y desdeña la efectividad del valor del hecho antes que su abstracción en norma. Se habla de igualdad ocultando la desigualdad real o de libertad obstando a la práctica de los derechos de los sujetos vulnerables.⁹¹

La ley igual para todos es un predicado vacío. La ley debe ser tan desigual cuantos sean diversos los hechos que atiende y con un propósito neto de valor y principio de justicia.

El discurso de la forma de ley muestra su insuficiencia porque ignora el universo de los subintegrados, predominante, respecto al de los sobreintegrados.

El nuevo paradigma constitucional destrona la ley.

“la legge, un tempo misura esclusiva di tutte le cose nel campo del diritto, cede così il passo alla Costituzione e diventa essa stessa oggetto di misurazione. Viene detronizzata a vantaggio di una istanza più alta.”⁹²

El nuevo curso constitucional no se reduce solo a las nuevas constituciones rígidas como la de Weimar (1919) o

90. T. Rosembuj, *Complejidad y Resiliencia Fiscal*, Barcelona, 2021, p. 69.

91. G. Vettori, *L'attuazione del principio di effettività. Chi e come.*, *Persona e Mercato* 2017/4, p. 19.

92. G. Zagrebelsky, *Diritto allo Specchio*, Einaudi, 2018, p. 142.

de Italia (1948) sino a todo texto fundamental vigente y de otras épocas, recuperando el derecho preexistente y las lecturas históricas de la sociedad que reglan, en base a valores y principios que la interpretan y orientan conforme a su historia viva.

Sirva de ejemplo la doctrina del significado público original de la Constitución de los EEUU de 1789. Su evolución parte de la distinción entre la interpretación constitucional, forzosamente textual, y la construcción constitucional, cuya pretensión es la actividad específica de dotar de contenido al texto vago o indeterminado (v.g. "*We the People*").

J.M. Balkin enlaza un método basado en el texto y el principio. Su posición trata de establecer la relación entre originalismo y constitucionalismo viviente. La Constitución es un texto, un esquema de instituciones políticas, una fuente de valores y aspiraciones, un depósito de memoria cultural y un proyecto político transgeneracional. La fidelidad constitucional supone fidelidad al significado original del texto y a los principios subyacentes a lo largo de los tiempos y cualesquiera que sean las circunstancias, siempre que el pueblo lo quiera.

"The Constitution is ours if we can trust in its future and in what future generations will do realize its promises. The Constitution is ours if we can believe in its redemption"⁹³

El principio constitucional (el principismo) está en los valores y principios morales que inspiran a cualquier comunidad. El texto y el contexto encarnan el constitucionalismo vivo y actual. El Estado pluriclasista democrático, socialmente diverso y el derecho como espejo de una reali-

93. J. M. Balkin Original meaning and Constitutionalism Redemption, *Constitutional Commentary*, 24, 427, 2007.

dad fáctica múltiple donde emerge la legitimidad de la justicia como resultado necesitado de la ley.

La legalidad requiere de la legitimidad: su conformidad a valores y principios constitucionales. La soberanía de la ley es reemplazada – es destronada– por la fundamentalidad de la constitución. (G. Zagrebelsky). La legitimidad es el arco que sostiene la autoridad pública, política, judicial y que significa hacer lo que se debe con resultado de justicia. Cuando esto sucede prevalece la aplicación directa de los principios constitucionales finalistas compartida por la ciudadanía, que responde haciendo lo que se le pide hacer.⁹⁴

La democracia representativa se hace constitucional. El reconocimiento de la mayoría prevalece en el conjunto institucional, precisando sus límites teleológicos de ejercicio. Es la positivización de los principios morales, de los derechos humanos, de la distribución y ejercicio de los poderes públicos y la actuación subordinada de la ley, de la Administración, de la jurisdicción a su contenido de aplicación.⁹⁵

“...l'idea di un rapporto di *reciprocità* nel quale le istanze dell' *autorità* sono esaudite a patto che quest'ultima rispetti le esigenze introdotte dei *beni costituzionali*. Questo per il semplice fatto che i valori fondamentali positivamente riconosciuti dallo Stato costituzionale *precedono l' autorità e non trovano in essa il suo fondamento.*”⁹⁶ (subrayado mío).

La clave es la reciprocidad entre la autoridad, en cualquiera de sus manifestaciones, y la democracia enclaustrada en los bienes constitucionales. La legitimidad de la ley es el resultado de la coincidencia de su expresión democrática y

94. N. Lipari, *Elogio della giustizia*, Il Mulino, 2021, p. 51.

95. G. Zaccaria, *La comprensione del diritto*, Laterza, 2012, p. 163.

96. Baldassare Pastore, F. Viola, G. Zaccaria, *Le ragioni del diritto*, Il Mulino, 2017, p. 195.

los principios jurídicos y los bienes constitucionales relevantes que preceden, vienen antes, que la autoridad.

La autoridad no es bastante para legitimarse ni apareja la sumisión de sus destinatarios. La disciplina jurídica no se resuelve en el mero deber de obediencia bajo coerción, sino en la aceptación colectiva de su formulación. Finalmente, en la credibilidad de su *ratio*. La autoridad legítima no existe a menos que los ciudadanos participen democráticamente en su institución y en el control de su ejercicio.⁹⁷

La *constitucionalización de la persona* es un cambio epocal en la autocracia liberal ya que aúna la dignidad individual con el bien colectivo, común, público.

La producción de los bienes jurídicos constitucionales son bienes públicos dirigidos a la tutela de la persona de la arbitrariedad de terceros. La seguridad humana va más allá de la propiedad individual absoluta y atañe al uso y disfrute de los bienes comunes y colectivos. Hay una conexión estrecha entre los derechos fundamentales y el acceso a la dignidad de la supervivencia sin amenazas.

La autoridad debe plegarse a una realidad más extensa que la ofrecida por el Estado monárquico o monoclásista. Los principios constitucionales de los monopolios públicos del Estado, en particular del monopolio fiscal adquieren una dimensión distinta a la que les caracterizaba, según *N. Elias*. El autor soberano queda sometido a la soberanía de los principios y valores supremos y a resultados de justicia. Y el fundamento radica en la democracia total, completa, del Estado pluriclásista.⁹⁸

97. M. Vogliotti, *Tra fatto e diritto. Oltre la modernità giuridica*, Torino, 2007, p. 210.

98. S. Rodotà, *Vivere la democrazia*, Laterza, 2018, p. 126: no hay derechos fundamentales sin la disposición de los recursos necesarios y esa es la connotación nueva de la democracia.

17. La constitucionalización del impuesto.

El Estado retira la violencia física, los medios militares y policiales, a los particulares reservando al poder central su titularidad y ejercicio e instaura el monopolio de los impuestos a su dominio y control exclusivo. Los recursos tributarios sostienen el monopolio de la violencia física que, a su vez, garantiza el monopolio fiscal.

“Les deux monopoles se tiennent la balance, l'un étant inconcevable sans l'autre”.⁹⁹

La simetría entre la guerra e impuesto se coloca como una regla de oro en el funcionamiento de lo que después llamaríamos Estado. Las ayudas ocasionales dejan paso a impuestos permanentes y crece la Administración para gestionarlos. La coacción es connatural al impuesto. No es ninguna exageración la metáfora de *Pierre Bourdieu* calificando el cobro de los impuestos como una guerra civil. Su incumplimiento podía llevar a la muerte o a la cárcel.

Las revueltas fiscales acompañan el desarrollo del monopolio fiscal, desde los siglos XIV y XV. Los conflictos son el espejo de lo que veríamos en nuestros días. La burguesía y los sectores de artesanos y comerciantes dominan las haciendas locales y acuerdan, dentro de lo que cabe, su carga fiscal con el poder central del Príncipe. Los maltratados son los campesinos y obreros. Los sectores sociales más ricos defienden impuestos indirectos y no proporcionales; mientras que los sectores menos pudientes prefieren impuestos directos, modulados según la riqueza de los contribuyentes.¹⁰⁰

La supresión de los privilegios de la nobleza lleva a monopolio fiscal del primer Estado burgués y a una redis-

99. N. Elias, *La Dynamique de l'Occident*, Calmann-Levy, 1975, p. 25.

100. N. Elias, *cit.*, p. 162.

tribución de las cargas fiscales y los privilegios. El absolutismo jurídico establece la continuidad del monopolio fiscal precedente, con otros beneficiarios. El principio de legalidad instala la preferencia de la libertad patrimonial del individuo, la propiedad privada, frente a los arbitrios de la autoridad política.

El poder de supremacía del Estado fue útil para justificar la creación legal absolutista del impuesto; pero, deja de serlo cuando el impuesto debe fundarse en la correspondencia entre el Estado pluriclase y el ciudadano colectivo obligado a contribuir al gasto público. El cambio es *la constitucionalización de la persona*.

La asociación entre derechos fundamentales y bien común establece una relación de correspondencia entre el deber de contribuir y la provisión de bienes públicos necesarios. El impuesto es una cuestión de solidaridad antes que de autoridad enfática; vinculado a los valores y principios constitucionales superiores de igualdad de su reparto conforme a la capacidad contributiva.

Los bienes jurídicos constitucionales transforman la propia naturaleza del monopolio fiscal. No se trata solo de la recaudación suficiente de los recursos necesarios para la Hacienda Pública. Es importante identificar las figuras que los vehiculizan, los contribuyentes sobre los que se aplica y los deberes que les obligan en caso de incumplimiento. Todo el impuesto resulta impregnado de principios morales conforme a justicia.

No hay una relación directa e inmediata de equivalencia económica entre el gasto público y el deber concreto y singular de contribuir o que pueda impugnarse el pago de algún impuesto porque no beneficia particularmente al contribuyente. Pero, el impuesto (el tributo) no se agota en la autoridad de los poderes públicos a su aplicación.

La democracia constitucional no puede desaplicar los derechos fundamentales del ciudadano ni, tanto menos, ir en sentido contrario a los deberes que le impone la norma fundamental. Es obvio que las preferencias de los gobiernos no son idénticas, pero, no lo es menos que hay un patrimonio compartido, cuyo mínimo de justicia no puede obviarse para que los poderes públicos lo realicen, bajo cualquier perspectiva ideológica que se tenga. La regla de la mayoría no es unanimismo.

El fundamento del tributo es la existencia de una relación de equivalencia constitucional entre el deber de generalidad de contribuir al gasto público y la contribución del sector estatal a la organización de los servicios públicos necesarios para la sociedad civil.

El impuesto, según *B.Griziotti*, no corresponde a una detracción arbitraria o indebida, sino que la función consiste en hacer pagar aquella contribución al gasto público de quien lo debe en consideración de su particular capacidad contributiva, como indicador de ventajas generales o particulares de su pertenencia a una comunidad organizada.¹⁰¹

18. El principio de dignidad y seguridad humana.

S. Rodotà evidencia la emergencia constitucional del principio de dignidad como síntesis de libertad e igualdad, fundamento de la democracia. El pasaje del hombre jerárquico al igual y digno.

Primero, la dignidad es el patrimonio de derechos que pertenecen a la persona cualquiera que sea su condición o el lugar donde se encuentra. Segundo, la persona no es un

101. B. Griziotti, Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda, Madrid, 1935, p. 96.

medio o instrumento sujeto a fines u objeto de las decisiones ajenas, v. g. el Mercado o al Estado. Tercero, el trabajo no es una mercancía real (como decía *K. Polanyi*).

“La dignità non è indeterminata ma trova nella persona il luogo della sua determinazione... per mettere ciascuno nella condizione di determinare liberamente il proprio progetto di vita.”¹⁰²

No es arriesgado indicar la relación estrecha que hay entre el principio de dignidad y el de seguridad humana. Ambos pretenden la construcción del deber público de eliminar los obstáculos, tanto públicos como privados, que impiden las decisiones libres de la persona.

No es casual la coincidencia entre *R. Dworkin* y *S. Rodotà*: la seguridad humana y la dignidad son las bases del sistema político, moral, ético y jurídico.¹⁰³

Dice *R. Dworkin* que la primera visión de la dignidad es vivir bien, que se basa en el autorrespeto y en la autenticidad. Vivir bien supone una vida que merece vivirse y es una responsabilidad moral de las personas y un continuo ejercicio de esa responsabilidad. El autorrespeto es una actitud que uno adopta ante su vida y ante sí mismo. La vida de cada uno tiene objetivamente la misma importancia. La autenticidad indica que todos somos responsables de nuestra propia vida.

La segunda visión de la dignidad es conectar con lo que debemos a los otros. Mi vida y la de los demás. Mi au-

102. S. Rodotà, *Vivere la democrazia*, cit. p. 59. La revolución de la dignidad se plasma en la Constitución italiana de 1947, la Asamblea general de las Naciones Unidas de 1948, la ley fundamental de Alemania de 1949, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 2000: la persona es inseparable de su dignidad.

103. R. Dworkin, *Justice for Hedgehogs*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, 2013.

torrespeto debe proyectarse sobre la vida de los otros. El autorrespeto y la autenticidad de vivir bien identifica el reconocimiento de iguales atributos en cualquier otro individuo. Se lo debo porque es una condición para mi propia dignidad. Mi vida vale igual que la de los otros y sin mengua de mi propia dignidad.

La seguridad humana, a partir de las Naciones Unidas, traza un giro copernicano en el concepto de seguridad. No se trata solo de la defensa de la seguridad del Estado Nación de la agresión externa, sino, también, de la protección de la vida cotidiana de las personas. Es decir, une en uno el monopolio público de defensa y de seguridad individual.¹⁰⁴

La Comisión de Seguridad Humana, presidida por *Sadako Ogata* y *Amartya Sen*, produjo en 2003, a instancias de las NNUU: *La Seguridad Humana Ahora: Proteger y Habilitar a la Gente*.¹⁰⁵ La seguridad humana revela el influjo del pensamiento de *A. Sen*. El núcleo de vida consiste en dar un papel central a la capacidad real de la persona para hacer cosas diferentes. La "*capacidad para hacer cosas que él o ella tiene motivo para valorar*".¹⁰⁶

El corolario es que la *dignidad humana* es la esencia vital (*vital core*) de la expansión de las elecciones que cada persona realice para sobrevivir y en su vida cotidiana.¹⁰⁷

104. United Nations Development Programmed, Human Development Report (New York: Oxford University Press, 1994, 3, 22, 23.

105. Documento Final de la Cumbre Mundial 2005, párrafo 143, Asamblea General de las Naciones Unidas; UN General Assembly, 64 Session, Human Security, Secretary General, March 8th 2010. Informe sobre Desarrollo Humano de 1994, Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

106. A. Sen, *The Idea of Justice*, Harvard University Press, 2009, p. 253.

107. S. Alkire, *A conceptual framework for human security*, Working Paper 2, Centre for Research on Inequality, Human Security and Ethnicity, CRISE, University of Oxford, 2003.

Un mundo “*free from want*” (necesidades) y “*free from fear*” (miedo) y la libertad de las generaciones futuras para heredar un ambiente natural sano.

El contrato social entre Estado y población está destinado a prevenir los efectos de la inseguridad y a atenuar sus consecuencias. Pero, al amparo del fortalecimiento del discurso público que promueva la implicación de las personas y el fortalecimiento de las relaciones entre Estado y sociedad. El discurso público implica que el Estado recupere la capacidad de decir legítima y válida para todo el conjunto social y el ciudadano su digna aspiración a conseguir las ambiciones propias a su personalidad.¹⁰⁸

Cualquier Estado tiene como prioridad actual la satisfacción de su comunidad, de las personas que le necesitan para su libre despliegue. No hay justificación para la renuncia a la pretensión de maximizar la seguridad humana, la dignidad, de su sociedad. La limitación de recursos públicos no puede servir de excusa para no afrontar las necesidades (constitucionales) humanas que le obligan.

Dice A. Sen que el primer paso es el diagnóstico de la pobreza y lo que debería hacerse si tuviéramos los medios. Y, entonces, el próximo paso es la realización de elecciones políticas en línea con los medios disponibles.¹⁰⁹

El Estado más débil tiene la fortaleza suficiente para defender a capa y espada su derecho a la protección de la democracia constitucional de sus habitantes mediante el gasto público y los impuestos. Esto no supone desconocer que el Estado muestra debilidad fruto de la globalización,

108. Seguridad humana. Informe del Secretario General de las NNUU, 8-3-2010, 64 periodo de sesiones, p. 28.

109. A. K. Sen, *Inequality Reexamined*, Cambridge, Harvard University Press, 1992, p. 108.

de la presencia de poderes de mercado transnacionales y de la pluralidad de las fuentes de producción jurídica.

La descripción específica confirma a *D. Rodrik*: la hiper-globalización mina el poder del Estado-Nación y las democracias. Pero, no anula que el Estado es la última playa con la que cuentan los ciudadanos en cualquier jurisdicción.¹¹⁰

19. El deber de solidaridad.

La *ética individualista* considera exclusivamente el beneficio egoísta, negando cualquier ventaja derivada de la pertenencia social, económica, política a la comunidad en la que se manifiesta.

La ética del egoísmo se confronta desde siempre con la solidaridad entendida como presupuesto de convivencia humana. La autocracia liberal sostiene que la solidaridad natural no admite corrección o rectificación porque, dice, 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*).¹¹¹

La solidaridad se convierte en colectivismo o parasitismo. Peor aún, es cómplice de todos los egoísmos, de las indolencias y la salvaguardia de todas las apatías.

110. D. Rodrik , *The Globalization Paradox*, Norton & Company, N.York, 1997, p. 7.

111. V. Pareto, *Le péril socialiste*, *Journal des Economistes*, 15-5-1900.

La ética individualista, en la versión de la Doctrina Social de la Iglesia alimenta *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*".¹¹²

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.¹¹³

La *ética solidaria*, confirma la cultura laica, no disminuye a la persona singular, al contrario, le otorga una *responsabilidad magníficamente engrandecida*.¹¹⁴

La solidaridad, dice *Ch. Gide*, se basa en la interdependencia entre los individuos: las personas son más dependientes los unos de los otros. 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*).¹¹⁵

112. Juan Pablo II, Sollicitudo Rei Socialis, 30 de diciembre de 1987.

113. Juan Pablo II, Reconciliatio et Paenitentia, 2 de diciembre de 1984.

114. Carlos Gide, Carlos Rist, Historia de las doctrinas económicas desde los fisiócratas hasta nuestros días, segunda edición, Instituto editorial Reus, Madrid, p. 939.

115. H. Desroche, Quatre Ecoles d'Économie Sociale, 18-3-1890, Université de Genève, en, Charles Gide (1847-1932). Trois Etapes d'une créativité. Coopérative. Sociale. Université, Paris 1982 ; La solidarité, Cours 1927-1928, Collège de France, Paris, 1932.

L. Bourgeois destaca la doctrina solidarista. Cada uno debe a los demás lo que posee e incluso lo que es. El deber moral, en rigor, es una deuda contraída, persona a persona, que debe pagarse. Primero, por los que se han aventajado y cuya fortuna no sería tal sin la colaboración de los demás. Tienen un saldo deudor en su contra. Segundo, la deuda debe pagarse a los que son desheredados de la fortuna. Tercero, el pago resultará de los impuestos, incluidos los impuestos progresivos.¹¹⁶

La corrección de la solidaridad brutal, cuyas víctimas son los más frágiles o vulnerables, reconoce que hay una deuda de la que son responsables los que se aventajan a los que padecen los daños.

La solidaridad, desde la perspectiva cristiana y laica, proyecta una coincidencia básica de reconocimiento de la desigualdad social y el camino para remediarla: la coexistencia del deber de cada uno frente a los otros y ante sí mismo (la dignidad *dworkiniana*) y la inderogable intervención de los poderes públicos.

La solidaridad inspira el nuevo paradigma constitucional en la máxima expresión de la Constitución de Weimar.

“La idea era la de una solidaridad profunda entre los ciudadanos y de una socialidad responsable entre las partes sociales, en el ámbito de una inmanente limitación del arbitrio económico, el cual se temía habría llevado a una exaltación de la economía de mercado”.¹¹⁷

La solidaridad es un elemento de la constitucionalización de la persona y de la dignidad y seguridad humana e

116. L. Bourgeois, *Essai d'une philosophie de la Solidarité*, 1902.

117. G. Lombardi, *I Doveri Costituzionali: Alcune Osservazioni, I Doveri Costituzionali: La prospettiva del giudice delle leggi*, edit. R. Balduzzi, M. Cavino, E. Grosso, J. Luther, Torino, 2007, p. 569.

implica deberes constitucionales de los ciudadanos en base a la colaboración activa y de los poderes públicos.

El valor de la solidaridad no se agota en la persona, alcanzando a los órganos supremos del ordenamiento, que asumen, por ella, deberes prestacionales inderogables. La función pública no está exenta de los deberes constitucionales de contenido que inspiran su competencia funcional. La educación, salud universal, seguridad social, economía social, la tutela del medio ambiente, legislación antimonopólica, no son solo función pública, sino Estado Social prestacional.¹¹⁸

La solidaridad trasunta restricciones a la esfera autónoma de la persona y apertura a su participación en la cosa pública y, asimismo, de la discrecionalidad unilateral de la Administración e intervención en la actividad social y económica de mercado. El núcleo es la centralidad de la persona y su integración en la comunidad: "la unidad en un contexto social históricamente pluralista y fragmentado".¹¹⁹

La solidaridad política como principio de realización del bien común se materializa principalmente en el impuesto. El concurso al gasto público es un concurso al gasto público es un deber político de todos.

La democracia fiscal implica la participación política en el establecimiento de los recursos tributarios.

El legislador no aparece condicionado en la selección de los hechos imposables por la libertad patrimonial de las personas. La solidaridad no supone ninguna específica ga-

118. Bruno di Maria, *I Doveri Costituzionali*, en *Percorsi Ricostruttivi per la lettura della Costituzione Italiana*. *Approfondimenti*, ed. Vincenzo Coccozza, Torino, 2015, p. 86, 87.

119. G. Lombardi, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1967, p. 45.

rantía de la propiedad. Al contrario, el incumplimiento del pago del impuesto afecta la solidaridad y el bien común, comprensiva de los impuestos no saldados sobre la propiedad y el mercado.

“No pocos no se avergüenzan de evadir con diversos subterfugios y fraudes a los impuestos justos o a los otros deberes sociales. Pero evasión y elusión reflejan tentación de la ética individualista y la ausencia de la conciencia del sistema fiscal como bien público”.¹²⁰

La capacidad contributiva es una herramienta de justicia fiscal que no se confunde con el objetivo de solidaridad política, aunque su conexión es indudable.

La función de reparto de la capacidad contributiva no se agota en la selección de hechos imposables de mercado –renta, patrimonio, consumo–, si no que puede ampliarse mediante otros índices a los que puede recurrirse y cuya validez puede resultar de la economía cívica –social o de la economía de la naturaleza.

No hay razones que limiten al legislador en la selección de los hechos imposables solo sobre la base de hechos o situaciones propuestas por la economía de mercado. Por que, se pregunta *Franco Gallo* deben elegirse aquellos hechos imposables cuya idoneidad para concurrir al gasto público es decisión del mercado y no de la valoración razonable y coherente del legislador.

La capacidad contributiva, concebida como mero criterio de reparto, se puede fundar en hechos imposables que exhiben fuerza económica de contenido exclusivamente patrimonial, intercambiables en el mercado por precio. O, asimismo, con referencia a presupuestos de indubitada trascendencia económica aunque no patrimoniales, extra-

120. Concilio Ecumenico Vaticano II, *Gaudium et spes*, n. 30. *Sulla Questione Fiscale*. p. 45.

ños y ajenos al mecanismo del mercado y socialmente relevantes

Esta individualización no la efectúa el mercado, sino el Estado representando la voluntad de la sociedad civil y la solidaridad política. El sujeto político es el que debe establecer la medida monetaria de las relaciones, situaciones o diferencias sociales de los del deber de contribuir de los contribuyentes que demuestran su capacidad contributiva no de mercado, para satisfacer principios y valores jurídicos constitucionales, tales como la solidaridad, o cívicos de justicia fiscal.

La idea es que hay otras riquezas que no se agotan en el mercado y cuya protección no interesa a la sola persona, sino a la comunidad y al medio ambiente. Precisamente, la valoración del impuesto toma principalmente en cuenta el disfrute, goce o utilización del bien colectivo. Y es el Estado el que lo decide.

La persona no se identifica con los derechos propietarios, el poder de disposición sobre bienes o servicios, puesto que está inserto en la sociedad y afirma posiciones, valores, capacitación, poder, que son socialmente relevantes y que aceptan medida económica y por tanto, podría convocársela a la contribución al gasto público en conexión con el principio de solidaridad.

La capacidad contributiva como función de reparto de la carga fiscal no contiene la solidaridad como dato coesencial a su vigencia, aunque contribuya a su realización política. Su finalidad es más amplia que gravar el derecho propietario ni tampoco es garantía de la libertad patrimonial decretada por el mercado.¹²¹

121. T. Rosembuj, *El Impuesto Ambiental*, Barcelona, 2013, p. 14.

La capacidad contributiva no puede configurarse como garantía de la libertad patrimonial de los particulares, usando la solidaridad como límite insuperable contra las derivaciones arbitrarias o irracionales del poder tributario. La autónoma valoración del legislador no le obliga a subordinarse al mercado y sus opciones pueden llevar a coincidir con sus resultados o apartarse, basado en otros criterios socialmente relevantes.

La propiedad no puede ser la base que determine la justicia fiscal. El legislador establece las situaciones diferenciadas en términos de capacidad contributiva y la justicia social guía la política fiscal en la óptica solidaria e igualitaria.¹²²

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".¹²³

20. Del doble monopolio público al monopolio singular.

N. Elias nos enseña como los monopolios privados, cambiantes y variados en el tiempo, culminan su expansión tomando posesión de los monopolios públicos militar, policial, fiscal. Los monopolios privados se socializan (extienden sus influencias en toda la sociedad) e inmediatamente ocupan los órganos centrales del Estado: "se transforman en monopolio" (*N. Elias*).¹²⁴

122. F. Gallo, *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019, p. 74, 76.

123. Carlos Gide, Carlos Rist, *Historia de las doctrinas económicas desde los fisiócratas hasta nuestros días*, cit, p. 943.

124. *N. Elias*, cit. p. 31.

El impulso neoliberal, desde finales del siglo XX, provocó una conmoción en la presencia y prestancia del Estado. La globalización, en curso, bajo su inspiración internacional y transnacional desbordó las lindes tradicionales, superando jurisdicciones, en mengua del poder público en cada uno de los territorios. La transformación global del mercado en monopolio supuso la confrontación con la constitucionalización de la persona, del principio de la dignidad y seguridad humana.

El Estado queda inerme frente a poderes superiores, cuya aspiración, como la de la monarquía primero y de la burguesía después, es la de capturar los monopolios de la violencia física y del impuesto. La diferencia actual consiste en que para que ello se produzca requiere la destrucción de los valores colectivos, y de los bienes constitucionalizados de la persona. Hay una confrontación entre el mercado tóxico en manos de los escasos sujetos económicos que lo controlan y el monopolio público de la seguridad humana (comprensivo del monopolio militar, policial, y financiero).

El proyecto político neoliberal implica un programa de destrucción sistemática y metódica del interés público, del interés general y la demolición de la idea de la protección, de servicio público. En suma, la dimisión del Estado de su vínculo social. Se trata de *"cuestionar cualquiera y todas las estructuras que podrían servir de obstáculo a la lógica del mercado puro"*.¹²⁵

Los dos vectores antagónicos son la seguridad humana y el mercado tóxico.

Por un lado, la legalidad es la cinta de transmisión de la voluntad social democrática a la voluntad política y de ésta

125. P. Bourdieu, La esencia del neoliberalismo, Le Monde Diplomatique, marzo, 1998.

a la decisión de ley. La ley no es omnipotente, solo representa, con todas sus carencias, a la comunidad, y lo hace como una isla única en el Estado organización. El principio democrático de la legalidad establece la primacía de la política y la primacía de los valores jurídicos supremos, la seguridad humana: no hay solución de continuidad entre los bienes jurídicos constitucionales y la formación y desarrollo de la legalidad substantiva, porque la contradicción constitucional señala el final de cualquier pretensión de autosuficiencia parlamentaria. Lo que la ley no consigue lo suplen los valores y principios constitucionales "*con una tabla de valores constitutiva de la más profunda identidad popular*".¹²⁶

Por otro, la competencia se ha desbarrancado y su efecto es la promoción de políticas dañosas para los ciudadanos, que benefician a las empresas que los explotan. Demasiados mercados están dominados por escasos poderosos agentes que distorsionan la competencia saludable. Una ideología reduccionista competitiva ha estimulado la competencia tóxica: agentes de complejidad (lobbys), políticos, empresas de envergadura disfrazan su corrupción, explotación, ineptitud e ignorancia como sana competencia.

"...the healthy competition is being squeezed out by monopolies and oligopolies on one side and toxic competition on the other side".¹²⁷

126. F. Palazzo, *Legalità penale: Considerazioni su trasformazioni e complessità di un principio fondamentale*, Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno, 36, 2007, Principio di legalità e diritto penale, per Mario Sbriccoli, Tomo II., p. 1322.

127. M. E. Stucke, A. Ezzachi, *Competition Overdose. How free market mythology transformed us from citizen kings to market servants*, Harper Collins, 2020.

El mercado tóxico está presente en todas sus categorías por cadenas de valor global convencionales – química farmacéutica, petróleo, gas, energía– y las potentísimas y desreguladas cadenas de valor global digital.

Las plataformas digitales son un poder económico y político dominante en si mismas. Un reducido núcleo de con una dimensión planetaria, autoridad propia y sometimiento a sus propias leyes particulares e internas. No hay sector del orden jurídico que no sufra la desobediencia y el contraste a cualquier tentativa de regulación.¹²⁸

Puede decirse, siguiendo la construcción de *N. Elias*, que las plataformas digitales son *el* principal desafío al poder público y a la sociedad y, esta vez, la captura y ocupación dejaría fuera la democracia constitucional. Son fuentes de daños a la desigualdad substancial y la seguridad humana de la comunidad global.¹²⁹

La primacía del derecho democrático legislativo pierde su atributo de fuente suprema de creación de normas jurídicas. No es casual que el Estado abandone la función de producción exclusiva de derecho. No tiene otro camino. La competencia le viene de la fuerza insuperable de las grandes concentraciones oligopólicas, de los lobbies, de la *lex mercatoria*, de la *lex digitalis*.

La narración neoliberal acentúa la irrelevancia de la ley democrática.

128. J. E. Cohen, *Law for the platform economy*, 51, U. C. Davis L. Rev, 2017.

129. A. Ezrachi, A. Zac, Ch. Decker, C. Casti, *The effects of competition on inequality- Incidental by-product or a path for societal change*, Centre for Competition law and policy, University of Oxford, CCLP (L)55. SSRN 3870375.

“Los hacedores del juego ordenan la competencia para atraernos, convertirnos en adictos, extraer nuestros datos y manipularnos, para obtener beneficios masivos, ocultos detrás de un proceso opaco que ninguno puede penetrar”.¹³⁰

La estructura oligopólica produce daños al bienestar de la sociedad, enmascarando la transferencia de una riqueza desproporcionada a escasos agentes económicos y las manipulaciones anticompetitivas que el ciudadano ordinario ignora y promoviendo la desestabilización institucional. La vocación es consolidar un Estado como artefacto del mercado tóxico. La captura y ocupación del ámbito público supone imbuir el orden social entero de lógica de mercado puro.¹³¹

El Estado es el titular del monopolio de la seguridad humana –defensa e impuesto– y su función principal, ante el acoso de los monopolios, es la promoción legal de sana competencia y proveer los bienes públicos constitucionales a la persona que los necesita.

La indudable legitimidad de la economía de mercado no supone una sociedad absorbida y definida por su economía de mercado. No hay sana competencia sin ley democrática que la regule –legislación antimonopólica– e impuestos que la graven. La competencia tóxica, al contrario, vive en una realidad sin ley ni impuesto. El principal efecto es la coerción de sus agentes privados sobre el ciudadano en base a su supremacía. La soberanía de los particulares (*supremacía*) impulsa la coerción y el precio es una prestación impuesta.

130. M. E. Stucke, A. Ezrachi, *Competition Overdose*, cit. p. 192.

131. T. Rosembuj, *La Creación de Valor*, El Fisco, 2020, Barcelona, p. 128.

21. La competencia tóxica y la prestación impuesta.

La descripción de *N. Elias* de la dinámica de la formación del Estado insiste en el monopolio privado como comportamiento estable y continuado de organización social, cuyo impulso es la eliminación de la competencia social que le obstaculiza y el crecimiento de la competencia con el propio monopolio público de la defensa y del impuesto. La evolución histórica indica la importancia del segmento monopolístico privado hacia la ocupación y captura del monopolio público. Es un proceso continuo que no es automático ni previsible, cambiante y adaptable, conforme a las interacciones sociales, políticas, económicas.

La legislación antimonopólica en los EEUU a fines del siglo XIX y a principios del siglo XX encarnada en la *Sherman Act* (1890) perseguía tres objetivos: la distribución del poder político económico; restringir la injusta transferencia de riqueza desde los consumidores y pequeñas empresas a las grandes empresas y la preservación de mercados abiertos, competitivos.

El fundamento, aún vigente, es el cariz antidemocrático de la concentración de poder económico y poder político en pocas organizaciones; la apropiación de la riqueza de los consumidores para obtener superrentas monopolísticas y la prohibición de competencia a las pequeñas empresas.

El poder monopolístico y oligopólico se ha difundido peligrosamente a una estación global. Las grandes empresas influyen en la competencia tóxica y en la distribución regresiva de la riqueza y de la renta y en el desapoderamiento del poder público que pueda afectarle.¹³²

132. L. Khan, S. Vaheesan, Market Power and Inequality: The Antitrust Counterrevolution and Its Discontents, Harvard Law & Policy Review, Vol.11, 2017.

Las cadenas de valor global digital son la vanguardia de la amenaza hacia el dominio del poder público. Se trata de organizaciones intercoordinadas en el reparto del mercado y la colusión tácita que bloquean la entrada de nuevos competidores y ejercitan un concreto poder de supremacía sobre consumidores, trabajadores, proveedores.¹³³

Las plataformas digitales son la fotografía de la concentración de poder económico y concentración de poder político, a espaldas de cualquier regulación antimonopólica y, también, fiscal.

La regulación antimonopólica salvaguarda la democracia constitucional reduciendo la dimensión de los de la concentración excesiva de poder económico. Es un modo de preservar la sana competencia, la protección de los consumidores y proveedores de abusos de posición dominante y la dispersión del control político y económico de los monopolios.¹³⁴

La alternativa es el régimen regulador de los monopolios naturales u oligopólicos que influyen decisivamente sobre servicios que afectan a toda la comunidad. El régimen de servicios públicos a las grandes empresas implica respeta la estructura monopólica, pero establece límites al modo de uso de su poder. Esto ya se produjo, históricamente, en distintas actividades y sectores: agua, electricidad, gas, ferrocarril, telégrafo, teléfonos. Se admite el poder de supremacía en el mercado, pero sometiendo su ejercicio a estricto uso de la posición dominante, que no al abuso.¹³⁵

133. T. Rosembuj, *La Creación de Valor*, cit. p. 169.

134. L. M. Khan, *Amazon's Antitrust Pradox*, *The Yale Law Journal*, 126, 2017.

135. L. M. Khan, cit., p. 743, 745, 797.

Las decisiones de las empresas monopólicas u oligopólicas que prestan servicios esenciales a la sociedad tienden a ejercitarse a expensas del interés general, justificando el necesario control público que evite sus excesos. No son decisiones privadas, sino públicas, adoptadas por sujetos formalmente privados.

La competencia tóxica parte de la existencia de sujetos privados cuyo poder económico les consiente el poder de imposición y el control de acceso sobre los bienes a través del control sobre su producción, precios y distribución.¹³⁶

Las prestaciones impuestas extralegales en las relaciones privadas, obliga a extender el control legal de un fenómeno de "impuestos" sin ley. El impuesto entre particulares, sin intervención pública, conlleva superrentas para las empresas en cuestión y precios injustos a niveles irracionales que son la consecuencia.

Las situaciones de imperio en las relaciones entre particulares y el carácter objetivamente público de sujetos privados alimentan el necesario control público y social de precios de monopolio tóxicos. La democracia constitucional implica oponer a la fijación privada de *precios públicos*, destinados a afectar a toda o parte sustancial de la sociedad, el control público de *precios privados*, originados unilateralmente a partir de la decisión del sujeto formalmente privado.¹³⁷

Las prestaciones impuestas de naturaleza monopólica reflejan la pérdida del Estado de la función de producción exclusiva de derecho, una renuncia al monopolio fiscal a

136. K. Sabeel Rahman, *Democracy against Domination*, Oxford University Press, 2018, p. 73.

137. T. Rosembuj, *Reflexiones actuales sobre la reserva de ley...* cit.p. 76.

favor de monopolios privados, cuyo propósito final es deslegitimar la ley democrática discutida y aprobada en el Parlamento.

El beneficio monopólico u oligopólico contiene una parte de impuesto en el precio aplicado al consumidor o usuario y ese es el núcleo de la superrenta obtenida. El impuesto privado como beneficio de la actividad es una cesión del monopolio público fiscal a empresas y que apelan a la coerción en la actuación de su poder de supremacía sobre el ciudadano.

El discurso neoliberal lo interpretaría como una cesión de soberanía para la causa dominante de la superrenta coactiva. La *soberanía residual* del mercado tóxico es lo que queda de la soberanía y de la coerción de la autocracia liberal. Imagínese un razonamiento similar aplicable a la criminalidad organizada para motivar la renuncia al monopolio público de la violencia y del impuesto.

La prestación impuesta no se aplica solo y exclusivamente a la competencia tóxica del precio de monopolio y oligopolio. Es una categoría sustancialmente más amplia. El sistema comprende la cesión del poder de repercusión o traslación del impuesto sobre contribuyentes de facto, distintos del contribuyente de derecho.¹³⁸

El poder de transferencia de la carga tributaria otorga el poder de resarcimiento al contribuyente de derecho y el correlativo deber de reembolso por parte del contribuyente de facto. El poder de traslación (*burden power*) habilita al contribuyente nominal, usualmente los propietarios de capital, al no pago del impuesto a su cargo y privatiza la decisión de quien lo pagará, ocultando la propia existencia del impuesto.

138. T. Rosembuj, *El Hecho de Contribuir*, cit. p. 77.

“Under those systems, owners of capital enjoy maximum ability to exercise choice in determining the ultimate size of their nominal tax bill and to shift the economic burden of that bill to someone else”.¹³⁹

El poder de repercusión es otra renuncia al monopolio público fiscal, en beneficio de determinadas franjas de contribuyentes para evitar la carga del impuesto y el correlativo empobrecimiento de los que, de hecho, la sufragan.

La competencia tóxica y la prestación impuesta unido al poder de repercusión revela una suerte de privatización concurrente a la del monopolio fiscal público. La privatización del impuesto y su traslación sobre terceros ilustra la existencia de una coacción oculta, misteriosa, que resquebraja aún más el poder simbólico del Estado. No solo. Es un obstáculo real a la constitucionalización del impuesto, porque deja inerte la corrección política de la deformación, impidiendo que pueda llevarla a cabo.

22. La coacción amoral del derecho.

El impuesto, en la clásica definición de *Gaston Jéze* es una prestación coactiva pecuniaria de los particulares, por obra de autoridad, a título definitivo y sin contraprestación, en vista a la cobertura de las cargas públicas.¹⁴⁰

La imposición es un deber de pago, sin contraprestación, fruto de la supremacía, de la soberanía del Estado. La ley tributaria es administrativa unilateral y no bilateral. La

139. Alice G. Abreu, *Taxes, Power, and Personal Autonomy*, 33 San Diego L. Rev. 1 1996, p. 12.

140. T. Berns, J. C. K. Dupont, M. Xafaras, *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles, 2006 ; E. de Crouy-Chanel, *La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française*, p. 136.

ley, en suma, es una construcción objetiva del impuesto, como la ley penal lo es de los delitos, dirigida desde el poder político a la Administración para que la aplique a pura discrecionalidad, en buena parte conforme a oportunidad o conveniencia.¹⁴¹

El Estado no recauda para el sostenimiento de gasto público predeterminado sino por obra de su poder de supremacía, sin consentimiento social, y al margen de cualquier deber de correspondencia con la voluntad social.

El monopolio público de la violencia física y de los impuestos caracteriza, con claridad, la preferencia por la coacción legal y su efecto sancionatorio ante la desobediencia del individuo de los deberes establecidos.

El monopolio oficial de la sanción define cualquier sistema jurídico dentro de un determinado territorio o esfera de conducta. Es una manifestación de la sujeción de la persona a la soberanía. El sistema jurídico obliga a las personas porque algunas personas –la autocracia– poseen el monopolio de las sanciones físicas.¹⁴²

“Our conceptual practices make coercive sanctions necessary feature of legal systems. According to the “coercion thesis” it is a conceptually necessary condition for something to be properly characterized as a system of law, that it backs certain mandatory legal norms governing non-official behavior with the threat of a sanction”.¹⁴³

La función de la norma primaria coercitiva consiste en su razonable configuración disuasoria del comportamiento incumplidor. Detrás amenaza con la sanción. Serán la

141. E. Vanoni, *Opere Giuridiche*, I, Giuffrè Milano, 1961, p. 87.

142. A. Kronman, *Hart, Austin, and the Concept of a Legal System: The Primacy of Sanctions*, *The Yale Law Journal*, V. 84, 1975.

143. K. E. Himma, *Coercion and the Nature of Law*, Oxford University Press, 2020, p. 12.75.

Administración y los jueces los encargados de vigilar y reprimir la conducta ciudadana. Las normas secundarias de aplicación contienen la aptitud de la pena, del castigo. El sistema coercitivo es un atributo del monopolio público de asegurar el cumplimiento. La razón es la conservación de la paz social: sin coacción del sistema legal no hay paz social. La única razón que motiva el cumplimiento legal es la amenaza de la sanción.

El nexo entre el impuesto y la soberanía, el poder de imperio, permitía justificar la intrusión del Estado en la libertad patrimonial del particular, una intervención excepcional, singular, restringida al solo efecto de atención del gasto público obligado de conservación del aparato administrativo para el desarrollo de la actividad considerada insustituible –defensa, seguridad, justicia– o carente de interés para la actividad privada.

Adam Smith vincula el impuesto al beneficio, por su teoría de la relación entre propiedad privada y gobierno... “el verdadero propósito del gobierno :la protección de los ricos y su propiedad de los pobres y su envidia”.¹⁴⁴

El impuesto como manifestación del poder soberano, absoluto, exhibe, en el marco de su habilitación legal, el signo de la autoridad y coerción, sin contraprestación. La soberanía no es negociable. El poder de imperio es el núcleo de la sumisión necesitada del individuo al deber tributario, una rémora que sigue las indicaciones del monopolio fiscal primigenio. El impuesto es coacción, puro derecho de fuerza autoritativa.

El contenido del poder tributario, aún hoy, resiente su dependencia de la soberanía como fundamento jurídico

144. B. I. Moran, *Adam Smith and the search for an ideal tax system*, Vanderbilt University, 2008, p. 9.

del tributo. Lamentablemente, subsiste la idea difusa que el deber de contribuir al gasto público no ocasiona de los poderes públicos el correlativo deber prestacional de los derechos constitucionales a favor del ciudadano colectivo. No se piensa en la soberanía constitucional de los valores; sino en los mismos términos que inspiran el absolutismo jurídico.

El impuesto no puede concebirse como un mero deber de contribuir al gasto público, al albur del poder de supremacía del Estado y de la coacción cívica. La transformación del orden jurídico por obra de la interpretación y construcción constitucional despega la norma tributaria de su vinculación obligada a la coercibilidad legal como justificación última.

La síntesis de la teoría de la coacción elude cualquier otra razón que motive el cumplimiento de la ley. En particular, evita valores y principios de moral interna, implícitos, de la ley, que tienen importancia igual o superior a la coacción y principios de moral política que le sirven de base.

Al límite, si la coerción es el fundamento del impuesto nada excluye que sea la coerción el fundamento de la potestad de imposición privada de la competencia tóxica y del poder de repercusión de los impuestos sobre trabajadores y consumidores. El monopolio privado adopta la equivalencia del monopolio público en la creación de prestaciones impuestas.

La autocracia liberal identifica el impuesto en la correlación entre la sujeción del contribuyente a la soberanía del Estado, en otros términos, en la coerción. El fundamento es preconstitucional y antidemocrático.¹⁴⁵

145. A. Fedele, en *Commentario della Costituzione* dirigida por G. Branca, artículo 23, p. 23, Bologna, 1978.

“Il diritto non può vivere senza la normale adesione spontanea alle sue norme primarie. La loro violazione, ed il connesso intervento della repressione, possono essere solo eccezioni”.¹⁴⁶

G. Zagrebelsky, en una frase, resume el conflicto derivado entre calificar el sistema jurídico como un orden social dirigido a conformar la conducta social de los individuos, a través de la amenaza de la coacción, o un sistema jurídico consentido y aceptado por los ciudadanos mediante la adhesión espontánea a sus normas primarias.

23. La coacción y la moralidad del derecho.

La coacción, según *L. Fuller*, no puede considerarse como una señal distintiva de ley.¹⁴⁷

El cumplimiento del orden social depende de factores plurales, sean constitucionales, políticos, culturales, sociales, económicos, que desbordan la exclusividad de la coacción.

“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”.¹⁴⁸

La fidelidad a la ley democrática, siguiendo a *L. Fuller*, debe representar un logro humano. No es una simple expresión de fuerza o de aplicación funcional, sino que expresa una dirección general del esfuerzo humano, que puede significar un buen orden o uno malo. La creación de una obediencia legal amoral entra en colisión con el deber

146. G. Zagrebelsky, *Diritto allo specchio*, cit. p. 220.

147. L. Fuller, *The Principles of Social Order*, K. Winston ed, 1981.

148. S. Bowles, H. Gintis, *A cooperative species: human reciprocity and its evolution*. Princeton University Press, 2011.

moral del pensamiento individual y social recto y decente y, por fuerza, no puede prevalecer.¹⁴⁹

La moralidad interna de la ley se reúne en torno a ocho componentes: generalidad, publicidad, prospectiva, inteligibilidad, compatibilidad no contradictoria, practicabilidad, estabilidad y congruencia. La ley que no respeta la verdadera naturaleza de ley es una afrenta a la dignidad de la persona como agente responsable.¹⁵⁰

El sistema jurídico cesa de serlo cuando se aparta de la moralidad interna de la ley. *L. Fuller* omite el escalón superior de los valores y principios que la determinan.

La fórmula de *G. Radbruch* viene a sostener que hay principios jurídicos superiores a cualquier norma jurídica y, por tanto, en caso de contradicción con ellos es irremediablemente inválida. No es solo el valor de la adecuación al fin, la seguridad jurídica, sino, fundamentalmente, el valor de la justicia lo que debe prevalecer.

El argumento de *G. Radbruch* es que las leyes son nulas desde el momento en que carecen de cualquier atisbo de justicia y la igualdad es deliberadamente traicionada, por lo que no se puede predicar su verdadera naturaleza de ley, sea en el contexto de la legislación nazi cuanto de la comunista de la Alemania Oriental.

Hay un Derecho Supralegal, “aquel rasero con el que medir las mismas leyes positivas y considerarlas como actos contrarios a Derecho, como desafueros bajo norma legal”.¹⁵¹

149. L. Fuller, *Positivism and Fidelity to Law: a Reply to Professor Hart*, *Harvard Law Review*, V.71, February, 1958).

150. L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University Press, 1969, p. 145.

151. B. Bix, *Robert Alexy, Radbruch's Formula, and the Nature of Legal Theory*, *Rechtstheorie* 37, 2006; *G. Radbruch, Introducción a la Filosofía del Derecho*, Mexico, 2014, p. 180.

El despotismo de la ley viene del absolutismo jurídico de la autocracia liberal.

El deber de contribuir al gasto público es un comportamiento de adhesión espontánea. La coerción fiscal puede portar errores que surgen de la ausencia de moralidad interna de la propia ley, sea cuando se aprueba o cuando se aplica.

La coacción no es atributo de la ley tributaria. Su empleo, si se quiere, requiere la justificación de la ofensa, y la amenaza puntual a los sujetos que la provocan. No puede ejercitarse en modo genérico y abstracto, sino excepcional y puntual. La coerción tributaria cede a su uso injusto –ilegal– cuando no es patrocinada por una finalidad justificada o su efectividad aplicativa está marcada por la desigualdad de trato.

Por un lado, si se cuestiona la validez de la norma legislativa, aunque sea impecable en su forma, porque va en contra de los valores o principios superiores de justicia o seguridad humana. Por otro, si la actuación normativa no explica la democratización de la administración y el poder judicial. La consecuencia de la violación generalizada de la ley no puede conllevar que algunos sean víctimas de amenazas y sanciones arbitrarias y otros resulten exentos.

R. Dworkin otorga preeminencia moral, bajo la denominación de integridad, a la comunidad de principio: coherencia moral en la política y en la jurisdicción enalteciendo la igualdad de derechos y responsabilidad moral por las obligaciones, entre sus miembros. Es el principio moral de integridad el que inspira la norma jurídica y puede ir más allá de su ámbito si hay percepción de arbitrariedad.¹⁵²

152. R. Dworkin, *Law's Empire*, Oxford, 1998, p. 216.

Los valores subyacentes orientan la tesis de *R. Dworkin*. Los principios son exigencia de justicia o equidad, “o alguna otra dimensión de moralidad”. La orientación del principio es previa a su expresión política y connatural a los fundamentos de la *comunidad de principio*: sus miembros aceptan que sus destinos están vinculados por principios comunes no solo por normas jurídicas resultantes del compromiso político.¹⁵³

Los principios no se confunden con las normas jurídicas. Hay una razón lógica que lo establece. La norma jurídica es aplicable en una forma de todo o nada. El principio es una orientación, una dirección, una guía.¹⁵⁴

La moralidad política es la fuente jurídica del impuesto y surge de la moralidad personal, de la dignidad de la persona y que obliga al gobierno a una preocupación igualitaria del destino de cada persona. El derecho integra y no puede distinguirse de la moralidad política, de la moralidad personal, de la dignidad.¹⁵⁵

El impuesto, por definición, es ley moral, una parte integrante de la moralidad política. Y no hay otra interpretación posible, parafraseando al último *R. Dworkin*, si conjugamos siempre los valores, implícitos o explícitos, de libertad, igualdad, justicia, democracia.¹⁵⁶

La dignidad humana es la unidad de valor interpretativa de *Dworkin*. Los grandes temas no son temas políticos, sino temas *morales*.

153. R. Dworkin, *Law's Empire*, Oxford, 1998, p. 214.

154. R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press, 1977, 1978, p. 24.

155. R. Dworkin, *Justice for Hedgehogs*, cit. p. 405.

156. R. Dworkin, *Justice for Hedgehogs*, cit. p. 404.

“La fiscalidad no es meramente *“una cuestión moral”*: la base verdadera de la moralidad está en juego”.¹⁵⁷

La dignidad humana es el fundamento de la moralidad política. El derecho de cualquier persona a un tratamiento igualitario. El individuo como parte de la asociación social, de la comunidad, no está sujeto al dominio de ninguno ni tampoco debe practicarlo, incluso el Estado.

“First, government must show *equal concern* for the fate of every person, every citizen over whom it claims dominion. Second, government must respect the *responsibility and right* of each person to make something of value out of his or her life. So: *equal concern and equal respect for responsibility*”.¹⁵⁸

La responsabilidad lleva implícita la obediencia fiscal, la obediencia social para ventaja de otros. No se puede escindir el impuesto, como instituto jurídico, de la moral.

La coerción se reconcilia con la dignidad solo en cuanto está presidida por el respeto igualitario entre todos los miembros de la asociación civil. La legitimidad política exige que el gobierno trate a cada ciudadano como participe de una empresa colectiva, escuche en modo igual su voz y tome en cuenta su opinión, aunque sea divergente.

“The justice we have imagined begins in what seems an unchallengeable proposition: that government must treat those under its dominion with *equal concern and respect*. That justice does not threaten—it expands—our liberty. It does not trade freedom for equality or the other way around. It does not cripple enterprise for the sake of cheats. It favors neither big nor small government but only just government. It is drawn from dignity and aims at dignity”.¹⁵⁹

157. G. Lakoff, *Moral Politics: How liberal and conservatives think*, Chicago, 2002, p. 192.

158. R. Dworkin, *Justice for Hedgehogs*, cit., p. 469, 470.

159. R. Dworkin, *Justice for Hedgehogs* cit. p. 423, (ed. 2011).

La dignidad es la aspiración del gobierno justo y le fuerza a tener siempre en cuenta la ecuación libertad e igualdad: cada uno es responsable de su vida y el Estado no puede usurparla y cada vida tiene su importancia intrínseca para todas y cada uno de nosotros. El autorrespeto por *living well* es esencial y lo mismo vale para lo que debo a los otros, a mis obligaciones, a los daños que causo, y mis deberes en la sociedad.

24. El vínculo moral sin la coacción

La legitimidad política es lo que permite al gobierno solicitar el cumplimiento de la ley. El deber de obediencia del ciudadano es la contrapartida a la acción política y legal, salvo que ultraje su dignidad.

La diferencia con la legitimidad política de la autocracia liberal es que se refiere a una contraprestación más amplia: la ley no insta la obediencia para garantía de los propietarios, sino para implantar igual respeto y preocupación por la responsabilidad de cada una de las personas asociadas y, no menos importante, que en el seno de la comunidad cualquier persona sea tratada con igual respeto y preocupación.

El presupuesto de la legitimidad política reside en que la adhesión de la comunidad a las decisiones colectivas, aunque las desapruében, otorgue *igual voz* a cada uno de sus miembros.

“I owe it to my fellow citizens, and they owe it to me, to obey the law”. (R. Dworkin).

El deber de obediencia en la democracia constitucional y legislativa no desciende solo de la fuerza compulsiva de la ley. Su fundamento está en la determinación cívica previa de

principios superiores que lo justifican y el consentimiento democrático. Es equivocado definir la prestación tributaria como coactiva cuando resulta de la autoimposición política. El pago del impuesto no equivale al pago de un impuesto revolucionario de protección al Estado como si se tratara de una organización criminal. No es un *pizzo de Mafia*.

La invención de la constitución y la constitución de la persona y del impuesto en nuestro siglo es un cambio de paradigma radical que, influye hacia delante, pero, también, en el análisis de las constituciones vigentes de siglos pasados.

El monopolio público del impuesto queda sujeto a:

- La fuerza vinculante de los valores y principios que le dan contenido.
- La aplicación directa de sus normas en las relaciones entre particulares y sobre el mercado.
- La superioridad en la jerarquía de las fuentes de derecho, antes que la ley y primero.
- La valoración de los principios armonizadores y transformadores de la interpretación jurídica orientada al reflejo de la facticidad social.¹⁶⁰

El fundamento del tributo de la democracia constitucional no es la coerción, sino la pertenencia a una comunidad, la asociación cooperativa entre sus miembros, coincidentes o discrepantes con la ley de turno.

El cumplimiento fiscal es antes un deber moral que jurídico, que resulta de la relación de correspondencia entre el deber de concurrir al gasto público y la provisión de los bienes públicos constitucionales que determinan la legitimidad

160. G. Pino, *Il positivismo giuridico di fronte allo Stato Costituzionale*, p. 218, en *Analisi e Diritto*, a cargo de P. Comanducci y R. Guastini, 1998.

del gobierno y de la participación cívica. La coacción no afecta el comportamiento de los ciudadanos más que la moralidad política, la ética y la moralidad personal que les impulsa. La legitimidad de la coacción, en suma, sufre la condicionalidad de su propia legitimidad política y social. Y esto es particularmente evidente en la coacción fiscal.

El cumplimiento de la ley obedece a razones externas a la orden coercitiva. La influencia de la doctrina moral del derecho tiene razón: el deber de obediencia es un deber espontáneo de la mayoría de ciudadanos.

El impuesto, históricamente, definido por la fuerza coactiva, responde a interrogantes distintos a la amenaza. El factor dominante es la legitimidad política. La teoría de la coacción fiscal es una construcción del absolutismo jurídico y precedentes.

Los deberes morales ascienden a alternativa de la coacción. Su legitimidad obedece a nuevos valores y principios constitucionales y democráticos y condicionan la efectividad de la ley al consenso social que impulsa la ley. Es una construcción especular de la pluralidad y diversidad de la comunidad que influye en la interpretación del ordenamiento jurídico, sea público que privado. Y el primer argumento es que la propia ley es fuente de razones morales que motivan el comportamiento social.

R.C. Hughes adopta como premisa que puede existir un sistema jurídico que no emplea la amenaza ni la coacción. Pueden darse leyes carentes de ejecución coactiva. Dictar leyes no está asociado a la legitimidad de la coacción. Las leyes, aunque no contienen coerción, pueden ser moralmente vinculantes para sus destinatarios, v.g. cambio de las obligaciones tienen a su cargo o creación de otras nuevas.

El argumento general es que el gobierno impone los requerimientos legales aun cuando no posea el derecho a for-

zarlos coercitivamente. Lo que importa es que a través de la ley y de la sentencia impulsa *mandatos moralmente obligatorios*, que reflejen iguales preocupaciones para todos los ciudadanos, sean o no respaldados por la amenaza de la violencia.

Su tesis es que pueden darse leyes sin coacción, sin la legitimidad para ejecutarlas coercitivamente. Pero, la existencia de un sistema jurídico debe reunir determinadas condiciones.¹⁶¹

- Sistema legislativo y judicial productor de leyes y sentencias.
- Las leyes y las sentencias son *moralmente vinculantes* para cada uno en el territorio.
- Las leyes y las sentencias son *moralmente vinculantes* porque han sido el resultado del sistema legislativo y judicial, que afectan las obligaciones en general de las personas.

El sistema jurídico sobrevive con normas moralmente obligatorias y otras que son coactivas. El deber de cumplir la ley no se agota en el interés egoísta, sino que está bajo los efectos de motivos reputacionales, razones morales de actuación y, también, de conveniencia personal.

“It is not just that coercive mechanisms motivate citizens in exceptional circumstances. When they do succeed in motivating citizens, their success tend to be due to the support of underlying social norms and the fact that citizens accept them as legitimate.”¹⁶²

161. R. C. Hughes, Law and Entitlement to Coerce, en *Philosophical Foundations of the Nature of Law*, eds. W. Waluchow, S. Sciaraffa, Oxford University Press, 2013.

162. L. Miotto, The Good, The Bad and the Puzzled: Coercion and Compliance, en J. Fabra Zamora y G. Villa Rosas, *Conceptual Jurisprudence: Methodological Issues, Conceptual Tools and New Approaches*, Springer.

El legislador y el juez dictan leyes y sentencias que establecen deberes morales dirigidos a ser cumplidos por la mayor parte de los destinatarios, que poseen, aproximadamente, parámetros e indicadores morales similares y la potestad coactiva siempre será selectiva, justificada y cuando no haya otra alternativa.

La distinción entre los contribuyentes de masa que cumplen y los que incumplen es básica.

El cumplimiento de la mayoría de contribuyentes es casi voluntario y está en función de la lógica de la reciprocidad del gobierno; de la legitimidad en sus decisiones y del cumplimiento de otros contribuyentes al mismo tiempo.

La cooperación del contribuyente reposa en que su esfuerzo tendrá, en algún momento, lógica de la reciprocidad, contraprestación en términos de bienes públicos y colectivos y disminuye si tiene la convicción que no dispondrá de los mismos.

El cumplimiento cede toda vez que haya percepción de favoritismo, tutela de la elusión o evasión fiscal, corrupción, o sea, cuando el incumplimiento es aceptado como fórmula de resistencia (y ahorro ilícito) al impuesto por algunos.

Finalmente, también decae el cumplimiento si el incumplimiento adquiere proporciones más que significativas, conocidas, difusas, en la convicción de la desigualdad del reparto de la carga fiscal. ¿Por qué yo he de pagar y los otros no?

25. La teoría del Impacto Moral de la ley de M. Greenberg.

M. Greenberg funda el vínculo moral en su Teoría del Impacto Moral: las obligaciones legales son aquellas obliga-

ciones genuinas que se obtienen en virtud de las acciones de las instituciones legales. El paradigma de obligaciones genuinas son las obligaciones morales. El contenido de la ley está determinado por valores relevantes normalmente preexistentes, v.g. democracia, justicia.

La legislatura, la jurisdicción, la Administración toman decisiones que cambian nuestras obligaciones morales, cuando introducen o modifican hechos o circunstancias. Esto altera las expectativas, ofrece nuevas opciones u otorga autoridad a esquemas aprobados. Las obligaciones morales son obligaciones legales. La ley significa el *impacto moral* de las acciones relevantes de las instituciones legales. Las instituciones cambian nuestro perfil moral.¹⁶³

Las obligaciones morales son obligaciones genuinas, bajo una genérica expresión que, consideradas todas las cosas, son obligaciones prácticas, que uno puede hacer.

La coacción no es la única alternativa que explica la obediencia a la ley. La ley da forma a nuestras razones morales y configura la primera motivación al cumplimiento. La ley, también, puede usar la coerción para generar razones morales, creando razones de justicia para la cooperación.¹⁶⁴

“Law may often need to resort to coercion to achieve its aim of solving the relevant moral problems. Coercion is useful in reining in those who, for example would be tempted to free ride on the efforts of others and those who do not care sufficiently about the interests of others.”¹⁶⁵

163. M. Greenberg, *The Moral Impact of Theory of Law*, *The Yale Law Journal*, 2014, 123.

164. M. Greenberg, *How Law Affects Behavior*, *Jurisprudence*, 2017; research paper 16-55 UCLA School of Law.

165. M. Greenberg, *How to explain things with force*, *Harvard Law School*, 2016, 129, p. 1975.

La coerción debe ser moralmente aceptable. La coerción moralmente inaceptable anula la eficacia de la ley, porque falla en la naturaleza interna de sus principios.

La coacción moralmente permisible tiene un claro efecto tributario. No se puede ignorar que el incumplimiento tributario de quien obtiene ventajas es un fenómeno intenso. Hay contribuyentes que no cumplen con su obligación en la actividad cooperativa de la comunidad a la cual pertenecen. Y, frecuentemente, coinciden con las franjas de recursos elevados, sean personas físicas o jurídicas.

El cumplimiento decae si el incumplimiento adquiere proporciones más que significativas, conocidas, difusas, en la convicción de la desigualdad del reparto de la carga fiscal. El mal ejemplo de los que no cumplen es deletéreo porque alimenta la sospecha que los esfuerzos no son compartidos.

“The compliance of each depends on the compliance of the others...What causes resistance is the ability to act. Resistance is as likely –indeed more likely– to come from those with resources as from those without”.¹⁶⁶

La obligación moral tributaria necesita la fuerza de la coerción para asegurar el pago de los *free-riders* y que su resultado sea compatible con la autoimposición colectiva y la moral política y constitucional. Y asegurar la credibilidad del perfil moral que se pretende.

Las instituciones cambian las obligaciones morales, incluyendo en sentido amplio, potestades, permisos, reunidos en torno al concepto de perfil moral y lo hacen porque con su actividad cambian las circunstancias que importan.

166. M. Levi, *Of Rule and Revenue*, University of California Press, 1989, p. 53. Nota 8.

La institución legal tiende teleológicamente a la mejora de la situación moral. La ley hace la diferencia cambiando las razones morales de las personas y sus motivaciones. No es un mero deber de obediencia a la ley porque es ley, sino un comportamiento influido por la ley. La participación en la propuesta de la ley y la oportunidad de participar como iguales tiene la fuerza moral de las razones democráticas.¹⁶⁷

Las instituciones legales promulgan obligaciones genuinas, prácticas, que resultan obligaciones legales vinculantes. Las obligaciones legales, la creación de normas legales, constituyen obligaciones morales, destinadas a cambiar el perfil moral de sus destinatarios. El cambio legal de las circunstancias morales induce el cambio de las razones morales ordinarias y motivan el comportamiento.

El contenido de la Teoría del Impacto Moral destaca aquella parte de la ley que atiene al perfil moral que resulta de ciertas acciones de las instituciones legales. El punto de partida es convincente. No puede omitirse que las instituciones legales pueden contribuir y contribuyen a edificar el perfil moral de la comunidad. Pero, no es menos cierto que, asimismo, excluye las influencias negativas que pueden producirse por la contaminación del interés público a cuenta de los intereses particulares.¹⁶⁸

La corrupción institucional mina el proceso democrático y la confianza institucional, desviándolos de sus objeti-

167. M. Greenberg, *The Moral Impact Theory, the Dependence View, and Natural Law*, en *Natural Law Jurisprudence*, ed. G. Duke, R.P. George, Cambridge University Press, 2017.

168. D. F. Thompson, *Two Concepts of Corruption*, Harvard University Edmond J. Safra Center for Ethics, August 1, 2013, n.16.

vos o debilitando su capacidad para lograrlos. Es la pérdida del desinterés público por mor del dinero o la ideología.¹⁶⁹

M. Greenberg acepta que pueden existir obligaciones moralmente arbitrarias o normas legales moralmente malas, pero, que no forman parte del perfil moral que predica y, aún, que su existencia queda comprometida desde su origen, por lo que su impacto teórico es nulo. Su respuesta es insuficiente, porque aparta de su propósito los valores y principios de la democracia constitucional y, por tanto, queda cojo de su finalidad de justicia.

La ley puede contribuir al acuerdo o desacuerdo moral entre los ciudadanos, propone el autor, y entre sus funciones más importantes reside la de actuar en favor del bien público o mejorar la situación moral educativa de los ciudadanos. La ley no agota su finalidad en resolver los desacuerdos sociales.

La coerción específica dirigida a ciertos individuos supone un instrumento de ayuda para poner fin a los desacuerdos.

La coerción es compatible con el impacto moral, salvo que sea aceptable y permitida y su alcance sea específico y orientado a determinadas situaciones e individuos en particular. La coerción no es un arma indiscriminada en manos de la autoridad política o judicial. La pena es la última orilla de la criminalización y no puede prescindir del valor de la ofensa con su corolario de bienes jurídicos constitucionales.

La coerción en este caso crea nuevas circunstancias de perfil moral. Desde la perspectiva fiscal es interesante porque focaliza los actores de la renta de erosión y de planifi-

169. T. Rosembuj, *Tax Morale*, Barcelona, 2016, p. 40.

cación fiscal agresiva. Algunos incumplimientos agravan el cumplimiento de la mayor parte de los sujetos.

M. Greenberg no es tan distinto a *R. Dworkin*. A ambos le une el rechazo a la separación entre el derecho y la moral. No son positivistas y, al final, se encuentran en el predominio de los vínculos morales, encajado, con diferencias no substanciales, en la matriz de la dignidad personal como fuente de la moralidad jurídica. *M. Greenberg*, al margen de la definición de obligación moral, con la que puede o no coincidir, abre una compuerta imaginativa importante.

Las instituciones legales crean genuinas obligaciones morales, cuyo objeto es la modificación de los perfiles morales, sin coacción. Paradójicamente, trae eco de la categoría de obligación natural, del derecho romano y francés, obligación no obligatoria (*M. Planiol*). La obligación natural se basa en principios de naturaleza moral, social, religiosa. Es un deber moral o social, cuyo cumplimiento depende de la sensibilidad del deudor y que no está sujeto a la exigibilidad coercitiva del acreedor.

26. La obligación moral y la obligación natural.

El derecho romano llama obligaciones naturales a aquellas en las cuales el acreedor carece de coacción para procurarse el débito. Su efecto típico es la *soluti retentio*, la facultad del acreedor de quedarse con lo que el deudor espontáneamente le paga. La *naturalis obligatio* adopta desde el inicio una clara configuración de deber moral, de conciencia, apoyado en la *pietas* y la *fides*. El pretor, según el derecho de la ciudad no acordaba acción en determinados supuestos, pero se estimaba que había una obligación. La obligación natural era un deber de conciencia.

El derecho francés (art.1235 CC, actualmente, desde 2016, art.1302) caracterizaba la obligación natural como aquella que ningún medio de coerción puede emplearse contra el deudor, y que la ejecución de la deuda depende exclusivamente de su buena voluntad para que sea voluntariamente pagada.

Se trata de una obligación que nace de la ejecución voluntaria o de la promesa de ejecución de un *deber de conciencia hacia los otros*. (art.1000 CC).

M. Planiol afirma que la obligación natural se caracteriza porque ningún medio de coerción puede emplearse contra el deudor y que la ejecución de la deuda depende exclusivamente de la buena voluntad del que la debe. El pago voluntario, en pleno conocimiento de causa por parte del que paga, sabiendo que no puede ser constreñido a hacerlo.

“Mais c’est une dette, un devoir, reconnue comme dette par la loi, puisque son exécution vaut paiement”.¹⁷⁰

La ausencia de coacción externa no obsta para que la obligación natural produzca dos efectos jurídicos: el deudor realiza un pago voluntario, que no una donación y aún más, puede realizar una promesa de pago, que no el pago en sentido estricto.

La obligación natural tiene un potente impulso moral. El fondo de ayuda a otros es un deber moral que el autor asume libremente. Bajo el imperio de la conciencia, “se siente moralmente obligado”, por una deuda que no puede ejecutarse coactivamente.

170. M. Planiol, Assimilation Progressive de l’Obligation Naturelle et du Devoir Moral, Revue critique de Législation et de jurisprudence, 1913, p. 155.

La obligación natural dice *M. Planiol* no se confunde totalmente con el deber moral, pero no está alejado porque es la oportunidad de un pago que el deudor realiza para satisfacer su conciencia.

La obligación natural trae clara reminiscencia de obligación o deber moral. *G. Ripert* desvela, sin resolver, esta sinergia entre derecho positivo y moral. No es una obligación en sentido real, sino la expresión de la omnipresencia de la moral en el derecho. La moral influye en el derecho, pero no es derecho. La obligación natural es una obligación moral y sus efectos nunca serán jurídicos. Se trata de un puro deber moral. La deducción estriba en que la ausencia de coerción corrobora que la obligación natural no es jurídica, sino moral. La eficacia de la obligación moral no es verdaderamente derecho, sino una deformación suya.

La obligación natural es un procedimiento técnico de la jurisprudencia que, al amparo de un respeto aparente de las reglas legales, otorga efectos a la declaración unilateral de voluntad cuando el medio permite aquilatar el fin que es el respeto de la regla moral.¹⁷¹

En suma, sea o no obligación real, la obligación natural toma aire de su naturaleza de deber moral y, objetivamente, si está recogida en la ley tendrá por fuerza carácter jurídico.

La obligación natural en la doctrina italiana surge de principios de naturaleza moral, social, religiosa. Deberes morales o sociales. Su cumplimiento depende de la sensibilidad del deudor por valores de conciencia, pero sin obligación de hacerlo. Si realiza el pago, no tiene derecho a repetición (*soluti retentio*). (art.2034 CC). La doctrina de derecho civil incluye el pago de una deuda de juego, una

171. G. Ripert, *La règle morale dans les obligations civiles*, LGDJ, 1949 [Reed. 2014], cap. V, p. 365.

apuesta o una deuda decaída e inexigible por prescripción, el pago a otro en una unión de hecho, obligaciones y prestaciones alimentarias distintas a las legales, la deuda de intereses no estipulada en el contrato de préstamo. El deudor no está obligado al pago, pero si lo hace, no tiene derecho a repetirlo.¹⁷²

Una cierta doctrina rehúsa aceptar el pago porque niega la existencia de una obligación (natural) y, en cambio, recoge el deber moral, social o de conciencia como justa causa de la atribución patrimonial. No hay pago, sino otra causa legítima que justifica el deber no jurídico del deudor.¹⁷³

La atribución patrimonial en cumplimiento espontáneo y voluntario de un deber moral, social, de conciencia, sigue siendo un pago, desde *M. Planiol*, hasta hoy. Si la ley no reconoce la obligación natural, será un deber moral no positivizado, igualmente eficaz. La atribución patrimonial supone un deber moral y jurídico. El pago como un deber de conciencia hacia los otros, de ayuda, de asistencia, librado a su exclusiva voluntad. La paradoja de la obligación natural, aunque no se quiera admitir, es que hay deberes morales con efecto jurídico, aunque su incumplimiento no implique infracción o sanción.

27. La ley como fuente de obligaciones morales.

M. Greenberg, en su *Teoría del Impacto Moral de la Ley*, ilustra la obligación del pago de impuesto. El sistema legal

172. G.Alpa, *Manuale di Diritto Privato*, 2009, Padova, p. 422; P. Perlingieri, *Il diritto civile nella legalità costituzionale secondo il sistema italo-comunitario delle fonti*, T.2 Napoli, 2006, p. 863.

173. L. Díez-Picazo, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, V.1. Madrid, 1988, p. 354.

crea y coordina la obligación moral preexistente de *ayudar a los otros*.

“...legal institutions can create moral obligations to participate in specific schemes for the *public good*, such as *paying taxes*. Without a legal system, people will have *general moral obligations to help others*. But there will often *no moral obligation to give any particular amount of money to any particular scheme*”.¹⁷⁴ (subrayado mío)

La ayuda a otros es una reminiscencia histórica de la naturaleza originaria de la obligación natural. La ayuda a otros es la materialización de la solidaridad entendida como el deber cívico de cada individuo con los demás, el bien común; todos somos responsables de todos. La ayuda a los otros expresa en síntesis que se impone la justicia mínima del impuesto en favor del que sufre el castigo del infortunio o de la desigualdad de hecho.

El impuesto es el puente entre la solidaridad y bien común, una especificación concreta de un deber cívico. El impuesto distinguido como manifestación de bien público, convierte el pago de dinero en obligaciones morales particulares en el marco de la ley, con el consenso y la participación de las personas.

Ante situaciones de complejidad, surgen diversos esquemas que pueden ser beneficiosos y se requiere el esfuerzo de muchos para que el esquema haga la diferencia. No está predeterminado cuál será el esquema legal al cual las personas deberían participar. Y tampoco existe un mecanismo único que lo consiga. Las instituciones legales pueden convertir las obligaciones morales preexistentes en una obligación moral de pago de una específica cantidad de dinero dentro del esquema propuesto, diseñando

174. M. Greenberg, *The Moral Impact Theory of Law*, cit. p. 1314.

el mecanismo de participación de cada uno y asegurando que su cumplimiento no sea eludido.

El sistema legal establece un esquema y sanciona a los que no participen. La finalidad legal crea las condiciones para la participación de las personas en el apoyo del esquema predispuesto. Las razones morales preexistentes se canalizan en las razones morales de la propuesta institucional. Es cierto que la solución puede que no sea la mejor en términos absolutos, pero, es la mejor en las condiciones dadas.

La ley interviene ante la cuestión fiscal donde no existe apoyo para una solución única. El sistema legal canaliza las razones morales previas hacia una solución. La acción de la institución legal cambia las circunstancias morales relevantes. Hay mayores probabilidades de participación de la gente, que las que existían antes del esquema. La ley ha modificado las motivaciones de la gente cambiando las razones morales aplicables.

"My general moral reasons to help others are therefore channelled into moral reasons to help with this particular scheme. Moreover, the fact that others are likely to participate may make it unfair for me not to participate".¹⁷⁵

Esto no significa el final de las controversias. Ante soluciones que algunos conciben como negativas o positivas, v.g. impuesto regresivo o progresivo, los que discrepan tienen razones morales para obligarse o propiciar su cambio.¹⁷⁶

La continuidad de la controversia no supone que la acción institucional cambia las circunstancias en modo tal de reducir la controversia que se suscita ex post, v.g. alimen-

175. M. Greenberg, *How Law Affects Behavior*, cit.

176. M. Greenberg, *The Moral Impact Theory of Law*, cit. p. 1340.

tando una participación superior para conseguir el cambio que se quiere moralmente obligatorio.

28. La obligación moral tributaria y la Teoría del Procedimiento de Imposición de Federico Maffezzoni.

La base de la efectividad del impuesto consiste en la relación de consenso entre la ciudadanía y el Estado. Es una razón estrictamente moral (constitucional y democrática). El impacto de las razones morales se convierte en una alternativa a la coerción. No hay coacción suficiente para obligar el pago del impuesto del contribuyente de masa. Esto se ilustra mediante el cumplimiento espontáneo y voluntario tributario en los principales impuestos del sistema tributario fundado en procedimientos de autoliquidación. La creación de obligaciones morales representa una traducción correcta de la relación de correspondencia entre lo que el Estado debe formular y lo que el ciudadano espera de él.

Federico Maffezzoni, en 1965, en su *Teoría del Procedimiento de Imposición*, sentó las premisas jurídicas de la diferencia sustantiva entre el cumplimiento correcto de los deberes tributarios y el incumplimiento incorrecto. Y al hacerlo formaliza magistralmente la diferencia material y sustantiva entre ambos.¹⁷⁷

El cumplimiento conforme a la ley del particular significa que la Administración simplemente recibe y adquiere las sumas que le transfieren por la realización del hecho imponible, solo condicionado por el ingreso indebido o la

177. F. Maffezzoni, *Il Procedimento di Imposizione nell'Imposta Generale sull'Entrata*, Morano Editore, 1965.

rectificación del acto por el contribuyente. El Estado se limita a recibir, adquirir y conservar las sumas de dinero: una actividad de caja. No hay ningún derecho a imponer por la fuerza, sino a percibir una suma voluntaria de dinero.

El cumplimiento correcto del deber legal tributario produce la inacción del Estado, destinado a recibir y adquirir la propiedad de lo que se le paga voluntariamente. No parece temerario encontrar una lejana resonancia de la obligación natural (*soluti retentio*). El acreedor público retiene el pago espontáneo y voluntario, salvo ingreso indebido.¹⁷⁸

El cumplimiento voluntario y espontáneo excluye que el acreedor público pueda forzar una conducta que no merece ningún reproche.

El pago del impuesto es la ejecución de un deber moral y social y no es repetible si se efectúa voluntaria y espontáneamente. El acreedor público puede recibir y conservar lo que se le da y el contribuyente es una persona que cumple su deber moral y social. La moralidad del derecho (*R. Dworkin*) sostiene la realización de deberes, como el tributario, que responden a la socialidad de la conciencia colectiva.

El incumplimiento de los deberes legales tributarios por el contribuyente desencadena el ejercicio enfático de

178. F. Maffezzoni califica la analogía como “absolutamente superficial”. Pero, con argumentos escasamente convincentes: no parece que la distinción entre el poder disponible del acreedor privado y la potestad indisponible del acreedor público modifique la esencia del supuesto típico de la obligación natural, si bien, determinado por la ley. Tampoco, la posibilidad del acreedor público de constituir un deber en caso de incumplimiento altera la hipótesis inicial del cumplimiento, que si es correcto elimina la segunda etapa. Finalmente, el pago indebido, como en la obligación natural, ofrece la oportunidad de reclamar la repetición del pago.

la potestad coactiva de imposición que constituye otro deber diverso y más grave. Es entonces cuando la Administración rectifica, integra, liquida y sanciona el incumplimiento. La inobservancia de los deberes es el presupuesto necesario para el ejercicio de la coacción pública.

La coacción moralmente admisible es la que crea las circunstancias morales para el cumplimiento de los que incumplen o tratan de eludir o evadir su concurso al gasto público. (las denominadas *termitas morales* por *J.H. Braithwaite*). La coacción tiene su dirección segura respecto a los que juegan en contra del sistema tributario o no se interesan de otros intereses que los propios.

“The point, rather, is that many features of law can be explained by the pressure to change the moral profile in a way that makes the use of coercion permissible. Finally, coercion itself is a useful tool for altering moral profile.”¹⁷⁹

Una vez que se determina administrativamente –por liquidación– que hay incumplimiento, se constituirá el derecho de crédito y el deber de pago a la Hacienda Pública. Antes, no hay derecho de crédito alguno para el ejercicio de la coacción sobre el patrimonio del contribuyente deudor. En suma, no hay obligación tributaria. La ejecución forzosa viene de la determinación del incumplimiento por parte del contribuyente y se traduce en la obligación de pago de las sumas debidas incluidas las sanciones.¹⁸⁰

La obligación moral de la coacción permisible crea la obligación jurídica, permitiendo la tutela ejecutiva del derecho de la Administración a la percepción de su crédito tributario, intereses, sanciones.

179. Mark Greenberg, How to explain things with force, Harvard Law Review, Vol.123, 2016, p. 1978.

180. F. Gallo, L'Imposte sulle Assicurazioni, UTET, 1970, p. 140.

La obligación tributaria coactiva no nace, sin un preciso acto de la administración que liquide la cuantía total de la deuda tributaria, a consecuencia del incumplimiento de los deberes legales del particular. La obligación existe solo en cuanto el acreedor sea titular de un derecho a la tutela ejecutiva de su crédito (*effective protection*).

F. Maffezzoni describe con precisión la diferencia profunda entre el deber moral de contribuir, fundado en valores constitucionales superiores y las infracciones. La coacción moralmente permisible y la coacción como fuente de cambio de las razones morales es la vía maestra de la constitución de obligaciones morales que encauzan la exigencia forzosa de la deuda por la violación legal. La gravedad de la violación en sentido lato, que atiende a *la satisfacción de un interés social cualitativo diverso*, a la del cumplimiento.

La obligación de contribuir es una obligación moral ajena a la coacción, de fuente legal, constitucional, basada en el concurso de la persona, ordinariamente voluntario y espontánea. La coacción pública encauzada a través del procedimiento de imposición es la consecuencia del incumplimiento de los deberes legales, en la forma de obligación tributaria *ex lege* que asegura la tutela ejecutiva de la deuda contraída en favor del Estado.

La administrativización del procedimiento de imposición es la concreción de la coacción permisible. Esto abre otro debate: la coacción no es un cheque en blanco. La potestad pública aparece comprometida con la necesidad constitucional, democrática y valores consonantes: rendición de cuentas, transparencia, legitimidad, razonabilidad. La ley pública de la parte de la moral colectiva. Y esta es la diferencia con la administración bajo el absolutismo jurídico.

CAPÍTULO III

DEMOCRACIA, COERCIÓN Y RAZONABILIDAD.

29. La *ragion di Stato*.

El impuesto nace como consecuencia de la soberanía y es una expresión directa de la supremacía del Estado. La idea de coerción le es inherente. El impuesto es la manifestación del poder político y de la sujeción del ciudadano a la razón de Estado, a los actos de autoridad. La razón de Estado establece que la defensa militar y el orden público son necesarios para la existencia del Estado y su preservación. La atribución institucional de poderes exorbitantes es legítima para asegurar su conservación externa y del orden público interno. La contribución común es indispensable para el mantenimiento de las fuerzas públicas y los gastos de la administración.

La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 en Francia precisa la función del impuesto con cuidadosa síntesis.

“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.” (artículo 13).

La razón de Estado, *ratio status*, *ragione di Stato*, se concibe en Europa entre los siglos XVI y XVII y supone la convergencia de instituciones ya existentes –la fuerza militar, policial, impuestos, y otras que hacen a la economía, a la

vida social– en torno al concepto único de Estado, que las articula. El objetivo es mantener su potencia y acrecentarla haciéndose imprescindible y necesario para la población. El Estado entra en el campo de la práctica y el pensamiento de los hombres.

La razón de Estado no es identificable con la legalidad. La urgencia y la necesidad de salvación del propio Estado le dan razón para apartarse del orden jurídico si está en juego su supervivencia al que adhiere. El golpe de Estado, por ejemplo, es la autoafirmación del Estado en peligro. La necesidad de Estado es superior a la ley y violenta cuando es obligada (*Foucault*). La razón de Estado impulsa el deber de obediencia de la población y la verdad de su convicción. Lo dice el Estado, por tanto, es cierto.

El arte de gobernar a la población, a partir de los siglos XVI, XVII y XVIII, es una nueva forma de racionalidad política (artificial) alejada de principios y valores distintos a los que corresponden a los propios fines del nuevo sujeto público. No es un gobierno divino, sino, exquisitamente humano, secularizado.

El Estado es la encarnación de la forma racional del arte de gobierno.

“La razón de Estado es lo que permite mantener el Estado en buen estado”. (*M. Foucault*).

El Estado es la forma más elevada de la inteligibilidad de la realidad de las cosas y lo que se exige hacer. La *ragion di Stato* es la descripción de *Botero* del Estado como el conocimiento de los medios para fundar, conservar y ampliar una firme dominación sobre los pueblos.

El arte de gobierno es la nueva racionalidad del Estado. *M. Foucault* define la *gubernamentalidad* sobre la base de un conjunto de instituciones y saberes que permiten el ejercicio del poder sobre la población, su conocimiento y

los dispositivos de seguridad y el fortalecimiento diplomático y militar.¹⁸¹

La fuerza del Estado es el factor que alimenta la racionalidad política. Su seguridad depende del dispositivo militar y de la policía y el impuesto sirve exactamente a esa finalidad.

La población es la destinataria de la razón de Estado. El aparato dirigido para ponerla en práctica es la policía que pone en funcionamiento la razón de Estado. La policía posee los medios necesarios para aumentar, desde adentro, las fuerzas del Estado y es de su incumbencia lo que sirve al mantenimiento del orden público de la sociedad.

“En el fondo, y de manera general, la policía tendrá que regir y –ese será su objeto fundamental– todas las formas, digamos, de *coexistencia de los hombres entre sí*. El hecho de que vivan juntos, se reproduzcan, necesiten cada uno a su turno, determinada cantidad de alimentos, aire para respirar, para vivir, subsistir; el hecho de que trabajen, de que trabajen unos al lado de otros en oficios diferentes o similares, y también el hecho de que se encuentren en un espacio de circulación, toda esa suerte de socialidad...será lo que deba tomar la policía a su cargo...la policía se ocupa de la sociedad.”¹⁸²

La policía define los propósitos generales de la razón de Estado. Pero no solo, es la manifestación inmediata de la supremacía del Estado soberano. La policía es el *golpe de Estado permanente*, que actúa conforme a sus propios criterios de racionalidad, sin amoldarse a las reglas legales o

181. M. Foucault, Seguridad, Territorio, Población, Curso en el Collège de France (1977-1978), Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 2006, p. 277, 323, 326, 413.

182. M. Foucault, cit.p. 375.

de justicia y cuyo instrumento es el reglamento, la prohibición y, al límite, el arresto.¹⁸³

La doctrina de *M. Foucault* ilustra y completa la tesis de *N. Elias* y lo hace estudiando el nuevo sujeto público creado. La creación del Estado viene de la conjunción de la diplomacia y la fuerza militar y de la policía y del monopolio fiscal. La razón de Estado identifica el nuevo poder, al cual le es ajeno cualquier otra inquietud que la conservación y crecimiento de su propio poder. La gubernamentalidad es artificial, fundada en la conducción de las relaciones de fuerzas e independiente de otros valores o principios que no sean los que representan la razón de Estado por parte de los que ejercen su titularidad y que lleva en su interior el germen del golpe de Estado contra la ley o la dictadura contra la resistencia y la disidencia de la sociedad civil.

30. La policía fiscal.

La razón de Estado alimenta la gubernamentalidad política, trascendiendo las diferentes etapas, desde el Príncipe, la monarquía siguiendo en la autocracia liberal hasta bien entrado el siglo XX. La inteligibilidad de lo que pasa es vital, para actuar. El conocimiento de las cosas son la base para que el Estado se conserve y no sea dominado por otros. El soberano debe poseer el saber necesario para gobernar. A partir del siglo XVII la estadística es lo que contiene las cosas que resumen el conocimiento técnico que identifica la realidad del Estado (riquezas, impuestos, número de habitantes, balanza comercial). Esto requiere un aparato administrativo que no sea meramente ejecutor, sino aparato de saber. El saber implica el secreto, el secreto

183. M. Foucault, cit.p. 389.

del poder. Las estadísticas, cita *M. Foucault*, se consideran secretos de poder que no deben divulgarse.¹⁸⁴

La razón de Estado es universal e irrestricta y comprende la policía fiscal. No podía ser de otro modo, porque el impuesto es condición para el buen orden y crecimiento del Estado.

La administración fiscal es capital. Supone la contabilidad, la comprobación de las riquezas particulares, el archivo, la evaluación de los bienes, la resolución de los litigios y, como apunta *P. Bourdieu*, la acumulación de un inmenso capital de informaciones (estadística), porque no hay impuesto sin conocimiento de la riqueza social y la fuerza que lo sostiene y que lo hace efectivo. Un conocimiento secreto que confiere más poder al que lo obtiene y usa.¹⁸⁵

Las leyes fiscales se califican como leyes de policía de observación necesaria para la salvaguardia de la organización política del país. Son consideradas como manifestación de soberanía del Estado y de aplicación imprescindible a quien se halle en el territorio.¹⁸⁶

La soberanía es el fundamento principal del impuesto. El poder tributario se considera análogo al poder de policía y con efectos estrictamente unilaterales. Es una prestación de orden público para satisfacer las necesidades financieras de la Administración pública. La relación entre el contribuyente y el Estado es una relación de fuerza, que no jurídica, y su deber se establece siempre, en cuanto está dentro de la esfera de acción del poder del Estado y constreñi-

184. M. Foucault, cit.p. 323.

185. P. Bourdieu, *Sobre el Estado*, Cursos en el Collège de France (1989-1992) Anagrama, 2014, Barcelona, p. 281.

186. T. Rosembuj, *Derecho Fiscal Internacional*, Barcelona, 2001, p. 19.

do a soportar la supremacía con un sentido de unidad relativamente avanzado (sentimiento nacional).¹⁸⁷

El impuesto, por razón de Estado, se interpreta como un instrumento puramente administrativo. Las contribuciones comunes se advierten como recursos necesarios para subvenir la razón de estado, sea en materia diplomática y militar cuanto policial.

El impuesto, en suma, es dinero de los particulares que se debe a su legítimo acreedor que es la Administración pública. La atribución policial le confiere la titularidad de su recaudación y sanción. El pleno derecho a su conocimiento y secreto.

A partir del siglo XVIII la recaudación tributaria crece en forma exponencial. La administración perfecciona la potestad coactiva de la gestión financiera del Estado que no resiente la privatización de su propiedad rústica, industrial, comercial.

El poder fiscal es como el poder de policía y su efecto es estrictamente unilateral. El deber general de contribuir al gasto público es puro deber de orden público del súbdito. La conducta cívica, entre las cuales el impago del impuesto o su evasión se identificaba como alteración del orden público.

“La institucionalización del impuesto es el resultado de un tipo de guerra interior llevada por los agentes del Estado contra la resistencia de los sujetos...Se trata de crear un cuerpo de agentes encar-

187. R. Pomini, *La "causa impositionis"*, Milano, 1972, p. 306; E. Vanoni, *Opere Giuridiche*, I, Milano, 1961, p. 78; M. Le Mené, en *Genèse de l'état moderne. Prélèvement et Redistribution*, Fontevraud, 1984, p. 241. CNRS, 1987, Paris, p. 241.

gados de recaudar y capaces de manejar lo recogido sin desviarlo en su provecho”.¹⁸⁸

La policía fiscal, como arma de la razón de Estado, confirma a *M. Foucault*, porque, de entrada, el poder administrativo de la autoridad no tenía limitación legal eficaz y ejercita con habitualidad el golpe de estado reglamentario. La ley es dominio teórico de la garantía patrimonial, de la seguridad personal, de las libertades y su desarrollo y actuación queda como dominio de la Administración.

La coacción fue imprescindible para la recaudación tributaria.

“L’impôt es nécessairement lié à la force qui le fonde et qui le rend possible. Ces opérations inévitables de violence n’avaient de chance de succès qu’autant que le pouvoir contributeur y engageait clairement son prestige et sa légitimité”.¹⁸⁹

La potestad administrativa impregna la actuación del impuesto. Y no es casual que su interpretación jurídica se funde en el derecho de la administración a su aplicación, ignorando cualquier configuración de relación jurídica que la obligue con la tutela genérica del contribuyente.

El principio de legalidad durante la autocracia liberal tropieza con obstáculos internos, en primer lugar, la democracia elitista fruto de la restricción del censo electoral y del voto y, segundo, la exclusividad propietaria de la representación legislativa. La forma de ley del impuesto prevalece por sobre la aceptación, aprobación, vigilancia, de la contribución pública (consentimiento).

188. P. Bourdieu, *Sobre el Estado*, Cursos en el Collège de France (1989-1992) Anagrama, 2014, Barcelona, p. 282.

189. Y-M. Bercé, *Pour une étude institutionnelle et psychologique de l’impôt moderne*, en *Genèse de l’état moderne. Prélèvement et Redistribution*, Fontevraud 1984, éd. -Ph Genet, M. Le Mené, p. 164.

La razón de Estado, el impuesto, es una amenaza imprevista en la autocracia liberal. No tanto por la legislación democrática, que no existe; cuanto, por la expansión del poder fiscal administrativo como amenaza de la garantía de libertad patrimonial.

La potestad fiscal forma parte de la razón de Estado y, como la potestad punitiva penal, está en el borde de la amenaza de la libertad individual en sentido lato. De igual modo, el esquema del impuesto, en el marco de la legalidad clásica, no renuncia a su vocación determinante de conseguir los recursos necesarios para el gasto público –militar, administrativo– mediante la policía fiscal, con la barrera del hecho imponible y los elementos esenciales del tributo de ciertos contribuyentes. La legalidad se frena ante la selección interesada de las manifestaciones de capacidad contributiva de los sectores representativos, lo más ricos, en la producción legislativa.

El límite a la policía fiscal no era una preocupación del Estado preconstitucional, en la medida que no afectara los intereses tutelados por las leyes tributarias. La distancia entre ley y Administración era incolmable y no era suficiente acotarla como actividad vinculada cuando ejercita plenamente su poder mediante la discrecionalidad, la reglamentación y decisiones subsidiarias. Para la Administración su decisión precede siempre el dictado formal de la ley.

La policía fiscal viene con la superioridad del poder de imperio, empleando reglamentos, resoluciones, actos, de prevención y represión y de urgencia que se sustraen al dominio de la ley, conforme a su oportunidad o conveniencia. El poder de policía fiscal será compatible en la autocracia liberal en la medida que su ejercicio de autoridad sea compatible con la libertad patrimonial o, en su defecto, donde el sacrificio de la libertad individual (y fiscal) no afecte la elite política y social.

La Administración nace y se desarrolla a expensas de la ley y sigue una andadura idéntica a la potestad punitiva. La dicotomía de sujetos infractores y los delitos reserva la ley para los que la dictan y la Administración para todos los demás (vulgarmente sujetos amenazadores o peligrosos).

El impuesto define legalmente los elementos esenciales del tributo que afectan a los titulares del absolutismo jurídico (los propietarios). Es una garantía exclusiva de tutela de su inherente capacidad contributiva. Fuera del perímetro de la ley abunda la policía fiscal.

La paráfrasis del artículo 14 señala que algunos ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración y otros no. (Declaración de los Derechos del Hombre y del ciudadano de 1789.)

La policía fiscal equivale en el ordenamiento económico al poder de policía. La policía fiscal viene con la superioridad del poder de imperio, empleando reglamentos, resoluciones, actos, de prevención y represión y de urgencia que se sustraen al dominio de la ley, conforme a su oportunidad o conveniencia. (*O. Mayer*).

31. La relación de fuerza administrativa.

En 1912, *E. Lolini* afirmaba que la ley tributaria carece de virtualidad de norma, porque es unilateral: el pago del impuesto es un deber sin derecho a contraprestación. La ley tributaria es una pura resolución administrativa. Una ley policial.¹⁹⁰

190. E.Lolini, La norma di diritto tributario nello Stato Moderno, Rivista di Diritto Pubblico, 1912, I.

El crédito fiscal, sostiene G. Jeze, nace de una manifestación unilateral de voluntad de los agentes administrativos competentes, debido a la competencia general conferida por la ley del impuesto y de la autorización anual presupuestaria. Es un crédito de derecho público y toda su disciplina es de interés público y de *orden público*.¹⁹¹

El hecho generador del impuesto no puede “fijar la deuda individual del impuesto de pleno derecho” (G. Jeze). El hecho imponible se coloca como la condición para que la Administración pueda originar la deuda tributaria: un dato o un conjunto de datos que crea el poder administrativo de aplicar el derecho objetivo.¹⁹²

El crédito fiscal resulta de un acto administrativo, que no de la realización del hecho generador del impuesto. La exigibilidad del impuesto no viene del hecho imponible, sino del *ejercicio administrativo en su aplicación concreta, explícita o implícita*. La exigibilidad de la deuda tiene por origen el acto administrativo de imposición que permite la ejecución forzosa de la obligación jurídica a su cargo.

La obligación tributaria durante la autocracia liberal nace de un acto de imposición administrativa derivado que la hace exigible. El derecho tributario surge como derecho administrativo y el contribuyente no es deudor sino a partir del momento en que la Administración está en condiciones de hacer valer su crédito en vía ejecutiva. La deuda tributaria no aparece hasta el momento en que se formula la orden de pago.

La policía fiscal tiene una clave de interpretación administrativa, que le es intrínseca. La opción entre el hecho ge-

191. G. Jeze, *Nature et Régime juridiques de la créance d'impôt*, RSLF, 1936 ; *Le fait générateur de l'impôt*, RSLF 1937.

192. G. Jeze, *Cours de finances publiques professé à la faculté de droit de Paris en 1936-1937*, p. 119, LGDJ, 1937.

nerador del impuesto, dato o conjunto de datos previstos en la ley y la creación del deber de pago administrativo se resuelve a favor de este último. *G. Jeze* sostiene que el hecho generador es la condición para que la administración ejerza su competencia; pero, le corresponde el nacimiento del crédito de impuesto porque de ello depende la exigibilidad del impuesto.¹⁹³

32. La relación obligacional.

El centro del conflicto explota entre la garantía formal de la ley y la atracción expansiva del poder administrativo y político, presidida por la emergencia y la necesidad. De una parte, el principio de legalidad y de la otra la policía fiscal. La majestad de la ley formal no prevalece y entra en choque con la expansión del poder urgente de la Administración. La lógica de la excepción administrativa se impone a la forma legal reglada.

La relación de fuerza administrativa, que responde a la verdad de los hechos, resulta rechazada en nombre de la legalidad. La doctrina y la jurisprudencia francesa se inclinaron por la versión formal de la realización del hecho generador como la causa de la obligación tributaria, seguramente influidos por la obra de *Myrbach-Rheinfeld*.¹⁹⁴

El autor distingue entre la obligación tributaria y la deuda tributaria y entre el derecho al impuesto y el crédito de impuesto. La obligación tributaria es correspondiente al derecho al tributo del Estado: una obligación hipotética al

193. *G. Jeze*, Cours de finances publiques professé à la faculté de droit de Paris en 1936-1937.

194. *F. von Myrbach-Rheinfeld*, Précis de droit financier, Giard et Brière, 1910.

pago. Estos elementos son creados por la ley, pero existen en el momento en que las condiciones determinadas se producen en la realidad. Estos hechos, el hecho generador, son el fundamento de la obligación abstracta de pago, porque el derecho no está determinado ni se produce ningún acto administrativo. La deuda tributaria, en cambio, surge cuando la administración requiere el pago al contribuyente. Podría existir una obligación fiscal sin que exista correlativamente una deuda fiscal.

La contribución de *Myrbach* es interesante porque sienta las bases de la teoría de la obligación tributaria. Es una obligación abstracta, hipotética, que nace cuando se realiza el hecho generador, causa de la misma, pero, que no conduce necesariamente a la deuda tributaria, que se origina por la actividad administrativa y con las atribuciones, en su caso, de ejecución forzosa. La obligación fiscal tiene un carácter de imperfección –no es ejecutiva– si no concluye en deuda exigible.

De esto sigue que el hecho generador es la causa de la obligación tributaria, con una importante salvedad, que es una obligación imperfecta. La perfección se consigue si se verifica un acto administrativo de imposición que consiente la actuación ejecutiva del acreedor.¹⁹⁵

La obligación tributaria preexistente nace plena de la realización del hecho generador y el acreedor administrativo declara, en su caso, la existencia mediante un acto de liquidación.

La legalidad, penal y tributaria, se erigen como la garantía plena de la libertad y seguridad personal, de la libertad patrimonial de los propietarios y el control social ante

195. C. Bas, *Le Fait Générateur de L'Impôt*, L'Harmattan, Paris, 2007, p. 309,312.

el ejercicio de la potestad punitiva y tributaria administrativa y judicial.

La obligación tributaria es una forma de libertad patrimonial, reconociendo al contribuyente la libertad de formas jurídicas del derecho privado, incluso cuando el resultado fiscal es menor del que correspondería por su contenido económico. El concepto del derecho civil prevalece en su propio significado, con mengua de la fuerza y función económica de los hechos.

La relación de fuerza de *O. Mayer* deja paso a la propuesta de una relación jurídica entre el contribuyente y el Estado en términos de obligación tributaria, con las características propias de las obligaciones de derecho privado. En términos jurídicos significa destacar la sustantividad de la ley por sobre el poder reglamentario, del legislador sobre el poder fiscal de la Administración. La ley contiene el núcleo del impuesto que obliga a la actuación subsidiaria de la Administración.

La relación jurídica es una relación *ex lege* entre el Estado y el obligado, persona sujeta a la norma estatal. Y servirá de categoría al denominado derecho tributario material. La deuda tributaria surge de la realización del hecho imponible, "la imagen abstracta del concreto estado de cosas". El derecho tributario administrativo o formal pretende que al Estado le sea dado efectivamente cuanto el derecho (de fondo) le atribuye.¹⁹⁶

La teoría de la obligación tributaria exhibe una clara vecindad con la legalidad penal. El impuesto, como el delito, aparece creado en la ley y solo produce consecuencias jurídicas cuando se verifica el presupuesto de hecho(tipo) cri-

196. A. Hensel, *Diritto tributario*. Traduzioni di Dino Jarach Milano, Giuffrè-Editore, 1956, p. 72.

minal o fiscal. La determinación administrativa de la deuda exigible es el equivalente de la sentencia judicial que fija la pena por la comisión del delito o de la omisión de cumplimiento fiscal.

El absolutismo jurídico considera que la ley formal es la mejor tutela contra el arbitrio, acompañando la rígida certeza, la irretroactividad y la prohibición de la analogía. Vale, al respecto, la atinada metáfora de P. Costa: el edificio penal, y agrego el tributario, distingue entre el piso alto y noble del edificio, a cargo de la ley formal, y el subsuelo oscuro, de los ajenos a la elite social, de responsabilidad administrativa capilar e incisiva, despreocupada de cualquier atisbo de respeto por los derechos.¹⁹⁷

La construcción del derecho tributario material y formal es el compendio de la policía fiscal como complemento de la ley formal; que, nada casualmente, deviene superior.

El derecho tributario material o sustantivo, según la doctrina clásica, se ocupa de la obligación tributaria entre el contribuyente y el Estado, en especial, del presupuesto de hecho, base imponible *me a*. Según A. Hensel, es una decisión libre del legislador que puede elegir “todos los hechos imponibles que se quieran”.¹⁹⁸

El derecho tributario administrativo o formal comprende, según A. Hensel, la actividad administrativa dirigida a la satisfacción de las diversas pretensiones tributarias: comprobación, investigación, determinación de la deuda, orden de pago al deudor, recaudación, ejecución de apremio.

197. P. Costa, Pagina Introduttiva. (Il principio di legalità: un campo di tensione nella modernità penale), Quaderni Fiorentini, 36, 2007, Principio di legalità e diritto penale, per Mario Sbriccoli, Tomo I, Giuffrè.

198. A. Hensel, cit.p. 73.

Los denominados deberes formales, de la doctrina clásica, corresponden de pleno derecho al Estado de la policía fiscal. La tutela del interés fiscal en función del poder administrativo sanciona la supremacía de la razón de Estado. La discrecionalidad (pura o técnica) solo puede ser instrumento de control contra el incumplimiento mediante la determinación de la deuda y las correspondientes sanciones y la hipertrofia del cumplimiento de vigilancia sobre la mayoría. La ley concede a la Administración la posibilidad de resolver en el modo más conveniente para el interés fiscal, ante el *default* del interés particular. Es absurdo considerar que esto es una cuestión interna de la Administración. Aquí también debe argumentarse y defenderse la decisión y el motivo por el cual se prescinde de la voluntad del particular.

La discrecionalidad enfática es consecuencia de la minusvaloración de los denominados deberes formales administrativos impuestos a los contribuyentes y que nunca pueden calificarse como cosa interna de la Administración. El poder discrecional ilimitado supone la disposición por el agente público del crédito tributario y de cualquier otra obligación conexas o vinculadas, por propia voluntad. El interés fiscal concebido como puro interés público.

No hay un derecho tributario sustantivo o material propiamente dicho, cuyo objeto es el tributo y regido por el principio de legalidad; contrapuesto al derecho tributario formal, penal, procesal. El impuesto enlaza sus elementos materiales, formales, sancionatorios, procesales en una *ratio legis única*, de la que precisamente se exige congruencia, compatibilidad, coherencia, con los principios y valores superiores que lo deben guiar.

El tributo, cualquier tributo, es un instituto jurídico completo, sustantivo y formal; material y formal; sancionatorio o de beneficio; dirimente de las controversias o tran-

saccional. No hay contraposición entre la calificación de un derecho sustantivo de las obligaciones tributarias y un derecho cuyo contenido son los deberes formales, las infracciones tributarias administrativas, el delito fiscal y el proceso de resolución de las controversias nacidas del procedimiento de imposición. Quiero decir, que no hay diferencias ontológicas o deontológicas desde la perspectiva de los valores y principios que inspiran al instituto jurídico del tributo

Sería injusto olvidar la asunción por la Escuela de Pavia de *B. Griziotti*, de la realidad de los hechos por encima de la ley y de la voluntad del contribuyente. La teoría de la obligación tributaria de la autocracia liberal sufre un embate sintomático desde la realidad de los hechos. Una preeminencia destacada del principio de realidad económica como alternativa al formalismo jurídico. El principio de la realidad económica informa no solo a la ley tributaria, sino que se ha convertido en principio informador de la actividad mercantil y su reflejo contable, atendiendo a su realidad económica que no sólo a su forma contable.¹⁹⁹

La adecuación no es a la letra de la ley, sino a su *ratio legis* y el contribuyente no puede sacrificar el fondo de su operación a la forma de conveniencia, diga lo que sea la ley, sustantiva o formal.

A. Hensel explica la necesidad de la intervención *formal* administrativa.

La Administración es imprescindible porque no se puede contar con *deudores de impuesto ideales*. Si así fuera, el Estado no haría otra cosa que recaudar las sumas que le entregan en concepto de impuesto.

199. T. Rosembuj, *Minimización del impuesto y Responsabilidad Social Corporativa*, Barcelona, 2009, p. 40, 47.

Esto no se produce, por varios motivos: falta de comprensión de la ley; ausencia de una disposición masiva de cumplimiento; bajo nivel de *tax morale*.²⁰⁰

Las reflexiones de A. Hensel son interesantes porque, en el fondo lo desmienten. Los deudores de impuesto ideales son los que cumplen. La coacción administrativa solo sería aplicable sobre los incumplidores. La única intervención Administrativa derivaría de aquellas situaciones y actos que no suponen el pago efectivo de la pretendida obligación tributaria que nacería de la realización del hecho imponible. Si esto fuera así, no se necesitaría desplegar coacción administrativa alguna sobre los que cumplen. Así, queda descartado el uso de la coacción de la ley, simplemente, por imposible. La coacción no sería atributo de la ley tributaria, y su campo de actuación sería decididamente administrativa.

El pensamiento sobre el deudor de impuesto ideal recuerda el análogo de *la sociedad de ángeles* de J. Raz. Este imagina una sociedad integrada por seres con una inhumana y absoluta disposición a la obediencia de los dictados del legislador. En tal situación las sanciones serían superfluas. Esto requerirá instituciones legislativas y judiciales que expliquen a sus destinatarios las normas que están dispuestos a obedecer y clarifiquen su extensión. Existe la ley, pero, no será coercitiva. El deudor de impuesto ideal de A. Hensel cumple con la ley voluntaria y espontáneamente, y si no lo hace la Administración aplicará la coacción por el incumplimiento.

“As Raz argues, the sanction-based attempt to explain the normativity of the law leads to a dead end; it explains one way in which laws provide reasons for action but fails to explain in what way they are

200. A. Hensel, cit., p. 161,162,163.

norms. If law is not necessarily or inherently coercive, even though coercive public sanctions are needed as a practical matter to deal with the problem of non-compliance, this alters the way we think of law and legal obligations".²⁰¹

El cumplimiento espontáneo de los deudores ideales permite al Estado adquirir la propiedad del dinero pagado; sin intervención administrativa perceptible ni posible. La ley y su aplicación no requeriría de coacción. En cambio, esa misma intervención deviene obligada atribuyendo al acreedor público los poderes jurídicos para hacer valer sus derechos al cobro, intereses, sanciones.

La obligación tributaria sustantiva que se predica como efecto de la realización del hecho imponible carece de un acreedor que pueda hacer valer su derecho o aplicar la coacción que sería superflua. La obligación tributaria hipotética o potencial es una quimera, una fundación artificial, para esconder que no hay una obligación jurídica perfecta si el acreedor no puede oponerla al deudor y ejecutarla forzosamente. O, mejor dicho, hay una obligación que tiene reminiscencia de obligación natural, de obligación (moral), necesaria, pero inexigible, que, al mismo tiempo, sería inaceptable como obligación *ex lege*.

La única explicación es la reproducción del esquema legal penal como límite de la potestad administrativa que en el campo fiscal nace y se desarrolla en modo exponencial. La conflictiva relación entre el poder legislativo censitario, el poder administrativo policial y la gubernamentalidad perdura hasta el momento del advenimiento de la razón pública. Esto determina otra interpretación que per-

201. J. Raz, *Practical Reason and Norms*, Oxford University Press, 199, p. 159; S. Raponi, *Is Coercion Necessary for Law? The role of coercion in international and domestic law*, *Washington University Jurisprudence Review*, 8, 1, 2015, p. 50.

mite acotar efectivamente la legalidad de la actividad administrativa, reconociendo su realidad fáctica. La razón pública no equivale a la razón de Estado, porque es cosa de todos.

33. La razón pública y los bienes públicos.

La razón de Estado evoluciona y adapta su gubernamentalidad a las nuevas formas de naturaleza que sobrevienen. El orden policial se enriquece con lo que *M. Foucault* define como otras expresiones de naturalidad desconocidas hasta el siglo XVII. La razón de Estado se descompone en distintos elementos.

- La naturalidad económica de lo que pasa entre las personas cuando comercian, intercambian, venden o compran, entre sí. Domina el liberalismo económico como apogeo del individualismo propietario.
- La naturalidad cívica de la sociedad civil como contrapartida del Estado. Los individuos son algo más que una agrupación de súbditos sometidos a obediencia.
- La naturalidad de otros conocimientos científicos, la economía política, para gobernar: producción, circulación, consumo.
- La naturalidad biopolítica de la población como conjunto de fenómenos naturales que crece, madura, se desplaza. El Estado de la población es el gobierno. El gobierno de la población hace al Estado.
- El Estado es el factor de orden, pero debe respetar los procesos naturales. El reglamento y la disciplina será necesario, aunque no es suficiente. Esto supone el reconocimiento positivo del derecho, la justicia y

de la libertad o de algunas libertades. La policía se restringe y amplifica a la vez como obstáculo al desorden.

“Tenemos entonces la economía, el manejo de la población, el derecho con el aparato judicial, el respeto de las libertades, un aparato policial, un aparato diplomático, un aparato militar”.²⁰²

La razón de Estado encuentra su confirmación en el desarrollo de la autocracia liberal. Y, también, su contradicción. El discurso común se fractura de cara a la sociedad civil. Las libertades no son homogéneas y, las abstracciones formales de la ley convierten en inoperante su eficacia sobre la desigualdad de hecho entre los ciudadanos. Las contraconductas sociales se transforman en alteraciones (policiales) de orden público. La policía se identifica sustantivamente con el absolutismo.²⁰³

La jerarquía de las fuentes jurídicas colocan a la normativa secundaria administrativa por debajo de la ley; pero, la necesidad y la urgencia alimentan la continua progresión de la potestad administrativa discrecional.

El dilema entre autoridad y libertad estuvo siempre a favor de la primera, agudizado por la democracia censitaria a favor de los propietarios y letrados. Un primer elemento de cambio filosófico es la transformación de la razón de Estado en razón pública. El pasaje no es intrascendente porque desvela que la función del Estado va más allá de sí mismo, su capital simbólico, y que la naciente sociedad civil confía en su tutela por encima de los intereses económicos particulares dentro de una comunidad organizada, pero, para preservar el conjunto social y la libertad de cada uno.

202. M. Foucault, cit.p. 405.

203. M. Ballbè, M. Giró, *Las fuerzas de orden público*, Barcelona, 1978, p. 8.

La razón pública es un criterio cuyo eje es el reencuentro entre el Estado, la Administración, la ley y la sociedad civil y que reflexiona sobre la libertad patrimonial y las libertades para todos, entre los propietarios y los que no lo son.

La naturaleza de la razón pública no es ajena a la idea del ciudadano colectivo que aspira a recursos y oportunidades de las que carece, mediante la acción del Estado. Hay una presencia pública en toda la sociedad y esa presencia acusa continuidad. El buen orden público es perpetuo, va más allá de las vidas singulares. La desigualdad y la miseria rompen la asociación social voluntaria y cooperativa, porque demuestran una situación de dependencia de muchos a favor de algunos más ricos. La caridad no es solución suficiente. El pobre está subordinado a la decisión arbitraria del que más tiene, lo cual quiebra la voluntad social unitaria.

“A social world in which one person has the power of life and death over another is inconsistent with a united will, no matter how the first came to have that power over the second”.²⁰⁴

El derecho de propiedad supone el derecho de excluir a otros, en ejercicio de la libertad patrimonial. Pero, ello no puede ser absoluto porque convierte en dependiente a los demás del arbitrio del que tiene el derecho de propiedad y es incompatible con sus libertades. Si no existe una solución institucional a la pobreza se fractura el concepto de *voluntad general unitaria*. El derecho de propiedad se convierte en un poder que ejercitan los más fuertes contra los débiles. La dependencia del arbitrio de otros es un problema de justicia.

204. Arthur Ripstein *Private Order and Public Justice: Kant and Rawls*, April 2006; Immanuel Kant, *Groundwork of the Metaphysics of Morals* Gr. 423 (1785).

Kant propone el impuesto como medio de satisfacción de los necesitados. El argumento es preciso: la fiscalidad es compatible con los que están gravados porque su riqueza consiste en su titularidad para excluir a los otros de sus bienes, lo cual es compatible con la igualdad de libertad solo cuando es compatible con la voluntad general.

La razón pública debe intervenir para evitar la imposición unilateral de la fuerza del propietario. La legitimidad de la propiedad se funda en la voluntad general unitaria compartida por todos, un sistema de igualdad entre personas libres.

“Where that system turns into a system of dependence, it loses its public character. So, to preserve the public character, it must be subject to limits that make its enforcement consistent with equal freedom.”²⁰⁵

Es la voluntad del ciudadano colectivo el que debe inspirar la razón pública para la corrección de los comportamientos particulares que suponen la subordinación o dependencia de los que no pueden. Aparece entonces la presencia de la sociedad civil para reivindicar la intervención pública, no por razón de Estado, sino de justicia, cuando están en juego la libertad y la igualdad del conjunto.

La gubernamentalidad no es igual en una sociedad de minorías, que pueden y lo hacen, plegar la razón de Estado a sus propios fines. El paisaje de las libertades tiene la jerarquía de la necesidad y conveniencia del poder político, jurídico, judicial y se traduce en puro formalismo legal, como en el caso tributario, ajeno a discrepancias ajustadas a la realidad económica y social.

En 1890 *U. Mazzola* subrayaba el carácter indivisible de los bienes públicos. Todos pueden consumir la misma can-

205. Arthur Ripstein, cit.p. 26

tividad y ninguno puede ser excluido de su disfrute. Un bien público se define por sus dos características: una persona puede usarlo sin que se disminuya análoga posibilidad para otros (*non-rivalry*) y ninguno puede ser excluido de usar el bien (*non excludability*). En suma, el bien público es de fruición plural y donde el consumo de uno no impide el de otros.

El impuesto aparece correlacionado a los servicios públicos indivisibles, cuyo coste puede distribuirse entre los beneficiarios o usuarios en particular en proporción al beneficio que obtienen y respecto a los cuales la variación del número de usuarios no influye en el coste del servicio. Los servicios públicos indivisibles son la matriz de la categoría de bienes públicos de disfrute general, indefinido, productivos de ventajas o generadores de desventajas.

La definición jurídica de bienes públicos son las cosas que deben proveerse públicamente para asegurar la libertad de todos los miembros de la comunidad política.²⁰⁶

En la filosofía kantiana los únicos límites son el propósito público y la coerción, en su caso, para conseguirlo, siempre que se justifique "*as a hindering of a hindrance to freedom*" (tributos, expropiaciones, prohibiciones).

El bien común representa una sociedad política bien ordenada. Es un bien ordenado e indivisible. El bien común como bien señala A. Vermeule, supone una voluntad de "*legislar moralidad*". Un bien común es singular y apto para ser compartido sin disminuir. Es unitario y distinto a la suma de sus partes. El bien común es un bien público.²⁰⁷

206. Arthur Ripstein, *Force and Freedom*, Cambridge, Harvard University Press 2009.

207. A. Vermeule, *Common Good Constitutionalism*, Polity press, U.S.A. 2022, p. 28,37.

El paradigma de la transformación constitucional, desde la Constitución de Weimar de 1919, Italia de 1948, España de 1978, entre otras, señala una gramática distinta del poder público, de los derechos cívicos y de los valores y principios jurídicos que la presiden. El Estado Social de Derecho implica el desborde de la igualdad formal de la autocracia liberal y el reconocimiento de las desigualdades de hecho en una sociedad plural y de democracia universal y la superioridad de la norma fundamental preside producción legal subordinada a la substancia, a la realidad fáctica y a la gobernanza pública.

La finalidad de cualquier tributo es el bien común expresado en la relación de correspondencia entre el interés general del Estado y los intereses particulares de los contribuyentes. Es fruto de la necesidad de coexistencia en común y de la coexistencia de necesidades comunes.

La relación jurídica entre el ciudadano y el Estado no es ni una relación de fuerza ni se agota en la teoría de la obligación tributaria. No es solo el discurso liberal de la garantía de la libertad patrimonial de los individuos, sino la tutela democrática de todas las libertades individuales que derivan de los principios jurídicos superiores que acogen la igualdad sustancial y la capacidad contributiva.

La reserva de ley es el sintagma de la supremacía del derecho, que no de la norma jurídica en su texto y letra, manifestación incompleta pero evidente de democracia. Y el interés público deja de ser un atributo de la policía fiscal, para convertirse en otro modo de conexión del interés fiscal entre la Administración y el contribuyente, basado en la discrecionalidad compuesta, de consenso, que no meramente autoritativa.²⁰⁸

208. P. Grossi, *Oltre la Legalità*, Laterza, 2020.

Cualquier relación jurídica entre la persona y la Administración que tiene por causa el tributo se encauza desde la gobernanza constitucional y aún antes, desde los valores y principios asumidos por la comunidad como sustrato de convivencia.

“La instancia que en el Estado establecen las normas se hace legítima cuando los destinatarios de la norma creen que el creador del derecho, al establecer los preceptos jurídicos, no hace más que dar carácter positivo a ciertos principios de derecho éticamente obligatorios que trascienden del Estado y de su derecho, y cuyo fundamento precisamente constituyen.”²⁰⁹

El Estado es el que puede ofrecer la tutela universal a la dignidad de sus sujetos. Los bienes públicos son la encomienda al poder político para que garantice la independencia de sus miembros que no lo puede hacer la iniciativa privada. El bien público es un componente esencial de la libertad de los individuos para exhibirse sin subordinación ni dependencia a las decisiones de los otros.

El Estado actúa con una finalidad pública de igualdad cívica y proporcionalidad con los medios empleados, incluido el tributario.

Las circunstancias excepcionales comprenden toda clase de intervención pública de ayuda y esto supone tanto el gasto público sistémico cuanto el impuesto sistémico. El riesgo sistémico –desastre en cascada– es la situación que acompaña hecho o hechos inciertos e impredecibles que implican la caída de sistemas complejos: cambio climático, pandemias, sistema financiero, infraestructura y plataformas digitales, multinacionales. El impuesto sistémico pretende que los responsables inmediatos paguen

209. H. Heller, Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica, México, 1977, p. 209.

por los costes provocados a los demás, para neutralizar las perturbaciones causadas.²¹⁰

34. De la razón pública a la razonabilidad administrativa.

Las nuevas constituciones del siglo XX, en particular de Weimar y de Italia, encarnan un paradigma totalmente distinto a las Cartas de Derechos o constituciones escritas precedentes. El paradigma es, siguiendo la expresión de *G. Zagrebelsky*, la capacidad de la constitución puesta como *lex* de convertirse en *ius*, basada en la supremacía del derecho, superador del principio de legalidad. No es solo una ley, si no la expresión diversa de sociedades plurales democráticas, fundadas en principios de justicia de las personas: libertad e igualdad y que hace de la convivencia su valor principal.²¹¹

El paradigma constitucional sienta principios comunes que se trasladan al significado de cualquier constitución rígida, inclusive las precedentes, porque señalan la realidad distinta que se pretende integrar: la Democracia de masa, el Estado Social de Derecho, la Cooperación Internacional y la Ley como la gramática teleológica de la disciplina democrática y social.²¹²

La gramática finalista otorga una dimensión constitucional a los principios indecibles que permiten convertir la

210. T. Rosembuj, *Complejidad y Resiliencia Fiscal*, cit., p. 244, 372.

211. G. Zagrebelsky, *Diritto allo Specchio*, cit., p. 149.

212. M. Goldmann, A. J. Menendez, *Weimar Moments: Transformations of the Democratic, Social and Open State of Law*, Max Planck Institute for Comparative Public Law & International Law, research paper series, 2022-12.

realidad de los hechos en descifrable ética e históricamente.²¹³

La nueva legalidad discrepa de la vieja. No se trata de establecer la correspondencia con la sentencia o el acto administrativo y la ley escrita, rígida, inmodificable; sino la conformidad del acto al *ius* constitucional, mediante el uso combinado de la norma escrita y los principios. El derecho es una parte de la moral política, de la teoría de la ética. (*R. Dworkin*).

“nella prospettiva della nuova legalità costituzionale la legittimazione viene della (giusta) realizzazione del fine de interesse pubblico, dall’agire bene”²¹⁴

La ley conquista su legitimidad y efectividad en los valores fundacionales del consenso social y en la atención a los hechos múltiples y diversos que caracterizan la organización y convivencia entre las personas.

La Administración aparece vocada a un resultado de justicia, de imparcialidad, e inspirada por un interés público de bien final y último de las necesidades sociales de la comunidad. Es la transición de una legalidad reductiva, formal, enclaustrada en la defensa de intereses particulares, hacia una legalidad distinta sensible a la participación social en su génesis y efectos administrativos o jurisdiccionales. La actuación administrativa no puede omitir la implicación de los intereses implicados y la resolución razonada y razonable de los mismos, antes de sus actos determinantes.

Dice *M. Nigro*, que la administración no responde a un derecho prefabricado, sino que teje una trama que va del

213. P. Grossi, *L’invenzione del diritto*, Laterza, Bari, 2022, p. 128

214. M. Vogliotti, *La nuova legalità penale e il ruolo della giurisdizione*. Spunti per un confronto. *Sistema Penale*, 2/2020, p. 60.

derecho al hecho y del hecho al derecho para precisar uno a través del otro y viceversa. El ciudadano colectivo no puede estar sometido a la sujeción autoritativa de la Administración, sino convocado a participar, en su legítimo interés, en la gestión pública.²¹⁵

La nueva legalidad constitucional entiende que la autoridad administrativa es legítima y efectiva en la prosecución del interés general y ello descende de los principios que orientan la administración hacia el bien común. El interés general pertenece al Estado-organización y a la sociedad civil. Su carácter engloba el interés general de todos.

La ley pública es parte de la moral colectiva. Y esta es la diferencia con la administración bajo el absolutismo jurídico. La disciplina administrativa es *legal morality* (J. Dworkin), y depende no tanto del texto escrito de la norma, cuanto de los principios y valores inexpresos de fuente superior. Forman parte de la legalidad con resultado de justicia, aunque no estén reflejados en el derecho positivo.

La función administrativa no es una función policial como en la autocracia liberal. El carácter vinculado de su actividad a la ley no consiente el adjetivo de formal; porque está orientada, por encima de la ley, por el interés general, donde la participación del ciudadano colectivo es necesitada, y su *vis* autoritativa cede a la prioridad de justificar su racionalidad (*reason-giving*) mediante el consenso, el acuerdo, el recurso a procedimientos de resolución alternativa de litigios, tales como, la mediación u otros medios de transacción. La pura coerción atribuida no puede aplicarse sin explicación, en el curso de procesos y procedi-

215. M. Nigro, Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo), *Rivista di Diritto Processuale*, 1980, p. 261; *Giustizia amministrativa*, Il Mulino, Bologna, 2002.

mientos, eliminando la subalternización de cualquier espacio a los actos sin razón, arbitrarios y caprichosos.

“Giusto contemperamento di interessi, prudenza, ragionevolezza, contesto, rete, giusto procedimento e giusto processo: la nuova legalità muta radicalmente la vecchia sceneggiatura...”²¹⁶

La aplicación directa de la nueva legalidad implicaría que el legislador se ocupe de fijar las normas sustanciales de la potestad reglamentaria y de los actos y de los procedimientos administrativos, que nunca se había dedicado a hacer, sin dejar indefinidos o indeterminados los poderes explícitos e implícitos que conforman la potestad normativa secundaria, al albur de su auto-libertad de decisión. La transformación de la función policial administrativa no puede desconocer que el resultado de justicia no es parte de su voluntad, sino de la del poder legislativo.

La legitimidad y efectividad de la legalidad es determinante para el ejercicio del poder administrativo de la normativa secundaria y el apreciamiento discrecional conforme a oportunidad y conveniencia. El espacio dejado a la Administración necesita que el legislador se ocupe de describir sus poderes y someterlo a revisión. En otro caso, nada impide que el poder de policía siga y se consolide y sirva de ejemplo la policía fiscal. La ley no tiene por qué aferrarse a los detalles, pero, de ella depende que la autoridad administrativa refuerce la seguridad humana de las personas.

“Law is an argumentative discipline, and no analytic theory of what law is and what distinguishes legal systems from other systems of governance can afford to ignore this aspect of our legal practice

216. M. Vogliotti, *Legalità*, Enciclopedia del Diritto, Annali VI, Giuffrè, 2013, p. 426.

and the distinctive role it plays in a legal system's treating ordinary citizens with respect as active centers of intelligence".²¹⁷

El discurso argumental posee una doble dirección: el ciudadano merece el respeto a su dignidad de explicarse por sí mismo voluntariamente cuando se aplica la norma a su situación y comportamiento y la Administración debe explicarse por sí misma toda vez que procede o actúa en nombre de la ley, dando respuesta a las distintas sensibilidades sociales que participan.

"Applying a norm to a human individual is not like deciding what to do about a rabid animal or a dilapidated house. It involves paying attention to a point of view and respecting the personality of the entity one is dealing with".²¹⁸

El argumento es el eje de la aplicación de la ley, de los procesos y procedimientos de actuación. Todos y cada uno de los ciudadanos y la Administración participan en el alcance de la norma porque poseen su propia interpretación de lo que ella significa para su conducta y situación. La ley no es un mero texto escrito y sacro, sino un objeto de definición a partir de la posición subjetiva del que está obligado a seguirla y del que la aplica.

"A fallacy of modern positivism, it seems to me, is its command and-control aspect of law, or the norm-and-guidance aspect without any reference to the culture of argument that a legal system frames, sponsors and institutionalizes... We don't just to obey them or apply the sanctions that they ordain; we argue over them adversarial; we use our sense of what is at stake in their application to license a continuous process of argument back and forth and we engage in elabora-

217. J. Waldron, *The rule of law and the importance of procedure*, *Nomos*, V.50, 2011, *Getting to the rule of law*, p. 21, 22.

218. J. Waldron, *The rule of law and the importance of procedure*, cit. p. 15.

te an interpretive exercise about what it means to apply them faithfully...²¹⁹

35. El principio de razonabilidad.

La configuración del principio de razonabilidad se desprende de una afirmación de *M. Vogliotti*: la legalidad no significa simplemente el respeto a la ley, sino el respeto a la ley “justa”.²²⁰ El valor de justicia está presente en la ley, en la sentencia, en el proceso y el acto administrativo y, en sustancia, expresa la necesaria correspondencia entre la norma jurídica, la realidad circundante y los principios y valores compartidos por los destinatarios de su aplicación.²²¹

“Meglio un diritto che salga dal basso di una società multiforme e per certi versi contraddittoria, che un diritto che scenda dall’alto di un’imposizione”.²²²

La actuación administrativa, en procedimientos y actos, está sujeta a la oferta de razones completas, que la expliquen y justifiquen. No se trata solo del respeto formal a la legalidad, sino, a la razón pública y al interés general. En suma, a los valores democráticos.

“The key point, indeed, the linchpin for the entire analysis, is that, ordinarily, to provide a reason for a decision is to include that decision within a principle of greater generality than the decision itself. When we provide a reason for a particular decision, we typically provide a rule, principle, standard, norm, or maxim broader than the decision

219. J. Waldron, *The Concept and the Rule of Law*, November 2008, New York University. School of Law, working paper 8-50, p. 61.

220. *M. Vogliotti*, *Legalità*, cit.p. 390.

221. N. Lipari, *Elogio della giustizia*, il Mulino, 2021, p. 70.

222. N. Lipari, *Diritto Civile e ragione*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2019, p. 35.

itself, and this is so even if the form of articulation is not exactly what we normally think of as a principle. ...Reasons, therefore, are commonly results, rules, principles, maxims, standards, or norms taken to the next level of generality".²²³

La razón pública fundada en argumentos de valor y principios constitucionales concede a la razonabilidad el privilegio de contrastar la violación de la legalidad mediante el poder de policía administrativo discrecional. La decisión del proceso o acto no puede conducir a un resultado misterioso sobre la persona incompatible con la ley, desproporcionado, injustificado, discriminatorio.

El núcleo duro de la conducta administrativa es aplicar la razón pública mediante el principio de razonabilidad.

El margen de apreciación discrecional, por ejemplo, puede ir a favor o en contra de la razón pública. La específica situación sometida a decisión o a disciplina resulta favorable a la razón pública si las razones ofrecidas a los diversos intereses en competición, surgidos en el curso del procedimiento obtienen la generalidad de aplicación más allá del caso concreto, y ello compromete a quien las formula. La decisión, metafóricamente, es regla. Al contrario, evitando la oferta de razones, por los motivos que sean, justificará una decisión opaca, secreta, estrictamente en favor de intereses particulares, contra la razón pública.

El ejercicio de la razón administrativa implica el paso del caso concreto a la generalización de la respuesta, en base a una premisa o valor superior.²²⁴

223. F. Schauer, *Giving Reasons*, 47 *Stanford Law Review*, 1994-1995, p. 641.

224. J. L. Mashaw, *Reasoned Administration and Democratic Legitimacy. How Administrative Law Supports Democratic Government*, Cambridge University Press, 2018, p. 188.

El núcleo duro de la conducta administrativa es aplicar la razón pública mediante el principio de razonabilidad. Dice *J.L. Mashaw* que la armonización entre la libertad y la igualdad con la autoridad pública reposa en que está presente razones que todos pueden aceptar razonablemente

“...all public reason theories are directed at reconciling liberty and equality with authority by insisting that authority be justified by reasons that all could accept”.²²⁵

Esto no sucede, con el interés fiscal. La potestad tributaria resiente en su formulación una suerte de apego acentuado a la supremacía de su actividad por sobre la del ciudadano y, a la vez, una versión reduccionista del interés (público)fiscal, del cual pretende ser depositaria exclusiva y excluyente.

El ámbito de la policía fiscal de la autocracia liberal, y aun previamente, tuvo su expresión histórica como pleno dominio autoritativo de la función administrativa, sin mayores límites a su potestad de razonabilidad democrática, de respeto al contribuyente.

Por un lado, la participación del ciudadano en la gestión de la cosa pública y, por otra, el cambio de paradigma del constitucional del orden administrativo simbólico: de la imperatividad en sentido enfático hacia uno de razonabilidad: deferencia al ciudadano social mediante rendición de cuentas, transparencia, sensibilidad.

La razonabilidad administrativa se convierte en un soporte de la gubernamentalidad democrática, porque expresa aquellas expectativas que las personas esperan del

225. J. L. Mashaw, cit., p. 11, p. 168.

Estado, una capacidad de respuesta a los horizontes de esperanza de la colectividad. (*J. Esser*).²²⁶

36. El interés fiscal.

La función tributaria no está compuesta únicamente de secuencias de autoridad autónomas del concurso y colaboración de los interesados. Contemporáneamente, el interés público atribuido a la Administración tributaria por la ley no puede prescindir del interés del ciudadano a su desarrollo y realización.²²⁷

El deber de contribuir al gasto público integra el deber del ciudadano en y hacia la comunidad. El ciudadano social coparticipa con la Administración en la necesidad de esta de disponer regularmente de sumas de dinero para afrontar las obligaciones económicas de la Hacienda Pública. La asociación entre ambos es necesaria para el discurrir ordinario del flujo de recursos tributarios.

El interés fiscal es algo más que interés público administrativo, porque contempla la participación del ciudadano como exigencia de protección de los valores sociales. Solo así el interés fiscal deviene interés general.

El interés general (interés fiscal) es consecuencia de la subordinación administrativa de la supremacía unilateral a su necesaria cooperación con el ciudadano colectivo. El interés público es menos que el interés general y el interés particular no es menos que el interés público. El interés público concurre con el del particular para el ejercicio del interés fiscal, el interés general.

226. J. Esser, *Precomprensione e scelta del método nel proceso di individuazione del diritto*, Napoli, 1983, ed. S. Patti y G. Zaccaria.

227. T. Rosembuj, *La transacción tributaria*, Barcelona, 2000.

Todos deben contribuir al gasto público conforme al principio de generalidad. El deber de contribuir expone una restricción legítima de la riqueza del particular. El contenido del deber y su cumplimiento sostienen el interés fiscal en la parte del ciudadano.

La Administración debe servir al interés general. La gestión tributaria implica que la Administración se halla en una situación jurídica de necesidad en la realización del interés fiscal. El contenido de su actuación no es otro que el de facilitar, en lo que corresponde, el deber de contribuir del ciudadano.

El interés general (interés fiscal) es consecuencia de la limitada aptitud del interés público para disolver la obligación cívica (moral) de sostener el gasto público en términos de supremacía unilateral: el interés fiscal solo puede realizarse en cooperación con el ciudadano colectivo.

El deber de contribuir al gasto público expone una restricción legítima de la riqueza del particular y la gestión tributaria de los recursos implica la razonabilidad y control de uso apropiado por las instituciones públicas.

El interés público es menos que el interés general y el interés particular del contribuyente no es menos que el interés público. En ambas situaciones lo que prevalece, por principio constitucional, es la satisfacción de un interés superior, el interés fiscal.

El interés fiscal es el resultado del interés público de la Administración y del interés particular de la persona. La compenetración no queda en un ámbito abstracto e informa todos los elementos del impuesto, sean los que históricamente denominamos materiales o substantivos, cuanto los formales, procesales, penales.

37. Responsabilidad y rendición de cuentas.

La administrativización del procedimiento de imposición, actos y procesos, sanciones, es la concreción de la coacción permisible. Esto abre otro debate: la coacción no es un cheque en blanco. La potestad pública aparece comprometida con la necesidad constitucional, democrática y valores consonantes tales como la razón pública y el principio de razonabilidad.

La gestión democrática del Estado administrativo está obligada por la responsabilidad y la rendición de cuentas, la transparencia, y la receptividad o sensibilidad de la decisión.

“Today’s administrative law, then, is *ius*, at least as much of it is *lex*”²²⁸

El concepto de *accountability* es anfibológico: alude a la responsabilidad del gobierno y la función pública de tener en cuenta y tomar en cuenta al ciudadano y el deber de rendición de cuentas. No estamos hablando de una rendición de cuentas contable o financiera. Es más amplia. La *accountability* democrática implica la obligación del Estado de facilitar a todos y cada uno de los ciudadanos el contenido de los motivos de su gestión, los resultados y la finalidad.

La responsabilidad es la reacción del gobierno ante el mal hacer propio o de particulares y empresas y la impunidad de su propia Administración, ante situaciones concretas de opacidad injustificada o corrupción institucional.

El FACTI (*Financial Accountability, Transparency & Integrity for achieving the 2030 Agenda High Panel United Nations*) inspira un Pacto Global contra el flujo financiero ilícito in-

228. A. Vermeule, *Common Good Constitutionalism*, cit., p. 139.

ternacional (abuso fiscal, corrupción transfronteriza, delitos financieros transnacionales).

La denuncia se refiere tanto a los Estados cuanto a las empresas que pongan en práctica esquemas de corrupción, de planificación fiscal agresiva, de blanqueo de capitales.

“Laws must strengthen accountability, prevent malfeasance and tackle impunity on all sides of every transaction Businesses should hold accountable those who foster illicit financial flows or turn a blind eye to them. Countries should ensure that all perpetrators and enablers are adequately sanctioned”²²⁹

El ciudadano tiene el pleno derecho de exigir la responsabilidad y la rendición de cuentas al funcionario público de los asuntos en los que está comprometido y le atañen y el funcionario público debe explicar y justificar su actividad al ciudadano.

“Democratic accountability is predicated on a fundamental *republican* idea: the business of government is public business. And it adds to that the following strong and active democratic idea: ordinary members of the public, in all sorts of modes and combinations, are entitled to participate actively in supervising the conduct of government business, because it is *their* business conducted in *their* name. Democratic accountability is the accountability of officials to the people whose business –the public business– the officials are conducting.”²³⁰

La versión actual de *accountability* transforma de raíz la policía fiscal. La expectativa simultánea de solicitar respon-

229. FACTI (Financial Integrity for Sustainable Development February 2021 United Nations, p. VII,14

230. J. Waldron, Accountability: Fundamental to Democracy, April 2014, SSRN.com/abstract 2410812, April 2014, p. 19.

sabilidad y rendición de cuentas requiere otra forma de Administración fiscal.

En primer término, la arbitrariedad está interdicta de la discrecionalidad administrativa, sea unilateral o compuesta. El principio de razonabilidad impone la oferta de razones que avalan su consecuente compromiso (*reason-giving*).

En segundo lugar, la interpretación y aplicación al caso concreto no puede confundir el interés público con el interés particular, como si fuera interés general. La paridad entre el interés del particular y el interés público rehúsa la subordinación y la obediencia mecánica del ciudadano a la Administración, postulando una interlocución abierta entre ambos y, a la postre, democrática: "*poder del público en público*" (N.Bobbio).

"Democracia y poder invisible ...son incompatibles. La democracia es el gobierno del poder visible, el gobierno público en público... ¿Cómo puede controlarse si no lo ves?".²³¹

En tercer término, el ciudadano debe poseer todas las garantías suficientes que impidan represalias por su comportamiento. El enfrentamiento con la policía fiscal no es gratuito. La asimetría entre las posiciones alimenta la amenaza y la coacción encubierta. Obviamente, esto no ocurrirá con el contribuyente con recursos suficientes para su defensa. Los que necesitan fortalecimiento son, precisamente, los que carecen de la oportunidad de su defensa y a los que la Administración debe facilitar.²³²

231. N. Bobbio, "Arcana Imperii": verità e potere invisibile, Le ragioni della memoria. Interventi e riflessione a vent'anni dalla strage di Piazza della Loggia, Brescia, Grafo, 1994, p. 103.

232. J. Waldron, Accountability, cit. p. 26.

Finalmente, la relación compuesta pública-cívica abre la puerta a la recíproca lealtad de intercambio de las noticias de mutua relevancia y necesidad y la claridad en los vínculos ente la administración y los ciudadanos. La Administración debe ser un libro abierto, porque rehusar la información que se le pide, para explicar las causas de su actividad, como dice *J. Waldron*, es simplemente una *insolencia intolerable*.²³³

La *accountability* no es un dato singular ya que representa al interés público, uno de los factores determinantes del interés general: la responsabilidad y rendición de cuentas implica la transparencia y la sensibilidad o receptividad de las preferencias de los agentes sociales.

38. La Transparencia.

El saber público se debe justificar y explicar. Su difusión y conocimiento anulan la opacidad o el secreto de los esfuerzos del contribuyente en el concurso al gasto público y alimenta la razón pública, que no la razón de Estado.

La transparencia permite al ciudadano conocer lo que la Administración realiza y la sensibilidad o receptividad traduce la acogida o el rechazo razonable de lo que el ciudadano quiere.²³⁴

El derecho al conocimiento forma parte del nuevo derecho cívico a la información detentada por la Administración. Es el derecho al acceso del particular a la circulación de la noticia que genera internamente y produce al externo. La transparencia levanta el velo de la práctica pública

233. *J. Waldron*, *Accountability*, cit. p. 27.

234. *C. G. Wallace*, *Tax Policy and Our Democracy*, *Michigan Law Review* V.128, p. 1250, April 2020.

para comprender la adecuada actividad autoritativa –burocrática y política– y dar visibilidad a la actividad de ocultación dolosa de los hechos (corrupción).

La transparencia se ofrece como la respuesta simétrica al derecho a saber: la cooperación entre el contribuyente y la Administración es un camino de ida y vuelta. Primero, el deber de colaboración de los datos fiscales y, segundo, la obligada rendición de cuentas administrativa, de cuanto, como, y las formas que opera y usa las competencias y recursos atribuidos. El derecho de la Administración a saber es correlativo al del ciudadano al conocimiento.

La opacidad viene a postularse, al mismo tiempo, como una desviación de los fines públicos y la sospecha de mal funcionamiento de la administración autoritativa. La transparencia fortalece la legitimidad porque propende al doble propósito de limitar la desviación en la aplicación de la imperatividad y la corrupción dirigida al favorecimiento de determinados intereses particulares.

El interés fiscal compuesto, entonces, representa un criterio opuesto a la actividad típica de secreto y reserva administrativa (*segreto d'ufficio*) y el deber de sigilo de los funcionarios responsables. La revelación o desvelación de la actividad administrativa exhibe la apertura del secreto a los principios de razonabilidad y, en particular, al de la *accountability*.

La opacidad tributaria no favorece el cumplimiento del particular y es la mejor salvaguardia para la impunidad e inmunidad de los hechos lesivos (elusión y evasión, blanqueo de capitales, corrupción),

The seven instruments that are most useful in the structuring of discretionary power are open plans, open policy statements, open rules, open findings, open reasons, open precedents, and fair informal

procedure.... Openness is the natural enemy of arbitrariness and a natural ally in the fight against injustice'.²³⁵

El poder discrecional oscuro no soporta la luz del día. La transparencia está asociada a la apertura de puertas y ventanas. La razonabilidad administrativa explica y justifica su conducta, con transparencia y apertura porque también aspira a igual transparencia y apertura del ciudadano.

Los Estados deben profundizar en los criterios de transparencia. Hay que impedir el florecimiento del secreto en materia de información registral pública sobre beneficiarios efectivos, contabilidad de la empresa multinacional país-por-país y contratos públicos, incluyendo las medidas de emergencia a causa del Covid-19.²³⁶

EEUU fue iniciador de la sujeción de la burocracia a la legitimidad democrática en el marco de la delegación atribuida por el poder legislativo y la revisión judicial de las decisiones administrativas inicuas. En junio de 1946 se aprueba la *Administrative Procedure Act* cuyo contenido obliga a las agencias federales a publicar las propuestas de disciplina a su cargo y la inscripción del texto final en el Registro Federal, facilitando al público la oportunidad para comentar las noticias de las propuestas. Asimismo, establece criterios de recurso judicial a las personas afectadas por la acción de la agencia.

La APA es una carta de principios generales, v.g. prohibiendo acciones arbitrarias o caprichosas; sometiendo su actividad discrecionalidad a procedimientos regulares; in-

235. K. C. Davis, *Discretionary Justice: A preliminary Inquiry*, Baton Rouge, Louisiana University Press, 1969, p. 22.

236. FACTI (Financial Integrity for Sustainable Development February 2021 United Nations, p. 17.

sistiendo que su actuación debe perseguir el interés público, que no propósitos particulares.

“provides for public participation in executive branch decision making and requires transparency by agencies as to how and why the agency has made a decision”²³⁷

J.L. Mashaw señala que la ley administrativa es un sendero de sumisión del poder a la razón. La Administración no solo debe dar razones, sino que debe darlas en su totalidad. La capacidad técnica no es una presunción absoluta y debe demostrarse en razones fundadas. El triunfo de la razón en la vida pública.²³⁸

Los principios administrativos generales no excluyen la ley tributaria y es lógico que su adecuación al principio de razonabilidad siga la línea del derecho público, sin perjuicio, de insistir que la norma fiscal es excepcional por su estructura y función respecto a la legislación administrativa ordinaria.²³⁹

El secreto, el sigilo administrativo ceden ante una cada vez más apreciada presunción de revelación o desvelación. La evolución histórica sitúa la transparencia como regla y el secreto como excepción. Esto significa que hay una maxi-

237. C. Wallace & J. M. Blaylock, *Administering Taxes Democratically?*, *Temple Law Review*, 2021, p. 12.

238. *J.L. Mashaw*, *Reasoned Administration*, cit.p. 11.

239. En *Mayo Foundation for Medical Education & Research v United States* -131 S. Ct 704,2011, el Tribunal Supremo de los EEUU reconoce expresamente la importancia de mantener una aproximación uniforme a la revisión judicial de la acción administrativa, sin crear una aproximación a la revisión administrativa buena solo para la ley fiscal. Así, se rechaza el excepcionalismo fiscal, pero, insisto, sin valorar la auténtica excepción que la ley tributaria implica en cuanto vehículo de contribución democrática al gasto público en el ordenamiento jurídico de cualquier Estado y que es indiscutible.

mización del acceso a la información; una lista taxativa de excepciones; simplificación del acceso a los actos y documentos; explicaciones de las decisiones y derecho a la revisión.

La libertad de información tuvo su impulso en los EEUU a través de la *Freedom of Information Act* (F.O.I.A.) de 1966 y enmiendas posteriores. Los principios consienten a cualquier persona el conocimiento, la comprensión de la acción administrativa. Hay un reconocimiento del derecho de acceso a cualquier documento administrativo; taxatividad de las excepciones por razones de seguridad nacional o reserva del derecho a la intimidad.

Los fundamentos comunes coinciden en la búsqueda de mayor legitimidad democrática y el principio de razonabilidad en los modelos de gobernanza. La confianza plena entre los participantes no es compatible con islas públicas impenetrables al conocimiento cívico, en la prevención de la corrupción y mala gestión de recursos públicos.

No es predicable la opacidad como fuente de comportamientos administrativos ilícitos o, directamente, de ocultación. El valor democrático inspira el principio común de transparencia e información, un modo de ser y actuar sea para tutela de los interesados o a fin de control social sobre la organización del Estado. La transparencia en cuanto tal es un valor en sí mismo, porque expresa el deber administrativo hacia los ciudadanos y su responsabilidad inmediatea en el uso y aplicación de los recursos públicos.

El límite de la transparencia no es otro que el derecho a la intimidad y la distancia social de la persona. La duda estriba en la calificación del *status* cívico del contribuyente. La autonomía moral de la persona es intocable y la invasión fiscal debe ser lo más neutra posible.

La transparencia en el uso y cesión de la información tributaria no es impermeable a la restricción de su plena visibilidad si suscita un daño injustificado al particular o la extralimitación de la potestad administrativa en la modalidad de construcción de su plena intimidad.

El interrogante es la compatibilidad entre transparencia y derecho a la intimidad o, como se resuelve el conflicto entre ambos principios en pleno desarrollo del capitalismo de vigilancia digital.

El principio de transparencia y el principio de *privacy* señalan direcciones que pueden estar en contradicción. Es menester ponderar sus pesos específicos en el caso concreto. Los principios en discusión deben equilibrarse para definir la prioridad de cada uno de ellos. *R. Alexy* ofrece una primera aproximación: cuanto mayor sea la insatisfacción de un principio, mayor será la importancia de satisfacer el otro, teniendo presente que los principios, por definición, son inconmensurables.

Primero, el sacrificio del secreto fiscal y la difusión de los datos tributarios demandados bajo un interés directo, concreto, actual debe ser necesario para garantizar la tutela de un bien de valor jurídico superior. En este caso, el flujo financiero ilícito, v.g. evasión, corrupción, blanqueo de capitales. La excepción favorece al principio de transparencia en salvaguardia del interés fiscal. No hay datos personales sensibles ajenos al interés fiscal o que le son indiferentes.

Segundo, a paridad de efectos se debe optar por el menor sacrificio. La transparencia no prevalece si es desproporcionada respecto a su ejercicio. El perjuicio de la información a terceros no solo es posible sino seguramente probable (*harm test*).

Tercero, el derecho a la intimidad prevalece siempre ante episodios de adquisición, posesión, apropiación de

datos personales tributarios para su posterior comercialización.²⁴⁰

39. Otra discrecionalidad administrativa.

La efectividad del impuesto consiste en la relación de consenso entre la ciudadanía y el Estado. La razón pública es una razón estrictamente moral (constitucional y democrática) y se convierte en una alternativa a la coerción. No hay policía fiscal suficiente para obligar el pago del impuesto del contribuyente de masa. Esto se ilustra en la actualidad mediante el cumplimiento espontáneo y voluntario en los principales impuestos del sistema fundado en procedimientos de autoliquidación.

Dice justamente *D. Jarach*: "Hay que insistir en que el cumplimiento de las obligaciones tributarias en un Estado ordinario es lo normal 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".²⁴¹

La autoaplicación de la ley es un elemento de hecho del cumplimiento fiscal. El contribuyente social elige su comportamiento en el autocontrol, autovigilancia, de sus deberes como fundamento del deber de contribuir. Esto no excluye que se pueda equivocar ni, tampoco, que esté

240. Agustina O'Donnell, Acceso a la información Pública y Secreto Fiscal, EDIAR, Buenos Aires, 2022. El secreto fiscal, como fue la suerte del secreto bancario, responde a una idea perimida: a la de un Estado de súbditos y privilegiados, que no ciudadanos. No hay interés fiscal legítimo sin acceso a la información cívica.

241. D. Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1957. Vol I., p. 305.

de acuerdo o de conformidad a la acción. De su propia realidad extrae la reflexión que le permite juzgar la conveniencia o no de su conducta y actuar en consecuencia una vez hecho.

La ley tributaria no formula una prohibición categórica, inderogable, incondicionada de la conducta del sujeto (está prohibido sustraerse al impuesto debido), sino que fija un mandato condicionado a la realización de un particular evento cual es el hecho imponible.²⁴²

La autoaplicación de la ley implica que el contribuyente no depende de la determinación administrativa para decidirse, sino que juzga por sí mismo la acción a realizar, como activo singular y central de inteligencia. El mandato condicionado y condicional de la ley tributaria presupone la aptitud del destinatario para percibir que se encuentra en la circunstancia de hecho que la norma específica y una determinación del comportamiento que se le exige.

“Self-application is an extraordinary important feature of the way legal systems operate. They work by using, rather than short-circuiting, the agency of ordinary human individuals. They count on people’s capacities for practical understanding, for self-control, for self-monitoring and modulation of their own behavior in relation to norms that they can grasp and understand.”²⁴³

La administrativización del impuesto es el cauce de la discrecionalidad. En una primera lectura, la discrecionalidad es el núcleo resistente y resiliente de la policía fiscal. Hay un interés público inherente a la Administración, dentro del fin de interés general, que proclama su autoridad

242. A. Hensel, cit.p. 148.

243. J. Waldron, Self-Application, September 2016, New York University. School of Law. working paper 16-46,SSRN.com/abstract 2844857, p. 24.

unilateral y cuya ponderación pertenece al ámbito interno, en base a criterio de oportunidad y conveniencia.

La discrecionalidad (pura o técnica) es la manifestación principal de la coerción ante el incumplimiento. La norma de ley no regla en sus detalles ni permite una aplicación controlada de la discrecionalidad sobre el incumplidor. Esto lo impide la complejidad de la realidad política y la rapidez del cambio de circunstancias de la realidad.

El dilatado margen de apreciación discrecional lleva, entonces, a cargas desproporcionadas sobre contribuyentes que realmente no están desobedeciendo la ley. Si esto fuera cierto, la legitimidad democrática impone descartar, en su máximo límite la discrecionalidad unilateral porque, ordinariamente, excluye su restricción ante la correcta autoaplicación del impuesto, en contraste con los principios que debieran regirla de responsabilidad y rendición de cuentas y de transparencia y receptividad y sensibilidad social.

La discrecionalidad es una formulación perversa de control, disciplina, vigilancia, sobre ciudadanos que comparten la función que les toca –pago del impuesto– sobre fundamentos de colaboración, que no represión, administrativa. Es fácil deducir su naturaleza opresiva.

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, opacidad en las motivaciones, reserva en las informaciones.²⁴⁴

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

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 experiencia.²⁴⁵

La discrecionalidad es fuente directa de desigualdad social. La Administración cuenta con los medios jurídicos que sin control aparente se despliegan sobre los contribuyentes más frágiles. La opresión burocrática no es un problema para el que tiene recursos de defensa, sino para los que carecen. La ley o la propia Administración pueden refutar los atentados a la igualdad tributaria, pero, es más difícil que puedan ocultar actos, procesos y procedimientos que no toman en consideración los valores y principios que las deben inspirar.

J. Bearer-Friend critica que la Administración Fiscal declare que sus acciones de ejecución no observen discriminación racial o étnica, simplemente, porque no pregunta la identificación racial o étnica a los contribuyentes. El define el comportamiento administrativo como daltónico porque se traduce en lo contrario de lo que define no hacer.²⁴⁶

J. Bearer-Friend acredita con suficiencia los prejuicios raciales que inspiran a la Administración en el ejercicio de su potestad discrecional: emplazamientos, multas, deter-

245. L. Book, *Bureaucratic Oppression and the Tax System*, Villanova University School of Law Public Law and Legal Theory Working Paper n. 2016-1023, donde ejemplifica las barreras de los pobres para recibir los beneficios legales acordados en el *Earned Income Tax Credit (EITC)*.

246. J. Bearer-Friend, *Colorblind Tax Enforcement*, *New York University Law Review*, 97, April 2022.

minación de bases imponibles, recaudación y traslado de expedientes penales al Ministerio de Justicia.

Los prejuicios pueden seguir tres modelos: ánimo racial, prejuicios implícitos y prejuicios transmitidos desde otras fuentes históricas (antecedentes económicos del contribuyente). El punto de partida es la potestad discrecional inspirada, ora en ánimo explícito o implícito prejuicio racial y en la herencia de antecedentes previos, que condicionan la resolución administrativa en términos de signos raciales.

El daltonismo administrativo ocupa un vasto radio de acción: emplazamientos, contenido, cumplimiento; multas; compromisos de acuerdo de transacción; aceptación de acuerdos de conformidad, cuantificación; recaudación ejecutiva; investigación penal.

“This finding is a direct rebuttal to the IRS proposition that because the IRS does not ask taxpayers to identify their race or ethnicity, the IRS cannot discriminate. Although current IRS data practices prevent the public from determining the full scope of racial bias in tax enforcement under current law, the credible risks identified here demonstrate the ongoing threat of racial bias in tax enforcement that will persist absent an immediate change to IRS policy and practice.”²⁴⁷

La discrecionalidad unilateral adquiere un componente expreso de discriminación racial y étnica y de vulneración del principio de igualdad. Pero, si esto puede advertirse en la actividad administrativa del *Internal Revenue Service* de los EEUU; no es menos en cualquiera de los sistemas tributarios vigentes en diferentes países. La discrecionalidad en sentido enfático alimenta la arbitrariedad administrativa, sin balance. Es la consecuencia, de una versión su-

247. J. Bearer-Friend, cit., p. 58.

perada de policía fiscal, despojada de razonabilidad, de interés fiscal y de discrecionalidad compuesta.

La autoaplicación correcta de la ley no consiente la vulneración del interés fiscal, en la parte que corresponde a los derechos cívicos, por parte del interés público, en este caso parcial, de la Administración. El desplazamiento desde la lógica autoritativa e imperativa unilateral hacia la composición del interés general obedece a una orientación democrática constitucional 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 o contraste postula consideración equivalente del interés (del particular) por el interés (de la Administración).²⁴⁸

La discrecionalidad 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 indica la discrecionalidad compuesta, que no la discrecionalidad (pura o técnica) unilateral. La decisión siempre será consecuencia del concurso o colaboración del interés administrativo y del interés que se adjudica al contribuyente.²⁴⁹

El contraste entre el ciudadano y la Administración no persigue restablecer una legalidad extinta o inexistente, sino confrontar la defensa de su propio interés, como parte del interés fiscal, contra los perjuicios derivados de la acción administrativa, que convierte su propio interés público como si fuera el interés fiscal total.

248. T. Rosembuj, *Tax Morale*, cit. p. 120.

249. T. Rosembuj, *La Transacción Tributaria*, Barcelona, 2000, p. 16.

40. La razón de Estado y las contraconductas.

La gubernamentalidad, la razón de Estado es permanente mientras se la consiente y acepta. La sociedad civil, la población, la Nación, que se desarrollan a la par del Estado están prestas a las *contraconductas* específicas que la contradicen, la primera sublevación, el primer enfrentamiento. La contraconducta, en la idea de *M. Foucault*, es la lucha contra los procedimientos puestos en práctica por la razón de Estado para conducir a los otros.

La razón de Estado, la gubernamentalidad, desde el siglo XVI, aspira a la inmortalidad y perpetuidad. No hay un final ni el consumo del tiempo histórico.

Primero, *M. Foucault*, señala un final del tiempo político cuando la sociedad civil se libere de las coacciones y tutelajes del Estado, reabsorbiéndolo en su seno.

La legitimidad, que no la coacción ni la sanción, impulsa la obediencia a la ley. Una Administración percibida como legítima puede esperar una amplia cooperación social. La legitimidad denota la aceptación popular del derecho del gobierno a gobernar (*M. Levi*). Al contrario, la ilegitimidad es una contraconducta de la comunidad que puede terminar con la razón de Estado, y cuyas expresiones atravesaron el siglo XX. El conflicto entre coacción máxima o cooperación plena.

Segundo, *M. Foucault* indica un final histórico en la contraconducta respecto a la aspiración de la razón de Estado de la obediencia total y exhaustiva de los individuos. Se trata de la rebelión de la población a los lazos de obediencia y su reemplazo por la ley de la naturaleza de la población. El derecho a la ruptura de todos los lazos de obediencia.

Tercero, el Estado pierde su atributo de poseedor de la verdad absoluta. Ya no toca al Estado el patrimonio de la

verdad social, la verdad del Estado, la razón de Estado que pasa a la sociedad transparente a sí misma y dueña de su propia verdad, de lo que quiere y lo que debe hacer.²⁵⁰

El Estado se entiende y extiende cuando entiende y extiende las contraconductas. La apuesta de la razón pública no puede dissociarse de su relación de legitimidad con la sociedad civil, con el respeto a los individuos como activos de inteligencia, con el reparto del saber democráticamente y preservado de la manipulación de los grandes intereses privados. En suma, protegiendo a todos de los riesgos sistémicos que amenacen la resiliencia del sistema económico y fiscal (la digitalización, el sistema financiero, el cambio climático, las empresas multinacionales, las pandemias).

El Estado es el sujeto de la actividad financiera, una organización que tiene fines, vida y medios de acción superiores por potencia y duración a los de las personas. El Estado es el intérprete de las soluciones más convenientes para las necesidades individuales, colectivas, públicas. Todo ello requiere la aquiescencia de la colectividad. Sin ella decae la legitimidad de los sacrificios personales y patrimoniales que se pueden exigir. La colectividad no se convoca solo mediante la coacción, sino por la adhesión.

El deber de contribuir está vinculada a las ventajas que el ciudadano se procura de su pertenencia a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de bienes y servicios públicos que utiliza – bienes públicos-, que le permiten vivir o actuar en un territorio. El origen del impuesto es la pertenencia económica, social o política al Estado. La causa jurídica y moral es la participación del ciudadano en

250. M. Foucault, Seguridad, Territorio, Población, cit.p. 407, 408.

los beneficios generales, particulares y su la capacidad contributiva para contribuir a la vida colectiva.²⁵¹

Primero, 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 las ventajas generales y particulares de su pertenencia al ámbito social ordenado. El pago del impuesto obedece a una regla ética y moral, antes que jurídica y su causa es el beneficio que obtiene el contribuyente por razón de su pertenencia social, económica, política y las ventajas que augura ello le supone. Luego sería la capacidad contributiva constitucionalizada.

Segundo, el principio de solidaridad a través del impuesto y hacia el bien común, de todos y de cada uno. La ética de la solidaridad es consecuencia de la sociabilidad y de la interdependencia y el impuesto debe satisfacer la función social a los menos favorecidos. Luego sería lo que posteriormente define a la teoría de la complejidad del sistema financiero y la resiliencia fiscal.

Tercero, el principio de la razonabilidad administrativa vigila la contaminación de lo público por los intereses particulares que distorsionan los propósitos generales mediante influencias desviadas sobre las instituciones y que tiene en la discrecionalidad unilateral un agente relevante.²⁵² Luego serán los principios de rendición de cuentas, transparencia, sensibilidad y consenso entre la Administración y los ciudadanos.

251. B. Griziotti, Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, cit., p. 107.

252. T. Rosembuj, Tax Morale, Barcelona, 2016.

41. La policía fiscal y la sanción.

Las infracciones a los deberes de colaboración con la Administración están calificadas como infracciones de los deberes formales y dan lugar a sanciones de orden administrativo. El deber de colaboración es consecuencia de un reconocimiento a la Administración encargada de la tutela de determinados intereses públicos.²⁵³

El diseño de las relaciones entre el contribuyente y el Estado aparece influido por la supremacía de la autoridad pública, el deber de obediencia del particular y la sanción cuando su conducta evita el cumplimiento correcto de los actos y resoluciones u ordenes administrativas.

El interés fiscal aparece reducido y condicionado por el puro interés administrativo; la discrecionalidad unilateral oblitera la expansión de la discrecionalidad combinada o compuesta, entre el interés del contribuyente y de la Administración y la ruptura de la *accountability*, de la transparencia y de la sensibilidad social.

La estatización de los mecanismos policiales viene con el desarrollo del concepto de Estado. La policía es esencial como instrumento de dominio, de vigilancia, de castigo masivo. El monopolio fiscal, precisamente, es el primer ejemplo en el que la función policial acompaña las opciones finalistas del poder político del Estado, contra formas de conducta social, incluidas los impuestos. Es la policía predicada por *M. Foucault* en *la ragione di Stato*.²⁵⁴

253. D. Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, I, p. 294, 340, Buenos Aires, 1957.

254. A. Vallini, *Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale*, Torino, 2003, p. 47.

La función policial busca la corrección y la obediencia fundada en el orden, la prohibición de la autoridad, que valora cuando y como intervenir ante infracciones de leve contenido sancionatorio (*bagatelas*) o, con desviada frecuencia, de mayor contenido de ofensa y daño fiscal: ocultación, simulación, defraudación, planificación fiscal agresiva.

J. Goldschmidt define el Derecho Penal Administrativo como un ámbito sancionador propio y específico de la Administración Pública, encargada del bienestar general. La transgresión administrativa ocasiona una pena porque lesiona simples intereses administrativos. El delito penal, en cambio, conspira contra bienes jurídicamente protegidos, para preservar la conciencia jurídica o moral.²⁵⁵

J. Goldschmidt recurre a la diferencia entre delito de justicia, naturales, y contravenciones administrativas, artificiales, tomando como apunte la creciente administrativización del Estado y las plurales disciplinas en ejercicio de autoridad a su cargo. La descripción es adecuada, pero, la colocación histórica resulta equivocada. El ilícito policial no es un producto del Estado intervencionista: ya está presente en la fundación del Estado, desde el Príncipe la monarquía, y la autocracia liberal. Lo destacable es la descripción del interés fiscal como exclusivo interés administrativo.

En el derecho penal la persona aparece dotada de voluntad autónoma y en el ámbito administrativo es protagonista como miembro de la sociedad al servicio de los fines de progreso social.

255. *J. Goldschmidt*, *Das Verwaltungsstrafrecht*, 1902, Berlin, *Le contravvenzione e la teoría del diritto penale amministrativo*, *Cinquantenario della Rivista Penale*, fundada e diretta da L. Lucchini 1925, p. 414.

El ilícito administrativo es una infracción del deber de colaboración. El delito administrativo no es un acto contra el derecho, como en el delito penal, sino solamente un acto contra el orden administrativo. La infracción penal es una lesión al individuo y la administrativa tiene que ver con su condición social en relación con la Administración.

Hay delitos naturales, de derecho natural, previamente existentes y hay delitos artificiales o creados solo por voluntad del Estado. Los primeros son los ataques a derechos subjetivos, derechos de justicia, y los segundos, los injustos policiales, creados por el Estado a causa de su inmanente peligrosidad general.

El derecho penal administrativo es una creación positiva del Estado y responde a su voluntad, afectando al individuo como ser social, que no singular. La antijuridicidad penal administrativa no supone un menoscabo de bienes jurídicos individuales, como en el derecho penal (daño emergente), sino un *no favorecimiento de un fin (lucro cesante)*.

La constitucionalización de la persona y del impuesto proponen una dirección distinta. El interés fiscal es compartido entre el Estado y la comunidad y la discrecionalidad unilateral debe contar con la participación del ciudadano en su resolución. 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.

El ilícito administrativo es producto de individuos carentes de celo social, cuyo comportamiento es meramente incorrecto. Las contravenciones administrativas obstaculizan la realización de los fines del Estado: un incumplimiento al deber de obediencia a la autoridad.

El problema es que el ilícito administrativo se descarga con fuerza sobre los contribuyentes menos preparados

para su defensa jurídica y sin las garantías mínimas aceptables de medidas de razonabilidad pública, sobre todo, si se solapan al cumplimiento del deber principal del pago.

El ilícito policial es un instrumento de control social masivo, disponible para la prevención y corrección de comportamientos que la Administración juzga y regula dirigido a la corrección, sometido a sanción, leve o mayor, y cuya finalidad es la obediencia.

El deber de obediencia no es un componente del Estado Social de Derecho, aunque es esencial en la razón de Estado precedente a la razón pública. El deber de contribuir al gasto público es un deber de solidaridad en base a la capacidad contributiva y la igualdad.

El ilícito administrativo es en esencia un acto de desobediencia, contra el interés de la Administración. La sanción pretenda o no carácter retributivo, apela al desobediente y le recuerda sus deberes.²⁵⁶

Los delitos de justicia se juzgan conforme al derecho penal y los delitos administrativos, las contravenciones en sentido lato, según los principios del derecho administrativo.

El ámbito de la pena desborda el derecho penal y la potestad administrativa culmina la punición, al margen de la judicialización, los procedimientos y las garantías cívicas y procesales suficientes.

El orden administrativo, la policía en general y la policía fiscal, asocia la sanción al incumplimiento de un deber de los particulares con la administración. El incumplimiento de la disciplina administrativa es causa suficiente de culpabilidad cívica.

256. J. Cerezo Mir, *Limites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*, Dialnet, Ponencia 28-30 mayo de 1975.

El comportamiento del particular describe una suerte de desobediencia o negligencia en el cumplimiento de las disposiciones que pueden ocasionar una perturbación en el ejercicio ordinario de las funciones administrativas, conforme a criterios de oportunidad o conveniencia. La pena administrativa, al límite, es un corolario de la discrecionalidad unilateral, de la oportunidad o conveniencia del interés administrativo.

El denominado derecho administrativo sancionador es distinto y está separado del derecho penal ordinario. Las razones son constatables: masificación de las infracciones, proliferación de las disciplinas sometidas a continua revisión, falta de preparación y profesionalidad judicial. Es el corolario del poder de policía fiscal, del poder de imperio administrativo, de la supremacía unilateral de la Administración y la ocupación completa del interés fiscal y la discrecionalidad.

“No tendrían fuerza las decisiones de gestión de la administración que no vayan acompañadas de un cierto poder de imperio que involucre sanción por la desobediencia a la propia autoridad gobernante, *la que se establece no con el propósito de castigar una falta sino en procura de hacer eficaz la actuación de la administración*”²⁵⁷

El derecho penal natural es una construcción garantista de la seguridad personal y de la propiedad. La parte noble, como afirma *Costa*, del edificio penal. Fuera de su perímetro está la peligrosidad de masa como objetivo de vigilancia y represión administrativa. La traducción fiscal equivalente es el derecho tributario sustantivo y el derecho tri-

257. E. Low Murtra, *Policía Administrativa y Actividad Financiera, Derecho Administrativo en Latinoamérica II*, Ed. Rosaristas, Bogotá, 1986; N. Pinilla, *Fundamentos de Derecho Administrativo Sancionatorio*, Temas Jurídicos, julio 1989, Colombia.

butario formal, como área interna y cuasi libre, de la cosa interna de la reglamentación administrativa.

Cabe reconocer a *J. Goldschmidt* su contribución para someter la potestad punitiva policial a la legalidad, ninguna pena sin ley. En la realidad constata que la legalidad tiene un nivel elevado en las normas penales y un segundo rango más discreto en el derecho penal administrativo. La función policial administrativa se caracteriza por prácticas secretas y arbitrarias, discrecionalidad unilateral sin control, urgencia y necesidad sin garantías cívicas, aplicación de sanciones sin contraste legal y judicial en términos de transparencia y *accountability*.²⁵⁸

No es persuasivo sostener que el principio ninguna pena sin ley obliga a que las resoluciones administrativas penalmente protegidas emanen solo en la forma de las normas jurídicas. La contravención administrativa posee un territorio alejado de la legalidad y de la justicia, a la que el legislador conscientemente renuncia y ordinariamente exenta de control judicial.²⁵⁹

El derecho administrativo penal es particularmente acentuado en la Administración del impuesto. La policía fiscal es determinante, sea por razones históricas, ideológicas, políticas. Su función moviliza los medios necesarios para acrecentar, desde adentro, la fuerza del Estado, aunque pueda sobre pasar por necesidad y urgencia, los límites de la ley y del control judicial.

El derecho penal administrativo es una parte del Derecho Administrativo e incluye el Derecho estatal en su con-

258. M. Pifferi, *Difendere i confini, superare le frontiere. Le "zone grigie" della legalità penale tra otto e novecento. Principio di legalità e diritto penale*, per M. Sbriccoli, Tomo 1, Milano, 2007, p. 771.

259. J. Goldschmidt, *La contravvenzione*, cit.p. 420.

junto y, en general, el derecho generado por la Administración, v.g. procesal.

“Mediante la conformación de su potestad penal se convierte *el imperium* en fuente derecho. Las disposiciones generadas por ella son, sin duda, pseudo-Derecho por lo que su transgresión no le pone ni siquiera aproximadamente al delito administrativo el sello de injusto. El mismo aparece solamente como injusto de Derecho estatal por su directa vinculación de la sanción estatal del poder penal de la Administración; como conducta reprochable, sigue siendo contraria al Derecho Administrativo”.²⁶⁰

J. Goldschmidt describe la policía pública, en cualquiera de sus manifestaciones, como expresión pura del *ius imperii* del Estado: es inmanente al reconocimiento legal del Estado. Su transgresión no incurre en una lesión de un deber jurídico ético, como en el derecho penal, sino la desobediencia a las órdenes administrativas legalmente sancionadas. El derecho del Estado a la obediencia de sus miembros, para la satisfacción de intereses públicos.²⁶¹

El derecho tributario penal es un derecho separado y distinto del derecho penal, porque consiste en la formalización de la policía fiscal en torno al deber de obediencia y de colaboración del contribuyente con la Administración. La infracción administrativa es un injusto administrativo. Su sanción responde al origen histórico del monopolio fiscal y se traduce en la coacción de la transgresión por la Administración.

La pena administrativa debe desligarse de la pena criminal.

260. J. Goldschmidt, Concepto y Cometido del Derecho Penal Administrativo, en Derecho, Derecho Penal y Proceso, I, Problemas fundamentales del Derecho, ed. J. López Barja de Quiroga, Madrid, 2010, p. 293.

261. J. Goldschmidt, cit. p. 313.

Hay una pena administrativa que solo busca la obediencia ante el incumplimiento y hay una pena coactiva (exacción coactiva) cuya finalidad es el cumplimiento forzoso de la obediencia. La diferencia es esencial.

La pena administrativa es irrevocable y ejecutiva durante su vigencia. La pena coactiva, que es determinante en la filosofía sancionadora tributaria, es anulable, aun cuando no se paga o esté sometida a apremio, si consigue su propósito de que el interesado cumpla con el comportamiento obligado o si su objetivo no puede conseguirse por modificación de las circunstancias de hecho.

La coacción policial fiscal aparece, en esta óptica, concentrada en el cumplimiento de los deberes legales formales, de colaboración, sin pretensión de injusto penal, sino del propósito de obediencia ante el interés público del Estado. La exacción coactiva resulta presidida por el respeto a las prohibiciones o mandatos administrativos (la expiación de la desobediencia). El poder público sobre el miembro de la sociedad civil.

“Las normas de Derecho penal justicial se dirigen a la personalidad individual, las de Derecho penal administrativo a la *personalidad como miembro*”.²⁶²

Advierte *M. Foucault* la necesidad y la urgencia caracterizan el golpe de Estado que lleva a la subversión de la ley para salvar al Estado. Es otra manifestación de la razón de Estado. El Estado debe ser salvado cualesquiera que sean los medios que se utilicen para lograrlo. Hay una necesidad

262. J. Goldschmidt, Sobre la legalidad de la exacción coactiva en los ordenamientos de policía según la ley de policía administrativa prusiana, en Derecho, Derecho Penal y Proceso, I, Problemas fundamentales del Derecho, ed. J. López Barja de Quiroga, Madrid, 2010, p. 493.

de Estado que está por encima de la ley, que no lo obliga a respetarlas o seguirlas.²⁶³

“Digamos además que la policía es el golpe de Estado permanente. Es el golpe de Estado permanente que va a darse, va a actuar en nombre y en función de los principios de su propia racionalidad, sin tener que amoldarse o modelarse según unas reglas de justicia establecidas en otro lado.”²⁶⁴

El reglamento es el instrumento del golpe de Estado permanente. El reglamento, que no la ley, el mundo del reglamento indefinido, permanente perpetuamente renovado y cada vez más detallado.

Al socaire de los deberes de colaboración, deberes formales, se ha construido una arquitectura punitiva, en salvaguardia del exclusivo interés parcial administrativo, que no toma en cuenta la peligrosidad o riesgo de ofensividad de bienes jurídicos esenciales ni la vulneración de los principios de capacidad contributiva e igualdad o peor aún aplica un tratamiento desinteresado. Es una estructura que maximiza la obediencia y la expresión autoritativa del Estado para su propia conservación.

Las sanciones administrativas deberían excluir o limitarse en la materia de deberes formales, porque se arriesga un castigo innecesario sobre el contribuyente ordinario que cumple con su deber de pago. Tampoco, parecen justificadas como advertencia de comportamientos debidos de obediencia. El que incumple hace caso omiso de la advertencia.

La hipertrofia penalizante administrativa no repara entre el cumplimiento de los deberes principales de pago y los deberes formales, secundarios, accesorios, que los

263. M. Foucault, Seguridad, Territorio y Población, cit.p. 302.

264. M. Foucault, Seguridad, Territorio y Población, cit. p. 388.

acompañan. El riesgo y la ofensa jurídica no lo realizan los que cumplen, sino los que incumplen en modo sustancial.

De lo que se trata es de encontrar una dimensión actual al incumplimiento de los deberes de corrección de carácter formal, reduciendo la exagerada sancionabilidad presente sobre conductas escasamente ofensivas del bien jurídico principal y dejando recursos humanos dirigidos al descubrimiento de las infracciones realmente ofensivas. La incerteza social es la sensación que a veces se castiga demasiado y a veces se castiga poco (*F. Gallo*).

La masa de obligaciones formales (presión fiscal indirecta) 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.

Algún 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.²⁶⁵

No es aceptable asimilar las bagatelas formales con la ocultación, defraudación, planificación fiscal agresiva del impuesto y sin apreciar que el pago convierte en irrelevante la exigencia de contravenciones por comportamientos incorrectos. El derecho administrativo formal se convierte, entonces, en derecho penal administrativo, sin las restricciones y cautelas intrínsecas del derecho penal. En policía fiscal en sentido estricto.

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

“Se debería, en otros términos, tener el coraje de volver a la *exclusividad* de la sanción penal en ciertos sectores y de *limitar las sanciones administrativas a otros*, sin posibilidad alguna de sobreposición y de concurrencia entre los dos sistemas. Las sanciones penales deberían en esta óptica constituir la *extrema ratio* frente a comportamientos reprobables y de mayor desvalor social como son los presupuestos defraudatorios, en los que se utilizan documentos, facturas y otros artificios a fin de la evasión de los impuestos.”²⁶⁶

La policía fiscal adecuada al nuevo paradigma constitucional obliga a una interpretación finalista estrictamente asociada al derecho penal colateral, en particular al comportamiento que sostiene peligro abstracto a los bienes colectivos. Se trata de emplear su inevitable existencia para combatir los riesgos sistémicos: la renta fiscal de erosión sea evasión o elusión; el daño ambiental; el daño societario mercantil, local y transnacional.

El pago de los impuestos condiciona la policía fiscal:

- Por el respeto a los derechos y garantías de colaboración de los ciudadanos que están dentro del sistema tributario.
- La observancia de reglas procesales formales e informales por la Administración de *accountability*, transparencia y sensibilidad social
- La desaplicación de las infracciones que no sean graves y solo posean un propósito de amedrentamiento o sean irrelevantes.
- El beneficio de la duda al contribuyente que cumple lo principal.

266. F. Gallo, Le sanzioni tributarie tra principi costituzionali, europei ed internazionali, conferencia 2021.

- La severa aplicación de las obligaciones legales a los infractores graves, de mayor ofensividad y que incumplen sus deberes esenciales respecto a los bienes jurídicos constitucionales protegidos. Es de rigor, la referencia a la violación del deber solidario de contribuir al gasto público conforme a la capacidad contributiva y en condiciones de igualdad y seguridad humana.



BIBLIOGRAFÍA

Artículos.

- Alice G. Abreu**, Taxes, Power, and Personal Autonomy, 33 San Diego L. Rev. 1 1996.
- S. Alkire**, A conceptual framework for human security, Working Paper 2, Centre for Research on Inequality, Human Security and Ethnicity, CRISE, University of Oxford, 2003.
- J. M. Balkin** Original meaning and Constitutionalism Redemption, Constitutional Commentary, 24, 427, 2007.
- J. Bearer-Friend**, Colorblind Tax Enforcement, New York University Law Review, 97, April 2022.
- B. Bix**, Robert Alexy, Radbruch`s Formula, and the Nature of Legal Theory, Rechtstheorie 37, 2006.
- N. Bobbio**, "Arcana Imperii": verità e potere invisibile, Le ragioni della memoria. Interventi e riflessione a vent'anni dalla strage di Piazza della Loggia, Brescia, Grafo, 1994, p. 103.
- L. Book**, Bureaucratic Oppression and the Tax System, Villanova University School of Law Public Law and Legal Theory Working Paper n. 2016-102.
- P. Bourdieu**, Espíritus de Estado. Génesis y Estructura del Campo Burocrático, Recherche en Sciences Sociales, 96-97, marzo 1993.
- La esencia del neoliberalismo, Le Monde Diplomatique, marzo, 1998.
- L. Carlassare**, en Percorsi giuridici della postmodernità, ed. R. E. Kostori, Il Mulino, 2016.

- J. Cerezo Mir**, *Limites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*, Dialnet, Ponencia 28-30 mayo de 1975.
- J. E. Cohen**, *Law for the platform economy*, 51, U. C. Davis L. Rev, 2017.
- P. Costa**, *Introdutoria (Il principio di legalità : un campo di tensione nella modernità penale)*, Quaderni Fiorentini, 36.2007, Principio di legalità e diritto penale, Mario Sbriccoli, Tomo I, Giuffrè.
- E. de Crouy-Chanel**, *La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française*, p. 136.
- KC. Davis**, *Discretionary Justice: A Preliminary Inquiry*, Baton Rouge, Prensa de la Universidad de Luisiana, 1969.
- K. DeLaney Thomas**, *User-Friendly Taxpaying*, October 2015 ,UNC Legal Studies Research Paper [ssrn.com 2660218](https://ssrn.com/abstract=2660218).
- H. Desroche**, *Quatre Ecoles d'Economie Sociale, 18-3-1890*, Université de Genève.
- C. Devins, S. Kauffman**, *Toward a New View of Law and Society: Complexity and Power in the Legal System*, Cosmos & Culture, January 2013.
- Bruno di Maria**, *I Doveri Costituzionali*, en *Percorsi Ricostruttivi per la lettura della Costituzione Italiana. Approfondimenti*, ed. Vincenzo Coccozza, Torino, 2015.
- A. Ezrachi, A. Zac, Ch. Decker, C. Casti**, *The effects of competition on inequality- Incidental by-product or a path for societal change*, Centre for Competition law and policy, University of Oxford, CCLP (L)55. SSRN 3870375.
- FACTI** (Financial Integrity for Sustainable Development) February 2021 United Nations.
- A. Fedele**, en *Commentario della Costituzione* dirigida por G.Branca, artículo 23, Bologna,1978.
- G. Fransoni**, *Quel che resta del dichiarativismo*, en *Rassegna Tributaria*, 3, 2022, cikt. Pto. 5.2.

- L. Fuller**, Positivism and Fidelity to Law: a Reply to Professor Hart, *Harvard Law Review*, V.71, February, 1958.
- J. Gallego Saade**, La Teoría “dworkiniana” del razonamiento jurídico de Jeremy Waldron: el eslabón ignorado, *Isonomia* 50, 7 de agosto de 2020.
- F. Gallo**, Il Diritto e l’Economia. Costituzione, Cittadini e Partecipazione, en *Percorsi Giuridici della postmodernità*.
 — Le sanzioni tributarie tra principi costituzionali, europei ed internazionali, conferencia 2021.
- M. S. Giannini**, Sovranità (diritto vigente), *Enciclopedia del Diritto*, XLIII, Milano, 1990.
- M. Goldmann, AJ. Menendez, Weimar**, Moments: Transformations of the Democratic, Social and Open State of Law, Instituto Max Planck de Derecho Público Comparado y Derecho Internacional, serie de artículos de investigación, 2022-12.
- J. Goldschmidt**, *Das Verwaltungsstrafrecht*, 1902, Berlin, Le contravvenzione e la teoría del diritto penale amministrativo, Cinquantenario della Rivista Penale, fondata e diretta da L. Lucchini 1925.
- M. Greenberg**, *How Law Affects Behavior*.
 — The Moral Impact of Theory of Law, *The Yale Law Journal*, 2014, 123.
 — How to explain things with force, *Harvard Law Review*, Vol.123, 2016,
 — How Law Affects Behavior, *Jurisprudence*, 2017; research paper 16-55 UCLA School of Law.
 — The Moral Impact Theory, the Dependence View, and Natural Law, of *Natural Law Jurisprudence*, ed. G. Duke, R.P. George, Cambridge University Press, 2017.
- P. Grossi**, Nota introduttiva. Sull’esperienza giuridica pos-moderna. 9-11-2017, *Fondazione italiana del Notariato*.

- G. Jeze**, Nature et Régime juridiques de la créance d'impôt RSLF, 1936;
Le fait générateur de l'impôt, RSLF 1937.
- Juan Pablo II**, Reconciliatio et Paenitentia, 2 de diciembre de 1984.
— Sollicitudo Rei Socialis, 30 de diciembre de 1987.
- L. Khan, S. Vaheesan**, Market Power and Inequality: The Antitrust Counterrevolution and Its Discontents, Harvard Law & Policy Review, Vol.11, 2017.
- L. M. Khan**, Amazon's Antitrust Paradox, The Yale Law Journal, 126, 2017.
- A. Kronman**, Hart, Austin, and the Concept of a Legal System: The Primacy of Sanctions, The Yale Law Journal, V. 84, 1975.
- E. Lolini**, La norma di diritto tributario nello Stato Moderno, Rivista di Diritto Pubblico, 1912, I.
- G. Lombardi**, I Doveri Costituzionali: Alcune Osservazioni, I Doveri Costituzionali: La prospettiva del giudice delle leggi, edit. R. Balduzzi, M. Cavino, E. Grosso, J. Luther, Torino, 2007.
- E. Low Murtra**, Policía Administrativa y Actividad Financiera, Derecho Administrativo en Latinoamérica II, Ed. Rosaristas, Bogotá, 1986.
- K. O. May**, A Set of Independent Necessary and Sufficient Conditions for Simple Majority Decision, p. 682, Econométrica, 20, 1952.
- Mayo Foundation** for Medical Education & Research v United States -131 S. Ct 704, 2011.
- L. Miotto**, The Good, The Bad and the Puzzled: Coercion and Compliance, en J. Fabra Zamora y G. Villa Rosas, Conceptual Jurisprudence: Methodological Issues, Conceptual Tools and New Approaches, Springer.
- B. I. Moran**, Adam Smith and the search for an ideal tax system, Vanderbilt University, 2008.
- Naciones Unidas**, Programa para el Desarrollo. Informe sobre Desarrollo Humano de 1994,

- Development Programmed, Human Development Report (New York: Oxford University Press, 1994).
 - Asamblea General Documento Final de la Cumbre Mundial 2005, párrafo 14.
 - General Assembly, 64 Session, Human Security, Secretary General, March 8th, 2010.
 - Informe del Secretario General sobre Seguridad humana, 8-3-2010, 64 periodo de sesiones.
- M. Nigro**, Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (il problema de una legge generale sul procedimento amministrativo), *Rivista di Diritto Processuale*, 1980.
- F. Palazzo**, Legalità penale: Considerazioni su trasformazioni e complessità di un principio fondamentale, *Quaderni Fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, 36, 2007, Principio di legalità e diritto penale, per Mario Sbriccoli, Tomo II.
- V. Pareto**, Le péril socialiste, *Journal des Economistes*, 15-5-1900.
- Baldassare Pastore**, Le fonti del diritto al tempo dell'emergenza pandemica. Note su alcune tendenze in atto, *Società e Diritto*, 2021 VI numero 11.
- M. Pifferi**, Difendere i confini, superare le frontiere, le "zone grigie" della legalità penale tra otto e novecento, Principio di legalità e diritto penale, per M. Sbriccoli, *Giuffrè Milano, T. I*, 2007, *Quaderni Fiorentini*, 36.
- N. Pinilla**, Fundamentos de Derecho Administrativo Sancionatorio, *Temas Jurídicos*, julio 1989, Colombia.
- G. Pino**, Il positivismo giuridico di fronte allo Stato Costituzionale, p. 218, en *Analisi e Diritto*, a cargo de P. Comanducci y R. Guastini, 1998.

- M. Planiol**, Assimilation Progressive de l'Obligation Naturelle et du Devoir Moral, *Revue critique de Législation et de jurisprudence*, 1913.
- S. Raponi**, Is Coercion Necessary for Law? The role of coercion in international and domestic law, *Washington University Jurisprudence Review*, 8,1, 2015.
- Arthur Ripstein** Private Order and Public Justice: Kant y Rawls, April 2006.
- T. Rosembuj**, Impuesto, Legalidad y Democracia. El orden democrático de la legalidad tributaria, *Elfisco. com.*;
- Tax, Legality and Democracy April 22nd, 2022. SRN <https://ssrn.com/abstract=4090865http>.
- E. L. Rubin**, Bureaucratic Oppression: Its causes and cures, 90 *Washington U.L. Rev.* 2012.
- D. Salles**, La rémanence de la conception médiévale de la justice fiscale dans les mazarinades. *La justice fiscale* 2020.
- F. Schauer**, Giving Reasons, 47 *Stanford Law Review*, 1994-1995.
- Q. Slobodian**, Demos Veto and Demos Exit. The Neoliberals who embraced referenda and secession, *J. Australian Political Economy*, 86, 2020.
- V. Tanzi**, Complexity in Taxation: Origin and Consequences, August 26th, 2010.
- D. F. Thompson**, Two Concepts of Corruption, *Harvard University Edmond J. Safra Center for Ethics*, August 1, 20, 2013.
- G. Vettori**, L'attuazione del principio di effettività. Chi e come., *Persona e Mercato* 2017/4.
- F. Volpi**, Introduzione, p. XXIV con referencia al trabajo de A. Puviani, *Il problema edonistico nella scienze delle finanze, La Riforma Sociale*, 1895.
- M. Vogliotti**, Legalità, *Encyclopedia di Diritto, Annali VI*, Giuffrè, 2013.

— La nuova legalità penale e il ruolo della giurisdizione. Spunti per un confronto. *Sistema Penale*, 2/2020.

J. Waldron, Does Law Promise Justice?, *Georgia State University Law Review*, 17, 2001.

— Legislating with Integrity, *Fordham Law Review*, 72, 2003.

— Can there be a democratic jurisprudence?, November 2008, *New York University School of Law, Working paper no .08-35*, 8-50

— The Concept and the Rule of Law, November 2008, *New York University. School of Law*, 8-50.

— Representative Law making, *Boston University law Review*, 2009.

— A Majority in the Lifeboat, *Boston University Law Review*, 2010.

— The rule of law and the importance of procedure *Nomos*, V.50, 2011.

— The Rule of Law and the measure of property, *Cambridge University Press*, 2012.

— Accountability: Fundamental to Democracy, April de 2014, *SSRN.com/abstract 2410812*, April de 2014.

— Self-Application, September 2016, *New York University. School of Law. working paper 16-46*, *SSRN.com/abstract 2844857*.

CG. Wallace, Tax Policy and Our Democracy, *Michigan law Review* V.128, April 2020.

C. Wallace & JM. Blaylock, Administering Taxes Democratically *Temple Law Review*, 2021.

Libros

G. Alpa, *Manuale di Diritto Privato*, 2009, Padova.

J. Austin, *The province of jurisprudence determined* (H. L. A. Hart ed. 1954) (first published in 1832).

- C. Bas**, *Le Fait Générateur de l'impôt*, L'Harmattan, Paris, 2007.
- M. Ballbè, M. Giró**, *Las fuerzas de orden público*, Barcelona, 1978.
- Y. M. Bercé**, *Pour une étude Institutionnelle et Psychologique de l'impôt moderne, en Genèse de l'état moderne. Prélèvement et Redistribution*, Fontevraud 1984, éd. J.-Ph Genet, M. Le Mené.
- T. Berns, J. C. K. Dupont, M. Xafaras**, *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles, 2006.
- J. Bodin**, *Les six livres de la République*, liv. I, chap. VIII, p. 140 Paris Jacques Du Puis, 1583.
- P. Bourdieu**, *Annuaire du Collège de France*, 1988-1989.
— *Sobre el Estado*, cursos en el Collège de France (1989-1992), Anagrama, 2014.
- L. Bourgeois**, *Essai d'une philosophie de la Solidarité*, 1902.
- S. Bowles, H. Gintis**, *A cooperative species: human reciprocity and its evolution*. Princeton University Press, 2011.
- Concilio Ecumenico Vaticano II**, *Gaudium et spes*, n. 30. *Sulla Questione Fiscale*.
- Commisione Diocesana "Giustizia e Pace"**, Diocesi di Milano, card. C. M. Martini, *Sulla Questione Fiscale. Contributo alla riflessione*, Milano, 2000.
- H. Desroche**, Charles Gide (1847-1932).
— *La solidarité*, Cours 1927-1928, Collège de France, Paris, 1932.
— *Trois Etapes d'une créativité. Coopérative. Sociale*. Université, Paris 1982.
- L. Díez-Picazo**, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, V.1. Madrid, 1988.
- R. Dworkin**,
— *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press 1977, 1978.

- Law's Empire, Oxford, 1998.
- Justice for Hedgehogs, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press, 2013.
- N. Elias**, *La Dynamique de l'Occident*, 1975, Calman-Levy, 1975, Paris.
- J. Esser**, *Precomprensione e scelta del método nel proceso de individuazione del diritto*, Nápoles, 1983, ed. S. Patti y G. Zaccaria.
- L. Fuller**, *The morality of law*, Yale University, 1964.
- *The Principles of Social Order*, K. Winston ed, 1981.
- M. Foucault**, *Seguridad, Territorio, Población, Curso en el Collège de France (1977-1978)*, Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 2006.
- F. Gallo**, *L'Imposte sulle Assicurazioni*, UTET, 1970.
- *Il futuro non è un vicolo cieco*, Palermo, 2019.
- M. S. Giannini**, *Diritto pubblico dell'economia*, Il Mulino 1977.
- Carlos Gide, Carlos Rist**, *Historia de las doctrinas económicas desde los fisiócratas hasta nuestros días*, segunda edición, Instituto editorial Reus, Madrid.
- J. Goldschmidt**, *Concepto y Cometido del Derecho Penal Administrativo*, en *Derecho, Derecho Penal y Proceso, I, Problemas fundamentales del Derecho*, ed. J. López Barja de Quiroga, Madrid, 2010.
- B. Griziotti**, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, 1935.
- P. Grossi**, *L'invenzione del Diritto*, Laterza, 2017.
- *Oltre la Legalità*, Laterza, 2020.
- H. L. A. Hart**, *The Concept of Law*, 1961, 3ª edition, Oxford: Clarendon Press, 2012.
- F. A. Hayek**, *The use of knowledge in society end Individualism and Economic Order*, Chicago University Press, 1948.

- H. Heller**, Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica, México, 1977.
- A. Hensel**, Diritto tributario. Traduzioni di Dino Jarach Milano, Giuffrè-Editore, 1956.
- K. E. Himma**, Coercion and the Nature of Law, Oxford University Press, 2020.
- R. C. Hughes**, Law and Entitlement to Coerce, en Philosophical Foundations of the Nature of Law, eds. W. Waluchow, S. Sciaraffa, Oxford University Press, 2013.
- D. Jarach**, Curso Superior de Derecho Tributario, Vol I, Buenos Aires, 1957.
- G. Jeze**, Cours de finances publiques professé à la Faculté de droit de Paris en 1936-1937, p. 119, LGDJ, 1937.
- Immanuel Kant**, Groundwork of the Metaphysics of Morals Gr. 423 (1785).
- H. Kelsen**, La dottrina pura del diritto, Einaudi, 1990.
- G. Lakoff**, Moral Politics: How liberal and conservatives think, Chicago, 2002.
- M. Le Mené**, en Genèse de l'état moderne. Prélèvement et Redistribution, Fontevraud, 1984, p. 241. CNRS, 1987, Paris.
- M. Levi**, Of Rule and Revenue, University of California Press, 1989.
- N. Lipari**, Diritto Civile e ragione, Giuffrè Francis Lefebvre, 2019.
— Elogio della giustizia, il Mulino, 2021.
- G. Lombardi**, Contributo allo studio dei doveri costituzionali, Milano, 1967.
- F. Maffezzoni**, Il Procedimento di Imposizione nell'Imposta Generale sull'Entrata, Morano Editore, 1965.

- JL. Mashaw**, Reasoned Administration and Democratic Legitimacy. How Administrative Law Supports Democratic Government Cambridge University Press, 2018.
- M. Nigro**, Giustizia amministrativa, Il Mulino, Bologna, 2002.
- Agustina O`Donnell**, Acceso a la información Pública y Secreto Fiscal, EDIAR, Buenos Aires, 2022.
- Baldassare Pastore, F. Viola, G. Zaccaria**, Le ragioni del diritto, Il Mulino, 2017.
- C. Perez**, Technological Revolutions and Financial Capital, Elgar, 2002.
- P. Perlingieri**, Il diritto civile nella legalità costituzionale secondo il sistema italo-comunitario delle fonti, T.2 Napoli, 2006.
- K. Polanyi**, La grande trasformazione, Einaudi, 2010.
- R. Pomini**, La "causa impositionis", Milano, 1972.
- G. Radbruch**, Introducción a la Filosofía del Derecho, México, 2014.
- J. Rawls**, Political Liberalism, 1993.
- J. Raz**, Practical Reason and Norms, Oxford University Press, 1999.
- G. Ripert**, La règle morale dans les obligations civiles, LGDJ, 1949 [rééd. 2014].
- Arthur Ripstein**, Force and Freedom, Cambridge, Harvard University Press 2009.
- S. Rodotà**, Vivere la democrazia, Laterza, 2018.
- D. Rodrik**, The Globalization Paradox, Norton & Company, N. York, 1997.
- A. Rodriguez Bereijo**, Introducción al estudio del derecho financiero, Madrid, 1976.
- T. Rosembuj**, El Hecho de Contribuir, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1975.
- La Transacción Tributaria, Atelier, Barcelona, 2000.

- Derecho Fiscal Internacional, El Fisco, Barcelona, 2001.
 - Minimización del impuesto y Responsabilidad Social Corporativa, El Fisco, Barcelona, 2009.
 - El Impuesto Ambiental, El Fisco, Barcelona, 2013.
 - Tax Morale, El Fisco, Barcelona, 2016.
 - La Creación de Valor, El Fisco, Barcelona, 2020.
 - Complejidad y Resiliencia Fiscal, El Fisco, Barcelona, 2021.
- K. Sabeel Rahman**, Democracy against Domination, Oxford University Press, 2018.
- F. Sainz de Bujanda**, Hacienda y Derecho, I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
- A. K. Sen**, Inequality Reexamined, Cambridge, Harvard University Press, 1992.
- The Idea of Justice, Harvard University Press, 2009.
- Q. Slobodian**, Globalists. The end of empire and the birth of neoliberalism, Harvard University Press, 2018.
- M. E. Stucke, A. Ezrachi**, Competition Overdose. How free market mythology transformed us from citizen kings to market servants, Harper Collins, 2020.
- Tacito**, lib. 4 hist.
- E. Toledano**, Curso de Instituciones de Hacienda Pública de España, Tomo Primero, Madrid, 1859.
- A. Vallini**, Antiche e nuove tensioni tra colpevolezza e diritto penale artificiale, Torino, 2003.
- E. Vanoni**, Opere Giuridiche, I, Giuffrè Milano, 1961.
- A. Vermeule**, Common Good Constitutionalism, Polity press, USA, 2022.

M. Vogliotti, *Tra fatto e diritto: oltre la modernità giuridica*, 2007, Torino.

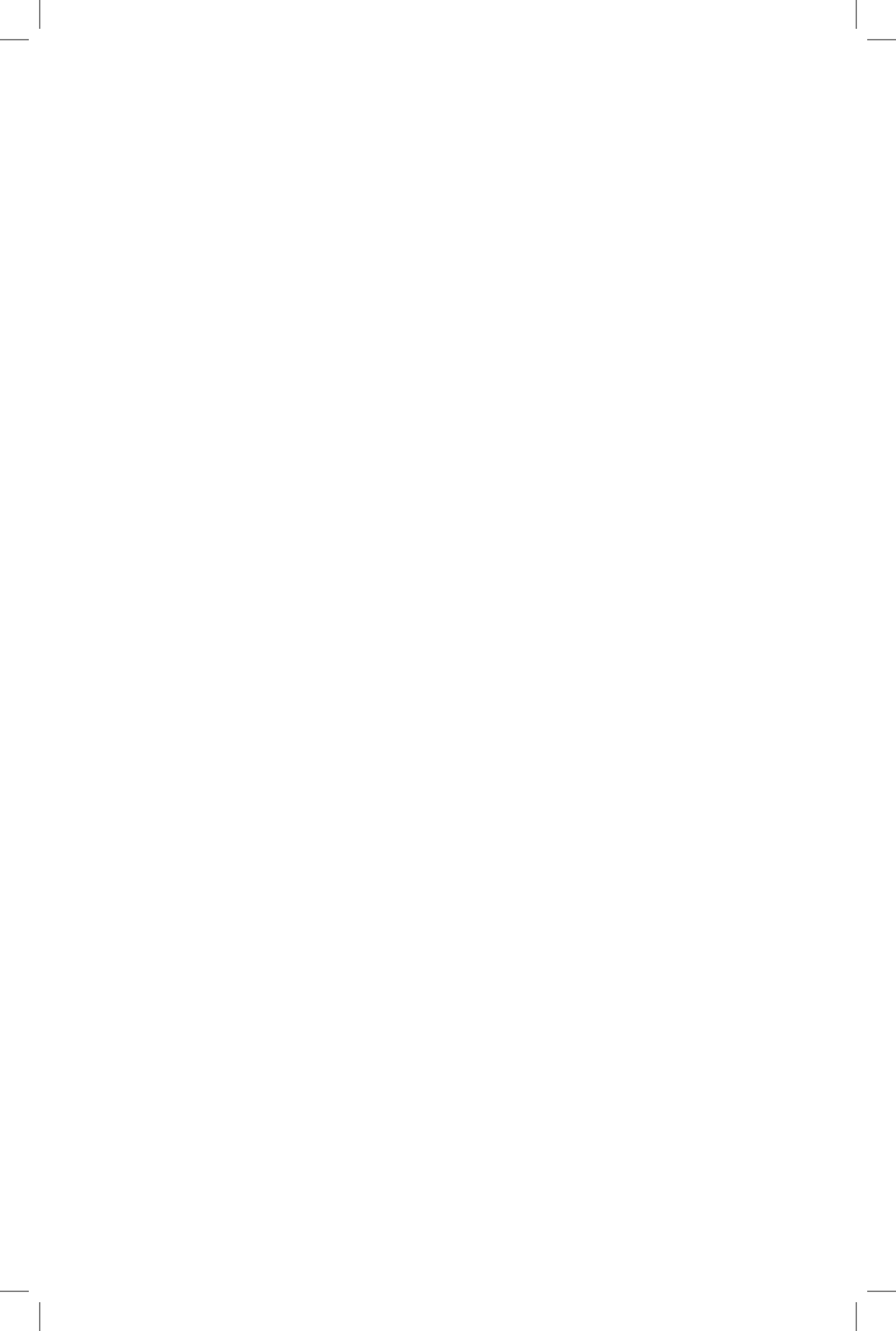
F. von Myrbach-Rheinfeld, *Precis du droit financier*, Giard y Brière, 1910.

R. Wacks, *Philosophy of Law*. Oxford University Press, 2014.

G. Zaccaria, *La comprensione del diritto*, Laterza, 2012.

G. Zagrebelsky, *Il diritto mite*, Einaudi, Torino, 1992.

— *Diritto allo specchio*, Einaudi, 2018.



SUMMARY. TAX. DEMOCRACY, COERCION AND STATE.

The form of State is born from the monopoly of violence and tax power. The central, diffuse Administration allows the exercise of what Elias defines as a specialized apparatus of domination. From then on, the social struggle does not go against the device of domination, but for controlling its access route and distributing its burdens and benefits. There is an absolutist mechanism, which defines the autocracy, whatever its political representative. (Elias). The absolutist mechanism implies the constant search for balance, for pacts, for agreements because, basically, none of the parties in conflict has the strength to prevail. In this balance, the political apex -whether or not the Prince- and the Administration and specialized jurisdiction play a fundamental role. He who is in the State identifies an autocratic government.

The absolutist mechanism of autocratic government also appears in democratic regimes which succeed the Prince. The bourgeois state is a consequence of revolutions -England 1689, United States 1776, France 1789- which, simply put, aspire to eliminate the privileges of the nobility and a different organization of public monopolies, both in spending and in tax resources, in favor of the new holders of political power.

The liberal State concentrates and strengthens the monopoly of legal production, the monopoly of physical violence, and the fiscal monopoly. The sovereignty of the law

absorbs all law and becomes the undisputed representation of the general will. The law is the sign of the power of the empire, whose disobedience entails coercion and penalty. The liberal revolutions adopt consent as a dogma, but without conviction. Consent - no taxation without representation - becomes a threat when the crisis of liberal autocracy arrives due to the multi-class society, universal suffrage, and intermediate formations - unions, political parties, associations, corporate orders - and, fundamentally, due to the constitutional super-legality. The autocracy of the liberal State remains in the absolutism of the Prince under another modality. Absolutism goes through the control of the legal system. The public monopolies of violence and taxation extend to the self-interested observance of the different legal regimes: property, business, contracts, state intervention in the economy, taxes. The hierarchy of the law and the legal bureaucracy acquire a decisive role. There is no tax without law. The law at the top of the sources of tax law denatures consent in its simplest expression. The substance of the tax guarantees the patrimonial freedom of individuals. The conservation of the fiscal monopoly requires the law as a guarantee to prevent political participation, even limited and minority, from being used to carry out any social or economic reform through fiscal means. The representative tax is not of interest as the tax consequence of the law. Sovereignty illustrates the basis of the exclusive monopoly of the legal system. Sovereignty is the force of law and the law of force. The tribute submits its definition of sovereignty. The coercive power of the empire is at the base of the creation of taxes. The tax exhibits as law the sign of authority and coercion without consideration. Sovereignty is not negotiable. It is an exclusive monopoly of the State, which forces in exchange for nothing, in exchange for obedience or sanction. Legal positivism identifies the law with the special legal order of the State based

on coercion and punishment. Morality, sociology, and politics are impurities in the theory of liberal autocracy right. The autocracy manages to impose its absolutism until well into the nineteenth century. From then on, it begins to crack because it does not know how to respond to the democratic challenge. The hierarchy of the law, absolute expression of the legal monopoly of the State, is subordinated to the rigid Constitutions -Austria 1920, Weimar 1919, Italy, 1948- that condition it to the principles and values unknown until that moment and establish the rights and duties of all the citizens. Constitutional principles drive a new source of legal production, whose application appears guided by supreme values of morality and justice. The application of the constitutional norms is not merely programmatic but direct in the relations between individuals. The fiscal monopoly results from the constitution rather than from the sovereign metaphysics. The justification of legality, in its case, must be found in the values and principles individualized by the supreme norm: a principle of ability to pay, equality and democratic legitimacy. The first democratic resistance of the liberal autocracy consists in stripping the law of the story of the facts. Production control is not guaranteed in the face of the new democratic majorities, and the risk of unexpected reforms is unpredictable, especially regarding fiscal, property, contract, and social protection. Therefore, it is impossible to maintain the priority of the symbolic power of the State of, say the right through the law. The response in favor of delegalization is multivocal. It translates into the multiplication of forms of legal production, outside legislative law. There are acts of necessity and urgency (law decrees, legislative decrees) or the increase in discretionary power within the public administration and secondary regulatory acts, which frequently go against the legislative and constitutional criteria themselves. The reserve of democratic law is subject to

erosion, especially the tax law, usurping the exclusivity of the legislative function by the executive power. The Decree-Law violates and affects the democratic principle, and the regulatory power becomes de facto law. Neoliberalism, the current version of liberal autocracy, is a dogma aimed at eliminating the functioning of democracy that is likely to threaten the global market order. Legislative democracy appears in the axis of the attacks as an independent, uncontrolled variable of the self-government of citizens. Majority rule is the core of democratic decisions, and its importance is criticized because it is unlimited and illimitable. The alternatives are the delegalization, the empowerment of secondary norms and the delegitimization of social representation, and the rejection of the criterion of a man, a vote that is at its base. Waldron affirms that legislation is the democratic mode of production of law par excellence. Democracy, according to Waldron, is the idea that legislators are elected by the people to whom they legislate; the people determine the bases under which they are governed. The tax is the elementary expression of the democratic duty of all to contribute to public spending. The tax law is exceptional because its constitutional value is based on the tax duty of all in conditions of substantial equality. The promise of justice. Democratic law cannot start from the premise that it is a matter alien to the citizen because it would cease to be so. The law becomes the property of specialized officials or politicians, or lobbies to the detriment of its social significance. The democratic deficit prevents the strengthening of public reason. The tax exception establishes a distinction from any other law: self-imposition has its strength in social representation, and if this is affected, the relativization of the duty to contribute prevails and the efforts to consolidate the autonomy and independence of the State in defense of collective interests, which should inspire you. Political decretization and hyper-

bolic administrative regulation lead, according to experience, to a declared usurpation of the representative democratic will.

The monopolies of physical violence and taxes build the modern State. The liberal autocracy achieves legal absolutism, the entire legal production of the legal system based on the law. Everything depends on a producer body of select representatives of the wealth register and the higher level of literacy in the community. The perfect right is the one that is configured in the requirement with and by force. Coercion is an inseparable property of the law, and the sanction confirms the right to force on those who must comply. The law is sovereign, and the force criterion is its decisive element. The State offers the security value as sovereign compensation to the obedient subject. Coercion splits the law from any other social value, particularly moral value. The resulting law is neatly amoral. The rigidity of the law is the fundamental norm. Everything inside, nothing outside the law. The law is the vehicle to guarantee the patrimonial freedom of individuals, but its action is based exclusively on the absolute supremacy of the Administration over the subject. The collection need is based on the control, surveillance, and police over the mass citizen other than the owner. The liberal autocracy of the 18th and 19th centuries entered into crisis in the 20th century. The formality of the law has to be measured against the facts, with respect for diversity and political pluralism, with the genuine democratic representation of the intermediate formations. The constitutional principle (principlism) is in the values and moral principles that inspire any community. The text and the context embody living and current constitutionalism. Legality requires legitimacy: its conformity to constitutional values and principles. The sovereignty of the law is replaced - is dethroned - by the fundamentality of the Constitution. (Zagrebelsky) . Authority is not enough to

legitimize itself, nor does it guarantee the submission of its recipients. Legitimate authority does not exist unless citizens participate democratically in its institution and in the control of its exercise. The constitutionalization of the person is an epochal change in the liberal autocracy since it unites individual dignity with the collective, common, public good. The sovereign author is subject to the sovereignty of the principles, supreme values, and results of justice. The tax suffers, even today, its dependence on sovereignty in the sense of liberal autocracy. The tax, as a manifestation of a sovereign, absolute power, exhibits the sign of authority and coercion without compensation within the framework of its legal authorization. Sovereignty is not negotiable. The power of empire is the core of the submission needed by the individual to the tax duty, a hindrance that follows the indications of the original fiscal monopoly. The power of supremacy of the State was useful to justify the absolutist legal creation of the tax. Still, it ceases to be so when the tax must be based on the correspondence between the multi-class State and the collective citizen obliged to contribute to public spending. The association between fundamental rights and the common good establishes a correspondence between the duty to contribute and the provision of necessary public goods. The tax is a matter of solidarity rather than emphatic authority: human security and dignity are the foundations of the political, moral, ethical, and legal systems. It is not only about defending the security of the Nation-State from external aggression but also about protecting people's daily lives. The public monopoly of defense and individual security is one. There is a confrontation between the toxic market in the hands of the few economic subjects that control it and the public monopoly of human security (including the military, police, and financial monopoly). The collision between the democratic social will and the market comprises monopolies, oli-

gopolies, and unhealthy competition. The neoliberal narrative accentuates the irrelevance of democratic law. The undoubted legitimacy of the market economy does not suppose a society absorbed and defined by its market economy. There is no healthy competition without democratic law that regulates it – antitrust legislation – and taxes that burden it. Toxic competition, on the contrary, lives in reality without law or tax. The main effect is the coercion of its private agents on the citizen based on their supremacy. Sovereignty (supremacy) drives coercion, and the price is an imposed (forced) benefit. The extralegal benefits imposed in private relations force to extend the legal control of a phenomenon of “taxes” without law. The tax between individuals, without public intervention, entails excess profits for the companies in question and unfair prices at irrational levels that are the consequence. Also, the transfer power (burden power) enables the nominal taxpayer, usually the owners of capital, to non-payment the tax at its expense and privatizes the decision of who will pay it, hiding the very existence of the tax. The liberal autocracy identifies tax coercion in the subjection of the taxpayer to the sovereignty of the State. The foundation is pre-constitutional and antidemocratic. Amoral coercion of law, an attribute of the liberal autocracy, explains the threat of punishment governs social behavior. Coercion is not an attribute of the tax law. The theory of coercion avoids values and internal principles of the internal morality of the law and political morality that serve as its basis. The duty to contribute to constitutional public spending is a behavior of spontaneous adherence. The tax, by definition, is a moral law, an integral part of political morality. Human dignity is the foundation of political morality. The right of any person to equal treatment. The duty of obedience in constitutional and legislative democracy does not descend only from the compulsive force of the law. Its foundation is in the prior

civic determination of superior principles that justify it and democratic consent. It is wrong to define the tax provision as coercive when it results from political self-imposition. The payment of the tax is not equivalent to the payment of a revolutionary protection tax to the State as if it were a criminal organization. It's not a Mafia pizzo. Compliance with the law is due to reasons external to the coercive order. The influence of the moral doctrine of law is right: the duty of obedience is a spontaneous duty of most citizens. And the law has a decisive impact on the creation of moral obligations that influence the behavior of citizens. Coercion is not the only alternative that explains obedience to the law. The law shapes our moral reasons and sets the primary motivation for compliance. The law, too, can use coercion to generate moral reasons, creating justice reasons for cooperation. Compliance by most taxpayers is quasi-voluntary and based on the logic of government reciprocity, the legitimacy of their decisions, and the compliance of other taxpayers simultaneously. Legal institutions create genuine moral obligations, whose purpose is the modification of moral profiles without coercion. Paradoxically, it echoes the category of natural obligation, Roman and French law, and non-obligatory obligation (M. Planiol). The natural obligation is based on moral, social, and religious principles. It is a moral or social duty, the fulfillment of which depends on the sensitivity of the debtor and is not subject to the coercive enforceability of the creditor. The payment is a duty of conscience towards others, help, and assistance, delivered at their own will. Although it is not wanted to admit the paradox of natural obligation, there are moral duties with legal effect, although non-compliance does not imply offense or penalty. The tax bridges solidarity and the common good, a concrete specification of civic duty. The tax, distinguished as a manifestation of public good, converts the payment of money into particu-

lar moral obligations within the framework of the law, with the consensus and the people's participation. The basis of the effectiveness of the tax consists in the consensual relationship between citizens and the State. It is a strictly moral reason (constitutional and democratic). The impact of moral reasons becomes an alternative to coercion. There is not enough coercion. to force the payment of the tax of the mass taxpayer. This is illustrated by the spontaneous and voluntary tax compliance in the main taxes of the tax system based on self-assessment procedures. The creation of moral obligations represents a correct translation of the correspondence relationship that the State must formulate and what the citizen expects from it. Federico Maffezzoni , in 1965, in his Theory of the Taxation Procedure, established the legal premises of the substantive difference between the correct fulfillment of tax duties and incorrect non-compliance. Compliance means that the Administration simply receives and acquires the sums that are transferred for the realization of the taxable event, only conditioned by the improper income or the rectification of the act by the taxpayer. The State is limited to receiving, acquiring, and keeping sums of money: a cash activity. There is no right to impose by force but to receive a voluntary sum of money. Voluntary and spontaneous compliance excludes that the public creditor can force conduct that does not deserve any reproach. Failure to comply with the legal tax duties by the taxpayer triggers the emphatic exercise of the coercive power of taxation that constitutes another diverse and more serious duty. Then, the Administration rectifies, integrates, liquidates, and sanctions the breach. the necessary step for the exercise of public coercion. The coercive tax obligation is not born, without a singular act of the Administration that liquidates the total amount of the tax debt, as a result of the breach of the legal duties of the individual. The obligation exists only as long as the creditor is

the holder of a right to executive protection of his credit (effective protection).

The creation of the State comes from the conjunction of diplomacy, military and police force, and fiscal monopoly. The reason of State, according to Foucault, identifies the new power, which is alien to any other concern than the preservation and growth of its power. The police define the general purposes of the reason of State. The tax is a condition for the good order and development of the State. The tax power is considered analogous to the police power and with strictly unilateral effects. The fiscal policy has a key of administrative interpretation, which is intrinsic to it. The philosophical change is the transformation of the reason of State in public sense, reason of all for all. The paradigm of constitutional transformation, from the Weimar Constitution of 1919, Italy of 1948, Spain of 1978, among others, indicates a different grammar of public power, civic rights, and the values and legal principles that preside over it. The common good is a public good, ordered and indivisible. The common good means a will to "legislate morality." The general interest belongs to the State-organization and civil society. Its character encompasses the general interest of all. The authoritative vis of the Administration yields to the priority of justifying itself (reason-giving) through consensus and reasonableness.

The hard core of administrative conduct is to apply public reason through the principle of reasonableness: responsibility and accountability, transparency, and the receptivity or sensitivity of the decision. Public reason is a strictly moral reason (constitutional and democratic) and becomes an alternative to coercion. There are no fiscal police sufficient to force the mass taxpayer's payment. The self-application of the regular, voluntary, spontaneous law is a de facto element of tax compliance that modifies the

classic tax police. The traditional emphatic unilateral discretion becomes bureaucratic oppression. The tax interest is the result of the individual and administrative interest. That obliges to exam a reasonableness discretion, a combination between taxpayer and administration, for common outcomes. The counter-conducts to the reason of State, Foucault affirms, arise from the lack of respect for democratic legitimacy, the intelligent autonomy of the citizen, and the ownership and manipulation of collective knowledge. Public reason replaces the reason of State.

