

# Conflicto y justicia en la aplicación del tributo

## PLANTEAMIENTO

La Ley General Tributaria de 2003 ha incorporado a su articulado una cláusula general antielusiva de novedosa factura<sup>1</sup>. Sustituye la misma a lo que en la normativa precedente se llamaba "fraude de ley". Son incontables las páginas escritas en el intento de deslindar fraude de ley o elusión fiscal, fraude o evasión fiscal y economía de opción<sup>2</sup>; yo mismo tuve oportunidad de escribir al respecto cuando, desbrozando el camino de lo que sería mi tesis doctoral<sup>3</sup>, traté de comprender los distintos modos en los que el Derecho tributario reaccionaba ante las diferentes formas en las que el fraude se presenta en el devenir de las relaciones tributarias<sup>4</sup>.

El propósito de estas líneas no es el de terciar en la suerte procediendo a un análisis pormenorizado del denominado "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", tal y como ha quedado configurado en la vigente LGT; otros muchos, con más autoridad, ya lo han hecho *in extenso*<sup>5</sup>. Se trata, en cambio, de hacer un sencillo ejercicio: separándose de la letra menuda del Derecho positivo, procurar entender la raíz última del pro-

blema, que no es otro sino la dificultad de coherente seguridad y justicia en el orden tributario (epígrafe 1), para apuntar varias líneas de política legislativa que, a mi parecer, contribuirían a mejorar el equilibrio entre ambos principios en el seno del sistema (epígrafe 2).

## 1.- EL DILEMA: SEGURIDAD JURÍDICA VS JUSTICIA TRIBUTARIA

**Si algo se espera de los impuestos es la claridad en su formulación. Uno de los criterios clásicos de justicia de todo sistema tributario es su grado de seguridad - de publicidad, previsibilidad, cognoscibilidad, nitidez, fijeza, de sus contenidos y procesos<sup>6</sup>. Todo ello se ha hecho, si cabe, más necesario y evidente desde que se ha generalizado un modelo de funcionamiento de los tributos que abandona en el ciudadano, casi por completo, la responsabilidad de su aplicación.**

1 Arts. 15 y 159 de la Ley núm. 58, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria [en adelante LGT].

2 Cfr. por todos, en la doctrina española, T. ROSEMBUJ, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999; con una perspectiva de Derecho comparado, vid. P. PISTONE, *Abuso del Diritto ed evasione fiscale*, CEDAM, Padova, 1995.

3 *Presunciones y ficciones en el Impuesto sobre Sucesiones*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons/IEF, 1994.

4 "El Derecho tributario ante el fraude de ley", en *Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública*, núm. 223, 1993, págs. 69-113.

5 Vid. por todas, C. GARCÍA NOVOA, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2004.

6 Son de sobra conocidos los cánones de tributación propuestos por Adam Smith en *La riqueza de las naciones*: equidad, certeza, conveniencia y economía. El primero se ha venido traduciendo en el mundo del Derecho financiero por justicia en sentido lato, y capacidad contributiva en términos estrictos; el segundo, por seguridad jurídica. Los otros dos - a los que apenas se ha prestado atención - se podrían traducir por "proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos" [art. 3.2 LGT].

No cabe duda de que las Administraciones tributarias, la española destacadamente, han sido pioneras en el establecimiento de protocolos relacionales en los que se traslada al ciudadano la mayor parte del trabajo – en forma de obligaciones de hacer – que comporta su desarrollo. Se trata de lo que, en terminología gerencial, se calificaría como “externalización de costes”. A nuestros padres, el tendero les facilitaba los productos, el empleado de la estación de carburante les llenaba el depósito del vehículo, y la empleada de la academia les matriculaba en el curso que deseaban seguir. Nosotros retiramos personalmente de los estantes del supermercado lo que deseamos adquirir – en ocasiones hasta lo debemos de embalar y etiquetar, manejamos el surtidor del carburante – no pocas veces previo pago electrónico del importe – y completamos todos los formularios necesarios para realizar la matrícula en un curso universitario, ingresando directamente el importe resultante en la cuenta corriente de la institución en la que se imparte.

Que las cosas sean así – en las relaciones comerciales – tiene una importancia relativa. Que el sistema tributario descansa sobre parámetros de “autoservicio”, self assessment en la terminología anglosajona, tiene una mayor trascendencia. En definitiva, porque en el caso de los tributos no se trata de relaciones sinalagmáticas voluntarias, sino que estamos ante uno de los ámbitos del ordenamiento jurídico – junto con el penal, que regula las condiciones en las que a un ciudadano se le puede privar de la libertad – que incide con mayor virulencia y persistencia en el patrimonio jurídico del ser humano. Mal tienen que irle a un ciudadano de a pie las cosas si se convierte en protagonista de un procedimiento penal; raramente será parte de procedimientos administrativos o mercantiles de una cierta enjundia; episódicamente conocerá cómo se aplica el Derecho laboral o el civil. Lo que es seguro – al menos en España – es que todos los años entablará relacio-

nes tributarias con las Administraciones que tienen encomendada la responsabilidad de aplicar los tributos. Con una peculiaridad: lo que se exige del “usuario” del sistema tributario no es sólo que lo aplique, sino que, además, ha de hacerlo con pericia pues, de lo contrario, corre el riesgo de incurrir en responsabilidades patrimoniales e, incluso, hasta de ser sancionado por su escasa diligencia al hacerlo.

**Así las cosas, se hace evidente que en un sistema tributario destinado a ser aplicado por el común, los niveles de certeza y claridad, de seguridad jurídica, que revista – que le son exigibles – adquieren en la evaluación de su justicia interna una relevancia inusitada.**

Como acaba de apuntarse, es justo exigir de cualquier ordenamiento el que otorgue a sus destinatarios efectivos seguridad, confianza, en cuanto a las consecuencias que de su aplicación se han de deducir: su destinatario objetivo ha de saber, al menos, a qué habrá de atenerse en su actuar cotidiano, “de qué mal ha de morir”. También es verdad que esta característica que de las normas jurídicas se ha calificado como “seguridad”<sup>7</sup> es particularmente necesaria en aquellas que regulan relaciones de delicada textura sustantiva como las que disponen la privación de la libertad o la cuantía y modo en el que cada uno ha de contribuir al sostenimiento de las necesidades públicas.

Y, sin embargo, es inútil aspirar – ni siquiera tiene sentido el hacerlo – a que esta seguridad sea total y absoluta. Es consustancial al Derecho un cierto grado de imprevisibilidad en su aplicación efectiva. Y no porque sea imperfecto, sino porque nunca es completo hasta que se hace real en

<sup>7</sup> Un estudio sistemático de este principio en el orden tributario puede encontrarse en C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000.

cada caso concreto. Siendo la realidad sobre la que incide compleja, dispar y dinámica, la norma que la ordena - necesariamente estática y temporal - es incapaz de abarcarla en su integridad: ni siquiera puede aspirarse a intuir la cuando ni tan solo ha sido concebida en todo su esplendor.

Durante décadas las utopías decimonónicas y las construcciones dogmáticas de los albores del pasado siglo postularon la concepción del Derecho como un sistema de reglas áureas, puro y perfecto: para cada hecho "subsumido", se decía, en el mismo, el Ordenamiento procuraba una, y solo una, razón de justicia. Como si de una sofisticada maquinaria se tratase, un sistema jurídico de calidad respondería en su aplicación a una operatividad absolutamente segura y cierta en sus resultados. Bastaría con introducir los hechos en la ranura del "operador jurídico" - horrendo "palabro" donde las haya - y éste no tendría otro quehacer sino el de comunicar a sus protagonistas la conclusión que, con predecibilidad matemática, se extrae de aplicar a los mismos las reglas de referencia. En términos filosóficos el idealismo positivista obedecía al modelo platónico de la caverna: toda la realidad está, como en un sueño, en el sustrato del Derecho, en quienes lo han de aplicar; basta con que en cada caso sea presentado a sus ojos para que lo reconozcan y dicten la única resolución que, en justicia, corresponde. La añeja concepción del juez como mera boca de la ley.

**No por falsa, pacata y pretenciosa esta vieja concepción del Derecho ha decaído en su extensión y preponderancia teórica. Es más, en el mejor de los casos, se soporta la realidad del Derecho vivo como un mal menor, aceptable sólo desde la constatación de que es imposible lograr un Ordenamiento químicamente puro en su estructura y aplicación.**

Pues bien, el Derecho como ideal de justicia es algo bien distinto de un infinito prontuario de reglas precisas para cada caso concreto. Las relaciones jurídicas se construyen y rigen por algo más que normas cerradas, absolutamente predecibles en sus resultados. Entre otras cosas porque, como ya se ha hecho notar, es absurdo aspirar a encorsetar la realidad, infinita, en un contenedor acotado. Como si se tratase de un émulo contrapuesto a "Funes el memorioso" - el personaje de Borges cuyo presente se componía de la continua rememoración de todo su pasado - el jurista puro habría de ser capaz de introducir en la norma presente toda una realidad futura que ni tan siquiera puede vislumbrar.

El Derecho está vivificado por un rico conjunto de principios de cuya conjugación efectiva en cada caso particular se van extrayendo resultados diversos, más o menos aproximados a un óptimo de justicia del que, por descontado, nunca es lícito adibicar. La propia dinámica insita en el difícil ejercicio de conjugar hechos, reglas y principios, en el esfuerzo por desvelar la justicia que subyace en la realidad de las cosas, comporta unos márgenes de indefinición, de incertidumbre, de sorpresa, de impredecibilidad, de apreciación. Y es que - con toda claridad es así, y no sólo, cuando de conjugar derechos y deberes fundamentales se trata<sup>8</sup> - no es posible determinar, en abstracto, qué solución haya de reputarse justa por el Ordenamiento cuando ante el mismo se presenten en conflicto dos bienes contrapuestos - como el deber de contribuir y el derecho de propiedad<sup>9</sup> - que es la tensión que subyace en todo impuesto. En cada caso habrá de prevalecer uno sobre otro en medida distinta, pudiendo darse carácter general a la respuesta - y con cautelas - tan solo para supuestos en los que se repitieran con exactitud las condiciones concurrentes en el caso de referencia.

La aspiración, pues, lo que ha de pretender el técnico que ha de construir un Ordenamiento que se pueda calificar como seguro, no es la certeza absoluta. Se trata, más bien, de diseñar un

sistema de principios y normas, de cauces procesales por los que haya de discurrir su aplicación, que hagan del mismo un Derecho aceptablemente predecible en sus consecuencias; que prevea, a su vez, mecanismos de control interno y externo que transmitan a sus destinatarios una razonable confianza en su realización efectiva. Un Derecho del que quepa esperar, al menos, un soportable equilibrio entre lo justo y lo arbitrario: en el que la certidumbre de la justicia desborde los abusos del desafuero.

### 2.- INDEPENDENCIA Y CONFIANZA

Hemos, pues, de admitir que la tensión entre forma y materia, entre seguridad y justicia, en el Derecho tributario no se puede resolver en el solo plano normativo - con la sola ayuda de una mejor técnica en la formulación de los hechos imponibles - siendo así que, de un modo o de otro, el eje del dilema descansa en la fase aplicativa del Derecho.

Es en el día a día de las relaciones tributarias en el que los representantes de la Administración, los de los contribuyentes y la judicatura van inclinándose la balanza - caso a caso - del lado de la forma o de la vertiente del fondo. A tal efecto nuestro ordenamiento tributario propone tres vías, con distinto recorrido: el principio de calificación (art. 13 LGT), el conflicto en la aplicación (art. 15 LGT), y la regularización por simulación (art. 16 LGT).

**Si en todos los sistemas tributarios se lucha contra la elusión fiscal en la aplicación de los tributos, con cláusulas antielusivas de las que dispone la Administración, por vía legal o jurisprudencial, lo que ya no es tan frecuente es que la normativa prevea tres caminos diversos, con consecuencias diferentes pero sin nitidos perfiles de delimitación.**

Dicha situación sitúa al contribuyente que - no lo olvidemos - en el modelo actual de relaciones tributarias es quien ha de asumir la responsabilidad de calificar los hechos e interpretar las más que inescrutables normas, en una situación de incertidumbre excesiva. En definitiva, se obliga al ciudadano a declarar los hechos, calificarlos y pagar, con la presión de que - si se equivoca - la Administración puede reconstruir la liquidación de tres modos bien diversos:

Aplicando el principio de calificación, emitir la liquidación que corresponda pero, en principio, sin sanciones, por entender que el contribuyente ha actuado con veracidad, sin ocultación;

Llegar al mismo punto, en todo caso sin sancionar, a través de un proceloso itinerario que se ha dado en llamar "conflicto en la aplicación";

8 Sobre el criterio de la "prevalencia condicionada" como elemento interpretativo esencial para dirimir la razón de justicia en materia de derechos fundamentales, de la búsqueda de la "optimización posible de todos los principios" como aspiración máxima de toda justicia factible cfr. R. ALEXY, Teoría de los derechos fundamentales, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

9 Es simplista, aunque no infrecuente, la pretensión de obtener del Ordenamiento una única respuesta en la contraposición de principios y valores simultáneamente dotados de amparo constitucional. En realidad, el único principio constitucional incontrovertible es el del pluralismo; para el resto, "la pluralidad de principios y la ausencia de una jerarquía formal entre ellos hace que no pueda existir una ciencia [seguridad absoluta, se podría decir, a los efectos de estas líneas] sobre su articulación, sino una prudencia en su aplicación." G. ZAGREBELSKY, El Derecho dúctil, 5ª ed., Madrid, Trotta, 2003, pág. 125.

Rehacer la calificación propuesta por el contribuyente, por entender que ha mediado simulación, liquidando nuevamente, con sanciones.

Lo primero que salta a la vista – y la experiencia de lo ocurrido con la regulación que de esta cuestión se hacía en la LGT de 1963, antes y después de la reforma de 1995 – es que los inspectores no gustarán de transitar la vía del conflicto en la aplicación, como despreciaron la del fraude de ley. Disponiendo de la poderosa herramienta de la recalificación a la brava, con o sin alegar simulación, ¿por qué complicarse la existencia?

Es bien sabido que el principio de calificación llega a la normativa general tributaria a través de la normativa de los Impuestos de Derechos Reales. Pues bien, cuando eso ocurre, se está pensando en un contribuyente que no asume la calificación tributaria de los hechos sujetos a gravamen. Sencillamente, los presenta al funcionario, quien – ante el examen de los mismos – decide qué calificación merecen a efectos tributarios. En definitiva, en el mejor de los casos es un principio concebido para resolver un conflicto de aplicación que se suscita entre quien califica el negocio en el plano civil y quien lo hace en el orden tributario, pero en una fase precedente a

la determinación de la deuda tributaria. Nunca cuando el contribuyente ha calificado y liquidado, como instrumento de regularización. Se trata pues, de un principio de calificación, que no de "recalificación". Primera línea, por lo tanto, de reforma legislativa: En el modelo actual de relaciones tributarias – asentado en la generalización de las autoliquidaciones – el art. 13 LGT tan solo debiera de utilizarse por la Administración tributaria en los procedimientos de liquidación nacidos de declaraciones, que no en los procedimientos de comprobación o investigación.

**Acotado el principio de calificación para su utilización por los órganos de gestión en las liquidaciones derivadas de declaraciones, ¿cómo podrían combatir la elusión fiscal los órganos de comprobación? Por dos vías: el conflicto en la aplicación o la declaración de simulación. El primer camino habría de terminar en una regularización sin sanciones; el segundo en idéntica regularización más, de acreditarse la culpabilidad, las correspondientes sanciones.**

10 "Ya va siendo hora, sobre todo en beneficio del contribuyente, de que, sin los naturales prejuicios, se piense en la conveniencia de atender a la resolución de las reclamaciones, llevando o destinando para tal servicio, exclusivamente, a empleados que hayan de consagrarse, no a gestionar la mayor percepción de los impuestos, sino a poner toda su ecuanimidad a realizar en justicia la sublime misión de dar a cada uno lo suyo. El juzgar, como es sabido, es una función delicadísima; requiere una aptitud especial en el llamado a tan difícil misión. Porque si es necesario el conocimiento, la capacidad y la competencia, no es menos indispensable la carencia de prejuicios para poder situar en su fiel la balanza que simboliza la justicia." (E. ALCALÁ DEL OLMO, Legislación sobre Tribunales y procedimiento económico administrativo, Novísima edición, Madrid, sic. cit. en J.M. CORONAS GUIÑART, "Los tribunales económico-administrativos: el difícil camino hacia la auténtica justicia tributaria", Discurso de ingreso en la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, 2004).

11 Un estudio de conjunto del estado de la justicia tributaria en España, desde una perspectiva estadística y de Derecho comparado puede encontrarse en «DERECHO TRIBUTARIO Y POLÍTICA FISCAL» Grupo de investigación, Facultad de Derecho UB, La justicia tributaria en España, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2005. Terminando de escribir estas líneas he podido consultar un extraordinario trabajo de F. PÉREZ ROYO, que con el título "La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)" (Quincena Fiscal, núm. 10, 2005, págs. 11-32) llega a unas conclusiones, con epílogo para españoles, sobre el modo en el que se ha tratado el fenómeno de la elusión fiscal en el ordenamiento británico algo más que interesantes. Entre otras cosas hace referencia a la independencia orgánica y funcional – incardinados en un órgano que se podría considerar equivalente a nuestro Ministerio de Justicia – de los Special Commissioners a quienes se encomienda la revisión administrativa de los casos tributarios de mayor calado.

¿Cuándo se habrá de seguir uno y cuándo el otro? La línea divisoria es la existencia o no de simulación, de falsedad, de ocultación en los hechos presentados, en el desarrollo de los acontecimientos que han conducido al logro de unos resultados en la factura fiscal más reducida de la que, de haber transitado el negocio por los cauces usuales, se hubiera debido abonar.

Lo que está claro es que estos dos procedimientos – los previstos en los arts. 15 y 16 LGT – están concebidos como cauces procesales, a disposición de los órganos tributarios de comprobación, para deshacer la calificación de los negocios inicialmente defendida por el contribuyente y liquidar de conformidad con lo que la Administración considera oportuno.

En ambos casos estamos ante un conflicto de calificación entre el contribuyente y la Administración tributaria. Pues bien, lo que no tiene sentido –más bien, el único sentido que tiene es preservar de forma numantina la prevalencia de una de las partes – es confiar la decisión al respecto a quien no deja de ser y actuar como una de las partes del conflicto. En la historia que conduce a la creación de los tribunales económico administrativos ha estado siempre presente lo que nunca se ha conseguido: la independencia de sus miembros como garantía de su ecuanimidad de juicio<sup>10</sup>. A diferencia de lo que ocurre en otros países<sup>11</sup> en nuestro caso, ni siquiera entre quienes han de revisar los actos de gestión tributaria a duras penas se tolera la presencia de funcionarios – a salvo del Secretario – que no sean inspectores de Hacienda, no digamos ya de terceros ajenos a los cuerpos de la Administración tributaria. Ciertamente, el vigente texto de la LGT admite la posibilidad de que se incorporen a los Tribunales económico administrativos funcionarios autonómicos, va aún más lejos la que inmediatamente la precede –

núm. 57, de 16 de diciembre de 2003, de medidas para la modernización del Gobierno local – llegando a admitir que los órganos equivalentes que puedan al respecto crearse en las grandes ciudades – ya ocurre así con el Consell tributari de Barcelona – puedan nutrirse de personas de reconocida competencia técnica, ajenas a los cuerpos de la Administración de Hacienda.

Ni que decir tiene que la Comisión que haya de informar sobre los conflictos que eventualmente se hubieran de plantear estará integrada por dos funcionarios del órgano que ha de resolver las consultas escritas – la Dirección General de Tributos – y otros dos de “la Administración tributaria actuante”: en todo caso, funcionarios de Hacienda, de una de las partes<sup>12</sup>. ¿Qué independencia se puede esperar del juicio, más bien “pre-juicio”, de quien, por natural deformación profesional, está acostumbrado a descubrir deuda tributaria por doquier? Y que conste, quienes me conocen bien lo saben, mi admiración por los funcionarios de Hacienda en general y por los inspectores en particular: no podía ser de otro modo cuando mis dos abuelos, mis padres, y hasta un bisabuelo, sirvieron a la Administración de Hacienda, conocida en mi casa como “el Ministerio”, sin mayores especificaciones. Lo cortés, sin embargo, no quita lo valiente.

Segunda línea, pues, de reforma: si, de verdad, se aspira a resolver un conflicto sobre lo que es “artificial” o “usual”, “propio” o “impropio” con garantías de ecuanimidad y objetividad, no puede encomendarse semejante tarea a quien, quiera o no, es juez y parte. En el primer caso, conflicto en la aplicación, se podría recurrir para esta labor a un órgano de composición más plural y, por ende, dotado de una mayor independencia de criterio, como el Consejo de defensa del contribuyente. En el segundo caso, cuando se está afirmando que ha mediado simulación –

<sup>12</sup> La Orden Foral núm. 1638, de 22 de junio de 2005, sobre composición y funcionamiento de la Comisión de Doctrina tributaria de la Hacienda foral de Vizcaya, llamada a resolver los conflictos que se planteen en la aplicación de lo que, en la normativa foral, se denomina cláusula anti-elusión (art. 163 de la Norma foral núm. 2, de 10 de marzo de 2005, General Tributaria) prevé algo semejante aunque, curiosamente, de mayor amplitud y rango. Bajo la presidencia del Director general se constituye una especie de sanedrín tributario integrado por un buen número de altos cargos de la Hacienda foral.

luego falsedad, engaño, traposonda, falacia, mendacidad - y, por lo tanto, la conducta es sancionable, a mi parecer el único órgano verdaderamente legitimado para concluir que un negocio es una farsa, una cascara que encierra una mentira, es un juez de lo civil. Lo más lógico y equilibrado sería que la Administración recurriera a la jurisdicción civil para que, declarada por la misma la existencia de simulación, se procediera a liquidar y sancionar en consecuencia.

**Tercera línea de reforma. Venimos diciendo que es el contribuyente quien califica y la Administración quien recalifica. En realidad, en los supuestos en los que se plantea la aplicación del conflicto en la aplicación o de la existencia de simulación no suele ser el simple contribuyente quien ha calificado, sino su asesor fiscal.**

Pues bien, un buen camino para limitar los conflictos en la aplicación de las normas tributarias es procurar disponer de una corporación de asesores fiscales a la altura de las circunstancias. Es cierto que en España el nivel de aceptación de los tributos no es exitoso; también es verdad que el debate científico - no digamos social - sobre su justificación última es pobre<sup>13</sup>, y que el nivel de presión fiscal es algo más que considerable, comparado con el de los países anglosajones<sup>14</sup>. Quizás por todo ello - y porque nuestra tradición de novela picaresca alimenta fenómenos tan singulares como el del "3%" - cuando se desliza en una conversación sobre cuestiones financieras

una argumentación de corte ético, lo normal es encontrarse con una caída de ojos, una mueca de escepticismo o una carcajada contenida.

En un país en el que la palabra carece de valor y la política - pública y privada - de transparencia, no es sencillo hablar de Códigos de conducta. Pero bueno es saber que en otros hemisferios<sup>15</sup>, por ejemplo, los conflictos de intereses se abordan de frente, los asesores fiscales han de dejar constancia escrita de que han advertido a sus clientes de los riesgos que afrontan, y la sanción a un funcionario puede llegar a impedirle el ejercicio del asesoramiento fiscal. Todo ello sitúa las cuestiones relativas a la persecución de la elusión fiscal en tales latitudes en un marco bien distinto al que preside nuestras relaciones tributarias.

Asumiendo la, por decir algo, ingenuidad del planteamiento, estoy convencido de que invertir en mejorar los estándares éticos de asesores y funcionarios, mejoraría el nivel de confianza en el desarrollo de sus relaciones, decreciendo con ello el de litigiosidad; preservar la independencia real de aquellos a quienes se hubiera encomendado la resolución de los eventuales conflictos incrementaría la justicia y eficiencia del sistema. Dos tareas arduas y pendientes en nuestro Derecho tributario.

José A. Rozas Valdés  
Profesor titular de Derecho financiero y tributario  
(UB/Abat Oliba CEU)

<sup>13</sup> No siendo éste, con todo, un mal exclusivo de estas latitudes: es significativo, en este sentido, el título de un magnífico trabajo al respecto, del Profesor KLAUS VOGEL, "The justification of Taxation: A forgotten question", en *The American Journal of Jurisprudence* (1988), págs. 19-59. Muchos estudiamos los tributos desde una perspectiva jurídica, y otros tantos desde una óptica económica; muy pocos, en la actualidad, se elevan sobre los números y las normas - como en su momento hicieron, por ejemplo, los clásicos de nuestra Escuela de Salamanca - para analizar el fenómeno financiero, los tributos, en clave de Política o Sociológica: falta hace.

<sup>14</sup> El marginal máximo del IRPF, del 45%, comienza a partir de 45.000 ; el del Income Tax americano, del 35%, a partir de unos 300.000 \$. El tipo normal del IVA es del 16%; el impuesto sobre las ventas en Massachussets - no del todo, pero sí en parte, comparable - se sitúa en torno al 5%.

<sup>15</sup> Cfr. al respecto la Circular 230 del Internal Revenue Service norteamericano y la página web de la US Office of Government Ethics. El primer texto se refiere al comportamiento de quienes ejercen la asesoría fiscal; el otro organismo vela por la probidad de conducta de quienes trabajan para Agencias públicas en los EE.UU.