

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Bienes de Castilla y León

José María LAGO MONTERO, María de los Ángeles GARCÍA FRÍAS, Rosa María ALFONSO GALÁN, María de los Ángeles GUERVÓS MAÍLLO e Isabel GIL RODRÍGUEZ

Ed. Dykinson, S.L., Madrid, 2005, 512 págs.

Prologa la obra el profesor José Luis PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA con una breve y excelente aportación que he de comentar por su estudio sobre las tasas, obligatorias y no obligatorias, y por la opinión que le merece la expresión «tributos sinalagmáticos» que ha puesto en circulación el Tribunal Constitucional.

Las tasas obligatorias quedan vinculadas a la coactividad jurídico-imperativa del hecho imponible, y no sólo en la consiguiente obligación tributaria que de él nazca. La LGT/2003 por su artículo 2.2.a) define las tasas en función de su hecho imponible que consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Concepto legal que se incorporó al artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, por la disposición final primera de la propia LGT. Por otra parte, la tasa es obligatoria (no de solicitud o recepción voluntaria), porque la correlativa prestación administrativa es obligatoria o coactiva para el beneficiario o particular en régimen de Derecho público.

De todos modos las tasas se calificaban históricamente de obligatorias como tal prestación *ex lege* o de Derecho imperativo, pero su obligatoriedad hoy es consustancial de la tasa y establecida casi siempre por normas de naturaleza administrativa más que tributaria.

Pero el ilustre profesor PÉREZ DE AYALA se ocupa a continuación de las tasas «no obligatorias», si bien utiliza esta expresión «por entendernos», además de ampararse en la doctrina del Tribunal Constitucional que mantiene que la coactividad no está jurídicamente impuesta, sino que es una coactividad fáctica, en cuanto el servicio público se realiza en régimen de monopolio de exclusividad, con la hábil distinción de que la demanda es voluntaria pero que no es fruto de una libre elección. Es decir, se acude al mercado y se invoca la falta de opción para elegir otra alternativa. Y bien puede suponerse que se refiere a ellas bajo la presión de la caracterización de las tasas como «tributos

sinalagmáticos» que les ha asignado el Tribunal Constitucional.

Las consideraciones del profesor don José Luis PÉREZ DE AYALA en torno a dicha expresión se juzgan afortunadas por entender que en ella puede alegarse una «contradicción de términos» en cuanto la voz «sinalagmática» hace referencia a los contratos en general y a los bilaterales en particular.

Puede entenderse que sin dejar de existir una obligación nacida de la ley (art. 1.089 del CC), en ella se injerta la resolución propia de las obligaciones recíprocas (art. 1.024 del citado cuerpo legal), puesto que la no realización de la prestación administrativa por causas no imputables al obligado tributario, lleva consigo la no producción del hecho imponible de la tasa y su devolución si ésta hubiera sido satisfecha. No obstante, la expresión es sugestiva pero introduce cierta confusión en los conceptos de la tasa, la contribución especial y el impuesto cuando han logrado un alto grado de perfección.

Ocupándome de la obra que tanto hemos de agradecer a sus autores, todos profesores de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Salamanca, por la calidad de sus análisis y el pormenorizado estudio de la numerosa doctrina jurisprudencial y científica que examinan al comentar con todo acierto el texto de la ley dictada por la Comunidad de Castilla y León sin pérdida de la unidad que consiguen mediante una coordinación que se presiente efectiva y a cargo de un tratadista, aparte de que la propia distribución de los artículos de la ley y las mismas citas internas ya garantizan la unidad textual de la obra.

Constituye un acierto que los comentarios se formulen precepto a precepto porque la sistematización de la ley que se examina implica una buena ordenación de la aportación de los autores según se advierte en la presentación (pág. 19).

El comentario de la exposición de motivos a cargo del profesor José María LAGO MONTERO consiste en un excelente estudio de las tasas y precios públicos como recursos de financieros de las Comunidades Autónomas con seleccionada bibliografía y mención de las respectivas normas. Asimismo comenta los artículos 1 al 15 y las disposiciones derogatoria y final con su habitual rigor y profundidad en el análisis (págs. 22-175, 285-288, 307-318 y 472-473).

María Ángeles GARCÍA FRÍAS redacta los comentarios que figuran en las páginas 177-190, 217-242, 275-283, 401-405 y 453-459, debiendo resaltarse que su estudio de los precios públicos es ciertamente merítísimo a pesar de tratarse de una categoría controvertida. No elude examinar la coactividad de estas prestaciones. Los restantes comentarios se refieren a cada una de las tasas que le fueron asignadas.

A continuación se insertan los comentarios de Isabel GIL RODRÍGUEZ (págs. 191-216, 243-273, 407-438 y 443-452) que se inician con la tasa del «Boletín Oficial de Castilla y León» dentro de la regulación específica de las tasas de dicha Comunidad Autónoma y con arreglo a las categorías o

conceptos establecidos por la LGT: hecho imponible, sujeto pasivo, cuotas y exenciones, sin prescindir del análisis de los pronunciamientos judiciales a tener en cuenta.

Con la tasa en materia de industrias agroalimentarias comienza la participación en la obra de Rosa María ALFONSO GALÁN (págs. 289-306, 359-386 y 461-466) con cita de la técnica en cada caso aplicada, así como de las similares establecidas en otras Comunidades Autónomas, que enriquecen la utilidad de su aportación.

María Ángeles GUERVÓS Y MAÍLLO confirma su dominio en la materia que desarrolla además de su especial preparación en la tributación ambiental cuando se ocupa de la correspondiente tasa (págs. 319-357, 387-399 y 439-441).

Las disposiciones adicionales de la Ley 7/1989, de 9 de noviembre, a que nos venimos refiriendo son anotadas por los citados autores, que como se expresa en su preámbulo, incorporó el precio público y el nuevo concepto de la tasa.

Cierran la obra extensas relaciones de jurisprudencia y bibliografía (págs. 475-512).

Se indica, por último, que además de comentar las disposiciones contenidas en la mencionada Ley 7/1989, es un tratado sobre las tasas y los precios públicos de carácter general por la amplitud que los autores han dado a sus comentarios.

César Albiñana García-Quintana
Profesor emérito de la Universidad San Pablo: CEU

Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)

José Manuel CALDERÓN CARRERO

Tirant lo blanch, «colección financiero», Valencia, 2005, 189 págs.

Es principio obligado de toda recensión el hacer una somera referencia al autor de la obra que se comenta, pues de su relevancia depende en parte también la de su obra. En este caso la tarea es superflua, pues este prolífico autor constituye una obligada referencia en la doctrina española del Derecho financiero y tributario y, muy en especial, en los aspectos comunitarios e internacionales del mismo ¹.

Es un lugar común resaltar que el Derecho internacional tributario responde a una lógica y principios distintos. Tal situación empaña notablemente la comprensión de la materia. Por eso es de agradecer el generoso esfuerzo realizado por el profesor CALDERÓN CARRERO en este trabajo, confirmando su descatalogada posición en la «avanzadilla» española que ha comenzado, desde hace unos años, a allanar el pedregoso camino que constituye el estudio de los múltiples y complejos aspectos que aún hoy seguimos denominando tributación internacional o comunitaria. División que, en todo caso, sólo puede desaparecer con el tiempo, pues la creciente integración en la Unión Europea (UE) con lo que supone de necesaria cesión de soberanía en materia tributaria, así como el contexto actual de globalización apuntan a la irreversibilidad de estos cambios, con la consiguiente difuminación de las fronteras dogmáticas aludidas.

Con todo, conviene hacer hincapié en que el trabajo objeto de nuestro comentario es un estudio de «derecho interno», pues pone de manifiesto las crecientes implicaciones que la actual situación está produciendo en la configuración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español (IS, en adelante). Pero no es éste tampoco, pese al título, un trabajo que concierna exclusivamente a la «parte especial» del Derecho tributario, sino que, en palabras de su prologuista, profesor J. RAMALLO MASSANET, «en ella se abordan temas nucleares –como es el de las fuentes del Derecho producido por organizaciones internacionales– que no se pueden desconocer y que, de un modo u otro, deberán integrarse en la Teoría General del Derecho» (prólogo, pág. 14).

Tras el análisis de estos temas, y de nuevo citando al prologuista, se llega con este estudio a una conclusión que este último profesor califica con razón de paradójica, y es que «las organizaciones internacionales, que carecen de una base democrática como la que tiene el Estado-nación,

¹ Además de las numerosas publicaciones en prestigiosas revistas españolas y extranjeras, cuyas son, en solitario, las siguientes monografías: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*. Pamplona: Aranzadi, 1997; *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill, 1997; *Advance Pricing Agreements: a Global Analysis*. London: Kluwer, 1998. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000.

pueden ser una garantía de que los agentes económicos que emigran de los ámbitos estatales queden vinculados a reglas jurídicas producidas por dichas organizaciones internacionales con carácter de *soft-law* a través del cual vuelven a integrarse y conectarse aquellos agentes económicos globalizados a los ordenamientos estatales a través de su aplicación por la Administración nacional o por la interpretación que hagan los Tribunales de Justicia nacionales de aquel "derecho débil"» (prólogo, pág. 16).

Quizá exista en nuestro país una cierta resistencia de la doctrina por entrar en el análisis de estos ámbitos, tendencia que posiblemente pueda explicarse, entre otros factores, porque el sistema no está cerrado y resulta difícil encontrar principios permanentes a partir de los que proceder de forma lógico-deductiva. El análisis necesariamente inductivo encuentra además numerosos obstáculos desde una perspectiva de purismo dogmático: no hay legislador, luego éste no puede ser completo. Con carácter general, se trata de un ámbito jurídico caracterizado por la abundancia de fuentes y su heterogénea tipología (*soft law*, *hard law*, *semi-hard law*...), que además están sujetas a un agotador e incesante dinamismo.

Una situación de policentrismo de fuentes, entre las que hay que incluir tanto las tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law*, y que dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el *status* de *semi-hard law* o derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones por una curiosa interacción entre el Derecho tributario internacional y el Derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Así por ejemplo (pág. 50) el principio comunitario de no discriminación ha tenido como uno de sus efectos la obligación de que la regulación nacional establecida para las operaciones internacionales deba ser extendida a las operaciones internas (es decir, realizadas en el ámbito de la UE), y a través de tal proceso, es decir, a consecuencia de los condicionantes establecidos por el Derecho comunitario, muchos de los elementos esenciales de los impuestos más internacionalizados (en especial, la base imponible del IS) termina estando muy influida, cuando no directamente predeterminada, por normas que, desde una estricta perspectiva jurídico-técnica, no son *derecho*.

Con este telón de fondo, el objeto de esta obra es poner de manifiesto la relevancia de la regulación internacional de precios de transferencia para el Derecho tributario español, y las relevantes, por graves, consecuencias de su no alineamiento con tal régimen internacional.

El libro está dividido en cuatro capítulos, dejando a un lado la introducción. En primer lugar (Cap. II, *Panorama normativo de los precios de transferencia en el actual contexto internacional*, págs. 23-61), se trazan las líneas generales de los precios de transferencia en el actual contexto internacional. En esta parte del estudio, el autor da amena cuenta de las iniciativas más recientes en materia de precios de transferencia. El relato ofrece una excelente foto fija del panorama de precios y de su dinamismo, sin renunciar a la necesaria crítica. Se trata de un exhaustivo estudio donde se da cuenta de todas las iniciativas existentes en la actualidad, tanto a nivel comunitario como internacional, tamizadas por la doctrina más actual, nacional e internacional, que es traída al texto de una manera sencilla y sumamente esclarecedora. El lector puede llegar a sentir cierta

asfixia, pero esto son las auténticas tripas de nuestra imposición directa. Así, el exhaustivo relato ayuda a comprender algunos fenómenos actuales a los que quizá no se haya prestado suficiente atención, como, por ejemplo, el fenómeno de «comunitarización de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia» (págs. 29 y ss.), donde se expone brillantemente cómo la UE recoge el testigo de la OCDE en esta compleja materia (pág. 30), demostrándose, por otro lado, que nuestro país tiene aún un largo camino por recorrer en materia de precios de transferencia (págs. 32 y 57 y ss., entre otras).

En otro orden de cuestiones, y entre otros aspectos de interés, el autor demuestra cómo la regulación internacional de precios constituye un importante bastión para proteger las bases imponibles del IS, de manera que si en materia de tipos es generalizada la tendencia a la baja (*race to the bottom*), en lo que se refiere a los medios utilizados por los Estados para asegurar la correcta aplicación y regulación de los precios, la tendencia es la contraria (*race to the top*).

De forma sutil se van trazando las relaciones entre las distintas tendencias existentes, para finalizar por dar una imagen fiel del panorama internacional de precios de transferencia. Llama poderosamente la atención, y es una constante de la obra, la ingente información que se ofrece al lector en sus páginas. Por eso sorprende aún más que la lectura no resulta farragosa ni haga decaer la atención del lector. Con todo, sí cabe realizar una leve crítica a la forma, y es el ocasionalmente excesivo discurso en nota a pie de página. Pero ello es una crítica porque ninguna nota es «de adorno» o en balde, todas, en general, tienen más sustancia que forma (por ejemplo, la interesante nota 322, en págs. 158-159).

Con posterioridad, se dedica en el libro atención a exponer los motivos por los cuales es deseable una cierta igualdad en la normativa internacional y comunitaria sobre precios de transferencia (Cap. III, *Relevancia del alineamiento de la normativa interna con las Directrices OCDE sobre precios de transferencia a nivel internacional y europeo*, págs. 63-74), haciendo con todo especial hincapié en la relevancia de la forma jurídica empleada para coordinar la normativa interna con lo que en la actualidad constituye un auténtico régimen internacional (*international tax transfer pricing regime*) (págs. 64 y ss., lo cual no impide la flexibilidad en su interpretación, págs. 98 y ss.), de manera que en el siguiente capítulo (Cap. IV, *La relevancia de la fórmula jurídica para alinear la normativa interna con las directrices de precios de transferencia*, págs. 75-154) el autor realiza un exhaustivo análisis de los problemas que pueden derivar de la falta de coordinación (de especial interés es el relato de la *global tax war* en págs. 86 y ss.), lo cual ha sido incluso admitido por nuestro Tribunal Supremo, al asumir el importante valor de las directrices OCDE (pág. 90).

Es sobre todo el análisis realizado en páginas 96 y siguientes, donde se analiza la forma en la que se ha producido la recepción del principio de plena competencia (*arm's length*) en los ordenamientos de los Estados, y en especial en el español, el que sienta las bases para el último capítulo (Cap. V, *Interrelación entre la normativa española sobre precios de transferencia y los principios recogidos en las directrices OCDE: el déficit de alineamiento de la normativa española con la práctica internacional*, págs. 155-176). De especial interés resulta el análisis acerca de cómo dichas directrices se han «deslizado» en el ordenamiento español a través de la práctica administrativa y judicial (págs. 114 y ss.), situación que se ha producido también en otros países (págs. 119 y ss.).

Finalmente, en el capítulo dedicado a la norma española de precios de transferencia, el autor expone de manera breve pero completa los aspectos de dicho régimen que resultan más problemáticos, derivándose la mayoría de los conflictos de la configuración de principio que ha realizado el legislador español, al concebir el régimen de precios de transferencia como un régimen anti-abuso, de finalidad netamente recaudatoria (pág. 158), obviando, o dejando en un segundo plano, la finalidad anti-distorsión de la competencia, a través de la correcta distribución o atribución de poder tributario en el ámbito internacional, que, entre otras, tiene tal régimen, según se expone motivadamente en todo el trabajo, cuyos numerosos aspectos interesantes han debido quedar, por razones de espacio, fuera de esta recensión.

Para finalizar, y de acuerdo con lo que apuntábamos más arriba, conviene constatar que constituye una tradición arraigada, al menos en el ámbito académico que estudia el derecho tributario, el trazar una división, más o menos impermeable, pero certera, entre el Derecho interno, comunitario e internacional. A ello va en ocasiones unido un cierto prejuicio acerca de quienes entre nosotros han dedicado mayor atención a estas cuestiones, siendo el reproche más común el que no son, estrictamente, Derecho tributario. Las más de las veces, se llega a esta conclusión tras comprobar que el Derecho internacional tributario sigue una lógica o se mueve por fuerzas poco asimilables a las que informan el interno. Son otros principios, y también otras lógicas, que sin embargo tienen una penetración creciente en nuestro sistema. En fin, no sólo el Derecho tributario internacional y comunitario es Derecho tributario en todos los sentidos, sino que cada vez lo es más. De poner esta cada día más clara realidad de manifiesto, se encarga con brillantez y soltura el profesor CALDERÓN CARRERO.

Violeta Ruiz Almendral

Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid

Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria

Carlos LAMOCA PÉREZ

Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, 558 págs.

Quien fuera en otro tiempo Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha escrito un libro que pretende detectar, con espíritu crítico y constructivo –lo cual debe, sin duda, de alabarse–, los principales problemas que genera la dinámica de aplicación de la nueva Ley General Tributaria (LGT).

El trabajo se ha dividido en cuatro amplios capítulos rematados con un anexo normativo que ofrece al lector los textos de la vigente y anterior LGT, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y, por último, la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (arts. 305 a 310 del Código Penal –Ley Orgánica 10/1985, de 23 de noviembre–). Además, los propósitos clarificadores y de divulgación que se pretenden con la obra que comentamos están perfectamente acreditados con los más de cuarenta ejemplos prácticos que el autor ha ido incorporando a lo largo de sus reflexiones sobre todo el sistema sancionador tributario.

Con carácter previo, LAMOCA PÉREZ nos introduce en dicho régimen con la exposición de unas cuantas reflexiones generales sobre la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, a modo de exigencias que entiende pueden incidir con más relieve en el Derecho sancionador.

Así se refiere, en primer término, a la legalización efectuada por la nueva LGT de los procedimientos tributarios, inserto en lo que califica como proceso generalizado de «ascenso normativo» y que, contrariamente a lo que suele pensarse, entiende que ha generado unas paradójicas consecuencias: «en pos de conseguirse el incremento de las garantías de los obligados tributarios, se ha creado un árbol de procedimientos, en determinados casos desproporcionado y sobre todo complejo, que bien puede lograr el efecto contrario al pretendido dejando al ciudadano, si no inane ante las normas legalizadas, sí al menos y en muchos casos desconcertado: tanto se ha querido garantizar que la complejidad generada por las nuevas normas puede desactivar en algún caso la pretendida finalidad de equilibrio de las relaciones procesales entre administrado y administración».

Luego critica la minuciosidad normativa –que debería haber quedado en el ámbito reglamentario– o «protección formalista» que viene a propiciar la LGT, dando lugar a una farragosidad procedimental y un más que matizable y discutible incremento de las garantías para los ciudadanos. Tampoco parece convencerle el establecimiento de plazos máximos de tramitación de los procedimientos, siendo partidario de analizar los efectos perjudiciales que los mismos representan sobre el principio de igualdad antes de proceder a su fijación con efectos preclusivos tanto para iniciar como

para finalizar las actuaciones en base al principio de seguridad jurídica.

En cuanto a la separación de procedimientos –de comprobación y sancionador– entiende que la posibilidad de renuncia que se ha arbitrado viene a constatar que «al contribuyente inspeccionado le añade, en muchos casos, más garantías saber cuánto le va a costar la regularización en total, que tener que esperar a ver si se abre un procedimiento sancionador y a ver qué resulta del mismo».

También se plantea las exigencias de transparencia normativa en materia de infracciones y sanciones tributarias, considerando que el edificio construido es demasiado complejo, lo que merma las garantías y beneficios que cabría esperar del nuevo régimen sancionador.

Pasando ya a la descripción del contenido esencial de los capítulos de que consta esta monografía, tenemos que en el primero, el autor se refiere a los principios del ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, poniéndolos en relación con los previstos por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. En este punto se recorren los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad, no concurrencia y proporcionalidad.

Al final del capítulo, también se advierte que criterios como los que presiden la ordenación y aplicación del sistema tributario (art. 3 LGT) podrían ser trasladados con más o menos matices al ejercicio de la potestad sancionadora, al igual que las garantías que para el administrado significa la actuación de las Administraciones públicas bajo el principio de personalidad jurídica única y de las referidas a la vinculación de criterios contenidos en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y de respuestas a las consultas tributarias escritas.

El capítulo segundo se dedica al tratamiento de los aspectos generales de las infracciones y sanciones tributarias. El autor comienza refiriéndose al ámbito de los sujetos responsables de ambas situaciones. Primero considera los supuestos de transmisión de las sanciones por sucesión y declaración de responsabilidad y luego se dedica a la delimitación de cada uno de los sujetos infractores mencionados en la lista proporcionada por el artículo 181 de la LGT.

Seguidamente se ocupa del concepto y calificación de las infracciones, estudiando de manera detenida las circunstancias ofrecidas para calificar cada tipología infractora.

De acuerdo con la solución legal, se tratan por separado las causas de extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones y de las sanciones tributarias. Entre ambos asuntos se comentan aspectos de estas últimas como el concepto de base de la sanción y las clases de sanciones no pecuniarias previstas, así como los criterios de graduación ofrecidos para determinar en cada caso concreto las sanciones a imponer.

Ya en el capítulo tercero se estudia de modo secuencial cada uno de los tipos infractores establecidos en los artículos 191 a 206 de la LGT, adoptando una metodología semejante. Así se exponen

los tipos generales y cualificados en relación a cada conducta, la base de la sanción, calificación de la infracción y sanciones aplicables en cada caso.

Con carácter previo a esa observación de los tipos, el autor considera que la clasificación legal de las conductas en leves, graves y muy graves ofrece numerosas dificultades, de manera que la sistematización que sigue se fundamenta en las obligaciones tributarias previstas en los artículos 19 a 29 de la misma ley, deduciendo así, aparte de los tipos –con perjuicio económico– contemplados por los artículos 191 a 193 de la LGT –que son comportamientos derivados del incumplimiento de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta–, los siguientes tipos de infracciones: las que derivan del incumplimiento de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 24 LGT); las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias (art. 25 LGT) y, finalmente, las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales (art. 29 LGT).

El último capítulo sirve para considerar el procedimiento sancionador tributario, donde se refiere LAMOCA PÉREZ a las siguientes cuestiones: 1.º Principios específicos de Derecho aplicables al procedimiento sancionador tributario; 2.º Disposiciones normativas aplicables a la generalidad de los procedimientos sancionadores; 3.º Clases de procedimientos para la imposición de sanciones; 4.º Tramitación separada del procedimiento sancionador; 5.º Renuncia a la tramitación separada del procedimiento y consiguiente tramitación conjunta; 6.º Procedimiento sancionador en regularización de actas con acuerdo; 7.º Procedimiento sancionador en caso de sanciones no pecuniarias, y 8.º Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Estamos, en fin, ante un auténtico «manual» –así califica su obra en alguna ocasión el propio autor– sobre el sistema de infracciones y sanciones previsto por la nueva LGT que llega a profundizaciones notables en el tratamiento de diversas cuestiones y que se ha escrito con una saludable perspectiva crítica.

Miguel Ángel Martínez Lago

Temas actuales de Derecho Tributario

Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA (director), Pollyana VILAR MAYER (coordinadora)
y varios autores más
J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2005, 386 págs.

Hace diez años que el profesor GONZÁLEZ GARCÍA viene coordinando el desarrollo, en la Universidad de Salamanca, de un programa de doctorado sobre «Derechos y Garantías del Contribuyente» en el que participaron los doce autores de los capítulos que integran esta obra. Según consta en la página web desde donde se puede acceder a la información de aquel programa universitario, con él se «pretende hacer un recorrido extenso y en profundidad a todo el cuadro de derechos y garantías que asiste al contribuyente a lo largo del proceso aplicativo de las normas sustantivas y procedimentales del Derecho Financiero y Tributario. El Programa se ajusta estrechamente a la actividad investigadora del profesorado del Área. Actividad enmarcada en sucesivas ayudas a la investigación concedidas por el Ministerio de Ciencia y Tecnología sobre "Garantías del Contribuyente en los ámbitos de los fines extrafiscales de la imposición y en la revisión de los actos tributarios" y por la Junta de Castilla y León sobre las repercusiones presupuestarias de esas garantías y libertades. Ambas ayudas se han visto complementadas por las obligadas remisiones a los Derechos alemán e italiano, facilitadas por la concesión de sendas acciones integradas con las Universidades de Nuremberg y Nápoles, así como por la aprobación de un Proyecto Alfa de la Comisión Europea, tendente a proyectar ese programa hacia América Latina. La materia objeto de estudio se examinará fundamentalmente desde la perspectiva del Derecho Tributario, aunque sin perder de vista la panorámica general del Derecho Público, particularmente en los aspectos de Derecho Constitucional, Derecho Administrativo y Derecho Presupuestario».

Como da cuenta en su prólogo el Catedrático de Salamanca, pocas veces podrá hablarse con más propiedad de un «equipo de trabajo internacional» que en esta ocasión, al contar entre sus componentes con cuatro brasileños, cuatro mejicanos, dos venezolanos, un argentino y un portugués que, en cada caso particular, han pretendido contrastar la experiencia procedente del manejo de la legislación tributaria del país de cada autor o los conocimientos de Teoría General del Derecho Tributario adquiridos, con la forma en que la Ley General Tributaria afronta el problema tratado.

Todos los trabajos, a excepción del último –en el que Jorge VLADIMIR PONS Y GARCÍA realiza unas breves reflexiones sobre las nuevas tecnologías en la Ley General Tributaria–, adoptan una similar extensión y reflejan tras la exposición de los correspondientes temas analizados, unas cuantas conclusiones y la indicación de las fuentes bibliográficas empleadas en su estudio. La mayoría se encaminan al tratamiento de cuestiones de *parte general*, aunque también los haya sobre aspectos particulares del sistema fiscal e incluso el recién citado comentario transversal monográfico sobre el tratamiento que la Ley General Tributaria dispensa a las nuevas tecnologías.

El primer capítulo se refiere a los aspectos semióticos y éticos de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) en el sistema fiscal español. Su autor, Joao BOSCO COELHO PASIN, comienza aludiendo a la justicia impositiva y sus fundamentos generales en el marco

constitucional, sigue con el proceso de gestación de la nueva Ley General Tributaria y repasa unos cuantos conceptos tributarios básicos, tras lo cual se centra en la consideración de la interpretación de normas tributarias y la figura del conflicto en la aplicación de las mismas. Entre las conclusiones a las que llega, se observa que tanto esta figura como la simulación «no deben ser aplicadas en contra de las técnicas de elusión fiscal (comportamientos siempre lícitos y propios de la libertad contributiva)».

El siguiente trabajo que aparece en el libro es el de María Alejandra SALAS FEBRES, en el que se estudia el papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria. Tras una breve introducción general sobre la reserva de ley, se centra la autora en su proyección y alcance sobre la materia tributaria, considerando los elementos estructurales del tributo cubiertos por la reserva. Al final se reflexiona sobre la importante incidencia que tienen los decretos-leyes en nuestro campo.

La coordinadora del libro, Pollyana VILAR MAYER, escribe sobre el conflicto en la aplicación de la norma, según la redacción contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Allí pone de manifiesto la disparidad de conceptos aplicados al fraude de ley tributaria por la doctrina y legislación, exponiendo diversas teorías sobre tal figura que distingue de otras situaciones –economía de opción y evasión fiscal– con las que guarda semejanza. Al término de su trabajo reflexiona sobre los aspectos que rodean la regulación que procura al respecto la Ley General Tributaria.

El capítulo cuarto se dedica al estudio de la naturaleza jurídica del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En su ponencia, Alejandro IBARRA RODRÍGUEZ comienza haciendo un breve recorrido sobre la evolución histórica de la solución legal ofrecida a partir de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, para los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo. Luego se plantea cuestiones de identificación conceptual del recargo estudiado, para lo que se realizan diversas clasificaciones de los recargos, según que tengan o no naturaleza tributaria, por un lado, y responden preferentemente a una finalidad indemnizatoria, sancionadora o mixta, por otro. El autor se decanta por atribuir naturaleza sancionadora a los recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria, por lo que se echa en falta un procedimiento para la imposición de los mismos, separado del que se instruya para la comprobación e investigación.

Jessica K. GAVALDÁ escribe sobre la tutela judicial efectiva en el ámbito del Derecho Tributario. Primero se refiere al ejercicio del poder sancionador por la Administración y después se plantea la aplicación en el Derecho sancionador tributario de las garantías penales y procesales contenidas en los artículos 24 y 25 de la Constitución. De manera particularizada considera los derechos a la defensa, al juez predeterminado por ley, a ser informado de la acusación, a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, a la asistencia letrada, a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

La aportación siguiente se detiene en la consideración de la asistencia mutua en el Derecho Tributario internacional con la finalidad de intercambio de información. De ello se ocupa José André WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA, quien parte de la constatación de lo íntimamente vincu-

lados que están los conceptos de información y prueba y señala los primeros esfuerzos realizados por la OCDE para situar una cláusula de asistencia mutua en su Modelo de Convenio, así como sus posteriores desarrollos. Después se distingue entre los instrumentos bilaterales y multilaterales que sirven de cauce a la cooperación administrativa tributaria y el análisis crítico se centra luego en la normativa adoptada en el seno de la Unión Europea, por los insatisfactorios resultados prácticos alcanzados en la lucha contra el fraude fiscal. El autor esboza varios puntos débiles que las legislaciones nacional y comunitaria muestran tanto en el ámbito de los impuestos indirectos como de los directos.

En el capítulo séptimo del libro que comentamos, Emerson CATURELI efectúa un estudio de las presunciones en el Derecho Tributario. Su intención es la de verificar los límites a la utilización de aquéllas, especialmente cuando se intenta facilitar la prueba de que se ha producido el presupuesto de hecho tributario. En su aportación se distinguen dos partes diferenciadas, estando la primera dedicada al estudio de las características generales de las presunciones, su clasificación y búsqueda de un concepto válido. En la segunda parte se realiza un análisis separado de cada una de las especies de presunciones tradicionalmente reconocidas –presunciones simples, legales absolutas y relativas–, de su posible admisión en el Derecho Tributario y de los límites que deben ser tenidos en cuenta en su utilización.

Por su parte, Blanca TORRES ESPINOSA se detiene a considerar las principales novedades de las reclamaciones económico-administrativas en la nueva Ley General Tributaria. En su opinión, el mayor desarrollo que la norma de 2003 realiza de esta vía respondería a los fines siguientes: 1.º Agilizar el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, favoreciendo la emisión de resoluciones en el plazo de un año, 2.º Propiciar la unificación de criterios obligatorios para toda la Administración tributaria, y 3.º Unificar y adecuar su terminología con la empleada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. En el trabajo se observan cuestiones como el ámbito de aplicación de esta clase de reclamaciones, las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos, los beneficios de la acumulación en materia económico-administrativa, el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos y la implantación de los órganos unipersonales, la suspensión, diversas fases del procedimiento y la pretendida agilización con la creación de los órganos unipersonales.

Los siguientes capítulos salen del círculo de trabajos sobre cuestiones generales, por detenerse en aspectos más propios de la *parte especial* de la asignatura. Así, Nina AGUIAR da cuenta de la relación entre la determinación del beneficio imponible en los impuestos sobre la renta y la contabilidad mercantil. Tras un planteamiento general que culmina con la identificación de las principales notas de los sistemas de doble balance y de balance único, la autora intenta un esquema clasificatorio de los modelos de relaciones contable-fiscal en ambos sistemas.

Ya en el capítulo décimo, Enrique PONS FRANCO se aproxima al estudio de los beneficios fiscales medioambientales en el sistema tributario español. Primero se detiene en la consideración del soporte constitucional del medio ambiente, dando cuenta de las corrientes doctrinales que promueven y rechazan su inclusión como un derecho fundamental. Tras ese recorrido se acerca a

la observación de las distintas modalidades de protección fiscal del medio ambiente, dando cuenta de la función incentivadora de los beneficios fiscales medioambientales. En la última parte del trabajo se estudia la deducción por inversiones medioambientales prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En el capítulo siguiente se realiza un examen comparativo de la cesión de impuestos estatales con otras fuentes de ingresos que también tienen su origen en recursos de naturaleza impositiva – impuestos propios, recargos y participación en ingresos del Estado– para atender las necesidades de gasto de las Comunidades Autónomas. La primera comparación que realiza la autora, Verónica GONZÁLEZ LANDAETA, es la de los impuestos cedidos por el Estado y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, sugiriéndose ante la falta de espacio fiscal propio autonómico proceder a un reparto de impuestos que llevase a una redistribución de figuras entre el Estado y las autonomías, convirtiendo los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como la tributación sobre el juego en impuestos propios de las Comunidades Autónomas.

Miguel Ángel Martínez Lago

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Ramón FALCÓN Y TELLA

Iustel, Madrid, 2005, 204 págs.

Hay que dar la bienvenida a esta monografía, no sólo por el excelente estudio que representa el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), sino también porque inaugura, dentro de las series de publicaciones impresas de la Editorial Iustel, una nueva colección de «Tributación Práctica», dirigida por los Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario: Ramón FALCÓN Y TELLA, Gaspar DE LA PEÑA VELASCO y Eugenio SIMÓN ACOSTA.

El primero, autor del libro que recensionamos, suma al desempeño de su puesto docente en la Universidad Complutense de Madrid, el libre ejercicio de la abogacía y la dirección de la revista *Quincena Fiscal*. Esta nueva publicación continúa la calidad de anteriores libros suyos sobre la transparencia fiscal, la compensación financiera interterritorial, prescripción tributaria, Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas y de un sinfín de trabajos aparecidos en las revistas especializadas.

El libro consta de cinco secciones, dedicadas al tratamiento de las distintas modalidades de gravamen, diversas cuestiones previas y el repaso de las disposiciones comunes a las distintas figuras tributarias que comprende la rúbrica de «Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Al principio se enuncian los antecedentes de la imposición considerada –la Alcabala y, luego, los Impuestos sobre Derechos Reales y la Renta del Timbre del Estado–, cuya denominación proviene de la reforma fiscal de 1964, dando también cuenta de las sucesivas modificaciones normativas hasta llegar al actual texto refundido de la ley del impuesto (Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) y su correspondiente reglamento (Decreto 828/1995, de 29 de mayo). Completan las primeras páginas de la obra la exposición genérica de los tres hechos imponible, sus recíprocas relaciones y su compatibilidad o no con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), por un lado, y el comentario de las reglas comunes de calificación recogidas en los primeros preceptos de la ley del impuesto: la irrelevancia de los vicios y defectos de los negocios o principio general de calificación que también recoge la Ley General Tributaria (art. 13), la calificación separada de cada convención y la trascendencia de las condiciones y términos a los que pueda estar sometida la eficacia de determinados negocios.

El capítulo segundo se dedica al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), comenzando con el señalamiento de su naturaleza y caracteres. Tanto ésta como las otras dos figuras impositivas reunidas en el ITP y AJD son gravámenes indirectos, reales, objetivos e instantáneos, cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen general y tienen carácter de tributos concertados de normativa autónoma en los regímenes de Concierto o Convenio, excepto el gravamen sobre las letras de cambio y documentos que las suplan o realicen función de giro, que se regirá por la normativa común.

El estudio de este hecho imponible parte de la definición legal de las operaciones sujetas (art. 7.1 LITP y AJD) y continúa con la observación de los supuestos específicos de adquisición onerosa en pago, para pago y en pago de asunción de deudas, los excesos de adjudicación, las adquisiciones asimiladas a otras a efectos del impuesto –entre otras: el subarriendo y la aparcería al arrendamiento, la transmisión de valores a la de inmuebles, la condición resolutoria explícita de la compraventa a la hipoteca que garantice el pago del precio aplazado–, los expedientes de dominio, actas de notoriedad, reconocimientos de dominio en favor de determinadas personas y diversos supuestos de consolidación del dominio en cabeza del nudo propietario, del usufructuario o de un tercero.

Luego se consideran las relaciones entre TPO y el IVA, reflexionando críticamente el autor sobre las circunstancias de la renuncia a la exención del IVA de entregas de inmuebles y rechazando, por excesivamente formalista, que se requiera la constancia de aquélla en la propia escritura. Como dice el profesor FALCÓN Y TELLA, la renuncia «exige un acuerdo entre ambas partes que no puede presumirse. Pero si se cumplen los requisitos sustantivos para la renuncia (que ambas partes sean empresarios y que el comprador tenga derecho a la deducción total) no pueden interpretarse los requisitos formales de modo que impidan alcanzar su efectividad frente a la Hacienda pública al acuerdo alcanzado por las partes. O lo que es lo mismo, la renuncia a la exención de IVA no se presume, pero tampoco puede presumirse la sujeción a TPO por encima de la voluntad coincidente de las partes». También critica el autor la exigencia del gravamen sobre TPO en relación con la transmisión de acciones o participaciones que encierran una transmisión inmobiliaria en los supuestos previstos por el artículo 108.2 de la Ley del Mercado de Valores (Ley 24/1988, de 28 de julio), por resultar incompatible con el ordenamiento comunitario en los casos en que, de transmitirse directamente el inmueble, la operación quedaría sujeta a IVA y no a TPO.

El capítulo sobre TPO finaliza con la consideración de los puntos de conexión –comprendiendo la referencia a los regímenes forales y su cesión a las Comunidades Autónomas de régimen general–, devengo, obligados tributarios, base imponible, tipos de gravamen y cuota.

La siguiente sección se ocupa del impuesto sobre las Operaciones Societarias, resaltando la armonización fiscal comunitaria fundamentada en la libre circulación de capitales y en la libertad de establecimiento. El autor considera manifiestamente insuficiente el resultado alcanzado desde esta última perspectiva, al no garantizar la neutralidad de las formas jurídicas empleadas, de manera que «probablemente la única solución, a medio y largo plazo, sea la supresión completa de estos tributos».

El análisis de este específico supuesto de adquisición onerosa lleva al tratamiento, por separado, del elemento subjetivo –el concepto de sociedad a efectos del impuesto– y del presupuesto objetivo del hecho imponible; este último distinguiendo entre las operaciones que implican un desplazamiento patrimonial desde los socios a favor de la sociedad (constitución, aumento de capital...) y desde la sociedad a los socios (disolución y reducción de capital) –estas últimas, por quedar al margen de la Directiva sobre impuestos que gravan la concentración de capitales, serán compatibles con el ordenamiento comunitario siempre que no supongan indirectamente un gravamen por razón

de la forma social–, así como las operaciones de fusión y escisión sobre las que nada dice la Directiva y donde la compatibilidad con la misma resulta más dudosa porque, como sostiene el autor, «puede producirse una doble imposición, pues al constituirse las sociedades que se fusionan o se escinden ya se habrá aplicado el derecho de aportación, y, en consecuencia, exigir de nuevo el tributo con ocasión de la fusión o escisión (especialmente si se exige sobre la totalidad del capital de la sociedad resultante, o sobre el valor real de la totalidad de los activos aportados) vulneraría si no la letra, al menos el espíritu de la Directiva».

Después de ocuparse de los criterios de sujeción, devengo, sujetos pasivos, base imponible y tipo de gravamen de la anterior figura, llega el turno al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. En éste, tras la referencia a la cuota fija de los documentos notariales, se observa con detenimiento el gravamen proporcional sobre las primeras copias de escrituras y actas notariales que, en opinión de Ramón FALCÓN, debería resultar incompatible con el IVA por suponer, de hecho, la aplicación de un tipo incrementado respecto a los previstos para el IVA sin posibilidad de deducción para el destinatario de la operación. El examen de los distintos elementos configuradores de este hecho imponible determina la no sujeción de las escrituras de poder, que no tienen objeto valuable y, según sugiere el autor, también de las escrituras de distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las distintas viviendas en que ha sido objeto de división horizontal el inmueble hipotecado, así como de las escrituras de cancelación de hipotecas.

Más adelante se exponen los supuestos en que la aplicación del gravamen proporcional de AJD resulta incompatible con el ordenamiento comunitario, prosiguiendo con el devengo, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. El autor analiza y critica la doctrina del Tribunal Supremo que postula la sujeción al citado impuesto de las escrituras que documentan hipotecas en garantía de préstamos empresariales. También muestra su posicionamiento crítico respecto de la sujeción de la distribución de la responsabilidad hipotecaria, planteando la necesidad de distinguir según se trate de una distribución simultánea –que no podría gravarse porque, jurídicamente, no cabe constituir la hipoteca sin la división– o posterior a la constitución de la garantía real –que tampoco habría que gravar porque la existencia de un acto jurídico distinto no implica que tenga por objeto una cosa valuable distinta de la hipoteca que se distribuye–. Finalmente, se da cuenta de la facilidad de eludir el gravamen proporcional en estos casos, así como en operaciones de posposición, mejora e igualación de rango hipotecario y se plantean los problemas de determinación de la base en supuestos de extinción de un *pro indiviso* adjudicando el bien a uno de los copropietarios, a cambio de una compensación en metálico.

El capítulo cuarto concluye con el examen de los otros dos hechos imposables que concurren con los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: por un lado, los documentos mercantiles como la letra de cambio, documentos que realizan función de giro o suplen a la letra, pagarés, bonos, obligaciones y documentos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, que instrumenten un préstamo con rendimiento implícito, resguardos y certificados de depósito y, por otro lado, los documentos administrativos –anotaciones preventivas que se practiquen en registros públicos y la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios–, ámbito este que, como señala el profesor FALCÓN Y TELLA, está más cercano a la naturaleza de la tasa que al impuesto.

La última sección del libro se dedica al estudio de las disposiciones comunes que contempla la Ley del ITP y AJD y que, en principio, se aplican a la tres modalidades de gravamen. En primer término, las exenciones, distinguiendo las que son de carácter subjetivo, las objetivas, las creadas en relación con el régimen especial de Canarias, las bonificaciones en las ciudades de Ceuta y Melilla, así como otras exenciones reguladas en leyes específicas. Después se alude a los órganos competentes para gestionar el tributo, la obligación de autoliquidarlo e ingresarlo –significando la posición del presentador del documento– y se enuncian los deberes de información de terceros, el derecho de afección, cierre registral y otras garantías. La obra concluye con el tratamiento de la comprobación de valores, liquidación y exclusión de sanciones si se declara conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, así como la consideración de las normas específicas sobre cómputo de la prescripción y, por último, la devolución del impuesto en los supuestos de nulidad, rescisión o resolución del acto dictado por resolución judicial o administrativa firme, siempre que el acto no hubiera producido efectos lucrativos.

Como complemento del estudio efectuado, al final aparece un amplio índice de voces y, en anexo, la exposición de las principales normas dictadas por las Comunidades Autónomas de régimen común y de Concierto o Convenio.

En fin, estamos ante una obra que se ajusta plenamente al programa declarado por el autor en el prólogo, ya que revela la artificiosidad de gran parte de las figuras tributarias que se analizan y denuncia los excesos e incoherencias que se producen, defendiendo el legítimo interés de los particulares y los empresarios en evitar distorsiones absurdas y gravámenes abusivos en operaciones cotidianas.

Miguel Ángel Martínez Lago