
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