

Recensiones Bibliográficas

La participación de las Haciendas locales en los tributos de las Comunidades Autónomas

Jesús RAMOS PRIETO

Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, 2009, 601 págs.

Esta monografía que presenta el profesor Jesús RAMOS PRIETO presta una exhaustiva atención a un recurso de la financiación de las Haciendas locales que, tradicionalmente, ha sido echado en el olvido y, en sintonía con ello, no había sido objeto hasta el momento de un estudio individualizado con un cariz concienzudo y riguroso como el que trasluce esta obra científica.

En un principio, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) no estableció figuras tributarias que fuesen lo suficientemente flexibles que permitiesen incorporar de manera automática en el estado de ingresos del presupuesto local los frutos del crecimiento económico del territorio. La reforma de la LRHL intentó paliar este defecto a través de la introducción de las participaciones territorializadas, pero la ausencia de capacidad normativa hace que se trate de una transferencia más y no pueda ser utilizada a efectos de incrementar la recaudación local. En este panorama se enmarcan las participaciones en ingresos de las Comunidades Autónomas (PICA), que han sido escasamente utilizadas pese a estar previstas expresamente en el artículo 142 de la Constitución como uno de los tres recursos fundamentales al servicio de la suficiencia financiera local.

La trayectoria investigadora del doctor RAMOS PRIETO lo avala como tributarista de solvencia en el tema de la financiación territorial, al cual ha aportado numerosos trabajos científicos entre los que destacamos, el libro *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas: concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*, Comares, 2001. Entre las obras colectivas en que ha participado pueden citarse las siguientes colaboraciones: «La participación de los municipios turísticos en los tributos estatales y autonómicos: un camino a medio recorrer y otro aún a medio comenzar», en *IV, V, VI Jornadas de derecho turístico en Andalucía* (coord. por Adolfo Juan AURIOLES MARTÍN), 2005; «Algunos aspectos problemáticos en la atribución del rendimiento de un impuesto cedido: las adquisiciones "mortis causa" gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *El debate sobre el sistema de financiación autonómica* (dir. por Francisco Javier LASARTE ÁLVAREZ y coord. por Francisco ADAME MARTÍNEZ y Jesús RAMOS PRIETO), Comares, 2003; e igualmente prolífico ha sido en artículos jurídicos relacionados con esta cuestión: «La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía», *Revista de Estudios Regionales*, n.º 78, 2007; «Consideraciones sobre la reciente evolución del sistema tributario municipal en España», *Tributos locales*, n.º 69, 2007; «Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance de poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista de Estudios Regionales*, n.º Extra 66, 2003; «Algunas consideraciones sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas», *Impuestos*, año n.º 14, n.º 1, 1998.

Entrando en el contenido del libro, debe reconocerse el acierto en la perspectiva adoptada y el planteamiento que se esboza. La obra se ordena en cinco capítulos acompañados por unas razonadas conclusiones finales. El primer capítulo se ocupa de delimitar las bases constitucionales que enmarcan el imperativo de que las haciendas locales disfruten de una participación en el producto de los recursos tributarios integrantes de las haciendas autonómicas. En el segundo capítulo el autor examina la configuración que ha recibido el recurso de la participación en la recaudación de las haciendas autonómicas en el seno de la legislación estatal, con especial atención a los estatutos de autonomía. Los capítulos tercero y cuarto se destinan a constatar en qué medida han dado cumplimiento las comunidades autónomas al requerimiento constitucional de cooperar de modo estable y relevante al sostenimiento de los gastos de los municipios, provincias y otras entidades locales enclavadas en su territorio, adentrándose en la diversa legislación autonómica para identificar las fórmulas participativas o de transferencias que aquéllas han puesto en funcionamiento hasta el momento, en forma de fondos de cooperación o financiación local, comparando sus características más significativas y extrayendo sus elementos positivos y negativos. Todo ello lleva al autor a formular en el quinto y último capítulo una serie de alternativas en la línea de fomentar esta vía de obtención de ingresos en el marco de la financiación de las Haciendas locales, sin perjuicio de enlazar este aspecto con la articulación de las competencias normativas y de gestión en la materia.

A juicio del autor, el inusitado interés despertado por este tema se debe en buena medida a la inclusión en los textos de los reformados Estatutos de Autonomía de referencias al compromiso que las Haciendas autonómicas han de adoptar hacia la cobertura financiera de las Haciendas locales. No en vano, la Federación Española de Municipios y Provincias se ha caracterizado por su insistencia en la formulación de peticiones en el sentido de requerir una corrección en la muy insuficiente participación en los ingresos de las comunidades autónomas, mediante el despegue definitivo de fondos autonómicos incondicionales.

Pues bien, el autor se muestra partidario de configurar un modelo abierto y flexible que pueda ajustarse a las peculiaridades de cada territorio, pero al que debe dotarse de una ineludible articulación en atención a las exigencias constitucionales que apuntan al tratamiento de la PICA como un recurso ordinario, estable y de cierta relevancia para garantizar la suficiencia de las Haciendas locales. Y es, precisamente, por este motivo que el autor dispone propuestas desde dos perspectivas diversas: de un lado, en el contenido y significación de la PICA; y, de otro lado, respecto del diseño de este recurso financiero, siempre sin perder de vista la prioridad que ha de adjudicársele al principio de suficiencia de las Haciendas locales.

Así, consciente de las dificultades financieras de los entes locales, el autor defiende la necesidad de delimitar un objeto amplio del derecho a la participación, de manera que abarque tanto a la imposición autonómica propia como al producto de los impuestos cedidos por el Estado, puesto que si se limitase únicamente al primer aspecto la PICA sería ínfima. E incluso advierte la posibilidad de extender el derecho a la participación en la recaudación de los impuestos regulados y gestionados en exclusiva por la Hacienda autonómica a través de la asunción de competencias para modificar alguno de los elementos de cuantificación o el establecimiento de recargos. No obstante, el mecanismo de la PICA se estima que debe contener variables que permitan incrustar la realidad local de cada comunidad autónoma y, en consecuencia, sus necesidades de gasto. De aquí que el profesor RAMOS PRIETO conciba la idea de prever una cláusula de garantía de carácter dinámico que facilite

que el montante de la participación evolucione para el conjunto de las entidades locales a expensas no de lo establecido presupuestariamente por la comunidad autónoma, sino del comportamiento de la recaudación tributaria. El corolario a esta obra se aporta haciendo hincapié en la precisa coordinación de que deben gozar las participaciones de las Haciendas locales en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas, incorporándose ambos a un fondo de financiación local en cada una de las comunidades autónomas.

Recomendamos, sin duda, de forma inexcusable la lectura de esta obra, de una gran trascendencia práctica para estudiosos de la materia y profesionales del mundo local. En definitiva, alabamos la aportación a la doctrina científica que con este análisis se añade por parte del profesor RAMOS PRIETO en materia tributaria.

Gemma Patón García

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha. Centro Internacional de Estudios Fiscales

La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario

Belén ALONSO-OLEA GARCÍA, Manuel LUCAS DURÁN e Isidoro MARTÍN DÉGANO
Aranzadi, Navarra, 2009, 622 págs.

Con prólogo de Rafael CALVO ORTEGA y presentación del Consejero de Administración Pública y Hacienda de la Junta de Extremadura, esta obra reúne el esfuerzo investigador continuado –una primera versión de los mismos autores y editorial fue publicada ya en el año 2006– de profesores titulares de dos áreas de conocimiento y universidades distintas: Belén ALONSO-OLEA e Isidoro MARTÍN pertenecen a la UNED, dedicándose la primera al Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Este último, junto a Manuel LUCAS, de la Universidad de Alcalá de Henares, son profesores de Derecho Financiero y Tributario.

La nueva edición viene motivada, como reconocen los autores, en múltiples factores. Por un lado, está la aprobación de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia que creó un *Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia* (SAAD), basado en la colaboración y participación de diversas Administraciones públicas, así como en la necesaria optimización de los recursos públicos y privados disponibles. Así se configura legalmente un derecho subjetivo fundamentado en los principios de universalidad, equidad y accesibilidad, reconociendo al ciudadano-beneficiario tres niveles de protección: uno de carácter mínimo, definido y garantizado financieramente por el Estado; otro erigido en la cooperación y financiación conjunta Estado-comunidades autónomas y, finalmente, un tercer nivel adicional de protección que pueden desarrollar las propias comunidades autónomas.

Por otra parte, los dos sectores del ordenamiento jurídico concernidos en esta monografía, son claramente representativos de la constante modificación normativa que experimentan, tanto por lo que se refiere a la legislación estatal –cambios en el ámbito de la Seguridad Social, reformas de las leyes rectoras de la imposición personal sobre la renta (IRPF e Impuesto sobre Sociedades), así como del Impuesto sobre el Valor Añadido, amén de variaciones en otras figuras y nuevos reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria–, como en el establecimiento de medidas de apoyo a las personas con discapacidad adoptadas por distintas comunidades autónomas, al ejercer éstas sus competencias normativas sobre los impuestos cedidos. Aparte de la actualización normativa, el libro del que damos noticia ha tenido en cuenta la interpretación administrativa y judicial en lo que afecta a los beneficios previstos en el Sistema de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario.

El trabajo aparece estructurado en tres grandes partes relativas al Derecho de la Seguridad Social, la Ley de Dependencia y el Derecho Tributario, comprendiendo un total de siete capítulos, que vienen rematados con un amplio índice cronológico de las disposiciones normativas y la clásica referencia a la bibliografía citada. En el prólogo se destaca el rigor, exhaustividad y buena estructura del libro, así como que resulte particularmente útil para el campo universitario y también para el ámbito profesional. También se recuerda el valor del principio de capacidad económica cuya contemplación no estrictamente estática favorece el desenvolvimiento del derecho de las personas discapacitadas a que no sólo se tenga en cuenta la riqueza actual, sino también su capacidad de

generación futura, lo que no respondería a la idea de solidaridad, como tampoco las reducciones impositivas por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas.

En la primera parte, que consta de tres capítulos, se estudian las prestaciones contempladas en el régimen público de Seguridad Social. Al principio se procura identificar a las personas con discapacidad a los efectos legales, arrancando del concepto de «minusválido» y distinguiéndolo de otras figuras afines. Para ello se recurre a definiciones dadas por distintos organismos internacionales (Naciones Unidas, Organización Internacional del Trabajo, Consejo de Europa y Unión Europea) y también por nuestra legislación nacional, en la que persona con discapacidad es aquella que tiene reconocido un determinado grado de minusvalía por el órgano competente según el cauce arbitrado por el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, de procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía.

El segundo capítulo aporta una idea general del sistema de Seguridad Social, tanto desde una perspectiva constitucional (en la norma fundamental se concibe como principio rector de la política social y económica, aparte de llevar a cabo una distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas e imponer, finalmente, a los poderes públicos que realicen una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos), como de legalidad ordinaria, señalando los regímenes que integran el sistema, las contingencias protegidas por la Seguridad Social, sus modalidades contributiva y no contributiva, así como la gestión y administración de las prestaciones del sistema de la Seguridad Social.

En el tercer capítulo se analizan las prestaciones económicas (incapacidad permanente, de base contributiva, la invalidez no contributiva y la asignación económica por hijo minusválido a cargo) reconocidas a las personas con discapacidad –unas dentro del sistema de la Seguridad Social, regulándolas el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (RDLeg. 1/1994, de 20 de junio), y otras fuera del mismo (Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos)– quedando fuera del ámbito de estudio otras prestaciones como son las sanitarias y las de servicios sociales.

La segunda parte hace referencia al ya citado Sistema para la Autonomía y Atención de la Dependencia instaurado por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, concibiéndolo como una cuestión diferenciada de la idea de discapacidad, pero con algunos puntos en común y recorriendo los siguientes puntos de atención: titulares del derecho a las prestaciones; órganos de valoración, grados y niveles determinantes de la situación de dependencia, así como efectividad de previos reconocimientos; régimen jurídico de las prestaciones de servicios sociales (tele-asistencia, ayuda a domicilio, servicios de centro de día y de noche y de atención residencial...) y de las prestaciones económicas (la vinculada al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personal, así como la subvención o ayuda económica para facilitar la autonomía personal) y, finalmente, el procedimiento para el reconocimiento de la situación de dependencia y del derecho a las prestaciones, además de la revisión del grado o nivel de dependencia y de la prestación reconocida.

En la tercera parte se afrontan ya las situaciones de discapacidad y dependencia desde la óptica del Derecho Tributario, constando también de tres capítulos.

Por un lado, se promueve la unificación de diversas expresiones que emplea nuestro derecho positivo en los conceptos de persona con discapacidad y de persona en situación de dependencia.

Luego se estudia la fiscalidad estatal de los discapacitados y de las entidades relacionadas con los mismos, recorriendo los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades, bonificaciones en la cuota de Seguridad Social, Renta de No Residentes, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones, por lo que hace a la imposición directa. Los autores observan también los beneficios fiscales y elementos concernientes a la discapacidad en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y gravámenes aduaneros.

Por último, en el ámbito de los tributos locales se amplía el estudio a las contribuciones especiales y tasas (por estacionamiento de vehículos que transporten personas con movilidad reducida, por la utilización del dominio público de forma exclusiva por este tipo de vehículos, etc.), así como a las medidas contenidas en la regulación de los impuestos municipales que tienen relación con el objeto del libro.

Miguel Ángel Martínez Lago

Extrafiscalidad y dogmática tributaria

Juan Enrique VARONA ALABERN
Marcial Pons, Madrid, 2009, 174 págs.

Desde las primeras páginas de este cuidadoso estudio de la extrafiscalidad, llevado a cabo por Juan Enrique VARONA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cantabria, se asocia aquélla a la facilidad de entendimiento y aceptación que genera. También se alude a tres causas que han favorecido su especial despliegue en nuestro país en los últimos veinte años: mayor sensibilidad social por el medio ambiente, el enmarañamiento que provocan las relaciones socioeconómicas y la flexibilidad que ello provoca en las figuras jurídicas, los límites de las comunidades autónomas para el establecimiento de sus propios tributos.

Con ser importante para la extrafiscalidad el estudio de la tributación medioambiental –que cuenta con distinguidos colegas que profesan su estudio, como hemos ido dando cuenta a lo largo de varias recensiones desde esta misma Revista– el libro del que ahora damos cuenta excede esa sola preocupación ecológica y aborda cuestiones relacionadas con tributos claramente extrafiscales ajenos a la protección del medio ambiente. Según lo concibe el propio autor, «esta actitud metodológica proporciona una doble ventaja. Por un lado, impide tomar el todo por la parte, atribuyendo a la extrafiscalidad en general cualidades que sólo son propias de la tributación medioambiental; tendencia comprensible cuando es ésta la clase de extrafiscalidad más estudiada, pero errónea, porque podría conducir a un peligroso reduccionismo que impidiera comprender adecuadamente cómo opera este fenómeno en otros ámbitos distintos del ecológico. Por otro lado, sólo actuando del modo descrito es posible desarrollar un profundo estudio de la extrafiscalidad como fenómeno unitario, a fin de otorgarle el papel que le corresponde en el seno de la dogmática tributaria».

La obra consta de seis capítulos, dedicados al tratamiento de los temas siguientes: 1.º Concepto y principales características de la extrafiscalidad; 2.º Extrafiscalidad y tributos propios autonómicos; 3.º Extrafiscalidad y justicia tributaria; 4.º Extrafiscalidad regular y extrafiscalidad irregular; 5.º Especial referencia a la fiscalidad medioambiental, y 6.º Finalidad extrafiscal *versus* instrumentalizada de la actividad financiera. Al término del libro aparece debidamente referenciada la bibliografía citada.

El profesor VARONA comienza su recorrido encarando las notas características que presenta el concepto de tributo –patrimonialidad, coactividad, finalidad contributiva que lo conecta al gasto público, titularidad pública– y recuerda la jurisprudencia constitucional que avaló la legitimidad de los fines no fiscales –algunos prefieren llamarlos de «ordenamiento» y hasta «ultrafiscales»– de la imposición (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.º). El autor elogia el fenómeno y sostiene que la extrafiscalidad ha de potenciarse porque puede constituir, si no el mejor vehículo, un adecuado medio para alcanzar objetivos constitucionales y considera, más adelante, los distintos grados que la misma puede presentar en sus más concretas manifestaciones.

Al plantear las notas definidoras de los tributos propiamente extrafiscales –y no de aquellos que se limiten a contener incentivos o beneficios de dicha naturaleza, pero con predominio del fin esencial recaudatorio–, se señalan:

- 1.º El tributo debe perseguir con claridad una finalidad no recaudatoria que debe deducirse del articulado de su ley reguladora.
- 2.º La estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales, informando intensamente sus elementos esenciales y no como un mero añadido aislado.
- 3.º El tributo debe fomentar las conductas u operaciones acordes con la finalidad extrafiscal perseguida, reduciendo entonces la carga tributaria si la misma se logra y aumentándola si se muestra una actitud contraria a su logro.

Tras poner en relación la extrafiscalidad y el conductismo, resaltando las finalidades persuasiva y disuasoria siempre presentes en los gravámenes de ordenamiento, se considera la incidencia de la extrafiscalidad en las distintas especies tributarias, poniendo de relieve los problemas que se plantean para su admisión en las tasas y contribuciones especiales y anunciando las controversias dogmáticas que suscitan los impuestos extrafiscales, que pueden llegar a desvirtuar el principio de capacidad económica. También se deslinda la extrafiscalidad y la parafiscalidad desde la perspectiva suministrada por el principio de no afectación de ingresos a gastos públicos, planteando el carácter hasta cierto punto inevitable que tiene el fenómeno estudiado: «la misma elección del legislador de gravar una fuente de riqueza y no otra ya entraña, implícitamente, una decisión no exenta de algún motivo extrafiscal».

El capítulo segundo gira sobre los tributos autonómicos; ámbito este mayoritariamente extrafiscal, debido a las fuertes restricciones que a su establecimiento se contienen en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Tras aludir a la necesidad de que las mismas ostenten una doble competencia –la de carácter tributario y la referente a la materia sobre la que recaiga la finalidad extrafiscal perseguida–, se estudia la doctrina del Tribunal Constitucional acerca de los límites, no ya genéricos (derivados de los principios de territorialidad y no interferencia), sino específicamente señalados en los apartados 2.º y 3.º del artículo 62 de la LOFCA, siendo la extrafiscalidad un motivo de flexibilización de dichas limitaciones, a través, precisamente, de la integración de la misma en el objeto imponible de los tributos que han llegado a considerarse en la jurisprudencia constitucional (SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 289/2000, de 30 de noviembre; 168/2004, de 6 de octubre; 179/2006, de 13 de junio y, también, AATC 417/2005, de 22 de noviembre; 456/2007, de 12 de diciembre).

El siguiente apartado de la investigación considera la extrafiscalidad –exclusivamente impositiva– a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva. En relación con este último, el autor estima que «queda un tanto difuminado en la imposición extrafiscal, ya que la finalidad de interés general perseguida puede conducir a que quien adecue su conducta al fin extrafiscal vea reducida su deuda tributaria, aun teniendo la misma capacidad económica que otro sujeto que por despreciar aquella finalidad se ve obligado a pagar más impuesto. En la medida en que el principio de capacidad económica pierda protagonismo en la extrafiscalidad, el principio de igualdad deberá tomar como criterio de contraste la finalidad extrafiscal, ya que la diferencia de la carga fiscal entre los obligados tributarios no vendrá dada tanto (ni sólo) por la diversidad de capacidades económicas como por la diferencia de cumplimiento de la finalidad extrafiscal. De ahí que pueda ocurrir que una desigualdad de cargas tributarias que no se justifique atendiendo exclusivamente al principio de ca-

pacidad económica, pueda quedar suficientemente fundamentada en la distinta posición que ocupan los sujetos respecto del objetivo extrafiscal perseguido por el impuesto».

La eventual postergación del principio de capacidad económica –o mejor, la mayor o menor intensidad que dicho criterio rector del deber de contribuir tenga en cada impuesto extrafiscal concreto– suscita la distinción que se efectúa, con amplia argumentación, en el capítulo siguiente, entre una extrafiscalidad regular y otra irregular (que «parece perseguir la recaudación cero»).

Al sistematizar ambas situaciones, el profesor VARONA incluye como ejemplos de extrafiscalidad regular el canon de saneamiento y depuración de aguas residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria (Ley 2/2002, de 29 de abril); el gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil (Ley 4/1997, de 20 de mayo); determinados impuestos que gravan los grandes establecimientos comerciales y que se contemplan en diversas leyes autonómicas –de Cataluña (Ley 16/2000, de 29 de diciembre), Navarra (Ley foral 23/2001, de 27 de noviembre) y Principado de Asturias (15/2002, de 27 de diciembre)–; el impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados aprovechamientos del agua embalsada (Ley 15/2008, de 19 de diciembre), así como el *nonato* impuesto balear sobre la circulación de vehículos de arrendamiento sin conductor (inicialmente aprobado por la Ley 13/2005, de 27 de diciembre, y derogado por la Ley 25/2006, de 27 de diciembre).

Los ejemplos de extrafiscalidad irregular que se observan hacen referencia al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas (Ley de 3 de julio de 1984), que se declaró conforme a la Constitución por la STC 37/1987, de 26 de marzo; el impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (inicialmente regulado en la Ley 9/1998, de 26 de junio y, actualmente, en el Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, que aprobó el Texto Refundido de las disposiciones legales de Extremadura en materia de tributos propios); el impuesto navarro sobre viviendas desocupadas (Ley foral 2/1995, de 10 de marzo) y, aparte de otros supuestos que ya no se encuentran vigentes, el recargo de hasta un 50 por 100 en la cuota líquida del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que los Ayuntamientos pueden establecer para los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados (art. 72.4 de la Ley de Haciendas Locales –Texto Refundido aprobado por RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo–).

Después de la clasificación, se efectúa un análisis crítico de la extrafiscalidad irregular, poniendo de manifiesto la analogía funcional que presenta con las sanciones pecuniarias, aunque las figuras tributarias que se acaban de citar no pueden considerarse verdaderas sanciones, ni resultan adecuadas para cumplir la doble finalidad que caracteriza a estas últimas: retribución de infracciones cometidas y prevención de futuras conductas ilícitas.

Los dos últimos capítulos resultan de menor extensión que los anteriores, aunque no son de escaso interés los temas que se tratan en ellos. Por una parte, se consideran los principales caracteres de la tributación medioambiental –situada en el campo de la extrafiscalidad regular–, a través de la cual se pretende trasladar el coste derivado de paliar el daño a la naturaleza a quienes se lucran con la realización de actividades contaminantes. Por otra parte, se comenta brevemente la nota de

la instrumentalidad de la actividad financiera (desde antiguo se ha dicho que ésta no perseguiría directamente la satisfacción de intereses públicos, sino que se limita a suministrar fondos para que otras actividades administrativas –finales– los lleven a cabo) y se plantea cómo la extrafiscalidad hace mucho más tenues las diferencias entre la actividad financiera y la administrativa, lo que conduce a un problema dogmático en la delimitación conceptual de la primera. Esto confirma algo que el propio autor señala al principio de su libro: «la relación entre extrafiscalidad y dogmática tributaria es bidireccional, llegando a crear un flujo intenso y constante de influencia recíproca entre ambas realidades».

Miguel Ángel Martínez Lago