
Técnicas convencionales en el ámbito tributario. perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario

Saturnina MORENO GONZÁLEZ, Gemma PATÓN GARCÍA,
María Esther SÁNCHEZ LÓPEZ y José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS
Atelier, Barcelona, 2007, 208 págs.

Presenta este libro el director de la nueva colección «Atelier Fiscal», Miguel ÁNGEL COLLADO YURRITA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha, la misma a la que pertenecen los autores, además de al Centro Internacional de Estudios Fiscales auspiciado en ella. En el prólogo se constata la mayor popularidad que los instrumentos convencionales han tenido en los ordenamientos anglosajones, a la vez que se informa del leitmotiv de los trabajos reunidos en esta publicación, desarrollados en el marco de proyectos de investigación financiados por aquella universidad, así como en la organización de las III Jornadas sobre las reformas fiscales en Europa, que se celebraron en Toledo en marzo de 2005 y que versaron, precisamente, sobre la temática abordada en la obra de la que damos noticia.

La primera de las contribuciones, de alcance más general que las restantes, se titula «Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario», firmada por María Esther Sánchez López y que arranca reivindicando el empleo de los avances que se han realizado por parte de la doctrina administrativista como punto de partida de las elaboraciones teóricas de signo financiero que procede realizar y asumiendo que la reserva de ley constituye la clave de arco de las mismas.

La autora que acabamos de citar se ocupa, primero, de determinar la eficacia que tiene la voluntad de las partes a la luz del indicado principio, sin entrar en un análisis en profundidad de su significado y ámbito de aplicación. En esta aproximación comienza aludiendo a un rancio rasgo de delimitación de la actividad financiera –la instrumentalidad– y de la Administración (tributaria) que la acomete. Luego se hace referencia a la elevada tecnificación del Derecho tributario y la dificultad que tiene «de regular, por unos motivos u otros, todas las circunstancias que pueden concurrir en un supuesto concreto. Situación que provoca que el legislador tenga que acudir a la utilización de conceptos que otorgan a la Administración, a la hora de proceder a la aplicación de los tributos, un margen más o menos amplio de actuación».

A partir de las notas que han sido resaltadas en la jurisprudencia constitucional sobre el principio de reserva de ley –coactividad e inequívoca finalidad de interés público–, se circunscribe el campo idóneo para ubicar las técnicas convencionales a la determinación de los elementos cuantitativos del tributo, entendiendo que aquéllas no pueden aparecer como sustitutivas de los aspectos estructurales de éste, ya que «únicamente en ausencia de predeterminación normativa suficiente es posible, debido al margen de apreciación que de dicha indeterminación se deduce, acudir a las técnicas convencionales». Posteriormente se advierte el relevante papel que la ley tiene para concretar los supuestos que se pueden encomendar a las técnicas convencionales, así como la importancia del principio de proporcionalidad sobre la actuación de las mismas.

En la segunda parte de su trabajo, la profesora SÁNCHEZ LÓPEZ se refiere al acuerdo de voluntades como generador de relaciones jurídicas en el seno del procedimiento de gestión tribu-

taria, aludiendo específicamente a las actas con acuerdo introducidas por la nueva Ley General Tributaria. La autora rechaza que en el ámbito tributario quepan los acuerdos administrativos consensuales finalizadores del procedimiento, pero admite sin problemas que haya convenios preparatorios que condicionen el contenido del acto administrativo final, modalidad de acuerdos a la que pertenecería la citada clase de actas y que introduce, a su juicio, una cierta reinterpretación del procedimiento de aplicación de los tributos.

Así las cosas, se llega a la conclusión de que «la figura de la convención, no solamente es fruto de la evolución del sistema tributario así como del ordenamiento jurídico-público general a que pertenece, sino que su inserción en dicho sistema supone, además, una cierta reinterpretación del mismo. Nuevo entendimiento, pues, en cuya base se encuentra, a nuestro juicio, la necesidad de *equilibrar*, de una parte, las garantías del contribuyente y las nuevas vías de entendimiento entre Administración tributaria y contribuyente y, de otra, el papel de la Administración en cuanto garante, en último término, del cumplimiento de los principios materiales de justicia tributaria».

Las demás investigaciones recogidas en el libro ofrecen perspectivas comparadas (Francia e Italia) y comunitaria. Por un lado, José Alberto SANZ DÍAZ-PALACIOS estudia las «Medidas fiscales con efecto reductor de la conflictividad en Francia. La transacción». Su análisis parte del examen de la naturaleza contractual que ésta tiene asignada en el Código Civil del país vecino –art. 2044: «La transacción es un contrato por el cual las partes ponen término a una controversia que ha comenzado o evitan que comience una»–, señalando posteriormente su régimen jurídico fiscal, donde se destacan varios criterios a considerar en la apreciación de las solicitudes de transacción, condonación o moderación, con independencia de la materia concernida, como serían: 1.º Examen de las circunstancias particulares del caso; 2.º Examen de la situación personal del contribuyente, y 3.º Principios inspiradores de la fijación de las sanciones.

También comenta el autor el papel que desempeñan las comisiones departamentales de impuestos directos y de gravámenes sobre la cifra de negocio y de conciliación, finalizando con unas breves reflexiones críticas porque los principios de legalidad e igualdad tributaria pueden resultar menoscabados por el carácter discrecional de la transacción fiscal, sin perjuicio de que el sistema haya mostrado su efectividad para reducir la conflictividad y mejorar la recaudación tributaria.

Por su parte, Gemma PATÓN GARCÍA escribe sobre «La pianificazione fiscale concordata: una técnica convencional del Derecho tributario italiano». En este trabajo, primero se ofrece un marco general que la autora aprovecha para referirse a la figura del accertamento con adesione que influyó en la introducción de las actas con acuerdo por la Ley General Tributaria.

Luego se pasa revista a los caracteres generales, ámbito de aplicación y régimen sustantivo de la figura de la pianificazione fiscale concordata, cuya pretensión primordial pasa por la «determinación consensuada de la base imponible «característica» que se imputa a un determinado grupo de contribuyentes que realizan actividades empresariales y profesionales, en materia del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre Sociedades, sustentada fundamentalmente en los datos de estudios del sector, junto a otros que maneja la propia Administración tributaria». La autora concluye criticando esta técnica convencional, cuyo defecto más relevante consistiría en que

«el contribuyente está llamado a aceptar una propuesta que puede fácilmente decaer, a cambio de una expectativa de beneficios sumarios».

El último estudio que concita el libro que comentamos es de Saturnina MORENO GONZÁLEZ y se titula «Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de estado». Al principio se advierte al lector de la carencia de estudios que atiendan a los límites que desde el Derecho comunitario se establecen al empleo de acuerdos y convenciones por las Administraciones fiscales nacionales, pese a que el despliegue por éstas de sus facultades discrecionales puede dar lugar a «ayudas de estado» incompatibles con el mercado común.

Según se encarga de reconocer la propia autora, su contribución analiza, en primer término, el entendimiento que han venido realizando las autoridades comunitarias, particularmente la Comisión, del criterio de la selectividad de facto como integrante de la noción «ayuda de estado».

Después se estudia con detalle la postura que, desde la perspectiva del régimen comunitario de control de las ayudas de estado mantienen las instituciones de la Unión Europea frente a dos tipos de técnicas convencionales: la participación de la Hacienda Pública en los convenios concursales y los acuerdos previos sobre precios de transferencia.

El trabajo termina con unas breves conclusiones en las que la autora duda de la adecuación al Derecho comunitario de las propuestas previas de tributación para operaciones de especial complejidad aprobadas en las Normas Forales Generales Tributarias de Guipúzcoa y Vizcaya, además de razonar que «la simple existencia de facultades discrecionales en la ejecución de los enunciados tributarios no basta a nuestro juicio para calificar una medida como selectiva, sino que lo determinante es analizar el modo en que la Administración ejerce esas facultades discrecionales, prestando atención a aquellos signos (como la falta de motivación o de publicidad) que permitan llegar a la conclusión de que se ha producido un trato arbitrario o discriminatorio».

Miguel Ángel Martínez Lago