
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

Financiación local y participaciones en tributos autonómicos. Reflexiones sobre un mandato constitucional pendiente de cumplimiento

JAVIER LASARTE ÁLVAREZ y JESÚS RAMOS PRIETO
Comares, Granada, 2009, 192 págs.

La obra que recensamos esta vez proviene de un informe que la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid encargó a la Universidad Pablo de Olavide, de Sevilla, a la que pertenecen estos profesores de Derecho Financiero y Tributario, cuyo estudio se proyecta sobre un recurso financiero local prácticamente desconocido, pese a que formalmente se encuentre previsto en la propia Constitución y en la legislación de nuestras Haciendas Locales: las participaciones en los ingresos de las Comunidades Autónomas.

El interés de la Corporación madrileña resultaba coincidente en el tiempo con las reivindicaciones que, en noviembre de 2008, dirigía la Federación Española de Municipios y Provincias al Gobierno de la Nación para que procediese a la regulación de dicha fuente de ingresos locales, subsanando el incumplimiento, por parte de las Comunidades Autónomas, de la norma constitucional en materia de financiación local, desde la perspectiva del principio de suficiencia.

El libro consta de cinco capítulos, en los que se abordan, por este orden, los temas siguientes: aspectos constitucionales, legislación estatal, fondos autonómicos de cooperación o financiación local, alternativas y propuestas, amén de una consideración final sobre las fuentes nutricias de las participaciones de los Entes Locales en ingresos de las Comunidades Autónomas.

Al comienzo se plantea el encaje de la Hacienda Local en nuestra norma fundamental, donde el artículo 142 «encierra un claro llamamiento al legislador estatal y a los legisladores autonómicos, obligados a articular un sistema de recursos que permita a los Entes Locales ejercer en condiciones financieramente adecuadas las competencias que les sean atribuidas».

Los autores comparten la caracterización dual –desempeño de una función valorativa y también de norma programática o principal– que se ha efectuado del principio de suficiencia financiera instaurado en el citado precepto constitucional y ponen de manifiesto la relatividad y subjetividad que presenta dicho concepto, resultando inviable la determinación a priori y permanente de la dotación económica adecuada para financiar competencias y servicios públicos que no se definieron en la norma *normarum* y a los que la legislación de régimen local, inspirada en el principio de subsidiariedad, se refiere con una gran flexibilidad.

Con todo, los profesores LASARTE y RAMOS entienden que sería contrario a la norma constitucional «la negativa a poner en funcionamiento fuentes de ingresos a las que la Constitución y las disposiciones reguladoras de las Haciendas locales otorguen la condición de básicas; la puesta en marcha de dichas fuentes de ingresos de forma simbólica, testimonial o secundaria, con un ámbito subjetivo y objetivo de aplicación o una cuantía poco acorde al protagonismo que deberían asumir sobre el papel; o la supresión, reducción o congelación injustificada de alguno de los mecanismos esenciales de financiación de las Haciendas locales, no acompañada de alguna medida de compensación financiera a favor de las mismas».

Tras el repaso efectuado de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la autonomía y suficiencia locales, así como constatar que el bloque básico de la financiación de municipios y provincias ha de pasar por sus propios tributos y de rendimientos provenientes de la participación de dichas Haciendas en las superiores del Estado y Comunidades Autónomas, se expone la finalidad esencial que ha de tener esta fuente de ingresos transferidos –«que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas asuman su respectiva cuota de corresponsabilidad con respecto al sostenimiento financiero de las Entidades Locales, puesto que a ambos incumbe delimitar conjuntamente su ámbito de competencias y ambos monopolizan la potestad legislativa»– en el contexto de un sistema mixto de financiación tendente a la interconexión de los distintos niveles de gobierno en una Hacienda participada.

En su recorrido, los autores advierten de la atribución constitucional a las Haciendas locales de un derecho público subjetivo, o de crédito, a la participación en los tributos autonómicos, así como de la indeterminación –por el amplio margen de discrecionalidad ostentado por las Comunidades Autónomas– del objeto y forma de reparto de esta fuente de financiación, planteándose la exclusión de las tasas y contribuciones especiales de las categorías tributarias susceptibles de participación y, en relación a los impuestos, se considera si la participación puede extenderse, además de a los propios impuestos autonómicos, a los recargos y a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado a las Haciendas autonómicas. Los profesores LASARTE y RAMOS son partidarios de «una interpretación teleológica que permita a cada Comunidad Autónoma extender, si así lo estima conveniente, la cesta de exacciones susceptibles de participación a impuestos cedidos en todo o en parte por la Hacienda estatal, como los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o los gravámenes sobre los Juegos de suerte, envite o azar», abogando porque el número de habitantes constituya el criterio básico, aunque no el único, de distribución de la participación.

Otro problema sobre el que llaman la atención afecta a la disposición libre o condicionada –que, entonces, podría implicar servidumbres o dependencias financieras– de los ingresos percibidos por los Entes Locales en concepto de participación, punto en el que se considera el poder de gasto local, la eventual financiación transferida condicionada de municipios y provincias, y se distinguen los conceptos de participación en tributos y subvención (dentro del género común más amplio de transferencias intergubernamentales), alcanzando la conclusión de que las participaciones representan mecanismos de financiación básica y no afectada de las Haciendas Locales, teniendo éstas libre disposición de los ingresos coparticipados. Por otra parte, en cuanto a la delimitación de los títulos competenciales Estado-Comunidades Autónomas sobre las finanzas locales, se plantea que «la regulación, dotación efectiva y distribución de las participaciones en los tributos de las Comunidades Autónomas corresponde exclusivamente a éstas, como parte de las competencias compartidas que han asumido con relación al régimen local».

En el capítulo segundo del libro que comentamos se toman en consideración las regulaciones contenidas en los primeros y ulteriores Estatutos de Autonomía, así como en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. También se pasa revista a las Leyes 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local y 39/1988, de 28 de diciembre (y posterior Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que ha aprobado el texto refundido en la materia), de las Haciendas Locales. Del examen de este amplio conjunto normativo se deduce que la legislación estatal ha renunciado a establecer un marco mínimo de referencia para las Comunidades Autóno-

mas, debiendo actualizarse la legislación financiera local. Los autores proponen que mediante ley orgánica se proceda a la regulación de las participaciones en tributos autonómicos, en garantía de la suficiencia financiera de las Entidades Locales y dejando a salvo la competencia de las Comunidades Autónomas para diseñar su configuración concreta.

En el capítulo tercero se emplean diversos cuadros para informar de los fondos autonómicos de cooperación con las Entidades Locales. El planteamiento que se acoge en el trabajo es el de identificar los rasgos más destacados –normativa que los regula, estructura, entidades beneficiarias, finalidad y objeto, evaluación, carácter de los ingresos y criterios de distribución– de algunos de los fondos con mayor interés en el sexenio 2003-2008, con miras a la determinación del grado de cumplimiento del requerimiento constitucional de dotar a municipios y provincias de una participación en los tributos de la Hacienda Autonómica.

Al final de la investigación aparecen expuestas las diferentes alternativas que puede revestir la participación local en tributos de las Comunidades Autónomas, según que se instrumente por medio de la cesión, total o parcial, de impuestos propios de las mismas o a través de un fondo global dotado con la recaudación de impuestos propios y/o cedidos por el Estado. Así mismo se señalan, en relación con el modo de reparto de los ingresos de las Entidades Locales que resulten de las Comunidades Autónomas, las versiones que puede presentar la participación si la misma responde a una atribución directa, conforme a criterios de localización o recaudación territorial o se materializa en una atribución indirecta, de acuerdo con criterios de nivelación, entre los que sobresaldría la variable poblacional, aunque ésta no represente en único indicador posible, pudiendo utilizarse junto a la población criterios como la superficie, dispersión geográfica, esfuerzo fiscal, renta per cápita, déficits de servicios e infraestructuras, etc.

En relación al alcance de la participación, los profesores LASARTE y RAMOS llegan a sistematizar las ventajas e inconvenientes que la misma tendría si se limita únicamente al rendimiento de los tributos autonómicos, así como las que resultarían de la intervención de las Entidades Locales en la aplicación de los tributos participados y, en su caso, en la regulación –asumiendo competencias normativas– de los mismos. Además se discurre sobre la posible vinculación de las participaciones locales en ingresos autonómicos a la que gozan las Comunidades Autónomas en los tributos del Estado y se señalan diversos problemas derivados de dicha solución, sugiriendo llevar a cabo una completa regulación de las entregas a cuenta y de la liquidación definitiva de las participaciones, determinando específicamente los plazos en que habrán de tener lugar las transferencias autonómicas a los Entes Locales, después de que las Comunidades perciban las transferencias del Estado.

En las últimas páginas del libro se resalta el ejercicio de realismo que habrá que poner para que las participaciones estudiadas se configuren normativamente y lleguen a aplicarse de manera generalizada, recomendando la asignación de distintas fuentes de ingresos a las mismas y mostrando su preferencia porque sean los impuestos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas los que se utilicen para financiar las transferencias de éstas a las Haciendas Locales.

Miguel Ángel Martínez Lago