

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS

Opciones fiscales en el IRPF

Carmen ALMAGRO MARTÍN

Editorial Comares, Granada, 2005, 341 págs.

Este libro proviene de la Tesis doctoral que la autora realizó en la Universidad de Granada bajo la dirección de José Antonio SÁNCHEZ GALIANA, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de esa Universidad, quien desde el prólogo plantea cómo pese al carácter imperativo que tiene el ordenamiento tributario, al imponer a los ciudadanos la ineludible obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica y otra serie de principios y reglas plasmados en la Constitución y en las leyes, ello no impide que se deje a los obligados tributarios cierto margen de acción que puede manifestarse de dos formas distintas: mediante su colaboración en la gestión de los tributos y a través de una cierta facultad de elección entre los imperativos fiscales, cuestión esta última que es la que resulta tratada en el trabajo que recensamos, que consta de cinco capítulos seguidos de la habitual referencia bibliográfica.

En el primer capítulo, la profesora ALMAGRO MARTÍN profundiza en el estudio del concepto de opción fiscal, para lo cual parte del examen de la categoría más amplia de las economías de opción a la que pertenecerían las distintas opciones fiscales brindadas por las normas tributarias. Las primeras vendrían a identificarse, en opinión de la autora, con aquellas situaciones en las que el contribuyente se coloca a propósito en una posición jurídica que goza de un tratamiento fiscal más ventajoso que otra, ofreciendo ambas un resultado equivalente al querido por el contribuyente. En la opción fiscal, sin embargo, el contribuyente ya se encontraría en una determinada posición jurídica y es el ordenamiento tributario el que le ofrece distintas posibilidades con resultados económicos (fiscales) diversos.

Siguiendo afanes clasificatorios, se señala que «serán economías de opción tácitas o implícitas aquellas en las que el contribuyente que desea realizar una determinada operación (v. gr. adquisición de un bien concreto) elige, de entre las posibilidades lícitas y válidas que ofrece nuestro ordenamiento jurídico aquella que tiene un trato fiscal más ventajoso. La elección puede ser entre formas negociales tipificadas que tienen asignadas tratamiento fiscal concreto y determinado (compraventa-*leasing*) o puede el contribuyente crear su propia operación buscando situarse en zonas del ordenamiento fiscalmente favorecidas, siempre sin vulnerarlo. En el primer caso, nos encontraremos ante lo que podríamos llamar "economías de opción implícitas típicas" y, en el segundo, ante "economías de opción implícitas atípicas". En cualquier caso se trataría de formas enmarcadas dentro de la libertad del contribuyente para organizar sus relaciones con terceros colocándose en la posición jurídica con consecuencias fiscales más ventajosas, regulando y planificando así, también, sus relaciones tributarias con la Administración».

Por su parte, las opciones fiscales, concebidas como «economías de opción explícitas», serán aquellas en las que «encontrándose el contribuyente en una situación jurídica concreta, ejecutada ya la forma negocial y/o realizado el hecho imponible, el ordenamiento tributario le ofrece, ahora sí, dos o más posibilidades de las que se derivan consecuencias tributarias perfectamente tasadas por aquél, de forma que, con base en su libertad de actuación, el contribuyente queda facultado para ejercitar una u otra estando la Administración sujeta a las consecuencias y efectos que de tal elección se deriven».

La opción por la tributación conjunta frente a la individual es la que probablemente tenga más claro fundamento constitucional y aparece estudiada en el capítulo segundo del libro de ALMAGRO MARTÍN. Para ello se remonta a los antecedentes legislativos –Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y siguientes leyes del IRPF– y a la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad del régimen forzoso de tributación conjunta. Luego examina con detenimiento cómo se configura actualmente esta opción en el Texto Refundido de la Ley del IRPF (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo) distinguiendo dos planos: el ámbito subjetivo de aplicación y el ejercicio de la opción por la tributación conjunta. Dentro del primer aspecto, no se trata de estudiar si al contribuyente le interesa o no colocarse en alguna de las situaciones jurídicas previstas por la ley para disfrutar de la opción por la tributación conjunta, sino de comprobar cuál es el régimen jurídico tributario alternativo que puede tomar aquel que ya se encuentra en alguna de las situaciones jurídicas legalmente establecidas que le permiten ejercitar su opción. Respecto de esto último, se observa la forma para llevarla a cabo y los efectos consiguientes de la opción.

En el proyecto de Ley del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio («BOCG», serie A, núm. 80-1, de 17 de marzo de 2006) no varía la regulación de las modalidades de unidad familiar y de la opción por la tributación conjunta, aunque sí se establecen algunos cambios en cuanto a las reglas aplicables en la tributación conjunta.

La siguiente opción que se considera en el capítulo tercero del libro hace referencia a los métodos de determinación de la base imponible –estimación objetiva *versus* estimación directa– en los rendimientos obtenidos de actividades económicas. También aquí se efectúa un breve repaso de la evolución normativa que ha tenido el IRPF con carácter previo al tratamiento de los aspectos subjetivos de la configuración de los métodos de estimación que, a juicio de la autora, presenta una estructura piramidal: «En su base encuadraríamos a los contribuyentes sometidos al régimen de estimación objetiva, que por defecto resulta aplicable. El contribuyente se verá incluido automáticamente en dicho régimen si cumple los requisitos para su aplicación salvo, naturalmente, que renuncie a ello. En la zona intermedia de la pirámide se incluirán los contribuyentes en estimación directa simplificada. Este segundo escalón resulta de aplicación cuando o no se cumplen los requisitos para quedar incluidos en estimación objetiva (exclusión) o se hubiera renunciado a ella, siempre que se reúnan los requisitos propios de la estimación directa simplificada que, por supuesto, también es renunciable. En la cúspide de la pirámide nos encontramos con los sujetos sometidos al régimen de estimación directa normal; en ella se integrarán los contribuyentes que quedaron excluidos de los dos regímenes de determinación del rendimiento que están por debajo en esta pirámide de la que hablamos o, sencillamente, que hayan renunciado a la estimación directa simplificada y previamente a la objetiva, si era el caso».

Luego, viene el análisis de la renuncia como forma de ejercicio de esta opción y la problemática que presenta el silencio o inactividad del contribuyente, de la que se induce que el mismo habría realizado su elección decantándose por el régimen de estimación objetiva o, en su caso, de estimación directa

simplificada; tras lo cual se estudian los requisitos objetivos –plazos y forma–, efectos de la renuncia y su posible revocación, entre otras cuestiones.

El capítulo cuarto se dedica a la observación de las opciones fiscales en materia de amortizaciones. Partiendo de su propia conceptualización y posterior justificación económica y contable de la amortización, se pasa a considerar los requisitos y principios –de efectividad, contabilización, individualidad, funcionalidad, independencia entre ejercicios, recuperación del coste histórico, ajuste a la vida útil y continuidad– que la misma debe reunir para que pueda ser admitida como gasto deducible para el cálculo del rendimiento de las actividades económicas. Así se llega al estudio de la amortización como opción fiscal, lo que lleva al tratamiento de las diferentes opciones o métodos de amortización que al contribuyente se le ofrecen a la hora de cuantificar la misma, en busca del pretendido ahorro tributario. Así se consideran sucesivamente los sistemas de amortización «según tablas» de coeficientes de amortización aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda; según porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortizar; según números dígitos; por medio del ajuste a un plan de amortización formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria; mediante la justificación del importe de la depreciación efectiva por el sujeto pasivo; aplicando un régimen especial de libertad de amortización; la amortización de determinados elementos del inmovilizado inmaterial –fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso, etc.– y, después, las opciones sobre amortizaciones previstas legalmente para las empresas de reducida dimensión (libertad de amortización por creación de empleo y para bienes de escaso valor, así como la amortización «acelerada» de elementos del inmovilizado material nuevos y del inmovilizado inmaterial y de elementos patrimoniales objeto de reinversión) y las aplicables en los regímenes de estimación directa simplificada y estimación objetiva y para la determinación de rendimientos del capital en cualquiera de sus dos modalidades.

En el último capítulo, las opciones fiscales estudiadas se sistematizan en tres grandes grupos. En primer término, se tratan aquellas que afectan a la imputación temporal de rentas y que representan supuestos de diferimiento en el pago del impuesto. La autora analiza la opción por el criterio de cobros y pagos –el llamado criterio de caja–, las reglas especiales de imputación de las prestaciones por desempleo percibidas en pago único, de las operaciones a plazo o con precio aplazado, de las ayudas por defectos estructurales de la vivienda y para el acceso a la primera vivienda, también de las ayudas públicas otorgadas a los titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español, la imputación de rentas en el desaparecido régimen de transparencia fiscal (interna), así como de las rentas positivas procedentes de entidades no residentes en territorio español que tributen en régimen de transparencia fiscal (internacional) y para el caso de ganancias no justificadas de patrimonio.

Siguen a las anteriormente expuestas los comentarios acerca de las opciones fiscales en materia de deducciones –en vivienda habitual y por maternidad– y por razones de gestión tributaria, donde se estudian los siguientes supuestos: la devolución del exceso de las cantidades pagadas a cuenta a sujetos no obligados a declarar por el IRPF; el fraccionamiento del pago de la deuda tributaria en caso de contribuyentes cuyas liquidaciones resulten a ingresar y en caso de fallecimiento del deudor o de la pérdida de la residencia en España; la compensación entre deudas y créditos tributarios de los cónyuges; el pago de la deuda tributaria mediante bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y, por último, la posibilidad de solicitar a la Administración un «borrador de declaración» del impuesto.

Miguel Ángel Martínez Lago

La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico

Santos PASTOR PRIETO y Diego MARÍN-BARNUEVO FABO

Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, 174 págs.

El trabajo que comentamos tiene por objeto, según afirman sus propios autores –SANTOS PASTOR es Catedrático de Economía Aplicada IV en la Universidad Complutense, mientras que Diego MARÍN-BARNUEVO es Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Carlos III–, el estudio del origen y características de la litigiosidad tributaria y la duración, eficacia y coste de los actuales instrumentos de resolución de conflictos, tanto en la fase de revisión administrativa como en la jurisdiccional; habiéndose estructurado en 17 capítulos o apartados dedicados a los siguientes temas: 1.º Introducción; 2.º Un apunte sobre el análisis económico de los conflictos tributarios; 3.º Litigiosidad, frecuencia y motivos por los que se reclama y recurre; 4.º Cuantías objeto de reclamación; 5.º Costes y productividad; 6.º Duración; 7.º Eficacia. Con qué frecuencia se estiman las reclamaciones y por qué motivos; 8.º Sobredimensión de los procedimientos de revisión; 9.º La litigiosidad derivada de la solicitud de suspensión; 10.º Las costas en las reclamaciones económico-administrativas; 11.º La impugnación de sanciones; 12.º Las notificaciones; 13.º La comunicación y el lenguaje de la Administración tributaria; 14.º La inexistencia de retorno en las malas prácticas administrativas; 15.º Ineficiencias de la demanda; 16.º Problemas relacionados con la oferta, y 17.º Conclusiones y propuestas.

El ámbito de los conflictos que se consideran a lo largo del período 1997-2004 es consecuencia de actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aunque con incorporación de algunos datos y consideraciones específicas sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, quedando al margen de la investigación la litigiosidad que plantea la tributación local. Aparte de datos estadísticos y administrativos procedentes de la propia Agencia Tributaria –los más importantes («datos Zújar») con información sobre liquidaciones incluidas en el «Sistema Integral de Recaudación»– y muestras de resoluciones económico-administrativas y de sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo, los autores han tenido en cuenta el resultado de entrevistas a actores que intervienen en los conflictos, memorias y otras fuentes documentales, estadísticas judiciales y normas jurídicas y jurisprudencia.

Dadas las características del trabajo del que se da noticia, remitimos al lector interesado en la consulta directa de los datos proporcionados en relación a los diversos temas que se consideran, limitando ahora nuestra atención al capítulo de conclusiones y también de formulación de propuestas.

Por lo que se refiere al resultado del estudio, los autores sostienen que «la conflictividad tributaria en España resulta elevada al compararse con la existente en la mayoría de los países de nuestro entorno cultural, con la de otras especialidades del Derecho Administrativo, o con la existente en España hace, por ejemplo, cinco años. Además, la ratio de litigiosidad (relación entre liquidaciones recurridas y practicadas) ha aumentado a lo largo de los últimos siete años en un 32 por 100 en cuanto al número de

reclamaciones interpuestas, y en el 24 por 100 en cuanto al importe de la deuda recurrida. En todo caso, es una litigiosidad superior a la capacidad de resolución de los órganos encargados de su tramitación y resolución, y eso da lugar a una grave dilación de los procedimientos. Esto ocasiona, además, unos importantes costes sociales para las partes involucradas en la resolución del conflicto (contribuyentes y Administración tributaria) y también un coste genérico para la sociedad en aquella parte que no se traslada a las partes litigantes. Además, supone la casi paralización o desviación del tráfico económico habitual de cuantiosos recursos; por ejemplo, sólo las liquidaciones recurridas durante el año 2003 superaron los 3.000 millones de euros, lo que equivale a casi el 0,5 por 100 del PIB de dicho año, y el *stock* de asuntos pendientes de resolución en el momento de redactar este informe supone una cantidad todavía mayor. En el futuro inmediato parece poco probable que la nueva LGT reduzca apreciablemente las actuales tasas de litigiosidad».

Los profesores PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO han observado la frecuencia con que se reclaman y recurren las liquidaciones –alrededor de 6 de cada 100, representando más del 25% en términos de importe de deuda recurrida–, sobre todo en el ámbito de la gestión tributaria, pese a resultar la inspección el área donde, en términos relativos, más recursos se presentan y éstos tienen mayor significación porcentual respecto de la deuda exigida.

También se preguntan por las causas y motivos por los que se suscitan los conflictos y ulteriores litigios, destacando la progresiva asunción de derechos por parte de los contribuyentes, la complejidad y constante mutación del ordenamiento jurídico-tributario, las deficiencias de la actuación administrativa, la propia duración de los procedimientos de revisión, la estructura de incentivos que permite a los operadores rentabilizar la impugnación de actos tributarios, la deficiente calidad de las resoluciones adoptadas, la ausencia de una regla de vencimiento y el inadecuado diseño institucional.

Luego observan las cuantías de los recursos administrativos resueltos, distinguiendo la vía económico-administrativa de las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, Audiencia Nacional y Tribunal Supremo, y pasan a considerar los costes de ambos procedimientos y la duración en la resolución de los diferentes recursos –de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos–, así como la frecuencia con que se estiman las pretensiones de los contribuyentes: casi el 40 por 100 en los recursos de reposición, en torno al 34 por 100 en las reclamaciones resueltas por Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales, alrededor del 15 por 100 en el caso de las resueltas por el Tribunal Económico-Administrativo Central y, ya en el ámbito de lo contencioso-administrativo, entre el 40 y el 50 por 100 de los asuntos conocidos por los Tribunales Superiores de Justicia, el 49 por 100 de los resueltos por la Audiencia Nacional y el 46 por 100 en el caso del Tribunal Supremo.

Tomando como base la frecuencia con que se estiman las pretensiones de los recurrentes, los autores sostienen que ello debería motivar una reflexión sobre la Administración tributaria y la conveniencia de cuidar más su modo de actuación.

En el campo de las propuestas que se formulan y que, como es obvio, encuentran mayor justificación en las páginas de la monografía que se comenta, los profesores PASTOR PRIETO y MARÍN-BARNUEVO plantean las siguientes, que nos limitamos a enunciar:

- 1.^a Fomentar las técnicas convencionales en la resolución de los conflictos.

-
- 2.^a Suprimir la doble instancia en las reclamaciones económico-administrativas.
 - 3.^a Mejorar la calidad de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, reducir sus contradicciones y motivar y fundamentar mejor sus decisiones, entre otros extremos.
 - 4.^a Reducir la disparidad de criterios entre la Dirección General de Tributos y los Tribunales Económico-Administrativos.
 - 5.^a Mejorar la claridad, sencillez y estabilidad de las normas tributarias.
 - 6.^a Aportar algunos medios adicionales y capital humano jurídico especializado a los Tribunales Económico-Administrativos, así como a los órganos judiciales.
 - 7.^a Creación de una comisión encargada de estudiar la manera de que los responsables iniciales de un expediente conozcan su buen fin y, en su caso, respondan por su mala práctica.
 - 8.^a Mejorar la formación de los expedientes administrativos, la forma y el procedimiento.
 - 9.^a Mejorar la motivación de las sanciones.
 - 10.^a Mejorar el conocimiento de la jurisprudencia más reciente que respalde el punto de vista de la Administración e incorporarla a la motivación de sus decisiones.
 - 11.^a Unificar los criterios de concesión de suspensión en los procedimientos de recaudación y de revisión.
 - 12.^a Divulgar el servicio de reenvío de correspondencia por parte de Correos.
 - 13.^a Crear una comisión encargada de analizar y revisar el lenguaje administrativo de los *escritos-modelo* de los procedimientos de gestión.
 - 14.^a Generalizar las comunicaciones informales, antes de iniciar formalmente el procedimiento de gestión tributaria.
 - 15.^a Introducir la regla de vencimiento en materia de costas en la fase contenciosa.
 - 16.^a Aumentar la especialización funcional de los órganos jurisdiccionales en materia tributaria.
 - 17.^a Reducir las contradicciones entre los distintos Tribunales Superiores de Justicia y mejorar el papel del Tribunal Supremo.

Con todo, los autores advierten de la cautela general sobre sus propuestas, porque «la estructura de incentivos en que se mueven los reclamantes y sus asesores, y los relativamente reducidos costes de reclamar en comparación con la ganancia probable que acarrea, genera una divergencia entre el interés social y privado de las reclamaciones y recursos y la decisión de dedicar medios a su resolución. De esta forma, es más que probable que, como en otras sociedades, aunque se adopten las medidas más inteligentes y razonables, contaremos en España con un nivel de reclamaciones y litigios que será ineficiente. Algunos grandes y pequeños contribuyentes, cada uno a su medida, seguirán interponiendo recursos como estrategia para dilatar el cumplimiento, para aprovechar los puntos débiles de la burocracia o las incongruencias de los distintos órganos resolutorios».

Miguel Ángel Martínez Lago



Los tributos atípicos

Estela RIVAS NIETO

Marcial Pons, Madrid, 2006, 199 págs.

Este libro que proviene de la Tesis doctoral que su autora defendió en la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona en junio de 2001, así como en la profundización ulterior sobre una serie de figuras que los ciudadanos satisfacen sin tener muy clara su naturaleza y régimen jurídico aplicable, aparece sistematizado en tres amplios capítulos, de los que sólo el tercero se refiere, precisamente, a dichos tributos atípicos.

Los otros dos apartados de la investigación se proyectan sobre dos conceptos que sirven de punto de partida al resto del estudio: la prestación patrimonial de carácter público y el tributo. Además, el libro está precedido de un breve prólogo de Joan PAGÉS I GALTÉS, así como unas páginas introductorias de la propia autora y, al final, se concitan unas cuantas conclusiones y la oportuna referencia bibliográfica.

Al principio se estudia el concepto, las características y clasificación de las prestaciones patrimoniales de carácter público. En torno al primer punto, la autora recuerda que no hay, en nuestro ordenamiento jurídico positivo, un concepto legal de lo que deba entenderse como prestación patrimonial de carácter público, aunque sí se hayan dado diversas definiciones en el ámbito de la doctrina científica –en el libro aparecen expuestas las posiciones de los profesores FALCÓN Y TELLA, PÉREZ DE AYALA, GONZÁLEZ GARCÍA, URQUIZU CAVALLÉ, LOZANO SERRANO y FERREIRO LAPATZA– y se hayan señalado sus características generales en la jurisprudencia constitucional (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre; 182/1997, de 28 de octubre; 233/1999, de 16 de diciembre, y 194/2000, de 19 de julio).

Como caracteres de las prestaciones patrimoniales públicas, la profesora RIVAS NIETO considera los siguientes:

- 1.º Es una prestación coactiva –algo que el Tribunal Constitucional ha derivado de que no exista libertad en la realización del supuesto de hecho generador de la obligación de pago de la prestación, o que la actividad o servicio requerido sea objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y, también, cuando existe una actuación monopolística del Estado–.
- 2.º Puede ser percibida por un ente público o un ente privado.
- 3.º Puede ser un ingreso de Derecho público o de Derecho privado.
- 4.º Está sometida a la reserva de ley.

-
- 5.º Responde al principio de capacidad económica.
 - 6.º No necesariamente ha de ser una prestación dineraria.
 - 7.º Tiene que perseguir un «interés público», es decir, una finalidad pública.
 - 8.º Puede ser una sanción.

En cuanto a la clasificación, la autora advierte del planteamiento doctrinal que divide las prestaciones patrimoniales públicas en tres bloques (LOZANO SERRANO) –el primero comprendería aquellas cuyo fin y fundamento no son los del tributo y entre las que algunas ni siquiera constituyen ingresos públicos; luego vendría el bloque de los tributos y demás prestaciones que materialmente constituyen ingresos públicos y, finalmente, las prestaciones que sin constituir un ingreso se dirigen a la satisfacción de fines públicos de índole financiera– y sugiere una nueva clasificación en función de que se traduzcan o no en ingresos públicos. Luego, en las que sí se perciben por entes públicos, cabe distinguir las que tienen como presupuesto de hecho un acto lícito de las que el presupuesto radica en un acto ilícito. Otra vez, dentro de las primeras, distingue entre las prestaciones tributarias y las no tributarias.

El capítulo segundo se dedica al examen de la definición legal (art. 2 LGT) y características del tributo. Como es sabido, hasta la nueva LGT de 2003 no había una definición de tributo en nuestro ordenamiento y, la verdad, es que para la conceptualización que se ha procurado, mejor habría sido que perdurase el silencio.

El artículo 2.1 de la LGT advierte de que «los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos». Y sigue indicando que «los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».

Las características del tributo que destaca la autora en su trabajo son las siguientes:

- 1.ª Es un ingreso público.
- 2.ª Es un ingreso de Derecho público.
- 3.ª Posee carácter dinerario.
- 4.ª Debe estar establecido por ley.
- 5.ª Responde al principio de capacidad económica.
- 6.ª No constituye la sanción de un acto ilícito.
- 7.ª Posee una finalidad fiscal y una finalidad extrafiscal.

En función de las conclusiones sentadas en los capítulos preliminares, la autora se centra ya en el tercero a estudiar los tributos atípicos que considera más relevantes para el Derecho Financiero. En el examen de las figuras que seguidamente se citan, se lleva a cabo un análisis de la estructura de cada una de las obligaciones –presupuesto de hecho, sujetos (acreedor y obligado al pago), cuantificación, nacimiento de la obligación de pago y gestión– y de la naturaleza jurídica de la prestación. Los tributos atípicos considerados en el libro son:

- Las cuotas de urbanización cuyo presupuesto de hecho consiste en la propiedad de la finca afectada a la ejecución de un determinado planeamiento urbanístico, de forma que se costean básicamente las obras de viabilidad, saneamiento, suministros de agua y electricidad y jardinería. La autora considera que estas cuotas tienen naturaleza tributaria y, concretamente, deben adscribirse a la especie de las contribuciones especiales, aunque tengan carácter parafiscal.
- Las cuotas de conservación que se sitúan en una fase posterior a las de urbanización y que se giran sobre la propiedad de un bien inmueble sobre el que recae la obligación de mantener las construcciones y terrenos en condiciones de seguridad, salubridad y ornato público. La profesora RIVAS NIETO las califica como un Impuesto sobre el Patrimonio, también de naturaleza parafiscal.
- El recurso cameral permanente que se tiene que abonar a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación por la realización en territorio nacional de actividades comerciales, industriales o navieras también aparece como un impuesto parafiscal que debe satisfacerse por el mero hecho de pertenecer a una de estas Cámaras.
- Las cuotas que se tienen que abonar por pertenecer a los Colegios Profesionales, y poder ejercitar así determinadas profesiones, son concebidas también como impuestos parafiscales que se separan del régimen tradicional de los tributos en los siguientes aspectos: es el Colegio quien gestiona y recauda la prestación que suscita un ingreso de Derecho privado, teniendo una finalidad afectada a la consecución de los fines propios colegiales, sin que se cumpla escrupulosamente el principio de legalidad.
- Las cotizaciones a la Seguridad Social aparecen como un impuesto parafiscal sobre el factor trabajo o sobre el salario, al venir afectadas a fines determinados y resultar recaudadas por las entidades gestoras de la Seguridad Social. La obligación de cotizar al régimen de que se trate (general, especial agrario, especial de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, de empleados del hogar, de la minería del carbón y de los trabajadores del mar) surge con el inicio de la actividad profesional y se mantiene mientras perdure el alta en el mismo.
- Los aranceles que perciben los notarios y registradores tienen como presupuesto de hecho la realización de una operación por parte de estos profesionales oficiales y, a juicio de la autora, se configuran como tasas parafiscales por realizarse un servicio –que no es de solicitud voluntaria y no se realiza por el sector privado– en régimen de Derecho público que afecta de modo particular al obligado tributario.

-
- Las tarifas que se tienen que abonar a la Sociedad General de Autores de España, por la utilización (proyección, exhibición o transmisión por cualquier medio) del repertorio administrado por esta entidad de gestión colectiva de derechos de la propiedad intelectual, no son tributos –al percibirse por un ente privado–, pero pueden ser consideradas como prestaciones patrimoniales de carácter público en atención a la finalidad de protección de derechos que tiene dicha entidad y por tratarse de prestaciones coactivas.
 - Las tarifas por la prestación de servicios públicos o actividades administrativas que también tengan inherente esa nota de coactividad revestirán la naturaleza de una tasa, mientras que las tarifas no coactivas podrán regularse como precios públicos.

Miguel Ángel Martínez Lago

Límites constitucionales al contenido material de las Leyes de Presupuestos del Estado

Juan Antonio TOSCANO ORTEGA

Congreso de los Diputados, Madrid, 2005, 644 págs.

No es ésta la primera vez que un trabajo del profesor TOSCANO ORTEGA se asoma a las páginas de esta Revista, puesto que hace algunos años ya publicó un artículo sobre «El contenido de las leyes de Presupuestos del Estado y las restricciones que sufre el Parlamento en la tramitación de estas leyes: un análisis de jurisprudencia constitucional» (núm. 172, 1997, págs. 33-60) que, junto a otros trabajos aparecidos en diferentes publicaciones seriadas –así pueden citarse: «La función y el contenido de las Leyes de Presupuestos del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», aparecido en la *Revista Vasca de Administración Pública* (núm. 47, 1997, págs. 173-233); «Balance de la jurisprudencia constitucional sobre el contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado: a propósito de la STC 61/1997 (Ley del Suelo)», en la *Revista Española de Derecho Constitucional* (núm. 54, 1998, págs. 287-309) y «La fuerza de ley del contenido constitucionalmente lícito de las Leyes de Presupuestos del Estado: a propósito de la sentencia de la Audiencia Nacional sobre retribuciones de los funcionarios para 1997», en *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* (núm. 1, 2001, págs. 1.889-1.932)–, fueron preparando el camino de lo que sería su Tesis doctoral, defendida en la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona en 2003, antecedente ya inmediato de este excelente libro sobre la función constitucional de la Ley de Presupuestos a la luz de las previsiones normativas contenidas en la *norma normarum* y según se desprende de la interpretación aportada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

El trabajo del que damos noticia se ha estructurado en siete capítulos precedidos de un prólogo de Marc CARRILLO, Catedrático de Derecho Constitucional de la citada Universidad y unas páginas de presentación, agradecimientos e introducción escritas por el propio autor. Al final de la obra aparecen las conclusiones alcanzadas en la investigación y una amplia reseña bibliográfica.

Al comienzo del estudio ya se pone de manifiesto el abultado número de cuestiones de densa carga dogmática que conlleva la construcción de una doctrina sobre la naturaleza jurídica y el contenido de las Leyes de Presupuestos en el sistema constitucional español de fuentes. Entre otras, el autor destaca: «el significado y alcance de la función presupuestaria y su relación con la función legislativa; la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos (ley "formal" y/o "material") y su fuerza; los principios que informan de las relaciones entre leyes, en especial, la viabilidad de novedosos criterios de ordenación normativa en los últimos años planteados por nuestra doctrina, como la "función" o "fin" constitucionales y la "especialidad procedimental"; la virtualidad del principio de seguridad jurídica como freno desde la Constitución ante los efectos negativos de la descodificación o de la poco depurada técnica de hacer leyes que degenera en proliferación, degradación e inestabilidad legislativas; o, finalmente, la cuestión de si ha de ser el Tribunal Constitucional o el legislador (y, junto a éste, otros órganos participantes en la producción legislativa) quienes ofrezcan una solución desde el Ordenamiento constitucional a esa práctica unánimemente denunciada de regular desordenadamente en las leyes anuales de presupuestos materias de la más diversa

índole, o de utilizarlas como vehículo de reforma sustancial del Ordenamiento jurídico público (esto es, en otras palabras: si tales prácticas legislativas en sí mismas constituyen un problema que debe obtener respuesta desde el juicio de constitucionalidad; o si la solución ha de buscarse principalmente en la mejora de la calidad técnica de las leyes en general y de las de presupuestos en particular)».

El primer capítulo sirve para presentar el problema de la expansión del ámbito material de las Leyes de Presupuestos del Estado, describiendo las respuestas que se han ofrecido a esa cuestión desde la doctrina científica, el legislador, el Gobierno, los Tribunales de Justicia, algunos órganos consultivos y, especialmente, el Tribunal Constitucional, que ha formulado la doctrina sobre los límites constitucionales al contenido material de estas leyes.

Una vez presentada la expansión del ámbito material y la doctrina constitucional sobre los límites de las leyes de Presupuestos estatales, el autor se detiene, en el capítulo segundo, en el examen de los criterios para la delimitación del contenido facultativo de las mismas, destacando los problemas que se plantean a la hora de identificar las materias susceptibles de integrar esa categoría elaborada por la jurisprudencia constitucional. Con carácter previo a dicho análisis, se efectúan algunas consideraciones sobre el contenido necesario de las leyes presupuestarias (art. 134.2 CE), lo que permite sentar algunas bases para el posterior desarrollo del estudio.

Posteriormente, en los capítulos tercero a sexto, se consideran los tres criterios de fundamentación de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los límites materiales al contenido de las leyes de Presupuestos estatales, esto es, los criterios «funcional», «procedimental» y el relativo a la seguridad jurídica.

Concretamente, el capítulo tercero se centra en el tratamiento de la función constitucional de las leyes de Presupuestos estatales. Allí se analiza si estas leyes son de contenido constitucionalmente definido y reservado de forma exclusiva a esa función constitucional, concluyendo el carácter impreciso y falto de consolidación del criterio funcional en tanto que argumento para proporcionar una respuesta segura sobre lo que como máximo puede contener una Ley de Presupuestos.

Aunque resulten innegables algunas especialidades materiales y procedimentales con que el artículo 134 de la CE configura la Ley de Presupuestos frente al resto de leyes ordinarias –*v. gr.* su carácter anual y su contenido mínimo e indisponible (apartado 2.º); la prohibición de creación de tributos en cualquier caso, así como de procurar su modificación si no cuenta para esto último con la autorización previa de una ley tributaria sustantiva (apartado 7.º), o el «remedio» para los supuestos de falta de aprobación del Presupuesto, es decir, la prórroga automática de los Presupuestos del ejercicio anterior (apartado 4.º)–, el recorrido sobre este criterio de la especialidad procedimental que el Tribunal Constitucional ha empleado para justificar la reducción material del contenido de estas leyes, no es compartido por el autor, que denuncia la insuficiencia del mencionado criterio y defiende una concepción amplia del ámbito material de las leyes de Presupuestos del Estado. En su opinión, la utilización de dicho criterio genera una restricción ilegítima de las competencias del Parlamento cuando se le impide, en el ejercicio de su función legislativa, introducir por medio de dichas leyes las materias que considere de conveniente regulación salvo, claro está, las regulaciones materiales expresamente vedadas por la Constitución a tal tipología normativa.

Como quiera que suele afirmarse que las leyes de Presupuestos no constituyen la sede normativa técnicamente adecuada para la incorporación en el ordenamiento jurídico de regulaciones de materias heterogéneas, con poca o nula incidencia en la materia presupuestaria, máxime cuando afectan a sectores codificados del ordenamiento –afirmación que suele justificarse con argumentos varios, especialmente razones de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y/o de buena técnica legislativa–, los capítulos quinto y sexto del trabajo abordan la incidencia de esta suerte de razonamientos en la delimitación material de las leyes presupuestarias.

En el capítulo quinto se analizan la configuración constitucional del principio de seguridad jurídica y algunas amenazas contra el mismo en el marco del sistema de fuentes caracterizado en la actualidad por la degradación, la inestabilidad y la proliferación normativas. Asimismo, se trata su conexión con la técnica legislativa, con especial incidencia en la homogeneidad material y estructura formal de las leyes; y, por último, íntimamente relacionado con lo anterior, se considera la codificación de las normas (la prohibición de incorporar normas típicas de Derecho codificado por parte de las leyes de Presupuestos fue planteado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1992, de 14 de mayo).

En el capítulo sexto se estudia la repercusión de la seguridad jurídica en la limitación del contenido material de las leyes de Presupuestos, lo que obliga a examinar los problemas de técnica legislativa que presentan tales leyes, así como a la exposición, valoración y crítica de tal principio en tanto que elemento que integra y fundamenta esa doctrina constitucional que restringe las posibilidades de regulación de materias por medio de las leyes de Presupuestos.

Para el profesor TOSCANO ORTEGA, el ensanchamiento material de estas leyes no constituye *per se* un atentado contra la seguridad jurídica constitucionalmente protegida, sino un problema de técnica legislativa que, como tal, puede solucionarse por quienes asumen responsabilidades en la calidad de estas leyes. Consiguientemente, desde la perspectiva de la certidumbre del Derecho, tampoco encuentra obstáculo para admitir en nuestro ordenamiento constitucional una concepción amplia del contenido de las leyes de Presupuestos estatales.

Finalmente, en el capítulo séptimo, bajo la rúbrica «La defensa de una concepción amplia del contenido de estas leyes. Soluciones frente a su desbordamiento material. Límites constitucionales al contenido de las leyes de Presupuestos autonómicas y de acompañamiento», se persiguen varios objetivos:

- 1.º Un tratamiento de la cuestión relativa a la utilización, importancia e interconexión de los criterios funcional, procedimental y de seguridad jurídica en la jurisprudencia constitucional analizada. El autor defiende que esos principios pueden operar como criterios autónomos y no necesariamente de forma acumulativa, radicando en la seguridad jurídica el fundamento más fuerte de cara a evitar el ensanchamiento material de las leyes presupuestarias.
- 2.º El desarrollo de una valoración crítica sobre la doctrina constitucional por considerar que la misma representa una injustificada restricción (sin apoyo constitucional) de las competencias del Parlamento.

-
- 3.º La exposición de una concepción amplia del contenido de las leyes de Presupuestos, de suerte que podrían incorporar cualquier regulación material, salvo prohibición constitucional clara e inequívoca al respecto.
 - 4.º Una propuesta de soluciones frente al problema del desbordamiento material de las leyes de Presupuestos estatales que se agrupan en tres ámbitos: desde la propia jurisprudencia constitucional, el Derecho positivo y la disciplina de la técnica legislativa.
 - 5.º El tratamiento de la problemática de los límites constitucionales al contenido material de las leyes de Presupuestos autonómicas y de las leyes de acompañamiento presupuestario tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas.

Miguel Ángel Martínez Lago