

PRÓLOGO

I

La imagen social del profesor universitario oscila entre una representación ideal —tal vez más extendida entre algunos profesionales ajenos a la *Academia*— y una versión autocrítica y escéptica, que suele circular entre colegas universitarios.

El **ideal del profesor** refleja una personalidad infatigable y cultivada, cuyo espíritu de servicio le lleva a la búsqueda y la difusión de la verdad. Un hombre o una mujer que cultiva primorosamente su parcela de conocimiento, sin idolatrar los detalles —no es necesariamente un erudito— y que busca la sabiduría en contacto con la naturaleza humana y la realidad de la creación. Un espíritu consciente de sus limitaciones y deseoso de conocer el pensamiento de los demás. Una persona cuya inteligencia se manifiesta más en sus preguntas que en sus respuestas. Alguien que sabe escuchar a maestros y discípulos impulsándoles a dar lo mejor a sí mismos.

Según este retrato ideal, el profesor universitario se esfuerza especialmente en la labor personal del estudio, pero sabe entregarse con entusiasmo en un equipo o dirigirlo con maestría. Pugna por subordinar sus intereses personales a otros de alcance universal. Es una persona humilde, que se azora ante las alabanzas, aun cuando sus cualidades y su obra infunden admiración. Es un batallador que se atrinchera en los anaqueles de la biblioteca o que entra en lid con el teclado del ordenador o las preguntas del auditorio. Sabe ser fiel a maestros y discípulos sin perder el equilibrio entre lealtades y justicia. En definitiva, estamos ante un personaje legendario, vestido de mago en el *Gandalf* de Tolkien o de sencillo profesor de filología en el *Ransom* de C. S. Lewis.

La **imagen negativa** —*corruptio optimi pessima*— se encuentra también en las obras de Lewis (*That hideous strength*): el universitario super-

ficial y escéptico que sólo cree en sí mismo e ignora sus defectos; aquél que —según un antiguo grabado inglés— lee complacidamente la crítica laudatoria de sus libros, por él mismo escrita; el adulador perezoso, experto en pasillos. Se trata, naturalmente, de caricaturas, pero basadas tal vez en personajes que el propio Lewis había conocido en su amplia experiencia universitaria. La imagen del profesor cargado de rarezas es otra caricatura deformada que también encontramos en la literatura y que, tal vez, tenga cierto fundamento remoto en la realidad; acaso por el riesgo que acecha, más que a otros, al universitario, de darse vueltas y vueltas a sí mismo.

Steinbeck también personifica otra arquetípica deformación *profesoral* en las *Cuatro Reinas Hechiceras*: la *Reina de las Islas*, la *Reina de Gales del Norte* la *Reina del Este* y la *Reina de Gore*, hermana del Rey Arturo. Lanzarote, prisionero de las hechiceras, describe esta enfermedad académica con una parábola: «los niños, cuando les prohíben algo que les gusta, a veces chillan y protestan y a veces se lastiman de furia. Después se tranquilizan y anhelan venganza. Pero no son tan fuertes como para vengarse de aquel a quien juzgan su opresor (...) después, como este mundo lo ha decepcionado, el chico construye su propio mundo, donde él es el rey y no sólo gobierna a los hombres, las mujeres y los animales, sino a las nubes, los astros y el cielo (...) En su sueño no sólo construye un mundo, sino que se fabrica a sí mismo tal como le gustaría ser (...) Por lo general, termina haciendo las paces con el mundo (...) Pero algunos no hacen las paces. Y entre estos están los que hay que encerrar porque su demencia es incurable y su fantasía los devora. Pero hay otros más sagaces que aprenden, mediante las artes prohibidas, a materializar su sueño. Así operan el encantamiento y la nigromancia (...) De ahí el miedo, pues los brujos y las hechiceras son niños que habitan un mundo fabricado por ellos mismos, sin el alivio de la piedad ni la exactitud de la organización (...) Os temo señoras mías —exclama Lanzarote ante las cuatro reinas— porque sois niños tullidos y rencorosos colmados de poder».

De nuevo se trata de una consciente exageración, aunque tal vez inspirada por su experiencia universitaria en Standford: el universitario, con el artificio de las palabras, y la manipulación del lenguaje, corre el peligro de aislarse en un mundo *mágico* en el que materializa sus sueños; un mundo resguardado en tradiciones tan medievales como los personajes de la Tabla Redonda, tradiciones difíciles de modificar por las reformas y contrarreformas universitarias.

II

Hasta aquí los arquetipos literarios. A diferencia de ellos, los autores de esta monografía son personas de una pieza que han peleado esforzadamente por ofrecer al lector un trabajo bien hecho, apoyándose en sus buenas cualidades y afanándose por superar los escollos que —lo hemos visto— acechan al universitario. El haber tenido la fortuna de trabajar junto a ellos me lleva a destacar algunos rasgos de su personalidad que marcan su impronta en las páginas de este libro.

Todos cuantos hemos tratado a **José Luis Pérez de Ayala** tenemos la íntima convicción de disfrutar con él de una *particular* amistad. Y es que todo quien a él se acerca recibe *con especial atención* su simpatía y su cariño. Recuerdo una ocasión en que estaba prevista su presencia —como Presidente y Académico de Número— en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real de Jurisprudencia. El ponente de turno iba a concurrir poco después a una Cátedra universitaria y deseaba exponer su trabajo para recibir ideas y sugerencias. Pues bien, la noche anterior al acto de la Academia, José Luis sufrió un serio contratiempo como consecuencia de un accidente que le obligó a permanecer en vela toda la noche. Al día siguiente acudió con puntualidad a la reunión y relató el incidente con tal naturalidad y confianza en Dios que levantó notablemente los ánimos del atribulado opositor. El que debía ser consolado no se quejaba de sus penas o se quedaba en casa, sino que confortaba a los demás con su buen ánimo y alegría. ¡La actitud opuesta al ensimismamiento universitario!

En otra ocasión, ante las sentidas alabanzas que recibió en un multitudinario homenaje, José Luis recordó la anécdota de un afamado predicador francés: al recibir tras un sermón los entusiasmados elogios de una feligresa, el sacerdote respondió: «Señora, sus palabras me resbalan como el agua sobre las plumas de un pato en un estanque». «Sí», replicó ella, «pero seguro que usted se siente tan a gusto como el pato en el agua». «Pues yo —concluyó José Luis con buen humor— me encuentro ahora como el pato». En fin, José Luis se esfuerza por reírse de sí mismo: un buen remedio ante la vanidad universitaria. Y ello pese a ser autor de ocho monografías y más de un centenar de publicaciones, por no mencionar sus muy notables títulos y distinciones.

Podría pensarse que todas estas consideraciones son ajenas al trabajo que tengo el inmerecido honor de prologar, pero no es así. José Luis, como buen jardinero intelectual, ha hecho florecer en la Universidad San Pablo un equipo de investigadores a la altura de los mejores que pueda haber en España mérito que comparte con el profesor **Albiñana** y, más re-

cientemente, el profesor **Lejeune Valcárcel**. Actualmente, como Profesor Emérito, Pérez de Ayala sigue alentando e impulsando el equipo. De ello son buena prueba los resultados de la obra en manos del lector.

En el caso de **Marta Villar Ezcurra**, son bien conocidas sus numerosos y brillantes estudios —más de medio centenar— sobre cuestiones centrales del Derecho Financiero, con una particular dedicación al ordenamiento comunitario. El nacimiento y el cuidado de sus hijos —sin estar aún vigentes las anunciadas deducciones del IRPF!— no le han impedido desplegar una incesante actividad como reconocida conferenciante en el ámbito nacional e internacional. Y, como sabe cualquier docente, son las sesiones destinadas a especialistas las que ponen principalmente a prueba las condiciones de un profesor universitario. Además, Marta Villar cuenta con expediente académico extraordinario, coronado por la máxima calificación en un Postgrado de Derecho Europeo por la Universidad Libre de Bruselas y por su tesis doctoral sobre *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*. Todo ello por no aludir a su anterior experiencia profesional como Abogado del bufete Garrigues o a su activo papel como Académica Correspondiente en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. En el pensamiento jurídico de Marta Villar y en su metodología se aprecia la influencia de su maestro, don César Albiñana García-Quintana.

Juan Ignacio Gorospe Oviedo, discípulo del profesor Pérez de Ayala y Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario, también viene irrumpiendo con fuerza desde hace ya años en la bibliografía del Derecho Financiero y Tributario: los comentarios que escribiera hace casi dos lustros a la Ley del Impuesto sobre la Renta (bajo la dirección de mi maestro, don Fernando Vicente-Arche) han sido profusamente citados, y sus monografías sobre *La deuda tributaria básica* y *Las consecuencias del impago de los tributos* son de consulta obligada, por no citar un número muy amplio de trabajos publicados en obras colectivas y revistas especializadas. Juan Ignacio Gorospe también es un conferenciante brillante y muy apreciado, como lo demuestra su participación en cursos específicos de formación destinados al Departamento fiscal de Deloitte & Touch o su reciente aportación a la *International Fiscal Association*. Tal actividad científica no le impide una excepcional dedicación a sus compañeros y a sus alumnos, y con la esmerada atención a su esposa a sus hijos, aunque no dejen de preguntarse por qué no tiene auténticas vacaciones y sigue llevándose los libros a la playa.

Francisco Cañal García, Profesor Adjunto de la Universidad San Pablo y Profesor de la Universidad de Barcelona, es autor de la monografía que probablemente analiza con mayor profundidad y riqueza de Derecho

comparado el régimen de *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, dirigida por el profesor González García. Su obra científica abarca también —entre otros campos— la figura del responsable en el Derecho comparado, el principio de capacidad contributiva, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, la fiscalidad municipal, los instrumentos económicos en la protección del medio ambiente o el presupuesto de la Unión Europea. También ha analizado otros problemas jurídicos que trascienden el ámbito tributario, como el régimen de las parejas de hecho o de la objeción de conciencia. Además, su actividad como conferenciante se ha proyectado en diversas ocasiones más allá de nuestras fronteras. Francisco Cañal es un gran deportista —pude comprobarlo, no sin fatiga, en cierta ocasión— y así lo ha demostrado con brillantez y caballerosidad en diversas lides universitarias.

Miguel Pérez de Ayala, al igual que su padre, ha conseguido aunar una intensa actividad como abogado con la docencia y la investigación —es Profesor Adjunto de la Universidad San Pablo— y con el papel de padre de una familia camino de convertirse en numerosa. Hábil polemista, sus trabajos se caracterizan por el detalle práctico y la creativa agilidad argumental. Una especial mención merece su análisis de *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, así como la obra titulada *Fundamentos de Derecho tributario* —escrita conjuntamente con su padre— y su destacada colaboración en los monumentales *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. También se ha ocupado de la prescripción del delito fiscal, de la caducidad de los procedimientos tributarios, las medidas anti-paraísos fiscales en el IRPF, los tributos ambientales y otras muchas materias, sobre las que, además, ha disertado en diversos foros de debate. Por otra parte, es Secretario de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia. En el ámbito deportivo debe destacarse su afición al fútbol —con no poco riesgo para los delanteros contrarios— y al motociclismo urbano. Sus dotes directivas se demuestran en el rigor con que me ha exigido puntualidad en la entrega de estas páginas.

María Simón Mataix, Profesora Adjunta de la Universidad San Pablo (excedente) y en la actualidad Investigadora Postdoctoral de la Comunidad de Madrid, es autora de una importante monografía, de próxima publicación, sobre *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta*. Se ha ocupado además —entre otras materias— del arbitraje tributario, el régimen de los precios de transferencia, o la responsabilidad patrimonial de la Administración como nueva vía para conseguir la devolución de ingresos indebidos ante la inconstitucionalidad de las leyes tributarias. A ello suma su experiencia en la gestión de cursos de postgrado en la

Universidad San Pablo CEU y el indudable mérito de estar esperando su segundo hijo en el momento en que se redactan estas líneas.

El carácter interdisciplinar de la financiación autonómica hacía casi imprescindible la colaboración de un economista en el equipo. **Begoña Barruso Castillo**, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, es Profesora Adjunta de Hacienda Pública y Sistema Fiscal en la Facultad de Económicas de la San Pablo-CEU y experta docente en materia de Hacienda autonómica y local. Discípula del Profesor Rubio Guerrero, se ha ocupado especialmente de cuestiones relacionadas con la armonización comunitaria y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Su tesis doctoral sobre las operaciones intracomunitarias en el IVA se encuentra parcialmente publicada en la serie *Monografías* del Instituto de Estudios Fiscales. Además, ocupa el cargo de Administradora Académica del Campus Virtual de Moncloa.

III

La obra que el lector tiene en sus manos se estructura en siete capítulos: los dos primeros, de carácter introductorio, analizan los rasgos generales y desarrollo histórico del sistema de financiación autonómica, así como los denominados *fallos* de dicho sistema. Los capítulos tercero, cuarto y séptimo, tras una referencia a los tributos propios —de escasa relevancia recaudatoria—, se ocupan de los tributos cedidos o compartidos, desde la múltiple perspectiva de su evolución normativa, las nuevas fórmulas de cesión y la atribución de competencias gestoras a las Comunidades Autónomas. El capítulo quinto se ocupa de los recargos autonómicos y el sexto de la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado. El trabajo de investigación abarca también un análisis del sistema foral a cargo del profesor **Lejeune Valcárcel** que, por motivos editoriales, se publicará de modo independiente.

El **capítulo primero**, redactado conjuntamente por Marta Villar y Juan I. Gorospe, nos ofrece una panorámica del *sistema de financiación autonómica*. Arranca mostrando la *indefinición constitucional* del sistema de financiación autonómica, de modo que «el *Modelo de Financiación Autonómica* se ha ido pactando desde 1987 quinquenalmente, con la enorme carga política que esto conlleva, en detrimento no sólo de la propia estabilidad del modelo, sino incluso del principio de seguridad jurídica». Sin embargo, a su juicio, «el contexto y la madurez alcanzada en el desarrollo del Estado de las Autonomías» nos sitúa en «un momento idóneo para acertar en un modelo de financiación autonómica dotado de *estabilidad*,

donde se incorpore entre sus principios generales no sólo los tradicionales (autonomía, suficiencia, solidaridad, corresponsabilidad), sino también el de estabilidad presupuestaria». Paradójicamente —añaden—, la estabilidad sólo será posible desde un marco jurídico definido pero *suficientemente flexible como para adaptarse a los cambios*. A la vista de este objetivo, los autores valoran positivamente el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera plasmado en la Ley 21/2001. Además, destacan la necesidad de distinguir los *aspectos esenciales* de la financiación autonómica y los *detalles técnicos* más adecuadas para instrumentarlos, aunque lógicamente, éstas se encuentren al servicio de aquéllos.

Los autores muestran la evolución desde un sistema basado en transferencias estatales hacia otro en el que desea primarse la *corresponsabilidad fiscal*: el coste político que conlleva el ejercicio del poder tributario, de modo que se eviten las ilusiones financieras. Además, el nuevo sistema de financiación presenta la ventaja de integrar a *todas* las Comunidades Autónomas de régimen común, pues Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha «difícilmente podrían explicar a sus ciudadanos un nuevo rechazo a una propuesta de financiación mejorada y ampliada, que ya se ha mostrado eficaz». La estabilidad se refuerza al suprimirse la revisión quinquenal de la participación en los ingresos del Estado (aunque, lógicamente, se mantenga la revisión de las asignaciones de nivelación y del Fondo de Compensación Interterritorial).

La corresponsabilidad se refuerza al incrementarse el porcentaje de cesión del IRPF e instrumentarse las cesiones parciales del IVA, de los Impuestos Especiales de Fabricación y la posibilidad de ceder la recaudación líquida total de los impuestos especiales no armonizados, entre los que se integra el nuevo Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. A todo ello se suma la cesión de nuevas competencias normativas sobre aspectos sustantivos y procedimentales. Los autores exponen las limitaciones a dicha cesión derivadas de la armonización comunitaria, así como el *self restraint* político que ha caracterizado hasta ahora el ejercicio de dichas competencias por parte de las Comunidades Autónomas.

Villar y Gorospe destacan la reforma de las *participaciones en los ingresos del Estado*. Éstos se integran en el *Fondo de suficiencia* que «como mecanismo de cierre del Sistema (...) cubrirá la diferencia entre las necesidades de gasto calculadas para la Comunidad Autónoma y su capacidad fiscal, debiendo fijarse su montante inicial en la respectiva Comisión Mixta». Las *asignaciones de nivelación* garantizan un nivel mínimo en las prestaciones de los servicios de educación y sanidad. La reforma del Fondo de Compensación Interterritorial permite financiar, junto a los gastos de inversión, el gasto corriente asociado a esa inversión.

Los autores concluyen con una crítica —fundada principalmente en motivos económicos y de técnica legislativa— a la creación del nuevo gravamen sobre las gasolinas, aunque ponen de relieve que el origen de este tributo se encuentra, ante todo, en la resistencia de las Comunidades Autónomas a ejercitar sus competencias normativas sobre el IRPF como fuente de ingresos.

La profundidad intelectual de José Luis Pérez de Ayala domina el **capítulo segundo** de la obra: *estudio de la situación actual y fallos del sistema*. El análisis parte de un planteamiento histórico-filosófico habitualmente postergado: la distinción orteguiana entre *Autonomismo* y *Federalismo* en que se inspiraron los padres de la Constitución. De aquí deduce que ni el Estado ni las Autonomías son poderes soberanos (la soberanía es indivisible y emana del Pueblo español). Además, considera que el poder tributario autonómico se configura constitucionalmente como «subordinado al estatal», «dada la potestad del Estado de regular, mediante ley orgánica, el ejercicio de las competencias autonómicas» y los límites que la ley estatal puede imponer a las potestades normativas autonómicas (art. 133.2 CE). A juicio de Pérez de Ayala, la realidad histórica parece avalar este planteamiento: así lo muestran el escaso desarrollo y los problemas constitucionales de los impuestos propios, y el impulso de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.

No obstante, la propia práctica constitucional —influida tal vez por la realidad política— hace difícil pensar que el Estado modificara *unilateralmente* el sistema de financiación autonómica mediante una reforma de la LOFCA que no estuviese previamente pactada con las Comunidades. Desde esta perspectiva, podría pensarse que la realidad del sistema —en su ambigüedad constitucional— se asemeja más a un modelo federal, como apuntara Falcón.

Por otra parte, Pérez de Ayala considera que el principio de solidaridad y los límites territoriales a los impuestos autonómicos deben proyectarse también, por exigencias de coherencia sobre los tributos cedidos, lo que resulta problemático en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio o de la (denominada) cesión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A la vista de la jurisprudencia constitucional sobre los recargos autonómicos en el IRPF (STC 150/90), es posible sostener que la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio o las participaciones territorializadas («cesión») del Impuesto sobre el Valor Añadido no presentan fricción con los principios constitucionales. El profesor Pérez de Ayala no lo ignora, y reconoce con gran honradez intelectual que la citada sentencia apoya la opción seguida por la reciente reforma del sistema autonómico. Cuestión distinta —suscribo su criterio— es que los argumentos de tal sentencia

sean discutibles. También coincido con él en que *el diseño constitucional* de la financiación autonómica presenta notables indefiniciones como consecuencia del proceso político que lo gestó.

Miguel Pérez de Ayala Becerril y Francisco Cañal García se ocupan en el **tercer capítulo** de la *problemática de los tributos propios y la evolución de los impuestos cedidos hacia impuestos compartidos*, incluyendo una sugerente propuesta de reforma. A su juicio, la potestad autonómica para crear tributos propios se encuentra subordinada a las competencias del Estado por el juego de los artículos 6.2 y —sobre todo— 6.3 LOFCA, aunque las Comunidades Autónomas hayan pugnado por eludir estos límites «con figuras presuntamente legítimas pero que, en definitiva, no son sino auténticos tributos fiscales (todo ello mediante la técnica de alteración de la finalidad de los elementos que componen el propio tributo)». Los autores se preguntan «si es necesario hacer que la situación cambie (...) de tal manera que los tributos propios jueguen un papel más importante en la financiación autonómica».

Pues bien, a su juicio, el cambio permitiría una mayor corresponsabilidad (*rectius*: responsabilidad) fiscal, reforzaría el principio de autonomía, e incentivaría la eficacia gestora y recaudatoria. Según argumentan —con una opinión que suscribo plenamente—, para potenciar los tributos propios no sería necesaria una reforma constitucional, sino que bastaría con desarrollar el principio de coordinación de modo diferente a la solución adoptada por el artículo 6 LOFCA (primacía de los hechos imposables gravados por el Estado o de las materias imposables reservadas por el Estado a los tributos locales).

Sin embargo, M. Pérez de Ayala y F. Cañal advierten de los riesgos que esta vía podría suponer para el principio de solidaridad interterritorial. No obstante, a su juicio, bastaría garantizar la solidaridad mediante cierto nivel *máximo* de transferencias estatales. Por otra parte —según entienden—, sería necesario establecer ciertos límites estatales a la estructura de algunos tributos propios autonómicos para garantizar el principio de coordinación. Además, dadas las necesidades financieras de las Comunidades Autónomas parece muy arriesgado impulsar la financiación de los tributos propios mediante una reforma de la LOFCA, por lo que parece preferible avanzar —como se ha hecho— en la línea de los tributos cedidos o compartidos.

Ahora bien, los autores consideran aconsejable eliminar la «regulación estatal subsidiaria» y otorgar completa libertad a las Comunidades para regular ciertos elementos del tributo cedido. En concreto, sólo deberían reservarse al Estado los «elementos cualitativos del tributo» (hecho imponible y sujetos pasivos), «dejando (...) en manos de las Comunidades

Autónomas la posibilidad de regulación de los elementos cuantitativos». Con ello se lograría un equilibrio entre auténtica responsabilidad fiscal autonómica y coordinación.

No estoy seguro de que esta solución sea ideal, pues en la práctica, la distinción entre elementos «cualitativos» y «cuantitativos» es artificiosa, y el legislador autonómico podría utilizar fácilmente determinadas técnicas normativas para manipular el ámbito material del tributo alterando los elementos cuantitativos. Esta dificultad no escapa a M. Pérez de Ayala y F. Cañal, quienes pretenden salvarla exigiendo una perfecta coordinación entre los elementos cualitativos y cuantitativos del impuesto. Para velar por el cumplimiento de este mandato proponen «establecer un órgano mixto de control». Si se optara por esta modalidad de tributos compartidos —concluyen— el artículo 6 LOFCA podría reformarse de modo que se limitara a permitir auténticos *tributos extrafiscales* propios de las Comunidades Autónomas.

A juicio de M. Pérez de Ayala y F. Cañal, la reforma operada por la Ley 21/2001 avanza en la línea por ellos propuesta hacia los tributos compartidos, aunque con cierta timidez que —consideran— debería ser corregida. Los autores valoran con detalle desde sus propuestas la normativa sobre cesión del IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el **capítulo cuarto**, Marta Villar Ezcurra analiza las *nuevas posibilidades de cesión (IVA e Impuestos Especiales)*. Como corresponde a su formación y a las exigencias del tema, la autora no se limita a un análisis constitucional y técnico, sino que examina los problemas «derivados de las exigencias y limitaciones del Derecho comunitario europeo». Así, según refleja la exposición de motivos de la Ley 21/2001, «dados los condicionantes de la normativa de la Unión Europea, no se ceden a las Comunidades Autónomas competencias normativas con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco».

Sin embargo, el legislador estatal ha considerado que podían cederse competencias normativas sobre impuestos especiales no armonizados: el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas minoristas de determinados Hidrocarburos. A juicio de Marta Villar, «el que sea una Ley de Acompañamiento a la de Presupuestos la que haya decidido crear este nuevo impuesto nos parece no sólo desafortunado, sino radicalmente inconstitucional por contrario al artículo 134.7 CE».

Se trata de un argumento sugerente y con importante respaldo doctrinal que, sin embargo, no estoy seguro de compartir. La llamada «ley de

acompañamiento» no sólo es una *ley ordinaria*, sin peculiaridad constitucional alguna, sino que *no* regula los Presupuestos Generales del Estado y, por tanto, no creo que quede vinculada por las limitaciones a que se refiere el artículo 134.7 CE. Por el mismo motivo, tampoco debería afectarle la doctrina del Tribunal Constitucional, según la cual la Ley de Presupuestos no puede regular materias ajenas a la previsión de ingresos (sobre la que, por cierto, repercute el citado impuesto) y autorización de gastos del Estado. Tal vez se trate de un defecto de técnica legislativa, pero desde luego, no creo que se lesione el principio de seguridad jurídica, pues resulta perfectamente conocido para cualquier operador jurídico que la normativa del Impuesto se encuentra en la citada norma.

A mi entender, la seguridad jurídica quedaría aún peor servida si las modificaciones tributarias recopiladas en la «ley de acompañamiento» se diseminaran en múltiples leyes con un objeto más limitado. En cuanto a la apresurada tramitación parlamentaria, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional admite incluso la introducción de disposiciones *extravagantes* mediante enmiendas en el Senado —de hecho, así ha sucedido en este caso— que, por tanto, se hurtan a buena parte del debate parlamentario (STC 194/2000, FJ 4.º). Desde luego, tal práctica resulta sumamente criticable, pero resulta admisible según el Alto Tribunal.

Por otra parte, el origen histórico de las «leyes tributarias anuales» (*Jahrsteuergesetze*) se encuentra en una propuesta doctrinal de Bühler, quien sugirió recoger en una sola ley anual las diversas reformas tributarias que fuera preciso llevar a cabo por motivos coyunturales, pues este modo de proceder aportaría simplicidad y seguridad jurídica (O. Bühler - G. Strickrodt, *Steuerrecht*, 3.ª ed., Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1959, vol. I, pág. 23). A mi juicio, el problema no está en las «leyes de acompañamiento» (aunque pueden incurrir en defectos de técnica legislativa), sino en el fraccionamiento que se ha producido entre los preceptos tributarios modificados por las leyes de presupuestos (aquellos que disponen de autorización expresa) y los que se incluyen en la «ley de acompañamiento», cuando resultaría preferible para la seguridad jurídica introducir *todas las modificaciones tributarias* anuales en una sola ley: la de acompañamiento, que no encuentra restricciones en cuanto a su contenido.

La autora pone también de relieve que la «cesión» del IVA —en realidad una mera participación territorializada— puede privilegiar a las Comunidades consumidoras frente a las productoras del valor añadido. Desde la perspectiva constitucional me parece más relevante otro problema que no escapa al análisis de Villar Ezcurra y que también ha sido puesto de relieve por Falcón y Tella: algunas Comunidades Autónomas (Madrid, Cataluña, La Rioja) han incrementado el tipo del Impuesto sobre

Actos Jurídicos Documentados en aquellas escrituras que documenten la renuncia a la exención del IVA; de este modo se desincentiva la renuncia y se altera la distribución de ingresos entre el Estado y la Comunidad.

La autora analiza la cláusula de reversión de competencias estatales prevista en el artículo 19.2 LOFCA para aquellos casos en que «resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea», y pone de relieve las ambigüedades que presenta este precepto y su difícil aplicación práctica. Entre otras deficiencias, tal previsión «no alcanzaría en pura interpretación técnica y literal [aquellos] casos que no son de armonización normativa, sino exigencias directas del tratado». Por ello considera preferible que el precepto hubiera regulado «técnicas de coordinación» atribuyendo en su caso competencias al Consejo de Política Fiscal y Financiera para resolver los conflictos.

En cuanto al Impuesto a las Ventas minoristas de Hidrocarburos, «no parece que, de momento, tal y como aparece regulado, colisione con las Directivas comunitarias», aunque «habría que analizar en qué medida puede obstaculizar la realización del mercado interior para pronunciarse con rotundidad sobre su conformidad con el Derecho comunitario». A mi juicio, la regulación española parece adaptarse a las exigencias de la STJCE 9.3.2000 (*Evangelischer Krankenhausverein*, As. C-437/97) —como en otro lugar de la obra destaca Gorospe— y refleja literalmente alguno de los criterios expresados por la «Contestación de 14 de junio de 2001 del Sr. D. Michel Aujean, Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, al Sr. D. Javier Lasarte, Presidente de la Comisión para el Estudio y Propuesta de un nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002» (*Informe sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autónoma*, IEF, Madrid, 2002, pág. 215). Cuestión distinta es que los criterios señalados por dicha sentencia y por la «contestación» a la consulta resulten discutibles en un plano doctrinal.

En el **capítulo quinto**, Juan Ignacio Gorospe se ocupa de *la figura del recargo autonómico*, caracterizándolo como un «sobreimpuesto» cuyos elementos esenciales están constituidos por «el tributo base, el parámetro de aplicación del recargo —base o cuota del tributo recargado— y el tipo de recargo». El autor recuerda cómo «el FJ 5.º de la STC 190/1990 dispuso que el artículo 9 de la LOFCA no es aplicable a los recargos por referirse exclusivamente a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», opinión de la que discrepa el Profesor Pérez de Ayala (José Luis).

Gorospe da noticia de cierta opinión según la cual los recargos crean cierta «anestesia fiscal» que no ayudaría a la responsabilidad fiscal, aunque pienso que la resistencia ciudadana al fallido recargo de la Comu-

nidad de Madrid —el propio autor se refiere a este fenómeno— podría llevar a conclusiones distintas. En cualquier caso, «los recargos autonómicos sobre el IRPF han quedado desplazados en la actualidad por la cesión de un porcentaje de la recaudación de dicho impuesto (el 33 por 100) a las Comunidades Autónomas, unido a la asunción por éstas de diversas competencias normativas.

El autor considera inconstitucional el recargo establecido por las Comunidades Autónomas uniprovinciales sobre el IAE, en virtud de la habilitación concedida por la DA 17.ª de la LHL. A su juicio, «la implantación de un recargo de estas características es tanto más discutible cuanto que no sólo no se prevé en la LOFCA, sino que contraviene el propio texto constitucional, que dentro de los recursos de las Comunidades Autónomas consistentes en recargos sólo prevé los «recargos sobre impuestos estatales» [art. 157.1 a)] y remite a una ley orgánica la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, lo que se hizo precisamente a través de la LOFCA, que (...) tampoco admite el establecimiento de recargos autonómicos sobre impuestos locales». Se trata de una sólida argumentación, pero tal vez pudiera verse el fundamento de este tributo en el artículo 6.3 LOFCA, según el cual «las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales *en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos en que la misma contemple*». El razonamiento basado en el artículo 157.1.a) de la Constitución no resulta inatacable, pues el término «impuestos estatales» bien podría equivaler al de *impuestos establecidos por el Estado*. En cualquier caso, debo reconocer que se trata de una cuestión difícil.

El autor se muestra crítico con el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos y advierte que «la aplicación de este gravamen autonómico supone una especie de recargo en el Impuesto sobre Hidrocarburos [en fase minorista], si bien limitado en su cuantía, aunque no se le quiera dar tal denominación». Siguiendo a Falcón y Tella, afirma que el tipo autonómico constituye un recargo sobre el tributo estatal cedido.

En el **capítulo sexto** Begoña Barruso examina *la participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado*. La autora destaca su carácter de *recursos incondicionales* y su fundamento en el *principio de suficiencia*. Barruso analiza las dos modalidades de participación: el porcentaje de participación en los ingresos generales del Estado (PPIE) y la participación territorializada en el IRPF.

Por lo que se refiere al porcentaje de participación en los ingresos no cedidos del Estado, la LOFCA señala diversas variables que pueden tenerse en cuenta para fijarlo, pero, en realidad, su concreción deriva de un proceso

de negociación política (formalizado *a posteriori* mediante ley). De este modo —advierte Barruso—, las Comunidades Autónomas intentan introducir aquellas variables que les resultan más beneficiosas o incrementar las ponderaciones de aquéllas en que su posición relativa es mejor: «el hecho de que las variables y/o ponderaciones finalmente aplicadas dependan del poder negociador de cada Comunidad Autónoma explica que la idoneidad de algunas variables como reflejo de las necesidades financieras reales de las CCAA, así como su definición, se hayan puesto en entredicho».

La autora considera que el transcurso del plazo quinquenal no *obliga* a una revisión, aunque sí autoriza para ello. Barruso describe con detalle la evolución seguida por el PPPE partiendo del período transitorio (hasta 1986) en el que los recursos obtenidos se vinculaban al coste efectivo de los servicios transferidos (DT 1.º LOFCA). «El sistema de financiación vigente para el período 97-2001 no utiliza variables de reparto, ya que parte del principio de neutralidad financiera en el año base (1996), de manera que los recursos que le corresponden a una Comunidad Autónoma coinciden con los que obtuvo en dicho año por tributos cedidos, tasas afectas y participación en ingresos del Estado».

En cuanto a la participación territorializada en el IRPF, ésta surge en 1994 como pretendido instrumento para incrementar la corresponsabilidad fiscal. Ahora bien, dado que del importe de la transferencia basada en la recaudación real se restaba la «recaudación normativa», el sistema no era idóneo para incrementar la corresponsabilidad fiscal: «teniendo en cuenta que el IRPF es un impuesto cuya gestión, liquidación e inspección es competencia del Gobierno central, ¿qué capacidad tenían las Comunidades Autónomas de aumentar en un momento dado (si así lo deseasen para mejorar la prestación de alguno de los servicios de su competencia) lo recaudado por esta vía?» Barruso señala también diversas objeciones a la constitucionalidad de este porcentaje de participación: la supuesta exigencia constitucional de un porcentaje único (cuestión debatida por la doctrina) y su equivalencia económica a una cesión parcial del IRPF en un momento en que la LOFCA no lo permitía, aunque este argumento tampoco me parece definitivo.

Por último, Barruso se centra en el nuevo sistema, diseñado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en su reunión de 27 de julio de 2002: el porcentaje de participación en ingresos generales del Estado se sustituye por un Fondo de Suficiencia (al que también se incorporan Ceuta y Melilla), «que nuevamente actúa como un mecanismo de cierre del sistema de financiación y cuya finalidad básica es cubrir la diferencia que pueda existir entre la necesidad del gasto de cada Comunidad Autónoma y su capacidad fiscal».

Finalmente, en el **capítulo séptimo**, María Simón Mataix analiza la ***atribución de competencias gestoras de tributos cedidos a las Comuni-***

dades Autónomas. La autora parte de un planteamiento muy atractivo: frente a la reticencia autonómica a asumir responsabilidades políticas sobre el incremento de los tributos cedidos, «una cesión de competencias de gestión probablemente constituiría un instrumento válido para asegurar una cierta corresponsabilidad. El ciudadano percibe muy claramente *quién le cobra* los impuestos, mientras que le cuesta mucho más tomar conciencia de quién ha establecido determinadas normas o de quién ha dispuesto los límites superiores o inferiores de una determinada tarifa impositiva». A ello se uniría una mayor eficacia y eficiencia administrativa.

Sin embargo, Simón Mataix no ignora las dificultades de su propuesta: los problemas técnicos para determinar la Administración competente para la gestión del tributo, las cuestiones peculiares derivadas de la propia estructura del tributo que se pretende ceder, y las dificultades derivadas de la dispersión de las competencias gestoras sobre un mismo tributo entre diversas Administraciones. Junto a las soluciones estrictamente jurídicas, Simón Mataix apuesta por «potenciar el desarrollo de los mecanismos informáticos para simplificar tanto las relaciones entre Administraciones como las relaciones entre Administración y administrados».

La autora examina las diversas soluciones para regular la gestión de los tributos cedidos basados en autoliquidaciones, buscando un equilibrio entre la percepción por el ciudadano de la Administración *fiscalmente responsable* y el objetivo de minimizar la presión fiscal indirecta.

También son objeto de análisis las peculiaridades de la recaudación en período ejecutivo: «actualmente las Comunidades Autónomas suelen firmar convenios de colaboración con la AEAT en primer término para todos aquellos casos en los que se tengan que realizar actuaciones fuera del territorio de la Comunidad Autónoma respectiva y, en segundo término y en ocasiones, también para llevar a cabo actuaciones en el territorio de la propia Comunidad, lo que puede ser un reconocimiento implícito de la Comunidad Autónoma de su falta de recursos para efectuar actuaciones en este ámbito». A juicio de Simón Mataix, esta forma de proceder ahorra costes a la Comunidad autónoma pero desdibuja la corresponsabilidad fiscal.

Por lo que se refiere a la inspección, «debería identificarse la colaboración entre administraciones, especialmente en la planificación de las actuaciones inspectoras y en el intercambio de información y de documentación».

En línea con sus propuestas, Simón Mataix valora —en general— de modo positivo la reciente reforma de los tributos cedidos. La falta de cesión de competencias con relación al IVA se justifica por las especiales características de este tributo. De ahí que —más allá del *nomen iuris*— se haya optado por un sistema de participación territorializada en la recaudación de estos tributos. Pese a posibles inconvenientes «la solución elegida

es realista y su inclusión dentro del conjunto de medidas que se han adoptado en esta última reforma resulta coherente». En cambio, la autora considera que el legislador debía haber sido menos «tímido» en relación a algunos impuestos especiales.

IV

Estamos, en definitiva, ante una obra completa y rigurosa que no ha sido elaborada por un «colectivo» de autores, sino por un verdadero *equipo de investigación*. El hilo conductor de la obra radica en un adecuado enfoque de los *principios* que deben regir el sistema —autonomía, corresponsabilidad, suficiencia y eficiencia en la gestión— y en un análisis de los límites constitucionales y comunitarios que tal sistema debe respetar. A través de este planteamiento metodológico, la obra analiza la evolución del sistema de financiación autonómica y los detalles de la regulación actual.

A mi juicio, los autores realizan una positiva valoración de la reforma, sin que ello les impida formular críticas ni advertir problemas concretos, proponiendo en cada caso las mejores soluciones interpretativas o las modificaciones más oportunas.

Desde luego, se trata de un trabajo jurídico, desarrollado con gran rigor intelectual, pero no están ausentes consideraciones históricas, políticas, económicas, sociológicas y psicológicas que resultan imprescindibles para valorar la financiación autonómica. En definitiva, los autores no sólo afrontan cuestiones técnicas, sino que se adentran valientemente en problemas de *política fiscal* usando con todo rigor los instrumentos de la dogmática jurídica.

En las universidades alemanas es bien conocida la táctica de algunos *Professors*, que muestran interés por las plazas convocadas en otras Universidades, a fin de que la propia «casa» realice un esfuerzo por retenerlos con una mejor dotación científica y económica. Si en España existiera una práctica similar más allá del ámbito futbolístico, es seguro que la Universidad San Pablo-CEU se apresuraría a realizar notables inversiones para evitar cualquier hipotética tentación a su equipo de Derecho Financiero y Tributario.

Por último, los autores quieren agradecer la inestimable ayuda y permanente disponibilidad del profesor doctor Enrique Fernández Herrero.

PEDRO M. HERRERA

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid