

realizar algunas precisiones en cuanto a la importancia de esta exención en relación con el recargo autonómico.

Estas precisiones surgen a raíz de la diferente transcendencia de la exención en uno y otro impuesto. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la exención, como señala PÉREZ ROYO<sup>134</sup>, no se ha de equiparar a una exención de contribuir o a un no nacimiento de la obligación tributaria; en palabras del autor "*No conviene confundir la comentada dispensa del deber de declarar con la existencia de un mínimo exento en el IRPF*". El hecho es que no es posible hablar de una exención adicional a las contempladas en el texto de la ley del impuesto por cuanto el sujeto pasivo ha debido soportar las retenciones correspondientes cuando ha percibido rendimientos del trabajo o rendimientos del capital mobiliario.

Diferente se plantea el caso en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio. Así se ha previsto que la dispensa de declarar en razón de una cantidad determinada de la base imponible es consecuencia, siguiendo el art. 28.Uno de la LIP, de un mínimo exento<sup>135</sup>. En el límite relacionado con la base imponible se produce la circunstancia de que si ese componente del aspecto cuantitativo del hecho imponible no supera una determinada cantidad, el sujeto pasivo no tiene obligación de declarar puesto que una consecuente autoliquidación implicaría una obligación de cuota cero. Ahora bien, si se produce esa circunstancia la obligación se mantiene en caso de que el valor de bienes y derechos supere una determinada cantidad expresando esta norma el carácter censal del tributo.

---

<sup>134</sup>) PÉREZ ROYO, Ig.: *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 380. El autor hace cita del Considerando tercero de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que rechaza la Resolución de un Tribunal Económico Administrativo Provincial. En ese considerando se expone que "*(...) admitir el criterio sostenido por el Tribunal Provincial, en sentido de entender que la no obligación de declarar puede identificarse con la no obligación de tributar, o de tributar en cuantía máxima del importe de las retenciones, llevaría a aceptar la existencia del mínimo exento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o más concretamente, mínimos diferentes según las cuantías de las retenciones practicadas; y, a este respecto, es preciso tener en cuenta que... toda la renta obtenida por un sujeto pasivo, con las excepciones establecidas en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto..., está gravada con independencia de su cuantía.*"

<sup>135</sup>) Art. 28. Uno de la LIP.

"*Uno. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 17.000.000 de pesetas.*"

En consecuencia con esto parece posible afirmar que la dispensa de la obligación de declarar en uno y otro caso tienen una transcendencia diferente. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas implica una norma para una gestión eficaz sin perjuicio de lo percibido a través de posibles retenciones practicadas, mientras que en el Impuesto sobre el Patrimonio el origen de esta dispensa en el deber formal procede de la existencia de una exención. Pues bien, por lo que se refiere al recargo tributario autonómico ya se ha tratado la exención en el tributo base y en ese tributo. En este sentido, recordamos, que una exención total que impida el nacimiento de una obligación tributaria y su consecuente liquidación produce una falta de fundamento para construir el recargo autonómico. En caso de exenciones de carácter parcial donde es posible averiguar, al menos, uno de los puntos estructurales sobre los que se impone el recargo autonómico (por ejemplo la base) la exención afecta al impuesto autonómico dependiendo de su base. En consecuencia de esta forma afectaría el mínimo exento y la dispensa de declaración a un recargo sobre el Impuesto sobre el Patrimonio.

No parece, en cambio, el mismo supuesto en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En ese caso la dispensa de declaración no implica un no nacimiento de la obligación tributaria pero sí una no necesidad de determinar por el contribuyente los posibles elementos sobre los que se aplica un hipotético recargo autonómico. Ante esta hipótesis, la consecuencia podría ser que a través de normas que quieren la simplificación de la aplicación del tributo base (es decir, que no delimitan el hecho imponible del mismo) se introducirían en el régimen del tributo autonómico supuestos de exención que sí delimitan el aspecto cuantitativo de su hecho imponible.

En resumidas cuentas, puede resultar lógico pensar que en este contexto una norma que en el tributo base responde a otros criterios imponga una exención en el recargo autonómico haciéndose así evidente un diferente efecto de la norma dependiendo del contexto en el que se aplica. En consecuencia, creemos, que la normativa que regula el recargo autonómico o la hipotética ley orgánica de coordinación que se ha propuesto, debería prever esta situación. Posibles soluciones que se pueden contemplar para resolver esta cuestión pueden ser, por un lado, regular un sistema de obligaciones a cuenta vinculado con el recargo autonómico, sistema que será tratado más abajo dando otro

carácter al mínimo exento que se produciría. Por otro lado, podría considerarse la posibilidad de que, a pesar de la dispensa de declarar en relación con el tributo base, se mantuviera el deber con respecto al recargo autonómico, produciéndose, la liquidación de su obligación tributaria y no la del tributo estatal que le sirve de fundamento. Finalmente, cabe la posibilidad<sup>136</sup> de que la regulación del recargo tributario autonómico contemple un posible mínimo exento.

Recuperando el hilo conductor de este apartado, que es la aplicación del sistema de liquidación o autoliquidación del tributo base al recargo, se tratan a continuación otros impuestos que sirven de base al impuesto autonómico. Así, examinamos el Impuesto de Sucesiones y Donaciones donde se presenta una opción. La Ley 29/1987 de 18 de diciembre contempla en su art. 34<sup>137</sup> que ese tributo se basa en un sistema de declaración por parte del sujeto pasivo y posterior liquidación por parte de la Administración tributaria. No obstante, dispone el apartado 2 de ese artículo que el Gobierno puede establecer reglamentariamente el sistema de autoliquidación. Siguiendo esta habilitación el RD 1629/1991 de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento de este impuesto, ha regulado

---

<sup>136</sup>) Un posible ejemplo de esta solución puede aportarlo la regulación que se realizó del recargo de la Comunidad Autónoma del País Vasco sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el año 1983 la Ley de 8 de septiembre de 1983 reguladora de este impuesto contemplaba la dispensa del deber de declarar cuando los ingresos anuales de los sujetos pasivos no superasen las 300.000. ptas.

En este sentido el art. 7.6 de la Ley 12/1981 de 13 de mayo que regulaba el Concierto Económico con esta Comunidad preveía que "(...) las Diputaciones forales exigirán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante la vigencia del presente Concierto, aplicando las normas reguladoras del mismo en territorio común, salvo lo señalado en el número anterior". Así pues, parece de aplicación aquella dispensa del deber de declarar también en el contexto del sistema fiscal del País Vasco. No obstante esto, el Acuerdo de 24 de febrero de 1983 de la Diputación foral de Guipúzcoa disponía en su artículo 1.2 similar límite pero referido a los ingresos íntegros anuales e incluyendo los rendimientos procedentes de actividades empresariales y profesionales cuando son netos.

En cualquier caso se determina la existencia de una dispensa del deber de declarar que, y aquí está el dato importante, no se contempla para el recargo que se estableció en el año 1983. Como ya sabemos, el art. 7 de la ley que lo reguló estableció la obligación de declarar a todos los sujetos pasivos salvo que su base imponible anual (art. 4) fuera de 650.000.- ptas.

Se puede concluir, por tanto, que la legislación vasca resolvió el supuesto que se ha planteado obligando al sujeto pasivo a declarar en relación con el recargo y previendo un mínimo exento en relación con un componente del aspecto cuantitativo del hecho imponible.

<sup>137</sup>) Art. 34 de la LISD.

"1.- La titularidad de la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda (...)

2.- El Gobierno podrá regular los procedimientos de liquidación y pago del Impuesto, incluido, en su caso, el régimen de autoliquidación, que podrá establecerse con carácter general o para supuestos especiales."

en el Capítulo III del Título II -dedicado a la gestión- la autoliquidación de este tributo.

Si observamos la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados podemos trasladar, en general, las mismas consideraciones. El art. 99 del Real Decreto 828/1995 de 29 de mayo que aprueba el reglamento de este tributo contempla que el régimen general de liquidación de este tributo será la autoliquidación<sup>138</sup>.

En relación con la Tasa estatal que grava el juego el RD 2221/1984 de 12 de diciembre dispone en su art. 7 que, con carácter general, la base imponible ha de ser determinada por el sujeto pasivo mediante una autoliquidación. Por lo que respecta a la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias el Decreto 3059/1966 de 1 de diciembre sólo precisa en su art. 41 que el pago del tributo se realizará en efectivo o mediante efectos timbrados no especificándose cómo se realizará la operación de liquidación. En cualquier caso, de acuerdo con lo considerado en este apartado, es conveniente que el recargo autonómico siga el mismo procedimiento de liquidación que el tributo base<sup>139</sup>.

---

<sup>138</sup>) Art. 99 del RD 828/1995 de 29 de mayo.

*"El impuesto será objeto de autoliquidación con carácter general por el sujeto pasivo con excepción de aquellos hechos imposables que se deriven de las operaciones particionales en las sucesiones hereditarias y se contengan en el mismo documento presentado a la Administración para que procede a su liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."*

<sup>139</sup>) Sobre este punto es posible aportar algunos ejemplos de Comunidades Autónomas que han regulado la gestión de los recargos sobre la tasa estatal que grava el juego, ajustándose a la gestión del tributo base.

La Comunidad Autónoma de Asturias, de acuerdo con el artículo primero de la Resolución de 27 de diciembre de 1989 ha dispuesto que la gestión del recargo se realice conjuntamente con la del tributo base siguiendo un sistema de autoliquidación.

La Comunidad Autónoma de Baleares a través del Decreto 102/1990 de 13 de diciembre dispone (art. 15) que el sistema para hacer líquida la deuda tributaria es a través de declaraciones-liquidaciones.

También la Comunidad Autónoma de Cantabria. El Decreto 17/1990 de 28 de marzo prevé en su art. 1 el sistema de autoliquidación para el recargo que grava el juego en casinos o a través de máquinas de juego.

La Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha prevé este sistema para su recargo sobre las máquinas de juego en el art. 8 del Decreto 163/1989 de 28 de diciembre. El mismo supuesto es aplicable para la Comunidad Autónoma de Cataluña (art. 1 de la Orden de 16 de febrero de 1987).

Galicia en relación al recargo que grava el juego en casinos (art. 4.1 Decreto 247/1991 de 4 de julio) prevé un sistema de declaración-liquidación. De esta Comunidad Autónoma se ha de destacar, como se vio en el capítulo primero de este trabajo, que ha establecido un recargo sobre la tasa que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias disponiendo en el art.1.2 del Decreto citado que se ha de liquidar mediante la oportuna liquidación administrativa.

Otros tributos que forman parte del ámbito sobre el que puede recaer el recargo, con previa cesión, son el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales. Estos tributos estatales tampoco se apartan de la tendencia generalizadora de la forma de autoliquidación. El primero se acoge al régimen de las autoliquidaciones a través de lo dispuesto en el art. 167 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre donde se prevé que los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria. Los segundos se encuentran regulados en la Ley 38/1992 de 28 de diciembre cuyo art. 18.1 dispone que los sujetos pasivos están obligados a realizar declaraciones tributarias y practicar las correspondientes autoliquidaciones. También se prevé ese mismo mecanismo en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a través del art. 71.1 de la anterior ley.

Siguiendo lo dicho hasta ahora parece que la obligación tributaria procedente del recargo autonómico se puede hacer líquida a través del sistema que se haya previsto para el tributo base. Examinando los diferentes tributos que forman parte del ámbito de aplicación del recargo autonómico predomina el sistema de autoliquidación.

La utilización de este sistema de liquidación no debe ser vista simplemente como una cuestión de gestión sino que posee, en nuestra opinión, una cierta transcendencia si la contemplamos a través de la necesidad de que haya transparencia en el sistema tributario. En el capítulo tercero se consideró que un factor importante para la efectividad del principio de responsabilidad fiscal era, precisamente, la transparencia del sistema, la cual

---

La Ley 12/1994 de 27 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Madrid, dispone en su art. 19 que la liquidación y pago del recargo que establece sobre la tasa estatal se realizará en los mismos plazos y forma que la propia tasa estatal. Siguiendo esta regulación la Orden 44/1995 de 10 de enero prevé en su art. 1 que el recargo sobre la tasa que grava el juego a través de máquinas se liquidará por medio de la declaración-liquidación. Regulación similar contiene la Orden 86/1996 de 16 de enero para el recargo que se establece sobre la tasa estatal que grava los juegos celebrados en casinos.

Dentro de esta corriente también se puede situar a la Comunidad Autónoma de Murcia. El art. 6 del Decreto 18/85 de 28 de febrero dispone que los sujetos pasivos han de presentar una declaración-liquidación tanto de la tasa estatal como del recargo que sobre ella se ha establecido.

Como ya conocemos la Comunidad Autónoma del País Vasco estableció a través de la ley 6/1992 de 16 de octubre un recargo sobre las máquinas de juego. En el art. 14 de la citada ley, también se contempla que la liquidación del recargo se ha de realizar por el sujeto pasivo junto con la tasa que grava el juego.

Finalmente, la Comunidad Autónoma de Valencia ha dispuesto a través del art. 6.2 del Decreto 99/1991 de 10 de junio que la liquidación del recargo autonómico se realice a través de una declaración-liquidación tanto para el recargo que grava el juego en casinos como en el caso de las máquinas recreativas.

se puede lograr a través de instrumentos que permitan al ciudadano identificar el ente territorial responsable de una determinada actuación fiscal. En este sentido la autoliquidación ha de convertirse en un instrumento que favorezca esa identificación.

En otros términos, ya sabemos que el recargo autonómico, en cuanto a la competencia normativa, implica la acción de dos entes: el titular del tributo base y el titular del recargo. Sin embargo, la competencia de gestión corresponde de forma plena y exclusiva en cuanto a las funciones normativa y de ejecución al Estado. Esto implica, en principio, la gestión conjunta de ambos tributos a realizar por un solo ente<sup>140</sup>.

En consecuencia, el sujeto pasivo se encontrará probablemente ante un solo ente que aparece como el sujeto que gestiona los derechos de crédito de los que es deudor. En nuestra opinión, esta duplicidad de entes territoriales que establecen el tributo se desdibujaría para el ciudadano cuando sólo uno de ellos gestiona ambas obligaciones tributarias<sup>141</sup>. Es decir, la necesaria transparencia del sistema dirigida a facilitar la vinculación de acciones u omisiones en materia tributaria, como es establecer el recargo, podría quedar perjudicada con el hecho de que todo es gestionado por un sólo ente ante

---

<sup>140</sup>) Se ha de recordar que en el caso de los tributos cedidos la gestión es realizada por las Comunidades Autónomas. En consecuencia, la gestión de los recargos sobre estos tributos será realizada por estos entes si existe, así mismo, la correspondiente delegación. Lo contrario supondría la gestión por cada ente de un tributo del que no es titular y, en nuestra opinión, dificultaría la necesaria transparencia del sistema.

<sup>141</sup>) COSTA TERRONES tiene una conclusión similar pero con relación al caso de que los tributos cedidos fuesen gestionados por una Administración tributaria única. En este sentido el autor considera que "(...) *no es imposible que el ente único sea capaz de discernir y hacer patente a los contribuyentes en cada caso a qué administración pública contribuyen. Los impresos, la información de las personas del ente, las campañas de información o publicidad pueden ayudar a este objetivo. Sin embargo, existirá una fuerte tendencia por parte del contribuyente a identificar el ente único con la administración central, (...).*

*Como consecuencia, sin negar la posibilidad de que exista transparencia o vinculación ingreso-gasto, sí es posible afirmar que alcanzarlo será de realización práctica difícil y que obligará como mínimo, a un esfuerzo muy importante del ente único en el sentido de hacer patente la atribución del rendimiento a una u otra administración pública. Por tanto, cabe concluir que, en el mejor de los casos, la atribución de la gestión de los tributos cedidos no tendrá una aportación positiva a la corresponsabilidad fiscal mientras que existe un fuerte riesgo de que lo hasta ahora conseguido en este aspecto se vea diluido con la mayor importancia relativa de la tributación recaudada por la administración central. En síntesis, probablemente un paso atrás.*" COSTA TERRONES, J.C.: <<Consideraciones en torno de una agencia tributaria única >>, HPE, nº 129, vol. 2, 1994, pág. 70.

Estas consideraciones, bajo nuestro punto de vista, son aplicables al recargo tributario autonómico si es gestionado, como se ha dicho, por un sólo ente administrativo. Los posibles progresos realizados en materia de corresponsabilidad fiscal podrían verse disminuidos sin una actuación concreta en materia de gestión.

los ojos del administrado<sup>142</sup>.

Por ello en este punto nos planteamos la necesidad de que, a la hora de autoliquidar el tributo por parte del sujeto pasivo, se habiliten instrumentos donde pueda identificar los diferentes entes responsables de la imposición a que está sujeto. En este sentido insistimos en la idea de configurar, por ejemplo, los diferentes impresos administrativos para realizar la declaración-liquidación de forma que se puedan distinguir los diferentes entes intervinientes. También puede ser útil utilizar un conjunto de impresos como los actuales donde se pudiera liquidar el tributo estatal y otros diferentes donde el sujeto pasivo tuviera que autoliquidar el recargo autonómico. Así mismo, en caso de que el recargo autonómico tuviera tipos progresivos, facilitar las dos relaciones de tipos aplicables (estatal y de la Comunidad) por separado.

Como en otros lugares, lo dicho en este trabajo no deja de ser una propuesta. Pero, pareciendo una cuestión sin importancia, a nuestro juicio, podría cumplir un papel destacado dirigido a facilitar al ciudadano la percepción de la fiscalidad que soporta. De hecho, en la actualidad, cuando se ha establecido el recargo autonómico sobre la Tasa estatal que grava el juego, se han dispuesto medidas para destacar la existencia del tributo autonómico en el ámbito de la gestión<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup>) Esta cuestión ha sido planteada dentro del sistema fiscal canadiense. Así se ha considerado que los recargos provinciales suponen un incremento de la responsabilidad fiscal de las Provincias. Sin embargo esta responsabilidad puede verse perjudicada en cuanto a la transparencia necesaria del sistema cuando los recargos y los tributos base son recaudados por un sólo ente Administrativo. DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: Personal Income..., ob., cit., pág. 30.

<sup>143</sup>) En este sentido se pueden aportar algunos ejemplos. En la Comunidad Autónoma de Asturias se ha dictado la Resolución de 27 de diciembre de 1989 que desarrolla la Ley 5/1989 de 22 de diciembre. En ella se dispone que al impreso de declaración-liquidación del tributo base se le ha de añadir las siguientes expresiones:

- a) Primer plazo  
"Recargo 40% cuota tributaria tasa estatal (Ley 5/1989)  
Primer plazo (50% importe del recargo)
- b) Segundo plazo  
"Recargo 40% cuota tributaria tasa estatal (Ley 5/1989)  
Segundo plazo (50% importe del recargo)

La Comunidad Autónoma de Baleares regula a través de su Orden de 22 de marzo de 1991 diferentes formularios donde el sujeto pasivo ha de realizar la declaración-liquidación que se trate en relación con el recargo que grava la tasa estatal sobre el juego. Se establecen impresos diferentes según el recargo

Esta necesidad de reflejar ante el administrado la existencia de un recargo tributario autonómico, en aras de la transparencia del sistema, también puede influir sobre la configuración del acto administrativo de liquidación, cuestión que vamos a tratar en las siguientes líneas. Hemos de insistir en que somos partidarios de utilizar mecanismos que ayuden al sujeto pasivo a identificar los entes territoriales que regulan el sistema tributario a través del cual realiza su deber de contribuir.

Pues bien, se puede considerar, parafraseando a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, que el acto administrativo de liquidación es aquél que "(...) *cierra y resuelve (...)*" el procedimiento administrativo homónimo y por el que la Administración realiza una manifestación sobre el importe de la prestación tributaria<sup>144</sup>. De acuerdo con esto parece lógico pensar que en caso de la existencia de una gestión separada del recargo tributario autonómico, existirían dos actos

---

grave la tasa sobre el casino y otros juegos o grave el juego realizado en máquinas recreativas.

La Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha dispone en el Decreto 163/1989 de 28 de diciembre que los contribuyentes realizarán la autoliquidación del recargo que se construye sobre la tasa estatal que grava los juegos mediante máquinas.

En la Comunidad Autónoma de Cataluña se contempla en la Orden de 16 de febrero de 1987 una modificación del impreso de declaración-liquidación similar a la que se realiza en Asturias. En el art. 2 del texto normativo citado se prevé que se añadan al citado impreso el siguiente texto:

a) Recargo 20% cuota tributaria tasa fiscal (Ley 2/1987)

Primer plazo (50% importe del recargo).

Segundo plazo (50% importe del recargo).

La Comunidad Autónoma de Madrid prevé a través de las Ordenes 44/1995 de 10 de enero y 86/1995 de 16 de enero que los recargos sobre la tasa que grava el juego en casinos y mediante máquinas recreativas serán objeto de declaración-liquidación en impresos diferenciados.

En la Comunidad Autónoma del País Vasco se ha promulgado la Orden de 27 de diciembre de 1992 por la cual se aprueban los distintivos que acreditan el pago del recargo que recae sobre la tasa que grava el juego mediante aparatos automáticos.

<sup>144</sup>) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, ob., cit., pág. 338. Otros ejemplos de definiciones se extraen de FERREIRO LAPATZA que lo concibe como el acto a través del cual se fija de modo expreso la cuantía de la deuda. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, ob., cit., pág. 498. De PÉREZ ROYO se desprende que el acto administrativo de liquidación es un acto declarativo que fija la cantidad que implica la deuda tributaria haciéndola, por ello, exigible. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho...*, ob., cit., 3ª ed., pág. 203-205. CLAVIJO HERNÁNDEZ propone como definición de dicho acto que se considere la "(...) *declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa, de las oficinas gestoras de la Administración financiera, realizada en un cumplimiento de un poder-deber y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el an o el quantum de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que exista, hagan efectiva, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda*". CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: <<El acto de liquidación>>, REDF, nº 20, 1978, págs. 653.

de liquidación a notificar al sujeto pasivo con lo que la transparencia de la que se ha estado hablando parecería garantizada. En cambio, en el caso de una gestión conjunta es necesario realizar algunas consideraciones. En esta hipótesis se plantea si la concurrencia de un recargo tributario autonómico sobre un impuesto estatal que necesite un acto administrativo liquidatorio implica la existencia de dos actos administrativos diferenciables -a pesar de estar en un mismo documento- o bien un sólo acto que determine una deuda tributaria global.

En el sentido de que la concurrencia de un recargo no implica una duplicación de actos parece pronunciarse CLAVIJO HERNÁNDEZ cuando considera que el acto, si declara la existencia de una deuda, tiene un contenido que denomina esencial compuesto por la cuota de la obligación tributaria y, junto a él, posiblemente exista un contenido accidental compuesto por unos sumandos derivados de los elementos del art. 58.2.a) de la LGT<sup>145</sup>. Sobre este tema RUIZ GARCÍA integra en el mismo acto administrativo la cuota procedente de un recargo sobre bases o cuotas y, por otro lado, aclara que no forman parte del acto de liquidación los otros elementos que pueden componer la deuda tributaria<sup>146</sup>.

Esta idea de integrar la cuota procedente de un recargo tributario con la que procede de un impuesto base a efectos de su liquidación va más allá si contemplamos la opción que para la Administración prevé la Disposición final segunda de la LGT. En ella se dispone que los recargos sobre la base o la cuota pueden ser refundidos en un tipo único a efectos de su liquidación y recaudados en un sólo documento<sup>147</sup>.

---

<sup>145</sup>) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: El acto..., ob., cit., pág. 664.

<sup>146</sup>) RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 101.

<sup>147</sup>) Disposición Final Segunda de la LGT

*"Todas las exacciones y recargos que tengan la misma base imponible o recaigan sobre las cuotas de un mismo tributo o se exijan por razón de su aplicación, podrán ser refundidos en un tipo único a efectos de su liquidación y recaudados en documento único, o bien suprimidos, sin perjuicio de las participaciones que en el producto correspondan en las Entidades a cuyo favor se hallen establecidos. Acordada la refundición a que se hace referencia el párrafo anterior, no se percibirá cantidad alguna en concepto de gastos de administración y cobranza, y será aplicable a la distribución de las participaciones el régimen de entregas a cuenta."*

La tendencia a la integración en la cuantía que contiene el acto administrativo de liquidación de acuerdo con las líneas anteriores puede tener, a nuestro juicio, una consecuencia negativa<sup>148</sup>. Si en ese acto es integrado el recargo tributario sin mayor consideración o especificación -recordemos que la Disposición final mencionada habla de integración- puede correrse el riesgo de dificultar la transparencia del sistema. En consecuencia, opinamos, que sería criticable la utilización de la opción que plantea la Disposición final citada y que, si bien podría contenerse en el mismo documento, el recargo tributario autonómico podría ser merecedor de un acto administrativo de liquidación diferenciado del homónimo del tributo base. Esta idea podría basarse en la necesidad de utilizar instrumentos, como ocurre en las autoliquidaciones, que favorezcan, como ya se ha dicho, la transparencia del sistema.

Pero creemos posible fundamentar la necesidad de dos actos administrativos diferenciables no sólo en la conveniencia anterior sino en argumentos de otro tipo. Como ya se ha dicho el recargo tributario autonómico posee un hecho imponible distinto del hecho homónimo del tributo base, de forma que de su respectiva realización nacen dos obligaciones tributarias con dos prestaciones y, de acuerdo con lo visto, que tienen objetos diferentes encarnados en sendas cuotas. Además, éstas son manifestaciones de dos derechos de crédito gestionados por un mismo ente y que pueden tener un desarrollo diferenciado<sup>149</sup>. Pues bien, si se considera el acto administrativo de liquidación como una manifestación de la Administración tributaria sobre la cuantía de la prestación parece lógico pensar que ésta se ha de pronunciar sobre dos prestaciones diferenciables cuando concurre el recargo y, por tanto, ha de realizar dos liquidaciones a reflejar en sendos actos administrativos. En consecuencia, creemos que, aunque ambos actos se soporten en un mismo documento, ha de ser evidente para el sujeto pasivo, a través de su diferenciación, que se trata de dos manifestaciones de la Administración sobre dos obligaciones tributarias diferentes.

---

<sup>148</sup>) Precisamente, la cuantía, siguiendo a RUIZ GARCÍA, es un elemento esencial del acto administrativo de liquidación -aunque no el único-RUIZ GARCÍA, J.R.: La liquidación..., ob., cit., pág. 98.

<sup>149</sup>) Recordemos que mientras uno puede no llegar a existir por la concurrencia de exenciones parciales o tipos cero, el otro puede ser positivo para la hacienda autonómica.

En conclusión, parece que podemos afirmar que la obligación tributaria procedente del recargo autonómico puede determinarse a través de un procedimiento de liquidación por parte de la Administración o un mecanismo de declaración-liquidación realizado administrado. Estas operaciones se llevarán a cabo de acuerdo con los datos que se hayan proporcionado, pero ello no implica que no se puedan realizar procedimientos dirigidos a la comprobación de los mismos e investigación de nuevos hechos. Pues bien, a estos procedimientos nos vamos a referir a continuación, analizando la proyección que sobre los mismos puede tener la existencia de una obligación tributaria derivada de un recargo autonómico.

#### **4.3.- Proyección de la existencia de una obligación tributaria originada por el recargo en los procedimientos de comprobación e inspección.**

De acuerdo con la premisa de la que en este capítulo se ha partido, parece que la actuación de comprobación e inspección se ha de realizar para los dos tributos -impuesto base y recargo autonómico- a través de lo dispuesto en la LGT y el RD 939/1986 de 25 de abril por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT). Esta labor, siguiendo los arts. 123 y 140 de la LGT, así como el art. 1 de ese RGIT será realizada a través de los órganos gestores e inspectores de la Administración estatal. Los primeros pueden realizar tareas de comprobación a través de las liquidaciones provisionales de oficio reguladas en ese art. 123, pero sólo basándose en los datos y pruebas que obren en su poder. Los órganos de inspección, por su parte, se ocuparán de comprobar e investigar la situación tributaria de los administrados con el objetivo de verificar el exacto cumplimiento de los deberes tributarios.

Las tareas anteriores están atribuidas a la Inspección de Tributos del Estado en el art. 4. De este precepto, para lo que a nosotros nos interesa, se ha de destacar el apartado 2 que prevé "*La Inspección de los Tributos del Estado desempeñará sus funciones propias dentro de los tributos estatales. Asimismo, actuará respecto de los recargos establecidos sobre tales tributos en favor de otros Ente públicos, de acuerdo con la ley y sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan.*" En este sentido destacamos con

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ<sup>150</sup> que este precepto implica que "*La competencia de los órganos estructurados en las disposiciones citadas se extiende (...) a los tributos estatales, así como a los recargos que sobre ellos establezcan otros Entes públicos, que concretamente serán las Comunidades Autónomas, (...)*" En consecuencia, parece que las actuaciones propias de la Inspección de tributos del Estado se pueden extender a los recargos autonómicos de acuerdo con lo establecido en el RGIT<sup>151</sup>.

Así pues, considerando que la gestión del recargo tributario autonómico es una competencia del Estado y que el propio RGIT confirma esta idea en relación con la inspección tributaria, es lógico insistir en la idea de que la Administración tributaria del Estado realizará esta tarea gestora de un derecho de crédito del que no es titular. Por eso pueden adquirir una cierta importancia los posibles instrumentos que impidan una desvinculación total entre el ente titular del derecho de crédito que el tributo implica y el ente que lo gestiona.

En otras palabras, siguiendo a FALCÓN Y TELLA<sup>152</sup>, en virtud de "*(...) los principios de eficacia, economía y coordinación (arts. 103 y 156 de la Constitución)*." es conveniente que los dos tributos -estatal y autonómico- sean gestionados por un mismo ente en las diferentes tareas. Concretamente, las relacionadas con la Inspección se deberían realizar por el Estado con respecto a los dos tributos cuando se trata del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por las Comunidades Autónomas, en virtud de la correspondiente delegación, cuando se trate de recargos sobre tributos cedidos. No

---

<sup>150</sup>) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 405.

<sup>151</sup>) En este sentido SERRET Y DE MURGA y PERERA PÉREZ opinan que con esta regulación "*Se ha optado en este punto por la solución más racional tanto en el aspecto administrativo -pues se evita la duplicidad de trabajo atribuyendo a la Administración, que cuenta con todos los documentos, justificantes, etc., las facultades de inspección, no sólo del impuesto que le sirve de base sino también del recargo cuya comprobación se reduce a una simple operación aritmética- como en las relaciones con el contribuyente, evitándose un aumento de la presión fiscal indirecta.*". SERRET Y DE MURGA, I. y PERERA PÉREZ, B.: <<El Reglamento General de la Inspección de los Tributos y las Comunidades Autónomas>>, Impuestos, T. II, 1986, pág. 256.

<sup>152</sup>) FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., pág. 555.

obstante, el principio de coordinación adquiere aquí una importancia especial. Como ya se trató en el capítulo tercero, aunque la gestión del recargo es competencia del Estado es necesario que existan sistemas o vías de comunicación entre los entes territoriales implicados cuando se realizan las diferentes actuaciones de gestión.

Ciertamente, cuando se ha regulado este procedimiento administrativo se ha utilizado como referente la coordinación entre los distintos entes territoriales con poder tributario<sup>153</sup>. Uno de los puntos donde se ha puesto atención en relación con la coordinación, es en la elaboración de los Planes de Inspección<sup>154</sup>. Siguiendo el art. 18 del RGIT las actuaciones de inspección se han de adecuar a los planes de Inspección sin perjuicio de la iniciativa de los actuarios.

Siguiendo el art. 19 del RGIT existe un Plan Nacional de Inspección que se forma a través de otros planes elaborados y aprobados por diferentes órganos de la Administración Tributaria. Es de destacar su apartado 8 donde se dispone que, en concreto, para los tributos cedidos se seguirán unos planes elaborados conjuntamente entre el Estado y las Comunidades Autónomas previéndose, además, la coordinación de las dos Administraciones en relación con los tributos cedidos.

Esta previsión desarrolla la ya recogida en el art. 16 de la Ley de Cesión que dispone que las tareas de Inspección en relación con algunos tributos cedidos (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y las Tasas y demás exacciones sobre el juego) se realizarán por

---

<sup>153</sup>) La Exposición de Motivos del RGIT explica que "*Evidentemente, todo el personal de los Órganos con funciones propias de la Inspección de los Tributos está sujeto a un deber riguroso de secreto y sigilo. Sin embargo, el estricto cumplimiento de estos deberes fundamentales debe conciliarse con la comunicación de información entre Órganos encargados de la gestión de los tributos, aunque pertenezca a Administraciones Públicas distintas, (...)*".

Posteriormente se destaca que el propio reglamento ha hecho incidencia en "*(...) la comunicación de información entre las Administraciones Públicas, y en particular entre el Estado y las Comunidades Autónomas (...)*".

<sup>154</sup>) DELGADO GONZÁLEZ destaca en relación a los planes de inspección que "*(...) es un instrumento importante de coordinación de las actuaciones de inspección tributaria, por su misma naturaleza planificadora que conlleva un conocimiento previo, con mayor o menor detalle, de las actuaciones a realizar*". DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: <<La coordinación y colaboración en la inspección tributaria. Especial referencia los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas>>, CT, nº 53, 1985, pág. 332.

las Comunidades Autónomas siguiendo las normas legales y reglamentarias dispuestas por el Estado. Así mismo se dispone que las tareas de Inspección se realizarán de acuerdo con los planes de actuación elaborados conjuntamente por ambas Administraciones y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso y Senado.

De acuerdo con la regulación aquí expuesta está fundamentado afirmar que las Comunidades Autónomas tienen la oportunidad de elaborar conjuntamente con el Estado una de las piezas importantes de la labor de Inspección. En este sentido, no parecen existir obstáculos para considerar que la tarea de Inspección en relación con los recargos autonómicos sobre tributos cedidos también debe ser planificada por las Comunidades Autónomas junto con el Estado. Por otro lado se ha de señalar que la coordinación que se ha mencionado no puede ser sólo en la dirección Estado-Comunidades Autónomas. Como ya se vio en el capítulo tercero, según el punto de conexión territorial utilizado, puede darse la situación de que la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma gestione el derecho de crédito derivado de un recargo del cual es titular otro ente autonómico<sup>155</sup>. En este caso se hace necesaria una coordinación horizontal que no es extraña en nuestro ordenamiento siguiendo el art. 19 de la Ley de Cesión<sup>156</sup>.

Esta necesidad de coordinación en la elaboración de los Planes de Inspección que se detecta en cuanto a los tributos cedidos y puede servir de puerta para extenderla hacia

---

<sup>155</sup>) Como ya dijimos se puede concebir un caso donde una Comunidad Autónoma gestione el Impuesto de Sucesiones por el hecho de que el causante resida en su territorio y otra Comunidad Autónoma establezca un recargo sobre el incremento de patrimonio que producen los bienes muebles relacionados con su territorio.

<sup>156</sup>) Art. 19 de la Ley de Cesión.

"1.- Las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma de que se trate, entre sí y con las demás Comunidades Autónomas colaborarán en todos los órdenes de gestión, inspección y revisión de los tributos."

Así mismo se ha de destacar que el art. 24 de la misma Ley de Cesión prevé la creación de Comisiones coordinadoras donde están representadas las Comunidades Autónomas y el Estado.

No obstante estas previsiones SERRET Y DE MURGA y PERERA PÉREZ destacan que "*Las esperanzas de que los principios de colaboración, actuación conjunta, concreción de unos objetivos, comunes en materia de inspección de tributos, enunciados en la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, fueran desarrollados por el reglamento se han visto frustradas una vez más. En la mayor parte de su articulado a estas materias el reglamento reitera lo ya dispuesto por la Ley de Cesión pero no establece los cauces concretos a través de los cuales estos principios ideales se pueden llevar a la práctica.*" SERRET DE MURGA, I. y PERERA PÉREZ, B.: El Reglamento..., ob., cit., pág. 262-263.

los recargos autonómicos sobre los mismos, también se puede extraer con respecto a los recargos establecidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido se pueden traer aquí las consideraciones realizadas con relación a la coordinación con la Hacienda del Estado que se encuentra reflejada en la regulación del art. 103. Tres bis de la Ley 31/1990. En ese precepto, con ocasión de lo que hemos llamado << Participación territorializada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas >>, se crearon órganos de participación de las Comunidades Autónomas en la gestión de ese tributo estatal.

Ese órgano de participación es una Comisión Mixta que tiene, como uno de sus cometidos, establecer las directrices de gestión del impuesto con respecto a los Planes de Inspección. Pues bien, en este sentido se podría derivar que las Comunidades Autónomas pueden intervenir en la elaboración de los planes de inspección incluyendo, por tanto, como objetivo de la inspección, la situación tributaria de los administrados con respecto al recargo autonómico.

En consecuencia, de acuerdo con la normativa expuesta, parece que las Comunidades Autónomas no se han de limitar al establecimiento del recargo y quedar a expensas de la actuación gestora de la Administración estatal. Contrario a esto es el hecho de que existen en el ordenamiento vías, como la participación en la elaboración de los planes de inspección tributaria, que permiten que las Comunidades velen por la correcta realización de su derecho de crédito. No obstante esto, para que se realice el objetivo es necesario, como ya se destacó, que, en palabras de DELGADO GONZÁLEZ<sup>157</sup> "(...) *los planes de inspección han de ser conjuntos, en el sentido de no impuestos por una Administración a otra, sino realizados y engranados de mutuo acuerdo.*"

La elaboración de los planes de inspección no se ha de pensar como la única fase donde los entes territoriales que barajamos en estas páginas han de hacer efectivo el principio de coordinación. Como destaca el autor anterior este principio también se ha de hacer evidente en la ejecución de los citados planes.

---

<sup>157</sup>) DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: La coordinación..., ob., cit., pág. 340.

En este sentido se puede destacar que existe la previsión en nuestro ordenamiento de que en las actuaciones inspectoras se reflejen los entes interesados. Partiendo de la base de que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación pueden ser de carácter general el actuario deberá reflejar en su actividad la implicación de uno o más entes. En esta línea se ha de situar el art. 67 del RGIT donde se recogen las actuaciones de colaboración entre entes. En el apartado 2 de ese precepto se prevé que si la Inspección de los Tributos del Estado conoce hechos o circunstancias con trascendencia tributaria para otras Administraciones ha de hacerlo constar en diligencia<sup>158</sup>.

Pero, quizás, el documento de la inspección con mayor relevancia sea el acta de inspección. En este sentido se configura como el punto de encuentro entre el administrado y la actuación administrativa y, por ello, en el vehículo a través del cual, en nuestra opinión, se ha de reflejar la existencia de los entes territoriales vinculados con esa actuación inspectora. Igual que sucedía con las autoliquidaciones y liquidaciones parece necesario que en este aspecto de la ejecución de los planes de inspección se utilicen instrumentos que favorezcan la transparencia del sistema con el objetivo de favorecer la corresponsabilidad fiscal.

En este sentido, siguiendo a DELGADO GONZÁLEZ<sup>159</sup>, parece importante el diseño de lo que ese autor denomina actas de coordinación<sup>160</sup>. Las define como el "(...) *vehículo de comunicación de hechos con trascendencia tributaria entre la Administración del Estado y la de las Comunidades Autónomas y por extensión entre éstas*".

---

<sup>158</sup>) El art. 47.3.b) RGIT prevé que uno de los puntos que debe contenerse en estos documentos donde se reflejan los hechos o circunstancias de relevancia para la inspección, es "*Los hechos que conozca la Inspección, a través de cualquiera de sus Órganos, y sean de trascendencia tributaria para otros Órganos de la Administración del Estado o para otras Administraciones Públicas*".

<sup>159</sup>) DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: *La coordinación...*, ob., cit., pág. 343.

<sup>160</sup>) Este tipo de actas no son una novedad en nuestro sistema, MANTERO SÁENZ recoge la Orden 14 de febrero de 1958, norma que las contemplaba en su art. 2. Esta regulación fue desarrollada por el Acuerdo de 16 de enero de 1959 del Comité Central de la Inspección sobre el tema del acta de coordinación.

Este instrumento fue inaplicable hasta que en 1971 se volvió a contemplar en el art. 11.5 del Decreto 407 de 11 de marzo de 1971. MANTERO SÁENZ, A.: *Procedimiento de la Inspección Tributaria*, Segunda Edición, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 1981, págs. 383-391.

El formato de las citadas actas debería, siguiendo al autor citado, constar de tres copias: una para la Administración actuante (la Inspección estatal), otra para la Administración interesada (la autonómica) y una tercera para el administrado. El efecto presumible que podría conseguirse sería que el administrado pudiera vincular la inspección a la que se ve sometido, con dos entes territoriales determinados que son los que determinan sus circunstancias tributarias.

Por otro lado la Administración autonómica podría conocer los resultados de las actuaciones inspectoras de la Administración estatal en aras a prever posibles alteraciones en las transferencias que reciba en concepto de recargos. Es posible plantear la hipótesis de que la recaudación definitiva que se obtenga a través de los recargos tributarios a favor de las Comunidades Autónomas se vea alterada por las actuaciones inspectoras. Se ha de pensar en las actas que impliquen una liquidación por el descubrimiento de una deuda tributaria o actas sin descubrimiento de deuda con propuesta de regularización que impliquen la devolución de ingresos indebidos.

De lo escrito en estas líneas puede extraerse la conclusión de que una inspección tributaria con respecto al recargo tributo autonómico depende de la que se realiza para el tributo base. Es decir, una Comunidad Autónoma puede obtener resultados de esta tarea si otra Comunidad la realiza para los tributos cedidos o el Estado la efectúa en relación con los tributos no cedidos.

En nuestra opinión, en el primer caso, haciendo efectivo el principio de coordinación entre entes públicos, se deberían prever mecanismos que permitiesen que una Comunidad Autónoma pudiera instar a que otra realice actividades inspectoras con respecto a los recargos que haya establecido<sup>161</sup>. Para el segundo caso se ha de tener en cuenta que

---

<sup>161</sup>) MARTÍN DE ROSALES ha destacado la importancia de una coordinación horizontal en materia de inspección en relación con los tributos cedidos por las posibles discordancias que pueden generar los puntos de conexión establecidos para esos tributos. Este mismo motivo puede ser fundamento de lo apuntado en el texto principal de este trabajo. En el capítulo tercero ya se ha mostrado cómo el recargo tributario autonómico puede vincularse al territorio de la Comunidad Autónoma que lo establece pudiendo tener incidencias en otros lugares que necesiten esa coordinación. MARTÍN DE ROSALES, J.L.: <<Coordinación y colaboración de la inspección tributaria en el Estado de las Autonomías>>, en *Las inspecciones financiera y tributaria y el Estatuto del contribuyente*, XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 445.

las actuaciones de inspección pueden ser de carácter general o parcial siendo estas últimas las que comprenden uno o varios tributos (art. 11.3 del RGIT). Éstas, a su vez, siguiendo el propio RGIT no están vinculadas de forma estricta a los planes de inspección sino que pueden ser realizadas en virtud de los principios de eficacia y oportunidad (art. 18 RGIT). Finalmente, recordemos, la Inspección tributaria del Estado es el órgano competente para realizar inspecciones en relación con los recargos autonómicos sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan. En consecuencia, de acuerdo con esta normativa, parece posible interpretar que una Comunidad Autónoma puede instar la colaboración de la Inspección Tributaria del Estado con la finalidad de realizar una inspección con un alcance centrado en el recargo autonómico, sin que se halle expresamente contemplado en un plan de inspección o sujeto a una inspección relacionada con el tributo base.

La conclusión que se puede extraer de lo tratado en este subapartado es que la tarea de inspección tributaria, si bien es competencia del Estado, es una labor en la que el principio de coordinación entre entes puede hacerse efectivo. Es evidente en puntos como la elaboración de los planes de inspección, la obtención de información o las actuaciones inspectoras, siendo, en nuestra opinión, producto de la proyección del recargo tributario autonómico y la obligación tributaria en la actividad de inspección. Así pues, observamos que tanto en la liquidación tributaria como en la tarea aquí tratada el recargo tributario autonómico puede tener una influencia que determina algunos de sus aspectos. Queda, siendo el objetivo del siguiente subapartado, por examinar la recaudación tributaria para acabar de delimitar qué consecuencias tiene la imposición de recargos tributarios autonómicos sobre la gestión tributaria entendida en sentido amplio.

#### **4.4.- La recaudación tributaria y el recargo autonómico.**

La recaudación de los créditos tributarios viene regulada en el Capítulo V del Título III de la LGT. Esta fase se sitúa lógicamente después de realizar la liquidación tributaria y se configura como la fase administrativa dirigida al cobro de la deuda tributaria. En otros términos, a través del procedimiento administrativo oportuno la Administración realiza los créditos tributarios con la consiguiente extinción de la obligación tributaria.

La actividad administrativa relacionada con esta fase de la gestión se encuentra regulada en la LGT y en el RD 1684/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación<sup>162</sup> (RGR). Ésta es la normativa aplicable en relación con la recaudación del recargo autonómico de acuerdo con lo argumentado en líneas anteriores.

Pues bien, siguiendo el art. 126.1 de la LGT la recaudación de los tributos se realiza mediante el pago voluntario o en periodo ejecutivo. El primero se ha de efectuar en los plazos que determine la normativa reguladora de cada tributo o, en su defecto, la normativa recaudatoria. Ésta prevé en el art. 20 del RGR el tiempo en que se han de satisfacer las deudas que los administrados tengan con la Administración pública señalándose para las tributarias unos determinados plazos dependiendo de la notificación y remitiéndose a la normativa de cada tributo para aquellos que se liquidan por el mecanismo de autoliquidación. En este sentido, los recargos tributarios autonómicos pueden seguir las mismas pautas que los tributos base para su recaudación de manera que su pago se tenga que efectuar en el mismo periodo que se disponga para el tributo base y, en ausencia de pago tempestivo, obtener el ingreso a través de un procedimiento de apremio desarrollado en periodo ejecutivo a través del procedimiento pertinente regulado en el RGR.

Procedentes del capítulo primero se pueden traer aquí diversos ejemplos de coincidencia entre la recaudación del recargo tributario autonómico y el tributo base. Así la Comunidad Autónoma de Asturias dispone en el apartado primero de la Resolución de 27 de diciembre de 1989 que el recargo sobre la tasa estatal que grava el juego se ingresará simultáneamente, por parte iguales, y en los mismos plazos que la citada tasa.

En la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha se ha previsto a través del art. 9 del Decreto 163/1989 de 28 de diciembre que la recaudación del recargo sobre la tasa que grava el juego mediante máquinas o aparatos automáticos se produzca en los mismos plazos que para el tributo base. Por lo que se refiere al recargo sobre el juego en casinos

---

<sup>162</sup>) Este Reglamento ha sido modificado a través del RD 448/1995 de 24 de marzo y también la Ley 25/1995 de 20 de julio ha alterado algunos preceptos en relación con la recaudación.

no se dispone nada por lo que sería aplicable la normativa de la tasa estatal según dispone la Disposición adicional segunda de la Ley autonómica 4/1989 de 14 de diciembre. En la Comunidad Autónoma de Cataluña se sigue una regulación similar a las anteriores. El art. 1 de la Orden 16 de febrero de 1987 dispone que la cantidad producida por el recargo se ingresará simultáneamente con la procedente de la tasa estatal.

La Comunidad Autónoma de Galicia dispone a través del art. 4 del Decreto 247/1991 de 4 de julio no una remisión a la normativa estatal sino una regulación similar a ésta. En este sentido la regulación de la recaudación del recargo sobre el juego en casinos es igual a la establecida en la normativa estatal (el ingreso se efectúa junto con la declaración-liquidación trimestral dentro de los primeros veinte días naturales del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre natural (art. 7.1.Segunda RD 2221/1984 de 12 de diciembre<sup>163</sup>). El recargo que establece sobre la tasa que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias -se dispone en el apartado 2 del art. 4- será objeto de liquidación referida tanto a la tasa fiscal como al recargo siendo de aplicación la LGT y el RGR para su ingreso como dispone la Disposición adicional de la Ley autonómica 7/1991 de 19 de junio.

La Ley 12/1994 de 27 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Madrid dispone en su art. 19 que la liquidación y el pago de los recargos que establece se realizará en los mismos plazos y forma que la tasa estatal. Finalmente la Comunidad Autónoma de Valencia presenta, con el art. 6.1 del Decreto de 10 de junio de 1991, una regulación similar a la promulgada en las Comunidades anteriores previendo una recaudación paralela del recargo tributario autonómico con la tasa que grava el juego en casinos o mediante máquinas recreativas. Finalmente, la Comunidad Autónoma del País Vasco, también en esta línea, ha dispuesto a través del art. 14 de la Ley 6/1992 de 16 de octubre que el sujeto pasivo ha de realizar el pago del recargo de forma simultánea al efectuado a raíz de la

---

<sup>163</sup>) Art. 7.1.Segunda

*"La declaración-liquidación se presentará por los sujetos pasivos en la Delegación de Hacienda, o, en su caso, en la Administración de Hacienda correspondiente al lugar donde radiquen los establecimientos en que se realicen las actividades gravadas, dentro de los primeros veinte días naturales del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre natural, siendo de aplicación, cuando proceda lo dispuesto en el artículo 8 de este Real Decreto."*

correspondiente tasa sobre el juego.

No obstante esta correspondencia no parece darse en todos los casos de manera que es posible encontrar ejemplos donde la exigibilidad del recargo tributario autonómico es precisada en comparación con la regulada para el tributo base. La Comunidad Autónoma de Murcia dispone en el art. 4 de la Ley 12/1984 de 27 de diciembre que la gestión del recargo se llevará a cabo conjuntamente con la de la tasa en la forma prevista en la legislación vigente. Esta disposición es seguida por el art. 6.1 del Decreto de esa Comunidad con fecha 28 de febrero de 1985 en lo que respecta al recargo que se establece sobre la tasa que grava el juego en casinos. Pero, sin embargo, en relación con el recargo sobre la tasa que grava el juego mediante máquinas recreativas se observa alguna diferencia. El art. 6.2 del mismo texto normativo contempla que la declaración-liquidación se presentará en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero y el ingreso se ha de efectuar conjuntamente en un 50 por 100, quedando pendiente para los primeros veinticinco días naturales del mes de septiembre el otro 50 por 100. En cambio la regulación estatal prevé que esos mismos plazos sean de 20 días naturales (art. 8.2 del RD 2221/1984 de 12 de diciembre<sup>164</sup>).

Diferencias también presenta la Comunidad Autónoma de Cantabria la cual regula el ingreso de su recargo a través del Decreto 17/1990 de 28 de marzo. El art. 2 de la citada norma prevé una regulación inversa a la normativa de la Comunidad anterior pues regula un periodo para el ingreso del recargo similar al de la tasa estatal cuando recae sobre los juegos mediante máquinas pero, en cambio, dispone un periodo de veinticinco

---

<sup>164</sup>) Art. 8.2:

"2.- En el caso de máquinas o aparatos aptos para la realización de juegos de azar, y cuando se trate de las autorizadas en años anteriores, se presentará una declaración-liquidación en los primeros veinte días naturales del mes de enero del año del devengo, en la que se efectuará la liquidación total correspondiente a la cuota única devengada, ingresando simultáneamente el 50 por 100 de la misma. El pago del otro 50 por 100 se realizará en los primeros veinte días naturales del mes de septiembre quedando incurso en apremio si transcurriese esta fecha sin haberse verificado el ingreso. La baja de las máquinas realizada con posterioridad al día 1 de enero en ningún caso librará al sujeto pasivo en la obligación de ingresar el 50 por 100 pendiente de pago.

En cuanto a la anualidad en que se conceda la autorización o permiso, la presentación de la declaración-liquidación se llevará a cabo previamente a la entrega de la misma debiéndose ingresar la totalidad de la cuota, salvo en el caso de aparatos autorizados después del día 1 de julio, en los que se ingresará la cuota reducida a que se refiere el último párrafo del apartado 2 del artículo 6.

(...)"

días después del vencimiento del trimestre natural para el recargo sobre la tasa que grava el juego en casinos cuando la regulación estatal prevé veinte.

La Comunidad Autónoma de Baleares regula la recaudación del recargo establecido sobre la tasa que grava el juego en casinos o realizado mediante aparatos automáticos en el Decreto 102/1990 de 13 de diciembre. El art. 16 de ese texto normativo prevé que el ingreso del recargo se ha de realizar previamente -y no simultáneamente como se puede derivar de la regulación estatal- a la presentación de la declaración-liquidación. El recargo que grava el juego mediante máquinas o aparatos se ha de ingresar en un 25 por 100 de la cuota líquida correspondiente a cada trimestre a diferencia de la regulación estatal que, como hemos visto, prevé dos ingresos del 50 por 100 de la cuota durante el año natural<sup>165</sup>.

En estos últimos casos se plantean temas interesantes sobre la recaudación de ambas obligaciones. La diferencia de plazos para el correcto cumplimiento de la obligación tributaria puede llevar a situaciones paradójicas donde, en un ingreso paralelo, el tributo base lo sea de forma extemporánea y espontánea mientras que el pago del recargo se produzca de forma tempestiva (por ejemplo, es posible imaginar el ingreso de la tasa estatal que grava el juego en casinos en el plazo de veinticinco días previsto para el ingreso tempestivo del recargo autonómico cántabro). Esta posible consecuencia fundamenta la tesis de autonomía de las obligaciones procedentes del tributo base y del recargo tributario autonómico que se han mantenido al principio de este capítulo; pero, a pesar de este beneficio argumental, creemos que las diferencias en la regulación de recaudación pueden ser criticables por la posible confusión que aportan y el probable aumento de la fiscalidad indirecta.

En cuanto a la recaudación en periodo ejecutivo y a través del procedimiento de apremio, la normativa autonómica anterior no hace ninguna referencia expresa, lo que

---

<sup>165</sup>) La regulación de la Comunidad Autónoma se asimila más a la regulación que dispone el art.3.5.dos del RDL 16/1977 de 25 de febrero que dispone que "*El ingreso de la tasa se realizará en pagos fraccionados trimestrales iguales, que se efectuarán entre los días 1 y 20 de los meses de enero, abril y octubre.*" No obstante esto también se dispone que la gestión de la forma y tiempo de pago se determinará reglamentariamente (art. 3.5.tres).

puede inducir a pensar que es de aplicación, en caso de existir, las leyes generales reguladoras de la Hacienda de las Comunidades Autónomas que regulen ese procedimiento. Pero, bajo nuestro punto de vista, de acuerdo con lo defendido en anteriores líneas, creemos que el montante del recargo tributario autonómico se obtendrá, en tal caso, a través del procedimiento de apremio previsto en la LGT y desarrollado por el RGR. Esta conclusión, además, puede encontrar un argumento normativo, pues en unos casos las Comunidades disponen la recaudación conjunta del recargo y el impuesto base de acuerdo con la regulación sustantiva de este último<sup>166</sup>, en otros la liquidación y pago ha de realizarse en los mismos plazos y forma que la tasa estatal<sup>167</sup> y en otros es de aplicación la LGT cuando se trate de materia no prevista en la ley autonómica<sup>168</sup>.

Con esta exposición relacionada con la recaudación y el recargo tributario autonómico hemos examinado la gestión del recargo tributario autonómico estudiando su posible influencia en los procedimientos de liquidación, inspección y recaudación. En este sentido, siguiendo el art. 90 de la LGT, se ha visto uno de los dos órdenes de la gestión tributaria. El siguiente subapartado se refiere al segundo orden de esa gestión previsto en ese precepto y representado por la resolución de reclamaciones que contra la gestión del tributo se susciten.

#### **4.5.- El recargo tributario autonómico y la revisión en materia tributaria.**

La revisión en materia tributaria abarca, por un lado, la revisión de oficio de los actos administrativos y, por otro, la revisión a instancia de parte. Esta última, a su vez, supone una vía administrativa, que puede comenzar por la interposición de un recurso de

---

<sup>166</sup>) Art. 4 de la Ley 5/1989 de 22 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Asturias y artículo único 4 de la Ley 2/1987 de 5 de enero de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

<sup>167</sup>) Art. 19 de la Ley 12/1994 de 27 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Madrid.

<sup>168</sup>) Disposición adicional de la Ley 14/1985 de 27 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Valencia; Disposición adicional, apartado 2º de la Ley 13/1990 de 29 de noviembre de la Comunidad Autónoma de Baleares; Disposición final, apartado 2º de la Ley 3/1988 de 26 de octubre de la Comunidad Autónoma de Cantabria; Disposición adicional segunda de la Ley 4/1989 de 14 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha; Disposición adicional primera de la Ley 7/1991 de 19 de junio de la Comunidad Autónoma de Galicia y la Disposición adicional, apartado 2 de la Ley 12/1984 de 27 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Murcia.

reposición o una reclamación económico-administrativa, a la que sigue el contencioso-administrativo a desarrollar en vía jurisdiccional. En el concepto de revisión de oficio PÉREZ ROYO<sup>169</sup> encuadra de forma genérica los diferentes procedimientos especiales previstos en los arts. 153 a 159 de los que el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos tiene, para nuestro interés, una previsión expresa relacionada con el recargo tributario autonómico. Efectivamente, siguiendo lo dispuesto en el art. 155 de la LGT<sup>170</sup> será el reglamento el encargado de regular el procedimiento oportuno, previsión que ha dado lugar al RD 1163/1990 de 21 de septiembre en cuyo art. 15 se regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos por recargos autonómicos<sup>171</sup>.

En relación con la revisión a instancia de parte nos referimos en primer lugar al recurso de reposición. Éste se encuentra contemplado en los arts. 160 a 162 de la LGT y su régimen desarrollado por el RD 2244/1979 de 7 de septiembre. Es potestativo y se

---

<sup>169</sup>) PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., pág. 314.

<sup>170</sup>) La devolución de ingresos indebidos se encuentra contemplada en el art. 155 de la LGT. Este artículo dispone que "1.- Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés general.

2.- Por vía reglamentaria se regulará el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos de ingresos indebidos para el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de su realización, que podrá hacerse, según preceptúa el artículo 68 de esta Ley, mediante compensación."

<sup>171</sup>) Art. 15 del RD 1162/1990

"1.- Si el ingreso indebidamente realizado engloba o se refiere a un recargo, sobre un tributo del Estado, o a un tributo cuyos rendimientos correspondan a una Comunidad Autónoma o Entidad local, la devolución consiguiente se practicará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Cuando una Administración tributaria tenga encomendada íntegramente la gestión del correspondiente recargo o tributo, la devolución se reconocerá y practicará por los órganos competentes de dicha Administración tributaria.

b) Cuando la liquidación y recaudación del recargo o tributo correspondan a órganos de Administraciones tributarias distintas, la devolución se reconocerá y practicará por el órgano que tenga asumida la recaudación en el momento en que se proceda a la devolución.

Tratándose de tributos suprimidos se atenderá a quien tuviera asumida su recaudación en el momento de producirse el ingreso indebido.

c) No obstante, corresponderá a la Administración competente para la liquidación del recargo o tributo dictar la resolución que proceda reconociendo el derecho a la devolución, cuando el ingreso indebido haya sido motivado por una declaración-liquidación o autoliquidación o por un error material de hecho o aritmético en un acto dictado por aquélla.

2.- Si la devolución hubiere sido practicada por el Estado, éste deducirá su importe con cargo a la recaudación realizada en favor de la Comunidad Autónoma o Entidad perceptora o a otro concepto que origine pagos en favor de aquéllas.

3. En todo caso, tratándose de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas la devolución corresponderá a éstas de acuerdo con la respectiva Ley de Cesión."

interpondrá, siguiendo el art. 160.1 de la LGT, ante el órgano que en vía de gestión dictó el acto recurrido. Parece claro, por tanto, que el ente competente en este caso serán los órganos administrativos del Estado sin detrimento de que, a través de la correspondiente delegación de la gestión, sean los órganos de las Comunidades Autónomas<sup>172</sup>.

La vía administrativa para la revisión a instancia de parte en materia tributaria se agota a través del procedimiento económico-administrativo. En este ámbito y por lo que se refiere al recargo autonómico la primera cuestión que se plantea es el órgano competente para conocer las reclamaciones que se susciten. Este punto ya ha sido tratado en otros apartados de este trabajo y ha servido, incluso, para formar alguna de sus conclusiones. Cabe sólo, pues, recordar que, siguiendo el art. 20.1.c) de la LOFCA, los órganos competentes para la revisión en materia de recargos serán los económico-administrativos del Estado. Esta misma previsión también ha sido recogida, como se señaló en su momento, por el art. 1.1.b) del RDLeg. 2795/1980, de 12 de diciembre por el que se articula la Ley 39/1980 de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo. Esta regulación se desarrolla a través del art. 2.b) del RD 391/1996 de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

Siguiendo la normativa expuesta se puede extraer que los órganos competentes, dentro del organigrama de los Tribunales Económico Administrativos, son los Tribunales Regionales o, en su caso, los Locales de Ceuta y Melilla. Estos órganos son los indicados para resolver cuestiones relacionadas con los recargos autonómicos y ante sus resoluciones es posible presentar un recurso ordinario de alzada al Tribunal Económico Administrativo

---

<sup>172</sup>) Así sucede en relación con los tributos cedidos si tenemos en cuenta el art. 17 de la Ley de Cesión. Este artículo dispone que:

*"1.- En relación con la revisión de los actos en vías administrativas, relativos a los Impuestos General sobre Sucesiones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Lujos, cuando se devenguen en destino, y a las tasas y demás exacciones sobre el juego, las Comunidades Autónomas serán competentes para:*

*a) Resolver los recursos de reposición (...)*

*2.- Las Comunidades Autónomas gozarán de legitimación para recurrir:*

*a) Ante los Tribunales Económico-Administrativos los actos de gestión tributaria propios, por el correspondiente órgano de fiscalización interna.*

*b) En alzada ordinaria, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales."*

Central si las cuantías, con carácter general, implican cinco millones de deuda o, con carácter especial, ochenta millones de valor o de base imponible<sup>173</sup>.

Pues bien, la cuestión que se plantea, de acuerdo con el hilo conductor de todo este capítulo, es si la cuota del recargo autonómico ha de ser estimado para las cuantías anteriores o, en cambio, no es posible su inclusión. No parece difícil imaginar un supuesto donde el administrado haya presentado un recurso ante estos Tribunales y donde se recurra algún acto administrativo de gestión de ambos tributos. En consecuencia puede plantearse el dilema de evaluar la cuantía para ver si es o no procedente el recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

En este sentido parece que la última de las cuantías citadas no implica un problema semejante debido a que se relaciona con actos de valoración de bienes y derechos o de fijación de base imponible. En consecuencia parece que el objeto de la reclamación se refiere a la determinación de un elemento estructural común al tributo base y al recargo, pero previo a la cuantificación del objeto de las obligaciones tributarias que determinan esas exacciones. Por ello, no parece que tenga sentido plantearse en este caso si se ha de incluir o no la cuantía del recargo en esa cantidad.

Sin embargo es diferente el supuesto de la primera cuantía referida donde sí es necesario determinar si se ha o no de incluir el montante que implica el recargo. La respuesta posible, evidentemente, puede ser afirmativa o negativa. La primera se podría fundamentar en que entendemos por cuantía el valor de la materia litigiosa sin diferenciar su procedencia. La segunda en que es necesario diferenciar cuantías por su procedencia, no siendo posible la acumulación a efectos de posibilitar el recurso mencionado.

Del Texto Refundido que regula este procedimiento no se extrae un precepto que prevea cómo se ha de determinar esa cuantía pero, en nuestra opinión, la segunda respuesta

---

<sup>173</sup>) Art. 10.2 del RPEA. Este mismo artículo prevé que la cuantía de los 80 millones es para aquellas impugnaciones de actos de gestión tributaria basados en las comprobaciones de valor de los bienes y derechos, así como los actos de fijación de valores o bases imponibles, cuando su normativa lo establezca (art. 38.1.c) del RPEA).

dada en el párrafo anterior se puede derivar del art. 46.2.b) del RPEA el cual prevé que "Por el importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación" se determina la cuantía total objeto del acto administrativo. Por otro lado, el apartado 4 de ese artículo dispone que cuando la reclamación afecta de forma singular a alguno de los elementos componentes de la deuda tributaria -siguiendo el art. 58 de la LGT- se atenderá a su importe y no a la suma de todos para determinar la cuantía en litigio. De esta regulación puede desprenderse que la deuda tributaria del tributo base y la deuda tributaria del recargo autonómico han de ser consideradas de forma individual de manera que no es posible sumarlas para obtener la cantidad prevista que permita el recurso de alzada. En este sentido, bajo nuestro punto de vista, cada acto administrativo recurrido tendrá identidad cuantitativa propia la cual permitirá o no instar a la segunda instancia en caso de reclamación económico-administrativa.

Por otro lado, se ha de recordar que en este capítulo se ha sostenido que el recargo tributario autonómico implica una obligación tributaria diferenciada de la del tributo base. En consecuencia, creemos que es lógico pensar que no es posible su unificación para considerar la cuantía necesaria para acceder a la segunda instancia.

Siguiendo lo dispuesto en el art. 40.1 TAPEA las resoluciones procedentes del Tribunal Económico Administrativo Central serán recurribles en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional y las resoluciones dictadas en única instancia por los Tribunales Regionales ante los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad Autónoma que se trate<sup>174</sup>. En este sentido, como destacan MARTÍN QUERALT,

---

<sup>174</sup>) Se ha de señalar que el art. 40 hace referencia a los Tribunales Económico Administrativos Provinciales y a la Audiencia Territorial respectiva. Este organigrama no es el actual debido a las modificaciones introducidas por la Disposición Adicional octava de la Ley 33/1987 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado y por la Ley 38/1988 de 28 de diciembre de Planta y Demarcación Judicial.

La aplicación de lo dispuesto en esos textos legales ha supuesto la desaparición de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales y su sustitución por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales con una jurisdicción equivalente al territorio de la Comunidad Autónoma que se trate (art. 2.2 TAPEA). Por otro lado, el segundo texto supone la desaparición de las Audiencias Territoriales y su sustitución por los denominados Tribunales Superiores de Justicia con jurisdicción en cada Comunidad Autónoma.

LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ<sup>175</sup> la materia tributaria no supone ninguna especialidad por lo que el procedimiento será regulado por la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

En esa ley se dispone que las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia o la Audiencia Nacional pueden ser recurridas en casación ante el Tribunal Supremo. El requisito para este recurso en materia tributaria es que su cuantía supere los seis millones de pesetas (art. 93.2.b) de la LJCA). Junto a este recurso de casación general son susceptibles de interposición recursos de casación para la unificación de doctrina para asuntos de cuantía superior a un millón de pesetas (art. 102.a.2 LJCA) o al recurso de casación por interés de Ley donde no se exige una cuantía mínima pero su fallo no altera la situación del particular derivada de la sentencia recurrida (art. 102.b).LJCA).

Pues bien, de nuevo se plantea la problemática de interpretar si la cuantía del recurso de que se trate ha o no de incluir el importe del recargo tributario autonómico. En este sentido, los autores anteriores advierten<sup>176</sup>, que para el anterior recurso de apelación en vía contenciosa la jurisprudencia había seguido una interpretación donde la cuantía a tener en cuenta era la cuota tributaria "(...) *sin computar recargos, intereses de demora ni sanciones (...)*". Esta interpretación podía considerarse intrascendente, siguiendo a los autores citados, cuando la cuantía para interponer el recurso de alzada era de un millón de pesetas, adquiriendo mayor importancia cuando se trata de la cuantía de seis millones expresada anteriormente.

Sobre esta cuestión el Tribunal Supremo se ha pronunciado en su sentencia de 20 de mayo de 1994 estimando que para considerar la cuantía de seis millones de pesetas sólo es posible tener en cuenta el débito principal dejando de lado a los recargos. Conclusión que se vuelve a reiterar en la sentencia de ese Tribunal con fecha 4 de febrero de 1995 especificando que se atenderá a las cuotas tributarias individualizadas de los tributos para

---

<sup>175</sup>) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 536.

<sup>176</sup>) *Ibidem*, pág. 536.

estimar la procedencia del recurso. Así las cosas parece necesario concluir que el montante generado por el recargo tributario autonómico no ha de ser sumado al del tributo base para fundamentar el recurso de casación<sup>177</sup>. Es por ello que, siguiendo a BARQUERO ESTEVAN y GARCÍA MARTÍNEZ, un recurso de casación se ha de fundamentar, en todo caso, en la cuantía que implique cada tributo individualmente considerado de forma que<sup>178</sup> "(...) un motivo de impugnación que afectase al recargo tendría acceso a la casación en la medida en que, independientemente considerada, la cuota correspondiente al recargo superase la cuantía fijada en la LJCA"<sup>179</sup>.

Así mismo, los autores citados en último lugar, plantean en relación con el recargo tributario autonómico y el recurso de casación el motivo de inadmisión de este último contenido en el apartado 4 del art. 93 de la LJCA. Se excluye del recurso de casación aquellas sentencia dictadas en única instancia por las Salas de lo Contencioso Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia cuando el acto objeto de ese pronunciamiento es fruto de aplicación del Derecho autonómico. Los autores citados, con los cuales nos identificamos, consideran que no es este el caso puesto que el acto administrativo recurrido procede de un tribunal económico-administrativo siendo un ente estatal que aplicará, por lo que se refiere a la gestión del recargo, el régimen jurídico

---

<sup>177</sup>) En la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1994 se considera la inadmisión por razón de cuantía del recurso de apelación que acabó siendo sustituido por el actual de casación en la vía contencioso-administrativa gracias a la reforma operada por la Ley 10/1992 de 30 de abril sobre Medidas Urgentes de Reforma Procesal.

En ese pronunciamiento se recoge que para considerar la cuantía (que en ese momento era de 500.000 ptas.) sólo se tenía en cuenta la cuota principal sin contar con los posibles recargos. En este sentido la sentencia, ya referida, del mismo Tribunal con fecha de 20 de mayo de 1994 considera que la jurisprudencia aplicada en relación con el recurso de apelación, como se recoge en la sentencia objeto de esta nota, es aplicable también para el nuevo recurso de casación.

<sup>178</sup>) Estos autores fundamentan su tesis en la circunstancia de que un recargo tributario autonómico implica la existencia de dos obligaciones distintas "(...) cuyo objeto son prestaciones tributarias autónomas. Por tanto, el recargo genera una cuota que no se puede fundir con la cuota del tributo base al ser producto de una obligación autónoma y corresponder a un ente público distinto del titular del tributo base".

Así mismo consideran que "Ambas obligaciones tributarias dan lugar a dos cuotas diferenciadas que se acumulan en un sólo acto formal de liquidación por evidentes motivos de eficacia en la gestión tributaria. No obstante podemos considerar que materialmente, existen dos actos de liquidación estricto sensu diferenciados." BARQUERO ESTEVAN, J.M. y GARCÍA MARTÍNEZ, J.M.: *La cuantía en la casación tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1995, págs. 51-52.

<sup>179</sup>) Ejemplo podría ser la STS de 11 de abril de 1995 donde el recurso de casación es referido sólo al recargo autonómico.

establecido por el Estado el cual, hemos defendido, tiene competencias en ese campo<sup>180</sup>.

En las líneas anteriores se ha tratado un proceso de gestión, encaminado a la realización del crédito tributario que supone la exacción, objeto de nuestro estudio, y que disciplina el comportamiento del administrado. Ahora bien, en ocasiones, éste no realiza sus deberes con la diligencia debida lo que conlleva que el ordenamiento reaccione tipificando determinadas conductas e imponiendo sanciones. De esta forma entramos en el derecho (administrativo y penal) sancionador en materia tributaria que al relacionarlo con el recargo tributario autonómico constituye el siguiente apartado.

## **5.- LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS Y EL RECARGO AUTONÓMICO.**

Bajo este epígrafe situamos a las posibles relaciones que pueden existir entre el recargo autonómico y la potestad sancionadora de las Comunidades Autónomas y el Estado. Así mismo, se ha de diferenciar esta influencia en relación con la potestad sancionadora de la Administración de cada uno de estos entes y sus capacidades en el ámbito del Derecho penal.

Por lo que se refiere a la potestad sancionadora de la Administración y el recargo autonómico se tratará de averiguar, en primer lugar, si las infracciones tributarias que se contemplan en la LGT o aquéllas posibles que se contengan en cada una de las leyes que regulan los tributos base son aplicables también al recargo autonómico. Así mismo, paralelamente es necesario determinar si las Comunidades Autónomas pueden establecer sus propios tipos y sus propias sanciones aplicables en materia de recargos.

Para la primera cuestión es posible, bajo nuestro punto de vista, obtener una respuesta afirmativa que puede basarse en diferentes argumentos. Uno es la relación que guardan estas infracciones con la correcta realización del deber de contribuir por parte de

---

<sup>180</sup>) BARQUERO ESTEVAN, J.M. y GARCÍA MARTÍNEZ, J.M.: La cuantía..., ob., cit., pág. 135.

los ciudadanos, materia sobre la que el Estado posee, cuanto menos, una competencia exclusiva sobre las bases. Otro argumento sería la aplicación de forma supletoria del derecho estatal siguiendo el art. 149.3 de la CE. En consecuencia, en tanto las infracciones tipificadas en la LGT como las contenidas en las leyes particulares de cada tributo base podrían aplicarse con respecto al recargo tributario autonómico.

Ahora bien, no se ha de olvidar que las Comunidades Autónomas tienen una potestad sancionadora administrativa propia con lo que es posible plantear si en materia tributaria pueden establecer infracciones propias y, concretando más el planteamiento, si pueden establecer infracciones particulares relacionadas con los recargos que establecen<sup>181</sup>. En relación con la potestad sancionadora de las Comunidades Autónomas se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia 136/1991 de 20 de junio<sup>182</sup> donde se ha reconocido. Ahora bien, su utilización ha de respetar algunos límites pues *"En el caso de que la norma sancionatoria autonómica introduzca tipos o prevea sanciones que difieran de los recogidos en la normación establecida por el Estado para todo el territorio nacional, es exigible que esa desigualdad tenga un fundamento razonable, de modo que las disposiciones autonómicas <<no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio>> (art. 149.1.1.CE)."*

Parece, por tanto, que sería necesario considerar si el establecer infracciones y

---

<sup>181</sup>) En este sentido es posible aportar la experiencia de los recargos establecidos por las Comunidades Autónomas sobre la tasa estatal que grava el juego. Así, por ejemplo, el art. 19 de la Ley 13/1990 de 29 de noviembre de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares dispone que las infracciones y sanciones en relación con el recargo serán calificadas y sancionadas según lo que dispone en la LGT y en las demás disposiciones complementarias o concordantes que regulan la potestad sancionatoria de la Administración Pública sobre la materia.

El art. 15 de la Ley 4/1989 de 14 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha dispone que el régimen sancionador será regulado por lo dispuesto en la LGT y en las demás disposiciones que regulan la potestad sancionatoria de la Administración Pública sobre la materia.

El art. 14 de la Ley 7/1991 de 19 de junio de la Comunidad Autónoma de Galicia dispone que las infracciones tributarias serán calificadas y sancionadas conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y demás disposiciones complementarias.

No sucede lo mismo en relación con las Comunidades Autónomas de Asturias, Cataluña, Cantabria, Madrid, Murcia y Valencia cuyas leyes no disponen nada al respecto o consideran de aplicación subsidiaria la LGT.

<sup>182</sup>) BOE nº 174, de 22 de julio de 1991.

sanciones administrativas propias sobre el recargo que difieran de las estatales, o con la materia tributaria general, puede implicar divergencias de carácter irracional o desproporcionado al fin perseguido. Para concretar un poco más este límite el Tribunal considera dos condiciones "(...) *en primer lugar, la existencia de un <<esquema sancionatorio>> estatal, que afecte a estos derechos y deberes constitucionales, y, en segundo lugar, que la normativa sancionadora autonómica suponga una divergencia cualitativa sustancial respecto a esa normativa sancionadora estatal que produzca una ruptura de la unidad en lo fundamental del esquema sancionatorio que pueda calificarse además de irrazonable y desproporcionada al fin perseguido por la norma autonómica.*" Así pues, parece que las Comunidades Autónomas pueden establecer su propio régimen sancionador en materia tributaria siempre y cuando no se traspase el límite anterior. Esta cuestión, no obstante, ha de ser objeto de concreción por parte del Tribunal Constitucional en los distintos supuestos que se puedan plantear.

En nuestra opinión, de acuerdo con el pronunciamiento judicial citado, no parece que el espacio en el que las Comunidades Autónomas pueden desarrollar un derecho administrativo sancionador tributario sea demasiado amplio. Parece que en este punto podemos hablar de un derecho sancionador estatal desarrollado y aplicable en todo el territorio sin que pueda ser desplazado por otro que suponga una divergencia cualitativa importante. Ahora bien, esta materia se relaciona con la regulación del deber de contribuir sobre el que, se ha argumentado que, cuanto menos, el Estado tiene una competencia exclusiva de carácter básico -con lo que ello implica- por lo que pueden ser admitidas ciertas particularidades territoriales<sup>183</sup>.

---

<sup>183</sup>) Puede ser significativo lo que recoge la Sentencia del Tribunal Constitucional 87/1985 de 16 de julio (BOE nº 194 de 14 de agosto de 1985), en el fundamento jurídico octavo con estas palabras "*Sin duda que la norma sancionadora autonómica habrá de atenerse a lo dispuesto en el art. 149.1.1 de la CE de modo que no podrá introducir tipos ni prever sanciones que difieran, sin fundamento razonable, de los ya recogidos en la normación válida para todo el territorio. Y también es cierto que el procedimiento sancionador habrá de atenerse al <<administrativo común>>, cuya configuración es de exclusiva competencia estatal (art. 149.1.18 de la CE). Pero, dentro de estos límites y condiciones, las normas autonómicas podrán desarrollar los principios básicos del ordenamiento sancionador estatal, llegando a modular tipos y sanciones -en el marco ya señalado-, (...), la norma autonómica no infringirá lo dispuesto en el art. 149.1.1 si se limita a sancionar, aunque de distinto modo, una conducta también considerada ilícita en el ordenamiento general y si tal sanción se proyecta sobre un bien (...) que no es distinto del también afectado por el derecho sancionador estatal, sin llegar a afectar a otros derechos constitucionalmente reconocidos.*"

Así pues, según lo que en esta sentencia se expone parece que podría concebirse que las

En segundo lugar, otra de las cuestiones relacionadas con el derecho sancionador tributario y que se convierte con ello en una constante a la hora de estudiar los recargos tiene que ver con las sanciones de carácter proporcional. Una vez más se convierte en tema a tratar si se han de tener en cuenta las sumas procedentes del recargo tributario de las Comunidades Autónomas a la hora de imponer sanciones tributarias. En este sentido RAMALLO MASSANET destacó en su día que los recargos procedentes de las Corporaciones Locales no debían formar parte de la cantidad que era utilizada en la imposición de sanciones. Esta línea fue seguida por algunas Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central recogidas por el autor hasta que la Orden ministerial de 19 de septiembre de 1968 dispuso que la sanción debería ser construida sobre una cantidad que incluya los recargos en favor de terceros<sup>184</sup>. Así mismo GARCÍA FRÍAS recoge que las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y la jurisprudencia del Tribunal Supremo han sido partidarias de aplicar intereses, recargos y sanciones conjuntamente a cuota y recargos del art. 58.2.a) de la LGT sin detrimento de encontrar pronunciamientos que se separan de esta línea<sup>185</sup>.

Sobre este tema el legislador estatal ya se ha pronunciado a través del art. 80.1 de la LGT que regula sobre qué base se formarán las multas proporcionales. Este artículo prevé que la citada base se forma con la cuota tributaria y "*(...) en su caso, los recargos enumerados en el artículo 58.2.a) de esta Ley, sobre las cantidades que hubieran dejado de ingresarse (...)*". Bajo nuestro punto de vista, esta regulación se ha de interpretar en el sentido de que los recargos tributarios autonómicos deberán ser considerados, para el cálculo de la sanción, en el momento en que se les pueda relacionar con la infracción que se trate. Esta afirmación se basa en la conclusión, mantenida en este capítulo, sobre la autonomía que informa las obligaciones tributarias surgidas en ambos tributos. En consecuencia, el "en su caso" del precepto se ha de interpretar en el sentido de que se

---

Comunidades Autónomas establecieran normas que tipificaran infracciones e impusieran sanciones a determinados comportamientos antijurídicos en relación con el recargo que puedan establecer. En consecuencia, la normativa aplicable sería la estatal en aquello que se considerase básico y la autonómica en aquello que implicase recoger la especialidad territorial.

<sup>184</sup>) RAMALLO MASSANET, J.: Hecho..., ob., cit., pág. 650.

<sup>185</sup>) GARCÍA FRÍAS, M<sup>a</sup> de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 52.

produzca o no la infracción en relación con los recargos objeto de nuestro estudio<sup>186</sup>.

El otro orden sancionador que se contempla en nuestro sistema es el propiamente penal. Exponiendo el tema en el mismo orden que se ha seguido para el derecho administrativo sancionador la primera cuestión a dirimir es si las Comunidades Autónomas podrían establecer tipos penales relacionados con la materia tributaria. Esta cuestión tiene, a nuestro juicio, una respuesta negativa desde el momento en que el art. 149.1.6 de la CE dispone que la legislación penal es competencia exclusiva del Estado<sup>187</sup>. Así pues, es este ente el único que puede establecer los tipos penales en general y, con ello, tipificar posibles comportamientos contrarios a la Hacienda Pública en general.

La Ley orgánica 6/1995 de 29 de junio ha previsto en su articulado la incorporación de los arts. 349, 349bis y 350, 350bis al Código Penal tipificándose con ellos -reformando los anteriores preceptos- una serie de comportamientos estimados contrarios a la Hacienda Pública. De los diferentes delitos contemplados<sup>188</sup> nos interesa directamente el delito de defraudación tributaria y, concretamente, el posible delito que constituye el eludir el pago de los tributos. Centrando más este punto, se ha de determinar en esta cuestión si el Juez penal<sup>189</sup> ha de integrar la cantidad que implica el recargo tributario autonómico con la

---

<sup>186</sup>) Así por ejemplo puede ser que el cumplimiento de las obligaciones tributarias procedentes de cada tributo sea realizado de diferente manera de forma que la infracción sólo se considere en relación con una de ellas y la sanción proporcional que se trate sólo pueda estimar su cuantía.

<sup>187</sup>) Esta misma conclusión puede derivarse del hecho de que el Derecho penal implica una intervención restrictiva de la libertad la cual es un derecho fundamental en nuestro ordenamiento (art. 17 de la CE). Por ello su regulación implica leyes orgánicas que han de ser promulgadas por las Cortes Generales y se encuentran fuera del ámbito de capacidades de las Comunidades Autónomas.

<sup>188</sup>) Delitos relacionados con los ingresos tributarios.

1.- Delito de defraudación tributaria (art. 349)

2.- Delitos contables (art. 350 bis)

Delitos relacionados con el gasto público o fraude de subvenciones (art. 350)

Delitos de defraudación a la Seguridad Social.

<sup>189</sup>) Consultando a PÉREZ ROYO en su obra *Los delitos y las infracciones en materia tributaria* se observa como la doctrina ha puesto de manifiesto que es el Juez el sujeto que debe determinar la cuantía a la que nos estamos refiriendo sin que deba ceñirse a lo aportado por la Administración. PÉREZ ROYO, Fdo.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 134. En la misma línea MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, ob., cit., pág. 498.

Esta es la posición que se recoge en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia de la Audiencia

que supone el tributo base, con el fin de constituir los quince millones de pesetas que se contemplan para configurar el delito de defraudación.

Si identificamos, como se ha hecho, al recargo tributario autonómico con los recargos contenidos en el art. 58.2.a) de la LGT podemos ver, con PÉREZ ROYO<sup>190</sup>, que es posible identificar tres posiciones doctrinales sobre este tema. En primer lugar la de aquellos autores que incluyen los recargos independientemente de si se tratan a favor del mismo ente titular del tributo base o a favor de un ente diferente. En segundo lugar aquellos autores que excluyen al recargo de la integración sea del tipo que sea. Y, por último, aquellos autores que incluyen los primeros y excluyen los segundos.

La primera postura de inclusión puede ser explicada a través de AYALA GÓMEZ<sup>191</sup> que, después de citar las diferentes posiciones mencionadas, concluye que los recargos de cualquier tipo son conceptos que se deben incluir. Esto es debido a que "*(...) ambas magnitudes <<son defraudadas>> en una determinada cuantía como consecuencia exclusiva de la actuación engañosa del sujeto pasivo y, no son, por lo tanto, el resultado de dos actuaciones diversas en uno y otro caso, son en cierto modo inescindibles, por cuanto que la actuación engañosa del sujeto fiscal se deriva inmediatamente una reducción de la cuantía como del recargo, y porque en definitiva, los recargos suponen <<más cuota>>.*"

DELGADO GARCÍA diferencia los objetivos para los que se debe tener o no en cuenta la cuota tributaria derivada del recargo<sup>192</sup>. Si se trata de considerar la cuantía de quince millones no debe utilizarse ningún recargo, identificándose con la segunda postura, añadiendo que "*Parece adecuado estimar en beneficio del reo, al no decir nada la norma legal al respecto, que cuando en una sola declaración se comprendan cantidades*

---

Provincial de Madrid fechada el 27-3-89.

<sup>190</sup>) PÉREZ ROYO, Fdo.: Los delitos..., ob., cit., págs. 135-136.

<sup>191</sup>) AYALA GÓMEZ, I.: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988, pág. 227-228.

<sup>192</sup>) DELGADO GARCÍA, J.: *El delito fiscal*, Ed. Colex, Madrid, 1995, pág. 18.

*destinadas a varias haciendas públicas no cabe sumar unas y otras para considerar si se ha sobrepasado o no esta cuantía de quince millones de pesetas (...)*". Ahora bien, considera diferente si se trata de determinar la multa del tanto al sextuplo de la cuantía defraudada pues en este caso se interpreta de lo dicho por el autor que es necesario la integración entre el recargo tributario autonómico y su tributo base.

En la segunda posición es posible identificar a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ<sup>193</sup> cuando consideran por cuota defraudada "*(...) la cuota definida en el art. 55 de la Ley General Tributaria, con exclusión de los recargos previstos en el número 2 del art. 58 de la propia Ley, esto es, recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas (...)*".

PÉREZ ROYO por su parte se puede identificar con la última postura cuando escribe que<sup>194</sup> "*(...) en los casos de recargo a favor del mismo ente titular de la cuota principal, estamos ante la misma obligación tributaria (...). En cambio, los recargos a favor de Entes distintos integran obligaciones tributarias distintas*".

Sobre la determinación de la cuantía se ha de atender al apartado 2 del mismo artículo, en el que se dispone que la cuantía mencionada se forma diferenciando si el tributo es de carácter periódico, de declaración periódica o de otro tipo. En el primer caso la cantidad se tomará en relación con cada periodo impositivo o de declaración y si este fuere inferior a doce meses el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los otros supuestos la cuantía se entenderá referida a cada uno de los diferentes conceptos por los que un hecho imponible es susceptible de liquidación.

El recargo autonómico se presenta como tributo de carácter periódico en el caso de que recaiga sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre

---

<sup>193</sup>) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, ob., cit., pág. 499.

<sup>194</sup>) PÉREZ ROYO, Fdo: *Los delitos...*, ob., cit., pág. 136. Según QUEROL GARCÍA esta es la teoría más aceptada por la doctrina aunque no de forma unánime. QUEROL GARCÍA, M<sup>a</sup>. T.: *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Deusto, Bilbao, 1991, pág. 199.