

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BARCELONA
FACULTAD DE DERECHO

EL RECARGO TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES
AUTÓNOMAS: ANÁLISIS JURÍDICO.

(parte primera)

Trabajo presentado para la obtención del
grado de doctor por José Antonio FERNÁNDEZ AMOR,
bajo la dirección de la Pfra. Dra. D^a. María Dolores ARIAS ABELLÁN,
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Barcelona, 1996.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	pág. 1.
INTRODUCCIÓN.....	pág. 4.
Motivación e Importancia del estudio.....	pág. 4.
Delimitación del objeto de estudio.....	pág. 6.
Método de trabajo e investigaciones precedentes.....	pág. 8.
Estructura del trabajo.....	pág. 10.

CAPÍTULO I.- CONSIDERACIONES GENERALES: EL RECARGO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.

1. Introducción.....	pág. 21.
2. Clases de recargos.....	pág. 22.
2.1.- Los recargos tributarios.....	pág. 22.
2.1.1.- Recargos de entes no territoriales.....	pág. 36.
2.1.1.1.- El recurso permanente de las Cámaras Oficiales de Comercio Industria y Navegación.....	pág. 36.
2.1.1.2.- El recargo del Consorcio de Compensación de Seguros....	pág. 44.
2.1.2.- Los recargos tributarios de entes territoriales.....	pág. 46.
2.1.2.1.- Los recargos de entes locales.....	pág. 46.
2.1.2.1.1.- Los recargos de los entes municipales.....	pág. 53.
2.1.2.1.2.- El recargo provincial.....	pág. 63.
2.1.2.1.3.- El recargó de entes supramunicipales.....	pág. 76.
2.1.2.2.- Los recargos de las Comunidades Autónomas.....	pág. 80.
2.1.2.2.1.- Recargos de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.....	pág. 83.
2.1.2.2.2.- Recargos de las Comunidades Autónomas de Régimen Especial.....	pág. 107.

2.1.2.2.2.1.- Recargos en la Comunidad Autónoma del País Vasco.....	pág. 108.
2.1.2.2.2.2.- Recargos en la Comunidad Autónoma de Navarra.....	pág. 120.
2.1.2.3.- Los recargos tributarios de regulación estatal.....	pág. 132.
2.1.2.3.1.- El recargo de equivalencia.....	pág. 132.
2.1.2.3.2.- El recargo canario sobre las importaciones efectuadas por comerciantes minoristas.....	pág. 137.
2.2.- Los recargos de naturaleza extratributaria.....	pág. 142.
2.2.1.- Los recargos del art. 61.3 LGT.....	pág. 143.
2.2.2.- Los recargos del art. 127.1 de la LGT.....	pág. 153.
2.3.- Los recargos como sanciones tributarias.....	pág. 157.
3.-Recapitulación.....	pág. 159.

CAPÍTULO II.- LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIO-CONSTITUCIONALES Y EL RECARGO TRIBUTARIO AUTONÓMICO.

1.-Introducción.....	pág.162.
2.- El recargo tributario autonómico y el poder tributario de las Comunidades Autónomas.....	pág. 163.
2.1.- Aproximación al poder tributario autonómico.....	pág. 163.
2.2.- Delimitación de los conceptos de tributo propio y recargo tributario autonómico.....	pág. 171.
2.2.1.- La competencia normativa: configuración del hecho imponible del recargo tributario.....	pág. 183.
2.2.1.1.-Elemento objetivo.....	pág. 186.
a) Aspecto material.....	pág. 188.
b) Aspecto espacial.....	pág. 189.
c) Aspecto temporal.....	pág. 190.
d) Aspecto cuantitativo.....	pág. 192.

2.2.1.2.-Elemento subjetivo.....	pág. 193.
a) Sujeto activo.....	pág. 193.
b) Sujeto pasivo.....	pág. 195.
1) El contribuyente.....	pág. 195.
2) El sustituto.....	pág. 196.
3) El responsable.....	pág. 198.
4) El retenedor a cuenta.....	pág. 201.
2.2.2.- La competencia de gestión y la titularidad sobre la recaudación	pág. 203.
3.- El recargo tributario autonómico y el sistema tributario.....	pág. 214.
3.1.- El recargo autonómico y el art. 6.2 de la LOFCA.....	pág. 215.
3.2.- El ámbito de aplicación del recargo autonómico.....	pág. 220.
3.3.- El recargo no puede implicar la disminución de ingresos del Estado por dichos impuestos.....	pág. 248.
4.- El deber de contribuir y el recargo tributario autonómico.....	pág. 254.
4.1.- El principio de generalidad.....	pág. 256.
4.2.- El principio de capacidad económica.....	pág. 261.
4.2.1.- El recargo y la riqueza que puede ser gravada.....	pág. 273.
4.2.2.- El recargo y la base imponible del impuesto base.....	pág. 276.
4.2.3.- El recargo y ciertas medidas técnicas para la adaptación del tributo a la capacidad económica.....	pág. 283.
4.3.- El principio de igualdad.....	pág. 286.
4.4.- El principio de progresividad.....	pág. 293.
4.5.- El principio de no confiscatoriedad.....	pág. 297.
4.6.- El principio de legalidad.....	pág. 305.
5.-Recapitulación.....	pág.309.

CAPÍTULO III.- LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE INFORMAN LA ACTIVIDAD FINANCIERA AUTONÓMICA Y EL RECARGO AUTONÓMICO.

1.-Introducción.....	pág.312.
2.- El principio de autonomía y el recargo autonómico.....	pág. 315.
2.1.- Aproximación al sistema de financiación autonómico y su efectividad en relación con la autonomía política: el papel del recargo autonómico.....	pág. 325.
2.1.1.- Recursos productores de ingresos de procedencia estatal.....	pág. 328.
2.1.1.1.- La participación en impuestos estatales no cedidos.....	pág. 328.
2.1.1.2.- Los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas....	pág. 331.
2.1.1.3.- El Fondo de Compensación Interterritorial.....	pág. 334.
2.1.1.4.- Las asignaciones complementarias.....	pág. 337.
2.1.2.- Recursos propios de las Comunidades Autónomas.....	pág. 339.
2.1.2.1.- Los recursos de carácter tributario.....	pág. 339.
2.1.2.2.- Los recursos de carácter no tributario.....	pág. 347.
2.1.3.- La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas en relación con el recargo tributario autonómico.....	pág. 358.
2.1.3.1.- Consideraciones previas sobre la corresponsabilidad fiscal	pág. 358.
2.1.3.2.- Aportación del recargo tributario a la corresponsabilidad fiscal	pág. 365.
3.- El principio de coordinación con la hacienda del Estado y el recargo autonómico	pág. 378.
3.1.- El principio de coordinación y la competencia normativa.....	pág. 382.
3.2.- El principio de coordinación y la competencia de gestión.....	pág. 396.
3.3.- El principio de coordinación y la titularidad sobre el importe de la recaudación.....	pág.402.
4.- El principio de solidaridad y el recargo autonómico.....	pág. 404.
5.- El principio de territorialidad y el recargo autonómico.....	pág. 411.

5.1.- El recargo, el libre establecimiento de las personas y la libre circulación de factores económicos en el territorio nacional.....	pág. 412.
5.2.- El recargo y la prohibición de efectos extraterritoriales.....	pág. 419.
5.2.1.- El recargo sobre tributos cedidos y el principio de territorialidad como límite a sus efectos.....	pág. 427.
5.2.2.- El recargo sobre tributos no cedidos y el principio de territorialidad como límite a sus efectos.....	pág. 442.
6.- Recapitulación.....	pág. 447.

CAPÍTULO IV.- SINGULARIZACIÓN Y GESTIÓN DE LA OBLIGACIÓN DERIVADA DEL RECARGO TRIBUTARIO AUTONÓMICO.

1.-Introducción.....	pág.451.
2.- La obligación procedente del recargo tributario autonómico: ¿accesoria o principal?	pág.453.
3.- Caracterización de la obligación derivada del recargo tributario autonómico...	pág. 474.
3.1.- La cuantificación de la obligación derivada del recargo tributario autonómico	pág. 475.
3.2.- El recargo y la extinción de su deuda tributaria mediante el pago.....	pág. 479.
3.3.- El recargo y otros medios de extinción de la deuda.....	pág. 484.
3.4.- El recargo autonómico y las garantías reales de la Sección 5ª del Capítulo V de la LGT.....	pág.492.
3.5.- El recargo y las obligaciones a cuenta.....	pág. 497.
4.- La gestión del recargo tributario autonómico.....	pág. 501.
4.1.- Sujeto competente y normativa aplicable para la gestión del recargo autonómico	pág. 502.
4.2.- La liquidación de la obligación tributaria procedente del recargo autonómico	pág. 512.

4.3.- Proyección de la existencia de una obligación tributaria originada por el recargo en los procedimientos de comprobación e inspección.....	pág. 525.
4.4.- La recaudación tributaria y el recargo autonómico.....	pág. 532.
4.5.- El recargo tributario y la revisión en materia tributaria.....	pág. 537.
5.- Las infracciones y sanciones tributarias y el recargo autonómico.....	pág. 544.
6.-Recapitulación.....	pág.552.
RECAPITULACIÓN FINAL.....	pág. 555.
JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL.....	pág. 571.
BIBLIOGRAFIA.....	pág. 573.

ABREVIATURAS

Art.:	Artículo.
BOE:	Boletín Oficial del Estado.
CAE:	Cuadernos Aragoneses de Economía.
Car.T:	Carta Tributaria.
Cc:	Código Civil.
CE:	Constitución Española.
CEC:	Centro de Estudios Constitucionales.
CT:	Crónica Tributaria.
CTF:	Canadian Tax Foundation.
CTJ:	Canadian Tax Journal.
CPA:	Canadian Public Administration.
DA:	Documentación Administrativa.
Ed.:	Editorial.
ed.:	edición.
EAPV:	Estatuto de Autonomía del País Vasco.
EACAR:	Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Aragón.
EMSHTR:	Entidad Metropolitana de Servicios Hidráulicos y Tratamiento de Residuos.
FDUM:	Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid.
GF:	Gaceta Fiscal.
HPE:	Hacienda Pública Española.
IEAL:	Instituto de Estudios de la Administración Local.
IEF:	Instituto de Estudios Fiscales.
IEP:	Instituto de Estudios Políticos.
LGT:	Ley General Tributaria.
LHL:	Ley de Haciendas Locales.
LIP:	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

LIRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS:	Ley sobre el Impuesto de Sociedades.
LISD:	Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
LITPAJD:	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
LIVA:	Ley sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido.
LJCA:	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
LOFCA:	Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas.
LORAFNA:	Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.
LTH:	Ley sobre las Relaciones entre Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos forales a de los Territorios Históricos.
MEH:	Ministerio de Economía y Hacienda.
ob.cit:	Obra citada.
O.F.:	Ordenanza Fiscal.
OHLJ:	Osgoode Hall Law Journal.
OLR:	Ottawa Law Review.
PGP:	Presupuesto y Gasto Público.
RCT:	Revista de Contabilidad y Tributación
RD:	Real Decreto.
RDL:	Real Decreto Ley.
RDLeg.:	Real Decreto Legislativo.
RDFHP:	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.
RDDP:	Revista del Departamento de Derecho Político.
RDP:	Revista de Derecho Público.
REALA:	Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica.
REDC:	Revista Española de Derecho Constitucional.
REDF:	Revista Española de Derecho Financiero.
REHL:	Revista de Economía y Hacienda Local.
RER:	Revista de Estudios Regionales.
REVL:	Revista de Estudios de la Vida Local.
RFDUC:	Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

RGIT:	Reglamento General sobre la Inspección Tributaria.
RGR:	Reglamento General de Recaudación.
RHAL:	Revista de Hacienda Autonómica y Local.
RHPA:	Revista de Hacienda Pública Andaluza.
RIVA:	Reglamento sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido.
RJC:	Revista Jurídica de Cataluña.
RPEA:	Reglamento Procedimiento Económico Administrativo.
RVAP:	Revista Vasca de Administración Pública.
RVHP:	Revista Valenciana de Hacienda Pública.
SDFUM:	Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid.
STJCE:	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo.
T.:	Tomo.
TAPEA:	Texto Articulado del Procedimiento Económico Administrativo.
TF:	Tribuna Fiscal.
vol.:	Volumen.

INTRODUCCIÓN

El objetivo principal de la Introducción en una obra escrita de carácter literario o científico es excitar la atención del lector a sumergirse en el trabajo que se trate e informarle de antemano del contenido que va a encontrar. En las siguientes líneas se tratará de alcanzar el objetivo referido para invitar a un hipotético lector a introducirse en esta modesta aportación a la configuración jurídica de uno de los recursos tributarios autonómicos con mayor potencialidad de desarrollo: el recargo autonómico sobre impuestos estatales.

Motivación e Importancia del estudio

El presente trabajo comenzó a gestarse en 1992 cuando inicié los estudios de doctorado en la Universidad Autónoma de Barcelona. Después de examinar el sector de la realidad jurídica que comprende el Derecho financiero decidí investigar en el campo de la financiación autonómica. La causa de esta decisión se encuentra en que era un tema de actualidad ya que, precisamente, en ese año se estaba desarrollando el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de Financiación de las Comunidades Autónomas para el período 1992-1996. En ese instante conceptos como autonomía financiera, corresponsabilidad fiscal o solidaridad interterritorial eran vocablos que iban ganando en significado y madurez.

Pero el análisis de la financiación autonómica, desde la perspectiva que impone la disciplina a la que he dedicado mis esfuerzos, no implicaba la concreción suficiente como para afrontar un estudio que se convirtiese en una futura tesis doctoral. No obstante, por la amplitud de este objeto de investigación, se me ofrecían diversas posibilidades sobre las

que dedicar mis neófitos pasos en el mundo de la investigación jurídica. En la rama de los ingresos se presentaban temas como las posibilidades de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de impuestos propios, los tributos propios de carácter extrafiscal, los tributos cedidos y cedibles del Estado a las Comunidades Autónomas, la financiación de las Comunidades Autónomas a través de los recursos procedentes del Estado, etc...

Finalmente, por consejo de la Directora de este trabajo y motivado, quizás, por una infantil curiosidad, tomé la decisión de versarlo acerca de uno de los recursos autonómicos que, a mi juicio, menos utilizados estaban en aquél momento: los recargos autonómicos sobre impuestos estatales. Este recurso presentaba diferentes cuestiones a las que debía dedicar mi atención. Una cuestión básica era qué podíamos entender por un recargo, si éste se podía configurar como un tributo, cuál era y cómo podía influir el marco jurídico en el que se debía desarrollar su regulación, qué consecuencias podía tener en relación con el concepto de corresponsabilidad fiscal que estaba ganando importancia en aquél año 1992, por qué las Comunidades Autónomas hacían un escaso uso del recurso o cómo podía gestionarse un hipotético recargo. Estas cuestiones primitivas han ido evolucionando y siendo acompañadas por otras, convirtiéndose todas en el motor que ha permitido el desarrollo de la presente tesis.

En estos cinco años de investigación se han sucedido diversos acontecimientos de los que destacaré la elaboración sobre el tema de un primer trabajo que se convirtió en una tesina. Su importancia radica en que me sirvió para enfrentarme por primera vez al objeto de mi investigación y para adquirir unos hábitos de trabajo. Así mismo, quiero destacar, la enriquecedora experiencia de realizar una estancia en la Universidad de Queen's en Ontario (Canadá) en la que examiné un sistema de recargos consolidado y del que obtuve diversas enseñanzas. Éstas se irán observando a lo largo de la presente tesis aportando, espero, posibles ejemplos de las diferentes propuestas que se realizan.

A pesar de este, posiblemente, dilatado periodo de tiempo para realizar una tesis, para mi beneficio y el de mi tema, no se ha perdido el interés en la financiación de las

Comunidades Autónomas en estos años¹. No es posible apartar de la actualidad, evidenciada a través de los medios de comunicación, la atracción que despierta este asunto a economistas, juristas, sociólogos o políticos. Así mismo, el recurso que es objeto de nuestro estudio se ve, quizás entrelíneas, en las diferentes propuestas de financiación que se barajan cuando éstas circulan, sobre todo, cerca del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se ha convertido en habitual hablar de tramos de este impuesto denominándolos, por un lado, autonómico y, por otro, estatal; de que el Estado puede reducir sus tipos impositivos en ese tributo para que sea ocupado el espacio dejado por el citado tramo autonómico; de que las Comunidades Autónomas recibirán por ello menos transferencias pero que obtendrán capacidad normativa sobre el mismo y de otras cuestiones relacionadas.

Así las cosas, esta tesis se configura como un intento de hacer una modestísima aportación a la configuración jurídica de uno de los recursos que puede ser el protagonista de una evolución en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas diseñado por nuestro ordenamiento². Un recurso que, por esta razón, se convierte en el objeto de nuestro estudio e interés.

Delimitación del objeto de estudio.

La realización de un trabajo cuyo fin es la descripción y el análisis del régimen jurídico de un determinado objeto necesita, previamente a cualquier consideración, de una delimitación del objeto a estudiar. En consecuencia, en una primera aproximación a nuestro

¹) No se nos escapa que esta tesis se encabalga en un momento donde se esperan modificaciones importantes en cuanto a la financiación autonómica. Modificaciones que se empiezan a vislumbrar con los pactos políticos entre el Partido Popular y Coalición Canaria, Partido Nacionalista Vasco o Convergència i Unió. Estos acuerdos han sido comentados por LASARTE ALVAREZ, J.: <<Perspectivas de reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas>>, Estudio preliminar en el libro *Tributos propios de las Comunidades Autónomas* de ADAME MARTÍNEZ, Fco. D., Ed. Comares, Granada, 1995, págs. XXI-LVIII.

²) MARTÍN QUERALT destaca que el recargo "*Concebido como un medio marginal de financiación, la prácticamente nula disponibilidad de medios para la realización de aquellos servicios y actividades que no sean estrictamente los transferidos, ha conducido a situar el establecimiento de recargos -en sus distintas modalidades- en un primerísimo lugar en el momento de cuestionar las posibles vías de reforma del actual sistema*". MARTÍN QUERALT, J.: <<El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: notas críticas>>, RVHP, PALAU 14, nº 11, 1990, pág. 25.

objeto de estudio, acudimos a la definición que nos proporciona el Diccionario de la Real Academia de la Lengua.

En esa obra encontramos que el vocablo recargo³ tiene diversos significados: "1. Nueva carga o aumento de carga. || 2. Nueva carga que se hace a uno. || 3. Cantidad o tanto por ciento que se recarga, por lo general a causa del retraso de un pago. || 4 Der. Antiguamente, acción de recargar al reo || 5. Pat. Aumento de la fiebre. || 6. Taurom. Acción de recargar".

De todos los significados aquí expuestos, se hace evidente que, debido al contexto en que se ha de insertar este estudio -la actividad financiera de los entes públicos- y la disciplina desde la cual partimos -el Derecho financiero-, pueden servir los contenidos en los números 1, 2 y 3. En consecuencia, estimamos que, un recargo es una nueva carga o aumento de la carga cuya causa puede ser el retraso de un pago.

Vista esta primera aproximación al objeto, podemos llevar la definición dada a nuestro ordenamiento jurídico-financiero a fin de identificar posibles figuras. En este sentido encontramos, lejos de simplificar nuestra tarea, que el legislador ha utilizado el mecanismo para originar nueva carga o aumentar la carga no sólo para contrarrestar la falta de pago en el tiempo debido.

Efectivamente, el art. 58 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) regula la constitución de la deuda tributaria y, de su tenor literal, hemos de destacar el apartado 2, letras a), b) y d) donde expone: "2.- En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos; b) Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley; d) El recargo de apremio." Del citado artículo deducimos que el legislador contempla expresamente dos tipos de recargos: los que son para la financiación de entes públicos y los originados para contrarrestar el cumplimiento imperfecto de la obligación tributaria.

³) Voz Recargo. Real Academia de la Lengua Española: *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima primera edición, Madrid, 1992, pág. 1738.

Pero estos tipos de recargos -medios de financiación y medidas de indemnización- no agotan el uso que se ha dado a este mecanismo. Éste también es usado como medida sancionadora de determinados comportamientos contemplados como infracciones por la Ley si entendemos que estas sanciones suponen un incremento de la carga que implica la deuda tributaria o una nueva carga⁴. En conclusión, el recargo es un mecanismo que aumenta una carga tributaria previa y por el que se obtienen ingresos públicos bajo diferentes conceptos: tributos, medidas indemnizatorias y sanciones pecuniarias.

De estas tres posibles utilidades, este trabajo se centra en la primera de ellas tratando al recargo como un fenómeno tributario. Pero, aunque se ha concretado bastante, todavía se ha de dar un paso más puesto que el recargo como tributo puede servir de recurso a diversos entes que van desde el Estado a entes no territoriales como las Cámaras de Comercio, pasando por otros entes públicos como las Comunidades Autónomas o los Entes locales.

La singularización definitiva deviene cuando se hace referencia al art. 157.1.a) de la Constitución Española (en adelante CE) que contempla en el nivel de norma fundamental al recargo sobre impuestos estatales como uno de los recursos que componen la Hacienda de las Comunidades Autónomas. En consecuencia, es el recargo tributario de las Comunidades Autónomas el objeto de nuestro interés y, más específicamente, su régimen jurídico. Así pues, determinada la importancia y la motivación del estudio y concretado el objeto del mismo es necesario describir el método de investigación.

Método de trabajo e investigaciones precedentes.

Por método de trabajo se puede entender el modo o proceder que un individuo tiene al realizar un trabajo de investigación. En nuestro caso se ha partido de la formulación de las diferentes preguntas que se han señalado más arriba de forma que el estudio se ha ido desarrollando a través de la búsqueda de sus respuestas.

⁴) Un ejemplo de este tipo de sanciones podría ser la que se encarna en el 50 al 150 por 100 de la cuota tributaria cuando se trata de una infracción de carácter grave (arts. 80.1 y 87.1 de la LGT).

Éstas, como no podría ser de otra manera, se han indagado yendo a la consulta de las fuentes de las que emana el Derecho financiero. En consecuencia, normativa, jurisprudencia y doctrina se convierten en el fundamento de las diferentes soluciones que los interrogantes, a los que se ha hecho referencia, han planteado.

Se ha de advertir que esta búsqueda no ha significado, haciendo un símil con el mundo de la navegación, una difícil travesía a través de un mar de dudas. Efectivamente, no puedo adjudicarme el atributo de pionero en el descubrimiento de estas aguas comprendidas en el océano que supone el Derecho financiero. Antes que yo, otros han tratado el recargo tributario por lo que, podemos afirmar, no ha sido una travesía en un espacio desconocido puesto que conté con la guía de SOLER ROCH y su obra *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda pública* que me sirvió para poder diferenciar el recargo de mí interés, de aquellos otros que responden a otro tipo de finalidades.

Así mismo CAZORLA PRIETO y su libro *Recargos e impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* me mostró diferentes respuestas a las preguntas anteriores puesto que ha sido uno de mis primeros contactos con el régimen jurídico del tributo y con supuestos prácticos como el Recargo municipal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 24/1983 de 21 de diciembre de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales) o los recargos que las Comunidades Autónomas del País Vasco (Ley 23/1983 de 27 de octubre) o la de Madrid (Ley 15/1984 de 19 de diciembre) establecieron sobre el mismo tributo estatal.

El trabajo de RODRÍGUEZ MONTAÑÉS titulado *Los recargos como ingreso tributario de los entes públicos territoriales* también me ha servido para la exploración de este espacio. De su libro hemos extraído que el recargo tributario no es un fenómeno propio de nuestro sistema financiero, sino que otros como el italiano, el francés, el belga o el suizo también contemplan figuras similares en sus sistemas financieros. Evidentemente, sus consideraciones sobre el régimen jurídico del recargo tributario en general no pueden ser olvidadas. De la mismas destaco que comprenden desde una clasificación de los posibles recargos a una inserción de este recurso en los sistemas de

financiación de entes diferentes al Estado, pasando por el estudio de esta exacción como un tributo, contemplando aspectos estructurales y aspectos relacionados con la obligación tributaria que determina.

El estudio de GARCÍA FRÍAS conocido como *La financiación territorial mediante recargos: una análisis jurídico* es parte del bagaje necesario para el estudioso de una exacción como es el recargo tributario. Su tratamiento de la naturaleza jurídica de esa figura, sus aportaciones realizadas desde la doctrina italiana y alemana, el estudio de la figura en relación con la competencia de establecimiento, de gestión o sobre el rendimiento, así como su análisis de la figura desde los principios jurídico financieros de nuestra Constitución hacen de este trabajo una pieza necesaria para la comprensión del recargo tributario.

Las cuatro obras aquí mencionadas formarían los cuatro puntos cardinales que comprende la Rosa de los Vientos para esta singladura. Sin embargo, esta misma Rosa comprende treinta y dos rumbos más en los cuales ubicaría los diferentes estudios que el lector se irá encontrando a lo largo de este trabajo que son referencias para una segura travesía.

Así pues, estas páginas se pueden comparar con mi "Cuaderno de Bitácora" en el que he querido reflejar mi rumbo (el régimen jurídico del recargo tributario), mi velocidad (la que mis conocimientos y capacidad de trabajo me han permitido), mis maniobras (para esquematizar mi trabajo) y los demás accidentes de la navegación (que, por fortuna, han brillado por su ausencia). Ese mismo "Cuaderno" contiene las cuatro etapas en las que se puede dividir este "viaje" y que pasan a configurar la estructura del trabajo.

Estructura del trabajo

La forma en que ha sido estructurada esta tesis responde a los diferentes componentes en los que se puede descomponer la locución "régimen jurídico del recargo tributario autonómico". Por un lado, el elemento "régimen jurídico" implica analizar el objeto desde una perspectiva estática (esencialmente la estructura del recargo) y dinámica

(donde se centra la atención en la obligación tributaria que el recargo supone). Por otro lado, el elemento "recargo tributario autonómico" supone, en virtud del adjetivo "tributario", el estudio del objeto en relación con los diferentes principios constitucionales que configuran el deber de contribuir y, además, el añadir el adjetivo "autonómico", obliga a insertar al recargo del art. 157.1 a) de la CE dentro del contexto jurídico que implica el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Así las cosas, la estructura que presentamos no responde tanto a una línea progresiva de desarrollo, como a una estructura polifacética dónde el recargo mencionado es el punto central a partir del cual parten los diferentes temas tratados en los cuatro capítulos relacionados en el índice.

El primer capítulo parte de la respuesta que hemos recogido en esta introducción a la pregunta basilar de qué es el recargo. El recargo es un aumento de una carga o una nueva carga que se encarna en un tributo, en un recargo extratributario o en una sanción tributaria. Con este punto de partida, el capítulo transcurre a través de tres partes donde se trata al recargo desde esas perspectivas.

Así pues, la primera parte está dedicada a examinar si es posible considerar al recargo como un tributo. Para esta cuestión es posible hacer uso de dos métodos: uno abstracto y otro positivo. El primero consiste en la extracción desde diferentes posiciones doctrinales de características que pueden identificar a este tipo de exacciones para, después, examinar si es posible asociarlas con el recargo. El segundo se fundamenta en la utilización de la normativa, especialmente el art. 26 de la LGT, para determinar si en el contexto de nuestro ordenamiento, nuestro objeto de estudio se puede configurar como un recurso tributario. No se ha de escapar la importancia de este examen para el análisis del régimen jurídico del recargo autonómico ya que una respuesta afirmativa a este interrogante tiene como consecuencia que su regulación se ha de ceñir a unos principios y normas concretos que, si respondiera a otra naturaleza, no serían de aplicación.

Pero no sólo a través de procedimientos teóricos nos acercamos a esa figura para la financiación de las Comunidades Autónomas, sino también a través de consideraciones empíricas. Efectivamente, en nuestro ordenamiento podemos encontrar diferentes recargos en vigor, con la característica común que son un mecanismo para la financiación de entes

públicos, cuya regulación interesa desde el momento en que presentan posibilidades que pueden ser útiles para la configuración posterior del régimen jurídico del recargo autonómico.

Comienza la relación con el Recurso Permanente de las Cámaras oficiales de Comercio, Industria y Navegación del que interesa la polémica que planteó en su momento de si se trata de un recargo o de otro tipo de exacción. Esta cuestión gira alrededor de si el recargo ha de ser un tributo con una copia exacta del hecho imponible del tributo que le sirve de base o si, por el contrario, posee aspectos propios sin perjuicio de asumir otros procedentes del tributo sobre el que se construye. A continuación también se analiza el Recargo del Consorcio de Compensación de Seguros del que se examina si es un recargo u otro tipo de tributo puesto que, si bien incrementa la deuda del asegurado, no parece construirse sobre un tributo preexistente.

Les siguen a estos los recargos de los entes territoriales donde se suceden aquéllos que son recurso de entes locales y provinciales. Su tratamiento nos introduce en la necesidad de determinar si el recargo es o no indistinguible con una participación en los ingresos del ente titular del tributo sobre el que se establece o, en cambio, responde a otra naturaleza. Así mismo, en este apartado adquiere un cierto protagonismo el recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas establecido en favor de Comunidades Autónomas Uniprovinciales, pues se ha de examinar si es o no equiparable al recargo autonómico recogido en el art. 157.1.a) de la CE. Esta relación de recargos de entes locales se cierra tratando el contemplado en la legislación de haciendas locales para entes supramunicipales ya que ofrece un ejemplo de recargo sobre la base imponible del tributo preexistente.

La primera aproximación al recargo autonómico propiamente dicho, se realiza también en este capítulo. Si, como hemos mencionado, ésta es una recopilación de recargos vigentes en la actualidad, el tratamiento de los recargos autonómicos ahora en vigor se hace imprescindible. Así mismo, realizamos una cierta retrospectiva cuando son tratados también recargos que han corrido diferentes suertes, como son los casos del recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Comunidad Autónoma de Madrid o el recargo sobre el mismo impuesto de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Por otro

lado, en aras del mayor agotamiento que nos es posible del tema, dedicamos nuestra atención al recargo autonómico en el contexto que supone el régimen especial de financiación o de concierto y convenio que rige en las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra.

De este análisis se quiere extraer, sobre todo, cual es el nivel de desarrollo y utilización de este recurso y comenzar a perfilar cuestiones referidas a la capacidad de las Comunidades Autónomas a la hora de establecer recargos. Más concretamente, se quiere indagar cómo han sido establecidos los diferentes recargos y que relaciones guardan con el tributo estatal preexistente.

La relación de recargos establecidos para la financiación de entes públicos se cierra con las referencias que se realizan al recargo de equivalencia, insertado en el régimen jurídico del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el recargo canario sobre importaciones efectuadas por comerciantes minoristas, que se ubica en el Impuesto General Indirecto Canario. De ellos interesa examinar cómo es la regulación de recargos donde coincide el ente que establece el tributo preexistente y el ente que impone el recurso que estudiamos.

El capítulo termina con dos partes que tienen en común mostrar que el mecanismo del recargo también se ha establecido para otros fines diferentes a la aportación de ingresos a entes públicos. En la primera, se hace una descripción del régimen jurídico de aquellos recargos cuyo fin es la prevención o la disuasión de comportamientos que suponen un cumplimiento imperfecto de las obligaciones tributarias. En la segunda, cerrando el primer capítulo, se tratan sumariamente las sanciones pecuniarias proporcionales que, a nuestro juicio, presentan una estructura similar al recargo pero, en cambio, son una reacción del ordenamiento jurídico-tributario a conductas consideradas antijurídicas y tipificadas como infracciones administrativas.

Después de la relación de recargos y su tratamiento, se entra en el capítulo segundo para cuya presentación en estas líneas es necesario adelantar una conclusión procedente del capítulo anterior. El recargo autonómico puede concebirse como un tributo y en concreto como un impuesto, figura que es definida legalmente en el ya citado art. 26 de la LGT.

Dicho esto se justifica tanto el examen del poder tributario autonómico y sus características, puesto que éstas pueden influir en el régimen jurídico del recargo objeto de nuestro interés; como el paso dirigido a caracterizar este tributo frente a las otras figuras tributarias que pueden establecer las Comunidades Autónomas ejerciendo el mencionado poder (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

Esta caracterización pasa por analizar cómo se ejerce, en relación con el recargo tributario, la competencia normativa que implica el establecimiento de un tributo a través de regular su hecho imponible. Los elementos objetivo y subjetivo a través de los diferentes aspectos que los componen (en cuanto al primer elemento, el aspecto material, el aspecto espacial, el aspecto temporal y el aspecto cuantitativo y en relación con el segundo, el sujeto activo y el sujeto pasivo haciendo referencia a posiciones como la del contribuyente, el sustituto, el responsable o el retenedor) son examinados con la finalidad de averiguar si todos ellos son regulados por la Comunidad Autónoma que establece el recargo como sucede con los otros tributos o, en cambio, unos los asume del tributo preexistente regulando, en todo caso, otros.

Con el mismo fin de singularizar el recargo con respecto a las otras figuras tributarias se analiza la competencia sobre la gestión de los tributos. Ciertamente, como se verá, en este aspecto se tropieza con dificultades consistentes en la falta de una normativa expresa, lo que lleva al estudioso a, en todo caso, aportar posibles soluciones propias que en todo momento son rebatibles. Finalizando éste paso hacia la configuración del recargo tributario autonómico, también se examina quien es el ente que se erige como titular de la recaudación que produce el recargo tributario.

Una vez se haya destacado el recargo tributario frente a los otros tributos autonómicos, es momento de moldear un poco más su régimen jurídico a través de la aplicación de las normas y principios a los que ha de responder para su correcta inserción en el sistema tributario. En este sentido se ha de examinar la efectividad del art. 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) ya que, entendemos, es un precepto que impone un determinado orden en el sistema tributario para evitar duplicaciones impositivas. Seguidamente se realiza la misma tarea con respecto

a diferentes requisitos que se prevén en el art. 12.1 de la LOFCA. Por ello, el análisis de cuestiones como el ámbito de establecimiento del recargo o la efectividad de la prohibición de no implicar minoración de los ingresos del Estado integran este capítulo segundo.

Pero no sólo a esos criterios de sistematización ha de responder el régimen jurídico de este tributo autonómico sino que, también, a los principios que informan el deber de contribuir. Así, el estudio de la influencia de los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y legalidad en el tan mencionado régimen jurídico se convierte en objeto de nuestro interés. No obstante, ha de disculparnos el lector de un exhaustivo tratamiento de todos y cada uno de los principios mencionados puesto que es tarea que excede del objeto de este trabajo y sobrepasa nuestros modestos conocimientos y capacidades, compensando esta carencia con la cita de trabajos que sí se han ocupado de su tratamiento. En consecuencia, su análisis se ciñe lo más posible a tratar cuestiones concretas que puede presentar la aplicación necesaria de los principios tributarios recogidos en el art. 31.1 y 3 de la CE, en el conjunto de normas que rigen el recargo tributario autonómico.

Esas cuestiones concretas a las que se hace mención son, por ejemplo, examinar la efectividad del principio de generalidad cuando en el ámbito de aplicación del recargo no se encuentra el Impuesto de Sociedades. Así mismo, estudiar cómo se traduce en el tributo autonómico el principio de capacidad económica entendido como fundamento de la imposición (capacidad económica absoluta) y como límite al legislador (capacidad económica relativa). Este punto sirve, a su vez, para tratar cómo se relaciona la extrafiscalidad con el recargo tributario autonómico.

También es importante el principio de igualdad que, a nuestro juicio, ha adquirido una importancia especial en esta materia. Este principio ha sido considerado en nuestro ordenamiento como la necesidad de una igualdad básica, pero no de una uniformidad que impida el ejercicio autónomo de competencias. Desde esta perspectiva se ha de responder a la pregunta de si el recargo examinando ha de ser impuesto de igual forma por todas las Comunidades Autónomas o, en cambio, de forma diferenciada de acuerdo con la autonomía que les ha sido reconocida.

El tratamiento de los principios de progresividad y de prohibición de alcance confiscatorio son otros de los fundamentos del deber de contribuir. En relación con el primero se plantea cómo ha de configurarse el recargo para no ser establecido en detrimento de la necesaria progresividad del sistema tributario. Con respecto al segundo se ha de decir que su indefinición obliga a realizar proposiciones previas de definición para, a pesar de su subjetividad, aplicarlas después al régimen jurídico del recargo tributario autonómico.

El capítulo segundo se cierra con el tratamiento de otro de los principios que informan el deber de contribuir: el principio de legalidad. Su consideración se justifica desde el momento en que el Tribunal Constitucional considera que las leyes autonómicas responden satisfactoriamente a las exigencias que impone ese principio. Son, por tanto, estas normas las adecuadas para el establecimiento del recargo tributario autonómico pero es necesario, además, obtener alguna observación sobre qué elementos de ese tributo han de regular.

Como ya se puede intuir de estas líneas, estimamos que el recargo puede configurarse como un tributo de naturaleza impositiva, producto del ejercicio del poder tributario autonómico. Esta raíz lleva a que esta exacción se tenga que establecer de acuerdo con las normas y principios tratados en el, ya presentado, capítulo segundo. Pero, además, es necesario estudiar los principios que informan el poder tributario autonómico en particular o la actividad financiera de las Comunidades Autónomas en general. Este es el núcleo del capítulo tercero donde se presenta al estudioso nuestras consideraciones sobre cómo delimitan el régimen jurídico del recargo tributario los principios de autonomía financiera, cooperación, solidaridad o territorialidad.

El primer principio tratado en el capítulo tercero es el de autonomía - entendiendo el concepto en el sentido de que determina las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas-. Éste encuentra un fundamento en la autonomía financiera reconocida a las Comunidades Autónomas en el art. 156.1 de la CE la cual es predicable tanto en el ámbito de sus ingresos como en el de sus gastos. Pues bien, de nuestro interés es estudiar cómo contribuye el recargo tributario autonómico a afianzar ese principio de

autonomía. Dicha tarea se lleva a cabo a través de analizar su contribución al grado de autonomía financiera que se desprende de la regulación que la CE y la LOFCA realizan de los diferentes recursos que comprende el sistema de financiación autonómica.

Pero no se ha de perder de vista que el principio de autonomía financiera se realiza cuando las Comunidades Autónomas optan por el establecimiento de recargos. Esta decisión de imposición, fruto de su autonomía, provocará una serie de consecuencias que han de asumir. En este sentido, se ha de tratar cómo se hace efectiva la idea de responsabilidad o corresponsabilidad fiscal, tan en boga actualmente, cuando es introducido un recargo autonómico en el sistema tributario.

El régimen jurídico del recargo tributario autonómico también ha de responder a uno de los principios que limitan la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas: el principio de coordinación. Éste se puede estudiar, en relación con el recargo tributario autonómico, desde la perspectiva de considerarlo un principio-marco de la regulación del tributo o desde la perspectiva de concebir el propio recargo como un mecanismo que hace efectivo el citado principio. Así, en relación con la primera, se plantea si no sería útil la aprobación de una normativa específica sobre los recargos tributarios autonómicos que completase la que, en la actualidad, se recoge en la CE y la LOFCA.

La segunda perspectiva mencionada es tratada describiendo un caso práctico: el canadiense. En este sistema las Provincias han establecido un recargo sobre el Impuesto federal sobre la renta con el objeto, precisamente, de coordinarse con el estado federal evitando, así, posibles disfunciones en el sistema tributario como pueden ser la doble imposición o la gestión duplicada y compleja.

Pero, por otro lado, el tratamiento del principio de coordinación no ha de realizarse sólo con respecto al establecimiento de una u otra forma de recargo. También se ha de analizar cómo puede hacerse efectivo el principio en la gestión del tributo que estudiamos. En este sentido se tratan diferentes vías que permitan una continua relación ordenada entre el Estado y las Comunidades Autónomas para la realización de esta tarea.

El principio de solidaridad y el recargo tributario autonómico también son objeto de tratamiento en este capítulo. El principio se configura como un deber para el Estado de velar por un desarrollo equilibrado entre las diversas partes que componen el territorio. En este sentido, no se ha de perder de vista que el recargo, siendo producto de la autonomía y el ejercicio del poder tributario, puede ser un factor que contribuya a un desarrollo desequilibrado de las diferentes Comunidades Autónomas incrementando las distancias entre ellas. Por ello, el principio nos lleva a construir una propuesta dirigida a potenciar el establecimiento del recargo autonómico sin que suponga un obstáculo al desarrollo armónico de los diferentes territorios que componen el Estado.

Se acaba el capítulo tercero con el tratamiento del principio de territorialidad en relación con el recargo tributario autonómico. En este punto la exposición se desarrolla, por un lado, contemplando al principio como un obstáculo a levantar barreras fiscales que impidan la libre circulación de bienes o personas, así como el libre establecimiento de estas últimas. Por otro lado, se trata el principio como un límite a los efectos extraterritoriales de la imposición autonómica, examinando la efectividad de la prohibición, prevista en el art. 157.2 de la CE, a establecer medidas tributarias sobre bienes situados fuera del territorio autonómico. Así mismo, se ha de examinar si es posible asumir para el régimen jurídico del recargo tributario autonómico los puntos de conexión que, para atribuir la recaudación y delegar la gestión, se prevén para los tributos cedidos que forman parte del ámbito de aplicación del tributo que estamos estudiando.

Hasta este capítulo se conduce al estudioso por un rumbo que va desde la definición del recargo, hasta su configuración jurídica derivada de los diferentes principios que guardan relación con los tributos. Se dan diversos fotogramas de lo que puede ser este tributo autonómico. Pero una visión completa necesita, además, poner estos fotogramas en movimiento y ver cómo se realiza, cómo se desenvuelve, cómo se hace efectivo el recargo objeto del estudio. Este es el sentido y la importancia del capítulo cuarto. En ese lugar se trata de dar una visión dinámica de lo que implica el establecimiento de un recargo por parte de las Comunidades Autónomas a través del tratamiento de, por un lado, la obligación tributaria que deriva de ese tributo y, por otro, la gestión de la misma.

Se ha de advertir al lector que entrar a tratar la obligación tributaria que deriva del recargo autonómico y su gestión tiene una complicación básica. Implica introducirse en unas aguas -la dinámica de los tributos- en las que abundan diferentes problemas origen de las más importantes polémicas doctrinales y causa de prestigiosos trabajos de investigación para cada uno de ellos. Es por esto que, en aras de la precisión, se ha considerado más adecuado centrarnos en la problemática que puede originarse en relación con el recargo tributario autonómico eludiendo en lo posible entrar a profundizar en cuestiones en las que, quizás, contemos con escaso bagaje y que implicarían un alejamiento de nuestro objeto principal de estudio.

Dicho esto es necesario introducir este cuarto capítulo comenzando por exponer que su desarrollo comienza con la tarea de determinar si la aplicación de un recargo tributario autonómico implica sólo un aumento de la cuantía de una obligación tributaria preexistente o, en cambio, implica otra obligación tributaria propia diferenciable de la procedente del tributo base. Es evidente que en este tema se pueden barajar dos posibilidades diferenciadas por lo que es necesario su estudio y contraposición con la finalidad de extraer conclusiones.

El siguiente paso se centra en el estudio de la gestión del tributo autonómico. Surgen cuestiones como el ente competente o la normativa aplicable tema que se caracteriza por la falta de normativa expresa y clarificadora. En este sentido, como ya se advirtió, sólo podemos aportar posibles soluciones de carácter subjetivo rebatibles en cualquier momento por otros, mejores, argumentos.

Una vez tratado ese punto relativo a la competencia de gestión se ha de avanzar un paso más tratando diferentes cuestiones que surgen cuando descendemos a tareas concretas de la gestión como es la liquidación, la inspección o la recaudación. La revisión en materia tributaria y sus límites cuantitativos cuando es a instancia de parte se presenta, también, como un campo de necesaria observación. Su importancia radica en ver si la cuantía procedente de la obligación tributaria del recargo ha de ser sumada a la procedente del tributo base para realizar, por ejemplo, el recurso en segunda instancia, en la fase económico-administrativa o el recurso de casación -en sus diversas modalidades- en la vía

jurisdiccional.

Como colofón del presente estudio se analiza el derecho sancionador relacionado con la materia tributaria pues se pone de manifiesto la necesidad de dar solución al interrogante que se plantea cuando determinadas sanciones administrativas o la formación de tipos penales implica entrar a considerar diferentes cuantías. Se trata de estudiar si el recargo debe formar parte de las mismas o, por el contrario, no, lo que puede dar lugar a diferentes consecuencias.

Por lo demás, y para terminar esta Introducción espero que la singladura que muestran estas líneas a través del régimen jurídico del recargo autonómico inviten al lector a seguir el rumbo que marcan las páginas que vienen a continuación. si es así, esta introducción habrá cumplido el objeto que me marqué al principio de la misma. Por otro lado, espero sinceramente que en la página final de este trabajo tenga el lector conciencia de que ha podido llegar a buen puerto a pesar de que, posiblemente, hubiesen rutas alternativas.

CAPÍTULO I.- CONSIDERACIONES GENERALES: EL RECARGO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.

SUMARIO: 1.- Introducción; 2.- Clases de recargos: 2.1.- Los recargos tributarios: 2.1.1.- Recargos de entes no territoriales: 2.1.1.1.- El recurso permanente de las Cámaras Oficiales de Comercio Industria y Navegación; 2.1.1.2.- El recargo del Consorcio de Compensación de Seguros; 2.1.2.- Los recargos tributarios de entes territoriales: 2.1.2.1.- Los recargos de entes locales: 2.1.2.1.1.- Los recargos de los entes municipales; 2.1.2.1.2.- El recargo provincial; 2.1.2.1.3.- El recargo de entes supramunicipales; 2.1.2.2.- Los recargos de las Comunidades Autónomas: 2.1.2.2.1.- Recargos de las Comunidades Autónomas de régimen común; 2.1.2.2.2.- Recargos de las Comunidades Autónomas de régimen especial: 2.1.2.2.2.1.- Recargos en la Comunidad Autónoma del País Vasco; 2.1.2.2.2.2.- Recargos en la Comunidad Autónoma de Navarra; 2.1.2.3.- Los recargos tributarios de regulación estatal: 2.1.2.3.1.- El recargo de equivalencia; 2.1.2.3.2.- El recargo canario sobre las importaciones efectuadas por comerciantes minoristas; 2.2.- Los recargos de naturaleza extratributaria: 2.2.1.- Los recargos del art. 61.3 de la LGT; 2.2.2.- Los recargos del art. 127.1 de la LGT; 2.3.- Los recargos como sanciones tributarias; 3.- Recapitulación.

1.- INTRODUCCIÓN.

Como ya se ha advertido en la Introducción, el recargo es una figura a través de la que los entes públicos pueden obtener ingresos bajo conceptos como el de tributo, de indemnización o de sanción pecuniaria. Todos estos tienen en común el generar una carga adicional o una nueva carga en relación con otra previa.

Pues bien, estos conceptos son los que articulan este primer capítulo de forma que, en primer lugar, se trata al recargo como recurso tributario de entes públicos no territoriales y territoriales. En segundo lugar se examinan recargos de carácter extratributario que incluyen tanto los del art. 61.3 de la LGT como los de apremio. En tercer lugar, y por último, se cierra el capítulo con una aproximación a los recargos

entendidos como sanciones tributarias.

De este contenido se quiere obtener datos de carácter empírico con los que poder comprender, en capítulos posteriores, las posibles configuraciones que puede adoptar el recargo tributario autonómico. Con este objetivo se desarrollan las líneas que siguen a continuación.

2.- CLASES DE RECARGOS.

2.1.- Los recargos tributarios.

Para poder reconocer a un recargo como un tributo hemos de aproximarnos, primero, a una definición de este último concepto. Pero ésta no es una tarea fácil, pues dotar de un significado a este término es uno de los temas más debatidos en la doctrina, hasta el punto de que el estudioso puede encontrar posiciones, como la del profesor BERLIRI¹, que niega la posibilidad de construir un concepto jurídico de tributo.

No obstante es posible afirmar que el citado autor mantiene una posición minoritaria frente a una mayoría de estudiosos en nuestra materia que abogan por la existencia de dicho concepto. Pero, a pesar de este punto común, cada autor ha elaborado su concepto, realizando su aportación con más o menos fortuna. En este sentido, siguiendo a GONZÁLEZ GARCÍA, la elaboración de un concepto jurídico de tributo ha evolucionado a través de tres fases² que se relacionan, de forma sumaria, a continuación.

¹) BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di diritto tributario*, volume primo, Giuffré editore, Milano, 1974, pág. 41.

²) GONZÁLEZ GARCÍA, E.: <<Clasificación de los tributos: impuestos y tasas >>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1991, pág. 433. TESAURO en la doctrina italiana diferencia dos fases de formación del concepto de tributo. Una primera que gira alrededor del carácter del sujeto impositor, concibiendo el tributo como producto de la soberanía del Estado. Una segunda fase que concentra su atención en la relación jurídica que se establece entre el sujeto pasivo y el ente impositor en virtud del tributo establecido por la ley. TESAURO, F.: *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, vol. 1, Utet, Torino, 1990, pág. 4.

En una primera fase el intento para definir el concepto de tributo partió del ente titular de la prestación tratando de encontrar un fundamento racional a la imposición. En este sentido se puede poner como ejemplo BLUMENSTEIN³ para quien el tributo es "(...) prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos sometidos a la misma". Así mismo GIANNINI⁴ afirma, mostrando una posición similar al autor anterior, que "(...) los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado y también otros entes públicos, tienen derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada". Este autor, asimismo, ha dado una definición de tributo que, según CORTÉS DOMÍNGUEZ, es una de las más conocidas y más felices. Para el autor italiano el concepto de tributo se basa en las siguientes características: a) los tributos son debidos a un ente público; b) tiene su fundamento jurídico en el poder de *imperium* del Estado y c) se establece con la finalidad de allegar los medios para cubrir las necesidades financieras del Estado y de los demás entes públicos⁵.

Por su parte FONROUGE muestra un punto en común con esta fase de la definición de tributo, añadiendo otra característica que nos sirve de transición para entrar en la segunda fase mencionada por GONZÁLEZ GARCÍA. Según el autor citado al comienzo de este párrafo, el tributo es "(...) una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público (...)". De esta cita destacamos que el autor hace mención del fundamento de imposición, pero también de la relación que se establece entre los particulares y el Estado⁶.

³) Traducción del italiano de la obra de BLUMENSTEIN, E.: *Sistema di diritto delle imposte*, (Traducción al italiano de Francesco Forte), Ed. Giuffré, Milano, 1954, pág. 1

⁴) Traducción de la obra de GIANNINI, A.D.: *Istituzioni di diritto tributario*, Ed. Giuffré, Milano, 1948, pág. 35.

⁵) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, pág. 169. En sentido similar se pronuncia ROVIRA I MOLA, Al. de: <<Clasificación de los tributos: contribuciones especiales >>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 410.

⁶) GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho financiero*, vol. I, 3ª ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976, pág. 257.

En la segunda fase a la que se ha aludido se ha estimado que la definición de tributo ha de ser más objetiva haciendo hincapié en la estructura de la relación o el carácter de la prestación. En este sentido podemos encontrar a KRUSE⁷ que considera que el tributo es toda carga pública que se ha de satisfacer con dinero o, por su parte, GIULIANI⁸ quien piensa que el tributo es cualquier prestación personal o patrimonial establecida por ley.

En la doctrina española se encuentran autores que pueden ser ubicados en esta fase de concepción del tributo. Así SAINZ DE BUJANDA⁹ define el concepto tributo como "*(...) la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.*"

BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH¹⁰ exponen por su parte que "*(...) el tributo, considerado como institución jurídico-financiero, es el sistema de relaciones jurídicas que se establecen entre los entes públicos y otros sujetos del ordenamiento jurídico con motivo de las prestaciones, generalmente pecuniarias que éstos están obligados a realizar a título definitivo por razones de solidaridad social.*"

FERREIRO LAPATZA¹¹, siguiendo a BERLIRI, considera que los tributos son "*(...) prestaciones pecuniarias que un ente público exige en uso del poder que le atribuyen*

⁷) KRUSE, H.W.: *Derecho Tributario. Parte General*. Traducción de Perfecto Yebra Martul Ortega, Ed. Dº Financiero, EDERSA, 1978, pág. 63. El autor añade en la misma página que "*También son, pues, tributos (monetarios) si la obligación a la prestación puede ser cumplida mediante la entrega de efectos timbrados o bienes raíces.*"

⁸) GIULIANI, G.: *Elementi di Diritto Tributario. Il poster dei Tributti*, Giuffrè editore, Milano, 1986, pág. 5.

⁹) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Ed. FDUCM, 1993, pág. 171.

¹⁰) BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, Mª T.: *Derecho financiero*, T. I, Librería Compás, Alicante, 1989, pág. 627.

¹¹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Introducción a la obra *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 11ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 11.

la Constitución y las leyes de quienes a él están sometidos (...)". Pero, además de destacar el carácter de la prestación y su fundamento, citando al profesor italiano, añade que esas azofras "*(...) no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas <<con arreglo a la ley>> y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración*". Finalmente, en otra de sus obras, precisa en relación con el tributo que "*(...) nuestro ordenamiento jurídico entiende por tributo la obligación de pagar una suma de dinero a un ente público impuesta por la Ley, con el fin de cubrir las necesidades públicas que tales entes deban satisfacer*". De este autor, se ha de remarcar que añade al concepto jurídico de tributo que elabora, la finalidad que persigue el establecimiento del instituto al que nos aproximamos¹².

En este sentido GONZÁLEZ GARCÍA advierte una tercera fase en la definición de tributo. Ésta centra su atención en sus fines y en su fundamentación en la capacidad económica de quien ha de soportarlo. Así CORTÉS DOMINGUEZ¹³, considerando que en la definición de tributo no ha de figurar su finalidad -subvenir a las necesidades del ente público-, otorga el siguiente significado al concepto que se analiza "*(...) prestación pecuniaria debida a un ente público por la realización de una acción típica indicativa de capacidad económica (...)*".

Así mismo MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ¹⁴ aportan una definición de tributo que, como el anterior autor, no tiene en cuenta el dato de la finalidad pero sí el de la capacidad económica. Estos autores opinan que tributo es "*(...) un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción a un ilícito.*"

¹²) FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 17ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 168.

¹³) CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento...*, ob., cit., pág. 173.

¹⁴) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 6ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1996, pág. 80.

PÉREZ ROYO¹⁵ realiza una definición de tributo centrada en dos notas: la coactividad y el carácter contributivo. De acuerdo con esto, el autor atribuye al vocablo tributo el significado de "(...) *prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar los gastos públicos.*" Por su parte ROVIRA I MOLA¹⁶ aporta otra definición, escribiendo que el tributo es "(...) *el recurso de la Hacienda pública consistente en una prestación pecuniaria obligatoria, distinta de una sanción, establecido y regulado en sus elementos esenciales por ley, o con arreglo a la ley y a cargo de las personas vinculadas a los supuestos de hecho, normalmente indicativos de capacidad económica, que la propia ley define y destinado a la financiación de las necesidades públicas.*"

Bajo nuestro punto de vista, aquí no se detiene la evolución del concepto de tributo sino que existe algún autor que se precisa un poco más el principio de capacidad económica que es el centro de esta tercera fase. En este sentido ORÓN MORATAL¹⁷ propone el siguiente concepto de tributo: "(...) *prestación patrimonial coactiva en favor de un Ente público, derivada de un presupuesto de hecho, establecida por Ley y fundada en el principio de solidaridad medido por la capacidad económica, para contribuir al sostenimiento del gasto público.*"

Pero la aproximación al concepto de tributo no se ha realizado sólo a través de poner énfasis en el carácter del sujeto que lo establece, en el carácter de la obligación o el fundamento y la finalidad, sino también acercándose al concepto desde diferentes perspectivas. Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA¹⁸ podemos definir el tributo desde tres diferentes perspectivas:

1) Como instituto jurídico: es un elemento constitutivo de la Hacienda pública,

¹⁵) PÉREZ ROYO, Fdo.: *Derecho financiero y Tributario. Parte general*, 5ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1995, pág. 33.

¹⁶) ROVIRA I MOLA, Al. de: *Clasificación...*, ob., cit., pág. 414.

¹⁷) ORÓN MORATAL, G.: <<Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir>>, en *El sistema económico en la Constitución Española*, Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, Madrid, 1994, pág. 1602.

¹⁸) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones...*, ob., cit., pág. 2-3.

apareciendo situado en un plano normativo. Así pues, se constituye como un conjunto de normas que regulan un mecanismo para la obtención de ingresos de los ciudadanos.

2) Como derecho de crédito: la dinámica aplicativa del instituto anterior causa el nacimiento de un derecho de crédito para la Hacienda pública sobre los ciudadanos que la legitima a la percepción de determinadas cantidades.

3) Como ingreso público: merced al ejercicio de los anteriores derechos, afluye efectivamente la prestación tributaria al Tesoro público.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ¹⁹ estiman que la definición que aportan, anteriormente citada, es considerando al tributo como un ingreso público, pero también se puede definir como un instituto jurídico de forma que se trata de "(...) un conjunto de prestaciones diversas cuya exigencia da lugar a distintos procedimientos administrativos (...)".

Por su parte el SDFUM²⁰ presenta dos perspectivas del concepto de tributo similares a las anteriores cuando exponen que "*El término <<tributo>> tiene varios sentidos. En una primera acepción (...) designa los ingresos que los entes públicos obtienen en virtud de su poder de imposición (...). En sentido traslativo, con el término tributo se expresa el mecanismo jurídico de que los entes públicos se sirven para obtener el ingreso tributario.*"

Así mismo es posible aportar definiciones desde una perspectiva constitucional tal y como muestra SOLER ROCH²¹ cuando considera que el tributo es "(...) una manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de determinados gastos públicos

¹⁹) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 80.

²⁰) SDFUM: *Notas de derecho financiero*, T. I, vol. 2, Madrid, 1967, pág. 106.

²¹) SOLER ROCH, M^a T.: *El recurso permanente de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación*, Cámara oficial de Comercio e Industria de Jaén, Jaén, 1990, pág. 25.

mediante prestaciones patrimoniales de carácter obligatorio, tal y como se configura este concepto en una interpretación conjunta de los números 1 y 3 del artículo 31 de la Constitución."

Finalmente, también podemos aportar, con SAINZ DE BUJANDA²² que un tributo puede ser definido de forma descriptiva. El hecho es que el tributo tiene que ser estructurado pues "*(...) no se establece un tributo, con una mera declaración del legislador que así lo proclame. Es ineludible, por el contrario, que, junto a esa declaración, la propia ley determine sus elementos componentes, tanto de índole objetiva como subjetiva*". Esta estructura se compone de elementos como un supuesto de hecho, una forma de cuantificación de la obligación tributaria nacida de la realización de éste, las garantías del derecho de crédito correlativo del ente público, enumerar los medios de pago o la identificación de los sujetos pasivos.

Hasta aquí se ha relacionado una muestra de lo que el estudioso puede encontrar al aproximarse a un concepto clave en el Derecho tributario lo que puede originar una cierta desazón²³. CORTÉS DOMINGUEZ²⁴ ya indicó que "*Paradójicamente, una rama tan estudiada y tan elaborada como el Derecho tributario ha descuidado profundamente el análisis del concepto que le sirve de plataforma. No es que no existan definiciones de tributo -hay una larga teoría de ellas-, sino que el tributo todavía no ha conseguido en la Ciencia jurídica un concepto que sea plenamente válido y que haya merecido la aceptación de la mayoría de la doctrina tributaria.*"

Pero, a pesar de ser un tema complejo, no se puede considerar que los esfuerzos doctrinales son baldíos. Parece posible aproximarse al concepto de tributo a través de

²²) SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, T. I, vol. 2ª, Ed. FDUC, Madrid, 1985, págs. 22-23.

²³) Puede ser significativas en este sentido las palabras de D'AMATI cuando señala que "*A quien entiende de cultivar el Derecho tributario como disciplina jurídica particular, le queda sólo aceptar la noción de tributo en el único sentido que es proponible: vale decir como conjunto de figuras que tienen entre sí algunas afinidades y no pocas diferencias.*" D'AMATI, N.: *Derecho Tributario. Teoría y crítica*, Ed. EDESA, Traducción de Juan Carlos Riera Conde, Madrid, 1989, pág. 22.

²⁴) CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento...*, ob., cit., pág. 159.

características sobre las cuales existe un mayor consenso doctrinal como, primero, que se trata generalmente de una prestación pecuniaria; segundo, que se establece en favor de un Ente público y, tercero, es un instituto que se ha de establecer por una ley. A estas tres características, estimamos, se ha de añadir una cuarta procedente de la tercera fase evolutiva a la que hemos hecho mención y que se representa en el principio de capacidad económica. Efectivamente, la exacción de carácter tributario ha de responder a este principio, exigencia que, además, la caracteriza frente a otras exacciones que el legislador pueda establecer²⁵.

Pues bien, ahora se hace necesario trasladar esas características de tributo al recargo con la finalidad de determinar si es posible considerarlo como una prestación tributaria, retomando así el objetivo inicial de este apartado. En este sentido -sin perjuicio de profundizar a lo largo de este trabajo en las características enunciadas en relación con el recargo tributario autonómico- un recargo puede implicar una prestación pecuniaria desde el momento en que, si es establecido sobre otro tributo, comparte su hecho imponible cuya realización implica el nacimiento de una obligación tributaria cuyo objeto será, generalmente, una prestación pecuniaria. Así mismo, es posible considerar que el recargo puede implicar esa prestación pecuniaria en favor, como veremos, del Estado, de las Comunidades Autónomas o de los Entes locales. Finalmente, como exige el art. 31.3 de nuestra CE, esa prestación pecuniaria, por su carácter de patrimonial, ha de ser establecida por una ley promulgada por los órganos legislativos de los entes públicos que tengan reconocida esa capacidad. Por último y, insistimos, sin perjuicio de estudiar este aspecto en el capítulo segundo, el recargo puede responder al principio de capacidad económica del que antes se ha hecho mención bien sea a través de sí mismo o a través del tributo base sobre el que pueda recaer.

De lo anterior se puede concluir que es posible concebir al recargo como un tributo desde un punto de vista abstracto. Ahora bien, es ineludible sumergir al objeto de nuestro

²⁵) RAMALLO MASSANET destaca que la doctrina, para construir el concepto material de tributo, utiliza el fundamento de la exacción en el principio contributivo. RAMALLO MASSANET, J.: << Tasas, precios públicos y previstos privados (hacia un concepto constitucional de Tributo) >>, RDFHP, n° 90, 1996, pág. 262.

estudio en el contexto de nuestro ordenamiento jurídico con la finalidad de analizar si en ese medio es posible considerar al recargo como un tributo. Como ya se conoce, nuestro ordenamiento no recoge una definición expresa de lo que concibe como tributo -aunque es un término que utiliza- sino que a través del art. 26 de la LGT prevé que se puede encarnar en tres figuras diferentes: como una tasa, como una contribución especial o como un impuesto.

Efectivamente, del artículo citado extraemos que el legislador diferencia categorías de tributos a través de sus hechos imponibles²⁶ de forma que son tasas y contribuciones especiales aquellos tributos cuyo presupuesto de hecho contempla una actuación de la Administración. En cambio, define como impuestos aquellos tributos cuyo hecho imponible no contempla un actuación administrativa.

Se puede observar, en lo que a nosotros nos interesa, que el recargo no se halla contemplado como una categoría diferenciada, con lo que podríamos finalizar aquí nuestro análisis afirmando que en nuestro sistema no es posible concebir el recargo como un tributo aunque, de forma abstracta, se llegue a otra conclusión. Pero nos resistimos a esta consecuencia que juzgamos precipitada y abundamos un poco más en las diferentes figuras en las que se encarna un tributo en nuestro ordenamiento siguiendo el art. 26 de la LGT. La vía de análisis de la que partimos es la de considerar que esos tributos poseen hechos imponibles que los identifican y caracterizan de forma que si un recargo puede poseer semejantes hechos imponibles puede ser entendido como una tasa, una contribución especial o un impuesto y, por ende, como un tributo dentro de nuestro ordenamiento.

Pues bien, si aceptamos las definiciones citadas de que el recargo representa un incremento de una carga o una carga nueva podemos derivar que se establece "sobre de" o "junto a" una carga preexistente con la que se relaciona. Este efecto se produce a través del funcionamiento de una estructura que puede estar, simplemente, compuesta de un tipo

²⁶) VICENTE-ARCHE destaca que "(...) la ley tributaria configura los distintos tributos según las características de los hechos imponibles, y en función de estos establece que unos determinados supuestos dan lugar a los impuestos, otros a las tasas y otros, finalmente, a las contribuciones especiales." VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: <<Consideraciones sobre el hecho imponible>>, RDFHP, n° 39, 1960, págs. 554.

porcentual o una cuota fija que se construye sobre un tributo base aumentando, como hemos dicho, la carga tributaria que de él se deriva o suponiendo otra nueva. Esa estructura simple se construye, siguiendo el art. 58 de la LGT, sobre las bases o las cuotas que componen la estructura de lo que denominaremos desde ahora tributo base.

En nuestra materia se puede entender como base la calificada como imponible mencionada en el art. 47 del Título II, Capítulo IV, Sección 1ª de la LGT, o la base liquidable del art. 53 de la misma ley que es el producto de aplicar a la imponible las reducciones que se contemplen por la ley de cada tributo. Por otro lado la cuota, siguiendo el art. 54 de la LGT, se configura como el producto de aplicar un tipo de gravamen a la base liquidable o, en su caso, la imponible si esa no existiese. Pero este desarrollo no tendría para nosotros ninguna utilidad si no concebimos también que, esencialmente, la base imponible constituye la medida de un hecho imponible o de alguno de sus elementos y que la cuota es la cuantificación de la prestación pecuniaria objeto de una obligación tributaria causada por la realización de un hecho imponible de forma que, a través de ellos, un hipotético recargo se relaciona con él sirviendo, en consecuencia, de fundamento tanto al tributo base como a la figura objeto de nuestro interés.

Por tanto, bajo nuestro punto de vista y sin perjuicio de profundizar en el capítulo dos, un recargo sobre un tributo base implica el que dos figuras compartan un mismo hecho imponible tal y como señaló en su día SAINZ DE BUJANDA²⁷: "*(...) se habla siempre del <<presupuesto del impuesto>> y se afirma que, de ordinario, a cada impuesto corresponde un presupuesto, sin que ello excluya la posibilidad de que el mismo presupuesto, definido ya como fundamento de un impuesto, constituya a veces también, en todo o en parte, el fundamento de un impuesto diverso*". Este autor, siguiendo a GIANNINI²⁸, expone que un ejemplo de lo anterior es: "*(...) el caso de los llamados impuestos adicionales o recargos de los entes públicos menores, cuyo presupuesto es, a la vez, el de los impuestos estatales a los que aquéllos van asociados.*"

²⁷) SAINZ DE BUJANDA, F.: <<Estructura jurídica del sistema tributario>>, en *Hacienda y Derecho*, T.II, IEP, Madrid, 1962, pág. 295.

²⁸) *Ibidem*, pág. 295. GIANNINI: *Istituzioni di Diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 8ª ed., 1960, pág. 119.

En un plano más práctico CAZORLA PRIETO²⁹, en relación con el recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establecía la Ley 15/1984 de 19 de diciembre sobre el Fondo de Solidaridad Municipal de la Comunidad Autónoma de Madrid, nos expone que: "*El hecho imponible es común a una u otra figura tributaria, fruto de la adherencia del recargo al tributo principal y de que la cuota de éste es base, a su vez del recargo; la cuota del tributo principal resulta de aplicar el tipo de gravamen que proceda a la base imponible, la cual, por su parte es la cuantificación del hecho imponible*". En la misma línea, se pronuncian LOPEZ DÍAZ³⁰, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS³¹ o GARCÍA FRÍAS³² considerando que el hecho imponible del recargo se construye fundamentalmente con el hecho imponible del tributo base³³.

Así pues, el recargo es un tributo cuando se construye sobre otro tributo al compartir el supuesto fáctico, el hecho imponible de éste último. Esta cuestión lleva a autores como CAZORLA PRIETO³⁴ y RODRÍGUEZ MONTAÑÉS³⁵ a extraer una

²⁹) CAZORLA PRIETO, L. M.: <<Concepto, naturaleza y características del recargo municipal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas >>, REDF, nº 45, 1985, pág. 9.

³⁰) Este autor afirma con rotundidad que: "*El hecho imponible del recargo coincide siempre con el hecho imponible del tributo que le sirve de base*", LÓPEZ DÍAZ, A.º.: <<Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas >>, RHAL, nº 52, 1988, pág. 50.

³¹) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: *Los recargos como ingreso tributario de los entes públicos territoriales*, IEF, Madrid, 1991, pág. 148.

³²) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ed. Universidad de Salamanca, Salamanca, pág. 61.

³³) Algún autor ha defendido la idea de que esta coincidencia en hechos imposables no existe. En este sentido AMORÓS RICA ha expresado que, en su opinión, el hecho imponible del recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no es el de éste tributo estatal sino la propia cuota líquida sobre la que se construye el recargo. AMORÓS RICA, N.: <<Dudas sobre la naturaleza tributaria de los recargos sobre los impuestos estatales >>, en ABC, lunes 21 de enero de 1985, pág. 40.

³⁴) El autor escribe que "*La coincidencia del hecho imponible entraña que el tributo al que se adhiere el recargo le arrastre a su naturaleza jurídica*". CAZORLA PRIETO, L. M^a: *Recargos e impuestos sobre la renta de las personas físicas*, Ed. Edilex S.A, Madrid, 1986, pág. 51

³⁵) Según la autora: "*En cuanto al hecho imponible, constituye un elemento fundamental en la vida jurídica de un recargo. El recargo, a través de su hecho imponible, se vincula al tributo sobre el que recae, y es esta vinculación la que va a determinar, en primer lugar, la propia existencia del recargo y, en segundo lugar la naturaleza de este recargo, ya sea de impuesto, contribución especial o tasa*", RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: *Los recargos...*, ob., cit., pág. 148.

consecuencia más. Para ellos el hecho de que se produzca este reparto implica, además, que la naturaleza de tasa, contribución especial o impuesto sea predicable del recargo.

Pero, para llegar a esta conclusión, es necesario examinar si es posible, técnicamente, construir recargos sobre tasas y contribuciones especiales. O, en otros términos, si los supuestos de hecho de estos tributos son susceptibles de ser compartidos con el recargo. En nuestra opinión esta cuestión tiene una respuesta negativa fundamentada en varios argumentos: el hecho imponible de tasas y contribuciones especiales, las competencias administrativas y la cuantía de esas figuras tributarias.

En relación con el primero, sabemos que tasas y contribuciones especiales tienen un presupuesto de hecho, un hecho imponible, caracterizado por la existencia de una actuación de la Administración que afecta o beneficia al administrado de una forma concreta. Pues bien, la realización de ese hecho imponible no puede tener como consecuencia el devengo de otra tasa o contribución especial a modo de recargo debido a que resulta ilógico que una misma actuación Administrativa pueda generar varias tasas o varias contribuciones especiales diferenciadas. En consecuencia, junto con GARCÍA FRÍAS³⁶, opinamos que el hecho imponible propio de una tasa o de una contribución especial sólo puede ser fundamento de un tributo de forma que no puede ser dividido o compartido con otras exacciones.

Por otro lado, siendo este el segundo de nuestros argumentos, la Administración actuante obtiene los ingresos generados por la tasa o la contribución especial establecida debido a la realización de una actuación para la que es competente. Esto implica que el establecimiento de otra tasa o contribución especial a modo de recargo beneficiaría a otro ente administrativo por una actuación que no ha realizado pues no es competente para ello. Se trataría, por tanto, de un tributo -configurado como un recargo- ilegal puesto que se basa en una actuación administrativa no realizable, por no entrar en el ámbito de sus competencias, por la Administración beneficiaria del mismo.

³⁶) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 38.

Más concretamente, PEÑA VELASCO³⁷ se plantea si es posible establecer recargos autonómicos sobre tasas y contribuciones especiales estatales concluyendo negativamente cuando considera que: *"Si el hecho imponible de la tasa o de la contribución especial se realiza como consecuencia de una actuación administrativa estatal es totalmente absurdo que las Comunidades Autónomas establezcan recargos sobre tributos cuyos hechos imposables se definen precisamente por la intervención de una Administración pública que no es la propia de la Comunidad Autónoma que pretende establecer el recargo en cuestión"*.

El tercero y último de los argumentos que fundamenta nuestra respuesta negativa y obstaculiza la imposición de recargos sobre tasas y contribuciones especiales es, como ya advertimos, de carácter cuantitativo. Su exposición implica remitirnos, por lo que a las tasas se refiere, al art. 19.1 de la Ley 8/1989 de 13 de abril sobre Tasas y Precios Públicos cuyo tenor literal dice: *"1.- El importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder en su conjunto del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trata y, en su defecto, del valor de la prestación recibida."* Una limitación cuantitativa también puede presumirse implícita en las contribuciones especiales pues diversos son los preceptos que, en nuestro ordenamiento, así lo indican³⁸. Esta limitación cuantitativa implica que su superación sería contraria a

³⁷) PEÑA VELASCO, G. de la: << Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas >>, REDF, nº 43, 1984, pág. 386. Así mismo, MEDINA GUERRERO explica que los límites para el establecimiento de tasas y contribuciones especiales por las Comunidades Autónomas es, al margen de la reserva de ley, su propia esfera de competencias de tal modo que en el caso de que se graven materias no atribuidas, el tributo tendrá que ser declarado inconstitucional. MEDINA GUERRERO, M.: *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*, CEC, Madrid, 1992, pág. 403.

³⁸) En este sentido el artículo 8.2 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas prevé:

"2.- La recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma."

Así mismo, en relación con las Entidades Locales, el art. 31.1 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales dispone que:

"1.- La base imponible de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90 por 100 del coste que la Entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios"

Esta base imponible es, siguiendo el art. 32 del mismo cuerpo legal, repartida entre los sujetos

lo establecido por la ley. Por lo tanto, si recordamos que el recargo supone una nueva carga o un aumento de la existente, no es difícil ver que su imposición podría suponer traspasar el límite cuantitativo establecido.

En contra de lo aquí expuesto se podría alegar que es posible la coexistencia de un recargo y una tasa o contribución especial basados en el mismo presupuesto de hecho bajo determinadas condiciones. Sería el caso en que una misma Administración estableciese ambas exacciones dentro de los baremos cuantitativos indicados. A nuestro juicio, se trataría de una construcción artificial pues ese ente obtendría la misma recaudación a través de una única tasa o contribución especial.

Por otro lado, también es alegable el hecho de que la ley prevé la colaboración entre Entidades para la realización de actuaciones que entran dentro de los supuestos generadores de tasas o contribuciones especiales³⁹. La traducción tributaria de estos casos podría ser el establecimiento de recargos sobre esos tributos de forma que la recaudación global se repartiera entre las Administraciones actuantes. Pero, a nuestro juicio, esta construcción es artificiosa ya que se trata de una sola actuación administrativa, aunque realizada conjuntamente, que supone un coste determinado. Por ello, no existe un recargo como un tributo más sino la participación de ambos entes en una determinada recaudación. Más concretamente, una sola contribución especial cuya recaudación fuera repartida entre ambos entes cumpliría satisfactoriamente las mismas necesidades.

En definitiva, después de todo lo expuesto, estimamos que un recargo se puede calificar de tributario cuando comparte el presupuesto de hecho, un hecho imponible, de otro tributo. Y, más concretamente, el hecho imponible más adecuado para ser compartido es el de los impuestos, ya que el recargo no puede participar de la naturaleza de una tasa

pasivos de forma que lo recaudado a través de este tributo no podrá superar ese 90 por 100.

³⁹) Del art. 35 de la LHL podemos derivar esta posibilidad cuando contempla que:

"1.- Cuando las obras y servicios de la competencia local sean realizadas o prestados por una entidad local con la colaboración económica de otra, y siempre que se impongan contribuciones especiales con arreglo a lo dispuesto en la Ley, la gestión y recaudación de las mismas se hará por la Entidad que tome a su cargo la realización de las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios, sin perjuicio de que cada Entidad conserve su competencia respectiva en orden a los acuerdos de imposición y de ordenación."

o una contribución especial cuyo hecho imponible tiene un carácter indivisible. De acuerdo con esto, junto con GARCÍA FRÍAS⁴⁰, estimamos que cuando un recargo es un tributo su naturaleza es de carácter impositivo.

En las próximas líneas examinaremos recargos vigentes en la actualidad que reúnen la característica de ser tributarios. Estos los hemos clasificado en dos grupos siendo los primeros los recargos utilizados para la financiación de entes diferentes al titular del tributo base. Dentro de este grupo hemos ubicado los recargos que financian entes no territoriales para tratar después los establecidos en favor de entes de base territorial. Finalmente, en el segundo grupo, trataremos los recargos que financian al mismo ente que los ha establecido sobre los tributos de los que es titular.

2.1.1.- Recargos de entes no territoriales.

2.1.1.1.- El recurso permanente de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

De acuerdo con la CE y el art. 5 de la LGT las entidades de Derecho público no pueden establecer tributos pero sí exigirlos, de acuerdo con la ley que lo determine. En este contexto hemos de encuadrar el recurso objeto de este epígrafe cuyas raíces históricas se remontan a la Ley de Bases de 1911⁴¹. Desde ese año, su regulación, ha sido modificada en diversas ocasiones, estando en la actualidad contenida en la Ley 3/1993 de 22 marzo.

Esa ley dispone que las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación son Corporaciones de Derecho Público cuya financiación se realiza a través del denominado recurso cameral permanente. Éste se regula en el art. 12.1 de la citada ley el cual prevé que se constituya, por las siguientes exacciones:

⁴⁰) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., págs. 37-40.

⁴¹) Sobre la historia normativa de este recurso puede consultarse RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 64-65.

a) Una exacción del 2 por 100 aplicada sobre las cuotas tributarias del Impuesto de Actividades Económicas exigibles a cada empresario. La cuota no incluirá la superficie de los locales, el coeficiente de incremento, el índice de situación, ni el recargo provincial. Esa alícuota puede ser aumentada hasta un 9 por 100 por las Comunidades Autónomas con competencia normativa en la materia.

En cualquier caso, se establece que la cuota cameral mínima por este concepto será de 1000 ptas⁴².

b) Una exacción del 2 por 1000 aplicada, también, sobre los rendimientos a que se refiere la Sección 3ª del capítulo primero del Título V de la ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas cuando derivan de actividades incluidas en el art. 6 de la ley 3/1993 de 22 de marzo⁴³.

c) Una exacción del 0'75 por 100 a aplicar, así mismo, sobre la cuota líquida del Impuesto de Sociedades en el tramo comprendido entre una y 5000 millones de pesetas de cuota. La alícuota se reducirá en un 0'10 por 100 para cada tramo adicional de mil

⁴²) Sobre este aspecto puede verse PAGÉS I GALTÉS, J.: <<La cuantificación del recurso cameral permanente exaccionado sobre las cuotas del IAE>>, Impuestos, T. II, 1993, págs. 597-608.

⁴³) Este art. 6 dispone que son electores de las Cámaras:

"1.- Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que ejerzan actividades comerciales; industriales o navieras en territorio nacional, tendrán las condición de electores de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación dentro de cuya circunscripción cuenten con establecimientos, delegaciones o agencias.

2.- En especial, se considerarán actividades incluidas en el apartado anterior, las ejercidas por cuenta propia, en comisión o agencia, en el sector extractivo, industrial, de la construcción comercial, de los servicios, singularmente de hostelería, transporte, comunicaciones, ahorro, financieros, seguros, alquileres, espectáculos, juegos, actividades artísticas, así como los relativos a gestoría, intermediación, representación o consignación en el comercio, tasaciones y liquidaciones de todas clases, y los correspondientes a agencias inmobiliarias, de la propiedad industrial, de valores negociables, de seguros y de créditos.

En todo caso, estarán excluidas las actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras de carácter primario y los servicios de Agentes y Corredores de Seguros que sean personas físicas así como los correspondientes a profesiones liberales no incluidas expresamente en el párrafo anterior.

3.- Se entenderá que una persona natural o jurídica ejerce una actividad comercial, industrial o naviera cuando por esta razón quede sujeta al Impuesto de Actividades Económicas o tributo que lo sustituya."

millones de pesetas de cuota cuando supere el límite anterior⁴⁴.

En nuestra opinión, vista la regulación expuesta, el recurso cameral permanente es un mecanismo para la obtención de ingresos, compuesto de tres recargos tributarios de carácter impositivo. Se compone de una serie de alícuotas que se aplican en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Los sujetos pasivos de las exacciones establecidas son, de acuerdo con el art. 13.1 de la Ley 3/1993, "*(...) las personas físicas y jurídicas, así como las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, que durante la totalidad o parte de un ejercicio económico, hayan ejercido actividades de comercio, la industria o la navegación a que se refiere el artículo 6 de la misma ley y, en tal concepto, hayan quedado sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas*". En relación con el sujeto activo podemos pensar que es el Estado si entendemos el concepto como el ente con poder de establecer el recurso, en cambio, el sujeto activo serán las propias Cámaras, como se explicará posteriormente, si lo entendemos como el sujeto con la potestad de gestionar la exacción tratada o si lo consideramos como el ente titular de la recaudación que se genere.

⁴⁴) En relación a las alícuotas aquí expuestas se ha de tener en cuenta lo previsto en la Disposición Transitoria cuarta de la Ley 3/1993 que se esta exponiendo que prevé: "*Las alícuotas de la exacción cameral sobre la renta de empresarios individuales serán del 0'3 por 100 en el año 1993, del 0'25 por 100 en 1994 y del 0'2 por 100 a partir de 1995, respectivamente.*

Las alícuotas de la exacción cameral sobre las cuotas del Impuesto de Sociedades serán del 1'15 por 100 en el año 1993; del 1'1 por 100 en 1994; del 1 por 100 en 1995; del 0'9 por 100 en 1996; del 0'8 por 100 en 1997, y del 0'75 por 100 a partir de 1998.

Durante el período transitorio, los tipos aplicables a la cuota del Impuesto de Sociedades que excedan de cinco mil millones de pesetas, se reducirán en 0'10 puntos porcentuales para cada tramo adicional de mil millones de pesetas de cuota en la forma señalada en el artículo 12, por lo que, en el año 1993 el tipo mínimo por este concepto será del 0'15 por 100 para los tramos de las cuotas del impuesto superiores a catorce mil millones de pesetas y en los años 1994, 1995, 1996 y 1997 será del 0'10 por 100 para los tramos de cuotas superiores a catorce mil, trece mil, doce mil y once mil millones de pesetas, respectivamente."

El RDL 3/1995 de 3 de marzo ha dispuesto en la Disposición Transitoria primera de su texto que, para 1995, se establecen las siguientes alícuotas sobre los impuestos declarados en 1994 y que son base del recurso cameral permanente:

- Sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se gira una alícuota del 0'2 por 100.
- Sobre el Impuesto sobre Sociedades se gira una alícuota del 1 por 100.
- Sobre el Impuesto de Actividades Económicas se gira una alícuota del 2 por 100.

Por otro lado, siguiendo el apartado 2 del art. 13 el devengo de las exacciones, así como la interrupción de la prescripción, coincidirán con los de los impuestos sobre los que se construyen⁴⁵.

El art. 14 de la ley expuesta regula la gestión del recurso cameral. De ella destacamos que "(...) *corresponderá a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, tanto en período voluntario como en vía de apremio, y se desarrollará con sujeción a las mismas disposiciones dictadas para aquellos tributos a las que las respectivas exacciones se refieren (...)*". La gestión puede ser realizada también por la Agencia Estatal de la Administración tributaria si se establece un convenio entre ésta y las Cámaras de Comercio.

En el apartado 2 del mismo artículo se dispone que las liquidaciones del recurso cameral permanente se notificarán por las entidades que realizan su gestión dentro del ejercicio siguiente al del ingreso o presentación de la declaración del correspondiente impuesto. La recaudación de la correspondiente cuota se realizará en un periodo de pago voluntario o en periodo ejecutivo en caso de finalizado el primero sin que se efectúe el pertinente ingreso.

En relación con la normativa aplicable, se reitera en el apartado 5, que en lo referente al procedimiento de recaudación en periodo voluntario o ejecutivo, así como en relación con recargos, intereses, aplazamientos, garantías y responsabilidades, se aplicará la normativa vigente para los tributos a los que se refiere el recurso cameral permanente. Finalmente, el art. 17.2 de la Ley 3/1993 dispone que los actos administrativos relativos a la gestión y recaudación del recurso que tratamos serán susceptibles de reclamación económica administrativa.

Realizada la exposición de la normativa básica que regula el recurso permanente vemos que se trata de un mecanismo compuesto de tres recargos sobre tres tributos

⁴⁵) Art. 13.2:

"2.- *El devengo de las exacciones que constituyen el recurso cameral permanente, así como la interrupción de la prescripción, coincidirán con los de los impuestos a los que, respectivamente, se refieren.*"

diferentes: el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto grava los rendimientos de actividades empresariales o profesionales y el Impuesto de Sociedades. Se trata de tres recargos tributarios de naturaleza impositiva debido a que comparten los supuestos de hecho, es decir, los hechos imposables, de tres impuestos lo que se deduce de la circunstancia de que el devengo de ambas exacciones -tributo base y recargo- coinciden⁴⁶.

Su carácter de recargos tributarios de carácter impositivo también se fundamenta desde una perspectiva estructural al contar con un presupuesto de hecho, unos sujetos pasivos, un mecanismo de cuantificación o determinación del objeto de la obligación pecuniaria de la que son causa⁴⁷.

Nuestra insistencia de que se trata de una serie de recargos tributarios de carácter impositivo viene motivada por el trabajo que realizó PÉREZ DE AYALA⁴⁸ en relación con el recurso cameral permanente al que, el expuesto aquí, ha sustituido. Ese autor concluyó que el recurso anterior al actual no era un recargo debido a que presentaba, con respecto al hecho imponible de los tributos sobre los que se construía -Impuesto sobre la Renta y de Sociedades e Impuesto sobre Actividades Económicas-, tales diferencias que impedían calificarlo como recargo de estos impuestos⁴⁹. Así mismo, consideró que

⁴⁶) Su carácter tributario es destacado por SOLER ROCH, M^a T.: El recurso..., ob., cit., pág. 25. Por su parte la Audiencia Nacional en la Sentencia de 1 de abril de 1991 (fundamento jurídico décimotercero) considera que el recurso cameral permanente ha de ser identificado como un impuesto y, más concretamente, como un recargo de los contemplados en el art. 58.2.a) de la LGT.

⁴⁷) Un método de asimilación a un tributo de una exacción a través del examen de su estructura no es en absoluto novedoso. La utilización de este sistema se infiere, por ejemplo, de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 30 de septiembre de 1993 donde consideró que la denominada <<tarifa portuaria>> se trataba de un tributo (en concreto una tasa) debido a que la Ley 18/85 de 1 de julio fijaba sus elementos esenciales como son el hecho imponible los sujetos pasivos, los responsables obligados a su pago, las bases para la liquidación y el momento de devengo del tributo.

⁴⁸) PÉREZ DE AYALA, J. L.: <<La naturaleza jurídica del recurso permanente de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación>>, RDFHP, vol. XLI, n^o 212, 1991, págs. 261-290.

⁴⁹) *Ibidem*, págs. 272-276. De la misma opinión es CAYÓN GALIARDO cuando escribe que "(...) la exacción de las Cámaras no es propiamente un recargo sobre cuotas pues esto sólo sería posible si el presupuesto de hecho que genera la obligación de satisfacerlo se identificase con los hechos imposables de aquellas contribuciones o tributos sobre las que incidirá". CAYÓN GALIARDO, D.: <<El recurso permanente de las Cámaras de Comercio>>, REDF, n^o 70, 1991, pág. 171.

tampoco se trataba de una tasa, un impuesto o una contribución especial de forma que determinó, finalmente, que el recurso cameral permanente no podía ser calificado como recargo tributario⁵⁰.

De las ideas aportadas por el autor citado, nos interesa particularmente la que se refiere al recargo. Como hemos dicho considera que el recurso permanente cameral anterior al actual no era un recargo, en un sentido jurídico tributario, debido a que, con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades presentaba un supuesto legal diferente formado por tres elementos:

- .- El ejercicio del comercio y la industria.
- .- La tributación como comerciante o industrial.
- .- En cuota superior a las 25 pesetas/año.

A diferencia de los tributos citados cuyo hecho imponible es la obtención de una

Esta posición parece avalada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1992. En el fundamento de derecho cuarto de esa sentencia, el Tribunal considera que esa exacción parafiscal no es un recargo sobre los tributos sino el resultado de deberes asociativos, añadiendo que se trata de "(...) *un débito público no tributario* (...)"

⁵⁰) PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Idem*, págs. 277-284. El tema de la naturaleza del recurso cameral permanente anterior al actual ha sido objeto de debate de forma que hay una posición contrapuesta a la del autor comentado que se refleja en el trabajo de FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<El recurso permanente de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación: la Ley de 29 de junio de 1911 y el principio de legalidad>>, *Impuestos*, vol.II, 1991, págs. 443-444. En ese trabajo el autor determina que el recurso cameral permanente anterior al vigente se configura como un recargo tributario, insistiendo en esta idea en su trabajo <<El recurso permanente de las Cámaras de Comercio: ¿un tributo que no es un tributo?>>, *Impuestos*, vol. II, 1992, págs. 425-426. De la misma opinión es MATEU ROS cuando concluyó que el recargo constituía "(...) *una exacción parafiscal de naturaleza tributaria* (...)". MATEU ROS, R.: <<Informe jurídico sobre el recurso permanente de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación>>, *Impuestos*, vol. I, 1991, pág. 311.

Así mismo, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/1994 de 16 de junio (BOE nº 163 de 9 de julio de 1994) expone, en su fundamento jurídico noveno que: "*En este contexto, pues, la existencia del <<recurso cameral>> no puede ser pura y simplemente ignorada, entendiéndolo como un recargo de naturaleza tributaria dispuesto por el legislador* (...)". La naturaleza tributaria de este recurso vuelve a ser resaltada en el fundamento jurídico tercero de su sentencia de 12 de junio de 1996. Sobre esta sentencia puede verse el comentario de BANACLOCHE, J.: <<El recurso cameral>>, *Impuestos*, nº 14, 1996, págs. 113-131.

CAYÓN GALIARDO opta por una posición intermedia al considerar que el recurso permanente se ha de ver como una exacción pública, pero el carácter de tributo depende del significado más o menos amplio que se use de este concepto. CAYÓN GALIARDO, D.: *Idem*, pág. 174.

renta⁵¹.

En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas expuso que su hecho imponible contempla el mero ejercicio de comercio e industria y su base imponible se fija por magnitudes que no suponen una cuantificación de lo anterior. Esta divergencia influía en el recargo cameral que se construía sobre la base imponible de ese tributo local de forma que no era posible predicar la coincidencia de los hechos imponibles del recargo y del tributo base⁵².

La importancia dada a las ideas aportadas por PÉREZ DE AYALA se justifica por el hecho de que son aplicables para el recargo que aquí comentamos en particular y, a nuestro juicio, para los recargos tributarios en general. Como hemos visto, el recurso cameral permanente en la actualidad se basa en los mismos impuestos que el anterior y, siguiendo al autor que comentamos, podríamos argumentar que ambas exacciones tienen supuestos de hecho diferentes. Así el supuesto de hecho del recurso giraría en torno a elementos como (art. 13.1 ya expuesto):

.- ejercicio de actividades de comercio, industria, etc...

.- que por dicho ejercicio estén sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas.

Lo que supondría un hecho imponible diferente al que poseen los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades. Igual sucedería en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas al presentar divergencias entre su hecho imponible y su base imponible que determina la cuota tributaria sobre la que se construye el recurso cameral permanente.

Y es que, en definitiva, el autor considera que: "*Para que el Recurso de las Cámaras sea un recargo de dichos impuestos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades), es preciso que los dos impuestos y el Recurso tengan*

⁵¹) PÉREZ DE AYALA, J.L.: *idem.*, pág. 272.

⁵²) *Ibidem*, pág. 275.

el mismo supuesto legal"⁵³. Derivamos de ello, por tanto, que según PÉREZ DE AYALA, en particular, el recurso cameral permanente sólo tendrá naturaleza de recargo tributario cuando el supuesto legal que tiene como fundamento sea el mismo que el supuesto legal del tributo base. Así mismo, en general, yendo más allá de esta conclusión, interpretamos que para el autor una exacción construida sobre el supuesto de hecho de otro tributo será un recargo solamente cuando tenga el mismo supuesto de hecho que el tributo base.

Sin perjuicio de realizar a lo largo de este trabajo una profundización y justificación de lo que afirmamos ahora, consideramos que la tesis presentada por el autor comentado restringe en exceso la existencia de recargos tributarios. Si bien el supuesto de hecho del recargo puede ser igual al del tributo base también, como intentaremos demostrar en el capítulo dos, el recargo tributario puede presentar características específicas que lo identifican o precisiones de los elementos que componen el hecho imponible del tributo base.

De hecho, el autor flexibiliza su postura, aunque no extrae una conclusión diferente a la presentada, cuando posteriormente no exige el mismo supuesto de hecho sino que considera que: "(...) *lo que está claro para la doctrina es que ambas clases de exacciones, la del tributo principal y las representadas por los recargos (o prestaciones accesorias), tiene que tener, al menos, un elemento común: el supuesto de hecho.*"⁵⁴. Finalmente, su estricta exigencia, es más dúctil cuando, citando a SAINZ DE BUJANDA, considera que con relación a las prestaciones tributarias consecuencia del tributo base y el recargo⁵⁵: "(...) *las normas definidoras de los elementos esenciales de la primera obligación determinan también los de la segunda a excepción de su cuantía, la cual fija las normas que establecen el recargo.*"

⁵³) *Ibidem*, pág. 272. La negrita es nuestra.

⁵⁴) *Ibidem*, pág. 273. La negrita es nuestra.

⁵⁵) *Ibidem*, págs. 273-274. La cita de SAINZ DE BUJANDA la extrae de *Notas de Derecho financiero*, tomo I, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1968, pág. 817.

En definitiva, el autor pasa de una exigencia de identificación absoluta a flexibilizarla admitiendo, con la cita mencionada, que la cuantía del recargo será fijada por su normativa. O en otros términos, el aspecto cuantitativo del hecho imponible del tributo base y el recargo no coinciden por lo que no podemos afirmar que sea el mismo, reproduciéndose este fenómeno tanto en el recurso cameral permanente actual como en los recargos tributarios en general⁵⁶. Una vez destacada, por su utilidad futura, esta característica del recurso permanente constituida por la no necesaria identificación de su supuesto de hecho con el hecho imponible del tributo base, pasamos a realizar algunas consideraciones con relación a su gestión.

De esta materia destacamos la circunstancia de que no se trata de una gestión conjunta del posible recargo con el tributo que le sirve de base. En este caso nos encontramos ante un ejemplo de gestión separada de forma que, en primer lugar, se realiza la gestión del tributo base para pasar a continuación, a liquidar el recurso cameral pertinente por el ente que tenga encomendada su gestión. Después de la correspondiente notificación se sucede la recaudación que corresponde a las propias Cámaras. En relación con las actividades de investigación y comprobación se extrae que se realizarán por la Administración tributaria la cual facilitará a las Cámaras la información que precisen. Finalmente la revisión de los actos administrativos relacionados con la liquidación y la recaudación se realizará por los órganos económico-administrativos competentes. En consecuencia, es posible extraer que la gestión del recurso no está atribuida al completo al Estado o a la Cámara que se trate, sino que las diferentes tareas que el concepto abarca se hallan distribuidas entre ambos entes.

2.1.1.2.- El recargo del Consorcio de Compensación de Seguros.

La Ley 30/1995 de 8 de noviembre de ordenación y supervisión de Seguros Privados contempla en su art. 34.2 un recargo destinado a efectuar subvenciones a la

⁵⁶) En nuestra opinión, la tesis de PÉREZ DE AYALA posee un punto débil cuando parece considerar el supuesto legal como un algo único sin tener en cuenta que se trata de un todo compuesto de diversos elementos como en el capítulo segundo tendremos ocasión de ver. La consecuencia de ser un todo compuesto de diversos elementos es que un recargo puede basarse en todos ellos tal y como están ya configurados o bien especificar unos y tener otros propios.

Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras. Se desprende de ese artículo que el Estado, a través de la ley mencionada, ha establecido un recargo, como sucede con el recurso permanente anterior, que es exigido por una entidad no territorial como es el Consorcio de Compensación de Seguros⁵⁷. Este recargo es configurado como un recurso afectado puesto que su producto está destinado a ser transferido bajo el concepto de subvención a la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras tal y como recoge el art. 34.1.a) de la ley anterior⁵⁸.

Entrando en la estructura de ese recargo se desprende del art. 34.2 que tiene como hecho imponible la realización de cualquier contrato de seguro que se celebre sobre riesgos localizados en España distintos al seguro sobre la vida y al seguro de crédito a la exportación por cuenta o con el apoyo del Estado. Su devengo, siguiendo el mismo apartado, se produce cuando tenga lugar el pago de la prima que corresponda a los contratos de seguro sujetos al hecho imponible o, caso de fraccionamiento de las primas, con el primer pago fraccionado que se haga.

Como base imponible del recargo se prevé el importe de la prima sin que se incluyan en ella importes correspondientes a otros recargos que el contrato de seguro deba soportar en virtud de una disposición legal que lo imponga. Por otro lado se contempla que el tipo del recargo se constituye por el 5 por 1000 de la base antes referida.

Finalmente, como sujetos pasivos a título de contribuyentes se contempla a las entidades aseguradoras que deben repercutir el importe sobre el tomador del seguro. Éste debe soportarlo siempre y cuando esté impuesto de acuerdo con esta ley, independientemente de las estipulaciones que pudieran existir entre el citado tomador y la entidad aseguradora.

⁵⁷) Art. 34.3

"3. Corresponde al Consorcio de Compensación de Seguros, en los términos fijados en su estatuto legal, el recargo destinado a efectuar subvenciones a la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras, así como su gestión y recaudación."

⁵⁸) Es más, la subvención que se alimenta del producto del recargo figura en ese art. 34.1.a) como un recurso de la citada Comisión.

El recargo que aquí se ha presentado es concebido como un tributo por parte del art. 34.2 que, bajo nuestro punto de vista, puede ser calificado como parafiscal. Sin embargo, a pesar de concebirse como un tributo, no parece adecuado considerarlo como un recargo tributario en los términos que se han descrito más arriba. Es decir, este recargo supone, como sucede de forma genérica con cualquier recargo, un aumento de la carga o una nueva carga pero, siendo la condición para considerarlo tributario, no se construye sobre la base o la cuota de tributo alguno sino sobre la prima que en el contrato de seguro tengan a bien pactar el tomador y la entidad aseguradora. Por todo lo anterior, entendemos que la denominación de recargo en esta ley no debe inducir a error en el sentido de considerarlo un recargo tributario sino que se trata de un tributo, posiblemente, parafiscal cuyo efecto, lógicamente, es el aumento de la carga o una nueva carga para el tomador del contrato de seguro.

2.1.2.- Los recargos tributarios de entes territoriales.

2.1.2.1.- Los recargos de entes locales.

El sistema de financiación de los entes locales encuentra su fundamento constitucional en el art. 142 de la CE que prevé: "*Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*". De la norma aquí transcrita, siguiendo a FERREIRO LAPATZA⁵⁹, derivamos que el sistema de financiación local posee un conjunto nuclear de recursos encarnados en los tributos propios y las participaciones. Pero, de acuerdo con el autor citado, no se puede interpretar que el sistema de financiación se deba ceñir a esos recursos.

El artículo constitucional citado se desarrolla a través de la Ley 7/1985 de 2 de abril de Bases de Régimen Local la cual dispone en su art. 105.2 que los recursos locales son los citados por la Constitución además de "*(...) aquellos otros recursos que prevea la ley*." Finalmente, el art. 2 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las

⁵⁹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Constitución y Haciendas Locales>>, RJC, nº 4, 1984, pág. 149.

Haciendas Locales (en adelante LHL) diseña el cuadro de recursos que componen la citadas haciendas. De sus diferentes letras nos interesa la b) del apartado 1 que dispone: "1.- *La Hacienda de las Entidades locales estará constituida por los siguientes recursos: b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales.*" La regulación del recargo como recurso de los Entes locales se completa con el art. 38.2 de la LHL el cual dispone que: "2. *Fuera de los supuestos expresamente previstos en la presente Ley las Entidades locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva Comunidad Autónoma y de otras Entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes de la Comunidad Autónoma.*" Esta regulación supone, siguiendo las palabras de MARTÍNEZ GENIQUE⁶⁰, una continuación en la tradición de establecer recargos para la financiación de Corporaciones locales.

Pues bien, a pesar de que de la regulación aquí expuesta se puede interpretar que el recargo local tiene naturaleza tributaria al disponerse que se construya sobre diferentes impuestos, ésta no siempre es la conclusión de algunos autores. Entre ellos podemos citar a CASADO OLLERO⁶¹ para quien los recargos no son tributos en sentido estricto sino instrumentos o técnicas para aumentar la prestación tributaria teniendo un efecto contrario al de las bonificaciones. El autor concluye que: "*Los recargos dan lugar efectivamente a prestaciones pecuniarias de naturaleza tributaria, pero no son tributos; son eso: recargos sobre tributos, esto es, mecanismos técnicos para incrementar una prestación tributaria (...)*".

El propio autor citado considera que una objeción a su tesis es que sólo describe

⁶⁰) En un trabajo sobre financiación MARTÍNEZ GENIQUE expuso del recargo que: "*En nuestro país han constituido una de las tradicionales formas de financiación de las Corporaciones Locales (...)*" MARTÍNEZ GENIQUE, A.: << Financiación de los entes territoriales autónomos >>, en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, CEC, Madrid, 1978, pág. 647. Así mismo SAURA PACHECO en el año 1949 exponía que: "*(...) los recargos o céntimos adicionales han sido siempre en España una importante fuente de ingresos para los Municipios. Desde la Ley de Bases de Régimen local de 17 de julio de 1945 lo serán también para las Provincias*". SAURA PACHECO, A.: *Principios y sistemas de Haciendas Locales*, Publicaciones del Instituto de Administración Local, vol. I, Madrid, 1949, pág. 92.

⁶¹) CASADO OLLERO, G.: << Recargos locales >>, en *Manual de Derecho tributario local*, Escola d'Administració Pública, Barcelona, 1987, págs. 553-554.

el funcionamiento del recargo sin definir su naturaleza jurídica⁶². En nuestra opinión esta tesis se centra en un aspecto del recargo como es el de sus efectos económicos: el incremento de la prestación tributaria. Esta perspectiva no permite apreciar el hecho de que los recargos de entes locales pueden ser expresión de su poder tributario, sirviéndose de ellos como recursos financieros.

Así, si bien a través de este mecanismo, económicamente hablando, se produce un incremento de la prestación tributaria, desde una perspectiva jurídica se comparte, como hemos visto, un mismo supuesto de hecho cuya realización implica, como veremos en el capítulo cuarto, el nacimiento de dos tributos y, en consecuencia, de dos obligaciones tributarias con sus propios objetos: dos prestaciones tributarias.

Por otro lado, pensamos, que la tesis de considerar al recargo como un mero mecanismo que incrementa la prestación tributaria no permite abarcar la realidad que trasciende del citado mecanismo. En otros términos, el autor considera que el recargo incrementa la prestación tributaria la cual, entendemos, es objeto de la obligación tributaria y, a su vez, tiene un objeto que es la cantidad de dinero que el contribuyente ha de entregar en concepto de tributo. Pues bien, siguiendo el art. 58 de la LGT podemos ver que esa cantidad de dinero puede formarse a través de diversos conceptos entre los que figuran recargos, que ya adelantamos anteriormente, no comparten la misma naturaleza. Así pues, si un recargo de los que denominamos tributarios se reduce a ser considerado como un factor más de incremento de la deuda tributaria, creemos, no se puede distinguir de otros cuya naturaleza y objetivo, como se verá, no se corresponde con ser un recurso de la hacienda de entes de diverso tipo sino con medidas indemnizadoras o sancionadoras.

Los recargos locales, dentro de la línea de no resaltar su naturaleza tributaria, han sido equiparados también a participaciones. En este sentido se pronunció, aunque no de forma determinante, nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/1985 de 19 de

⁶²) *Ibidem*, pág. 553.

diciembre⁶³ en cuyo fundamento jurídico tercero expuso: "(...) *sin que pueda excluirse el que, al menos en ciertos supuestos, los recargos establecidos en favor de un ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último.*"

También existen autores que, aunque no de forma estricta, asimilan los recargos de entes locales a participaciones en los recursos de otros entes. Este es el caso de FERREIRO LAPATZA⁶⁴ que, sin desdeñar una naturaleza tributaria y, en concreto impositiva, en relación con el recargo provincial lo considera una técnica de participación de la provincia en los recursos de otros entes locales. En la misma línea de asimilación general del recargo local a una participación en los recursos de otros entes se encuentran LASARTE ALVAREZ y ESEVERRI MARTÍNEZ⁶⁵ que, si bien consideran factible entender el recargo como tributo propio de un determinado ente, piensan que son equiparables a las participaciones.

En nuestra opinión dicha equiparación no es posible más que en un sentido amplio de participación, puesto que ambos recursos tienen diversas características diferentes que implican, así mismo, una diferente configuración jurídica. O en palabras de AGULLÓ AGÜERO⁶⁶ una equiparación de ambos recursos: "(...) *no debe ser confundida con una*

⁶³) BOE nº 13 de 15 de enero de 1986. Sobre dicha sentencia véase el comentario de ALIAGA AGULLÓ, E.: <<Reseña de jurisprudencia: Competencias de las Comunidades Autónomas en la ordenación legal de las haciendas Locales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de diciembre de 1985)>>, RVHP, PALAU 14, nº 4, 1988, págs. 179-200. Sobre esta sentencia también puede consultarse ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: <<El poder tributario de las Corporaciones Locales>>, en *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, IEF, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 194-201. y LASARTE ALVAREZ, J.: <<Los conflictos sobre hacienda local ante el Tribunal Constitucional>>, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia Financiera y Tributaria (1981-1989)*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, págs. 501-571.

⁶⁴) Esta consideración esta referida al recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas que será objeto de nuestro análisis posteriormente. FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Hacienda provincial>>, en *La Provincia en el sistema constitucional*, Ed. Civitas, Madrid, 1991, pág. 452.

⁶⁵) LASARTE ALVAREZ, J y ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: <<Las Haciendas locales ante las Autonomías>>, DA, nº 187, 1980, pág. 117.

⁶⁶) AGULLÓ AGÜERO, A.: <<La Hacienda de las Provincias y de las Entidades supramunicipales y de ámbito territorial inferior al Municipio en la Ley 39/1988>>, RVHP, PALAU 14, nº 8, 1989, pág. 101. La misma autora, no obstante, considera en otro trabajo que "*La participación del artículo 142 CE debe ser entendida como un concepto material cuya articulación jurídica permite una serie de modalidades que*

identificación plena y absoluta y, por consiguiente, debe ser entendida como una asimilación material entre ambos conceptos, realizada siempre a determinados efectos y no con carácter general."

La participación y el recargo puede asimilarse por una característica común. Esto es que ambos pueden verse como un factor que se aplica a una suma para producir un volumen de ingresos para un determinado ente.

Pero al margen de esa coincidencia, la participación y el recargo tributario no pueden ser asimilados en sentido estricto puesto que, desde un punto de vista jurídico, hay diversos elementos que permiten señalar diferencias. Como se deduce de uno de los trabajos de ROVIRA i MOLA el recargo posee una naturaleza impositiva y, por ende, es un recurso tributario producto del ejercicio del poder tributario, mientras que la participación "*(...) atribuye a la entidad beneficiaria del ingreso un derecho público subjetivo frente a la Entidad titular (...)*" del montante del que se participa⁶⁷. Por otro lado, el recargo supone una presión tributaria directa sobre los ciudadanos ejercida por el ente que lo establece mientras que, siguiendo al autor citado, la participación no representa, en principio, "*(...) presión tributaria directa de la Entidad beneficiaria sobre sus ciudadanos.*"⁶⁸

van, desde el establecimiento de porcentajes, (...), que sería la participación en sentido estricto, hasta el establecimiento de recargos (...)". Aclara la misma autora que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/1995 de 19 de diciembre mantiene la existencia "*(...) a determinados efectos de un concepto material amplio de participación en el que pueden entenderse incluidos los recargos sin perjuicio de que tal equiparación no sea posible cuando se utiliza un concepto estricto de participación.*" FERREIRO LAPATZA, J.J. y AGULLÓ AGÜERO, A.: <<Las participaciones provinciales en los ingresos del Estado>>, REDF, nº 70, 1991, pág. 205.

Por su parte LOZANO SERRANO advierte que las participaciones y los recargos pueden incluirse en un concepto más amplio como es el de "transferencia". LOZANO SERRANO, C.: <<Participaciones y subvenciones>>, RVHP, PALAU 14, nº 8, 1989, pág. 61.

⁶⁷) ROVIRA i MOLA, A. de: <<Participaciones y subvenciones>>, en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 388.

⁶⁸) Sobre esta afirmación ROVIRA i MOLA añade en su exposición una matización entre paréntesis donde especifica que: "*(...) aunque esta última nota merece alguna matización. Si se trata de participaciones directas, o sea, con atribución localizada, contribuyen a formar la presión tributaria de la respectiva Entidad beneficiaria en el caso de tributos-base radicados en dicha Entidad. Si se trata de participaciones indirectas, la cuestión es más difícil de dilucidar, ya que sería preciso determinar si la Entidad beneficiaria recibe más o recibe menos que la aportación de sus ciudadanos a la Entidad concedente por razón del*

No sólo desde la perspectiva de los sujetos pasivos, con respecto a la presión fiscal ejercida, se pueden hallar diferencias entre participación y recargo. También, como señala VEGA HERRERO⁶⁹, es posible diferenciar los recursos desde el punto de vista del ente titular de la recaudación participada o del tributo recargado. Siguiendo a la autora citada, en el primer caso, el ente sufre una disminución en la recaudación equivalente al porcentaje que implica la participación, mientras que en el segundo no se produce tal disminución porque no se altera el montante obtenido a través del tributo recargado.

Más diferencias se vislumbran si vemos las estructuras que configuran a ambos recursos. El recargo se basa en un hecho imponible que comparte con otro tributo y se liquida, principalmente, a través de un tipo impositivo aplicable sobre la base o la cuota de un tributo base. Por otro lado, el hecho de ser producto del ejercicio del poder tributario del ente que lo establece, de acuerdo con su autonomía, implica que puedan existir variaciones entre recargos de entes iguales o que unos entes posean dicho recurso y otros no, de acuerdo con sus propias opciones. La participación, por su lado, se configura, continuando con ROVIRA i MOLA⁷⁰, como: "*(...) un porcentaje del rendimiento de uno o más tributos pertenecientes a la Hacienda pública del Estado (o de las Comunidades Autónomas, en el caso de las Entidades locales) o en un porcentaje de los ingresos de su presupuesto (...)*". Un porcentaje que es el resultado de una fórmula matemática que utiliza criterios como la población, el índice de gasto o la situación financiera del ente beneficiario. Estos criterios son utilizados para todos los entes que disfrutan del citado recurso y suelen ser establecidos por el Ente concedente o, en todo caso, acordados entre éste y los entes que obtienen los ingresos participados, de acuerdo con la ley.

tributo-base que se trate". Ibidem , pág. 389.

No obstante esta nota parece más clara para autores como GARCÍA FRÍAS cuando expone que: "*Con los recargos también aumenta la presión fiscal, circunstancia que nunca se produce con las participaciones*", GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: *La financiación...*, ob. cit., pág. 56.

⁶⁹) VEGA HERRERO, M.: <<Inconstitucionalidad del recargo municipal sobre el IRPF. Comentario a la STC de 19 de diciembre de 1985 >>, *Revista Jurídica Española LA LEY*, 1986-3, pág. 861.

⁷⁰) ROVIRA i MOLA, A. de: *Participaciones...*, ob., cit., pág. 388.