

parece corresponderse de forma absoluta con la realidad.

Efectivamente, la Comunidad Autónoma Foral de Navarra estableció a través de la Ley Foral 45/1983 de 31 de diciembre un recurso cameral permanente en favor de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Navarra. La cuantía de ese recurso cameral fue modificada a través de la Ley 3/1989 de 2 de mayo y, finalmente, ha sido modificada recientemente por la Ley Foral 6/1995 de 4 de abril²³⁰.

De acuerdo con el art. 1 de esta ley el recurso cameral permanente²³¹ de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Navarra se compone de un recargo del 0'75 por 100 sobre la cuota del Impuesto sobre Sociedades, el 2 por 1000 sobre los rendimientos netos resultantes de aplicar las normas del impuestos procedentes de las

-
3. *Precios públicos.*
 4. *Cuotas de urbanización.*
 5. *Multas.*
 6. *Otras prestaciones.*
 7. *Demás ingresos de Derecho público.*

b) *Tributos:*

1. *Tasas.*
2. *Contribuciones especiales.*
3. *Impuestos.*

- c) *Participaciones en los tributos del Estado.*
- d) *Participaciones en los tributos de Navarra.*
- e) *Subvenciones.*
- f) *Operaciones de crédito."*

2. Para la cobranza de los tributos y demás cantidades que como ingresos de Derecho público deban percibir las entidades locales de Navarra, éstas ostentarán las mismas prerrogativas que la Hacienda Pública de Navarra."

Como podemos observar el legislador navarro no ha contemplado de forma expresa los recargos tributarios como recurso de las Haciendas Locales. Así mismo la Sección segunda del Capítulo I de esta ley (arts. 6 a 10) tampoco contiene una previsión expresa de que los recargos formen parte de las Haciendas de los Entes Locales navarros.

²³⁰) La Exposición de Motivos de la ley foral expone que la ley se dirige a una reducción de las cuotas debido a que la ley 3/1993 de 22 de marzo ha realizado esta operación en el ámbito estatal. Con el fin de evitar una diferencia de imposición desfavorable a la Cámara de Comercio Navarra se sitúan por medio de esta ley los niveles de gravamen más bajos.

²³¹) Aunque la ley, en un principio, no utiliza la denominación de recargos de estas exacciones encontramos esta denominación en la Disposición transitoria primera, apartado 3 la cual expresa: "*Sobre los tributos que se hubiesen devengado con anterioridad a las fechas establecidas en los dos números anteriores se exigirán los recargos previstos en la Ley foral 45/1983 de 31 de diciembre sobre financiación de la Cámara de Comercio e Industria de Navarra.*"

actividades profesionales y el 4 por 100 sobre las cuotas tributarias de la Licencia Fiscal vigente en Navarra o del tributo que en el futuro le sustituya²³².

Como hemos hecho anteriormente es deducible que el hecho imponible de este recurso cameral permanente, como sucede con todos los recargos, se corresponderá con el de los tributos base. Esta afirmación encuentra un apoyo en el art. 4 de la ley que regula el período impositivo y el devengo del recargo con el siguiente tenor: "*El período impositivo y el devengo de las exacciones que constituyen el recurso cameral permanente coincidirán con los de los tributos a los que se refieren*".

Los sujetos pasivos del recurso permanente se encuentran previstos en el art. 3 de la Ley foral, identificándose con aquéllos que realicen actividades comerciales o industriales y tengan su domicilio fiscal en territorio navarro. En el caso del recargo sobre la Licencia Fiscal se consideran sujetos pasivos a aquellos que han satisfacer las cuotas del impuesto base en las entidades locales navarras²³³.

En relación con la gestión viene regulada en los arts. 5 a 13 de la ley. De ella destacamos que, a diferencia de lo que ocurre con la normativa estatal, es, preferentemente, conjunta. Siguiendo el art. 5 de la ley, los sujetos pasivos de esta

²³²) La Ley Foral 27/1995 de 10 de marzo de Haciendas Locales de Navarra ha introducido en dicho territorio el Impuesto sobre Actividades Económicas. Se ha previsto que el mismo será exigible a partir de 1997.

²³³) El mismo artículo define cuando un sujeto pasivo realiza actividades comerciales o industriales considerando que: "*Se entenderá que una persona natural o jurídica ejerce una actividad comercial o industrial cuando por esta razón esté sujeta a la licencia fiscal o al Impuesto de Actividades Económicas.*

Se considerarán actividades comerciales o industriales 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 gestión, 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."

exacción parafiscal²³⁴ deben ingresar su cuantía en la Hacienda Pública navarra cuando se trata del recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sociedades y en las Haciendas locales cuando se trata de la Licencia fiscal, estos ingresos se han de realizar, en ambos casos, en los mismos plazos y conjuntamente con la cuota de cada impuesto base. Así pues vemos que la gestión es de carácter conjunto de forma que se realiza por los titulares de los tributos base que deberán transferir a la Cámara de Comercio el importe que suponga el recurso cameral "*(...) descontando un 5 por 100 de la cantidad total recaudada en concepto de gestión por cobranza*".

A nuestro modo de ver estos pagos se configuran como unos pagos a cuenta si leemos el art. 7 de la ley foral. En efecto, se regula la liquidación provisional que, posteriormente, puede realizar la Cámara de Comercio sobre la base de la información que posee de forma que puede girar liquidaciones provisionales del recurso y, "*(...) en su caso, exigir las cantidades no ingresadas o devolver las ingresadas en exceso*." La cantidad a favor de la Cámara podrá ser recaudada en un período voluntario que precede al ejecutivo donde puede ejercerse un procedimiento de apremio para el cual, siguiendo el art. 10, está facultado el ente administrativo. Finalmente, las resoluciones dictadas por la Cámara en materia de gestión de su recurso permanente podrán ser objeto de recurso ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, previo recurso administrativo ante el Gobierno de Navarra en el plazo de un mes a partir de su notificación (art. 13 ley foral).

Esta regulación, por tanto, nos indica que si bien parece extraño que se establezcan recargos en favor de la Comunidad Autónoma de Navarra no lo es tanto cuando regula este recurso como una parte integrante de la hacienda de otros entes como sucede con el recurso cameral permanente.

Hasta aquí hemos venido tratando situaciones donde se diferencia entre el ente titular de la recaudación producida por el tributo base y el ente titular de la recaudación producida por el recargo. En este sentido hemos visto, implícita y expresamente, que los

²³⁴) Art. 2 de la Ley: "*El recurso cameral permanente tiene carácter de exacción parafiscal, asimilándose totalmente su régimen jurídico al de los tributos a que se refiere, en cuanto a gestión, recaudación y responsabilidades*".

sujetos activos no coincidían si lo entendemos como titular de las recaudaciones que implican tributo base y recargo. Que tampoco coincidían necesariamente si por sujeto activo entendemos el ente que establece el tributo puesto que en los distintos supuestos vistos los recargos se configuran como recursos de establecimiento optativo. Finalmente, en cuanto a la gestión del tributo, hemos visto supuestos de gestión separada (recurso cameral), compartida (recargo provincial sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas) o conjunta (recargo sobre la Tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar).

Pues bien, en las siguientes líneas vamos a tratar recargos que, por motivos concretos, son establecidos a su favor por el ente titular del tributo base. En este sentido un sólo ente establece, gestiona y es titular de la recaudación de los tributos base y recargo. Puede parecer que se trata de un supuesto de falta de técnica jurídica puesto que una mayor recaudación del tributo base no tiene porqué realizarse a través de un recargo sino a través de cambiar de forma precisa la regulación del tributo base. Pero, como veremos, los motivos para el establecimiento de estos recargos son otros diferentes a los estrictamente recaudatorios.

2.1.2.3.- Los recargos tributarios de regulación Estatal.

2.1.2.3.1.- El recargo de equivalencia.

Dentro del sistema tributario propiamente estatal también podemos encontrar ejemplos de recargos tributarios. En este sentido nos hemos de dirigir al estudio de uno de los tributos claves de dicho sistema: el Impuesto sobre el Valor Añadido. En la regulación de este tributo, dentro de los regímenes especiales que contiene, encontramos uno con nombre significativo: el régimen especial del recargo de equivalencia.

Efectivamente, el Capítulo VII del Título IX de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) regula en los arts. 148 y siguientes los regímenes especiales del comercio minorista. Entre estos se diferencian el régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles y la Sección 3ª de dicho Capítulo

regula el régimen especial del recargo de equivalencia.

Siguiendo el art. 153 de la LIVA encontramos que el régimen especial del recargo de equivalencia se aplica a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollan su actividad en los sectores económicos y que reúnen una serie de requisitos fijados reglamentariamente²³⁵.

²³⁵) Siguiendo el art. 59 del R.D 1624/1992 de 29 de diciembre que contiene el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido vemos que se relacionan una serie de requisitos para poder acogerse al régimen de recargo de equivalencia.

"1.- El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza no exceptuados en el apartado 2 de este artículo.

Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el párrafo anterior sólo quedarán sometidas a este régimen cuando todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2.- En ningún caso será de aplicación este régimen especial en relación con los siguientes artículos o productos:

1º) Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.

2º) Embarcaciones y buques.

3º) Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.

4º) Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte comprendidos en los números anteriores.

5º) Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.

A los efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número:

a) Los objetos que contengan oro o platino en forma de bañado o chapado común espesor inferior a 35 micras.

b) Los damasquinados.

6º) Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario.

A estos efectos, se consideran de carácter suntuario las pieles sin depilar de armiño, astrakanes, breistchwaz, burunkudy, castor, cibelina, cibelina china, cibeta, chinchillas, chinchillonas, garduñas, gato lince, ginetas, glotón, guepardo, jaguar, león, leopardo nevado, lince, lobo, martas, martas Canadá, martas Japón, muflón, nutria de mar, nutria kanchaska, ocelote, osos, panda, pantera, pekan, pisshiki, platipus, tigre, turones, vicuña, visones, zorro azul, zorro blanco, zorro cruzado, zorro plateado y zorro shadow.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número los bolsos, carteras y objetos similares así como las prendas confeccionadas exclusivamente con retales o desperdicios, cabezas, patas, colas, recortes, etc... o con pieles corrientes o de imitación.

7º) Los objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el art. 139 de la Ley del Impuesto.

8º) Los bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.

Este recargo posee un hecho imponible semejante al del tributo sobre el que recae que en este caso es el Impuesto sobre el Valor Añadido²³⁶. Esta afirmación no tiene un aval expreso dentro de la legislación pero se puede derivar de diversos artículos como el art. 160 que prevé que la base imponible del citado recargo será la misma que la del tributo base. Así mismo el art. 158 dispone que los sujetos pasivos del recargo serán: "1º. *Los sujetos pasivos del impuesto que efectúen las entregas sometidas al mismo.* 2º *Los propios comerciantes sometidos a este régimen especial en las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones que efectúen, así como en los supuestos contemplados en el artículo 84, apartado 1, número 2º de esta Ley*".

El devengo de dicho recargo se produce en el mismo momento que para el tributo base siendo exigible, siguiendo el 156, cuando se realicen entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles, cuando los citados comerciantes minoristas realicen adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes y en las adquisiciones de bienes realizadas por aquéllos cuando quien transmite el bien no esté establecido en el territorio del impuesto base o se realice una entrega de determinados bienes contemplados en el art. 84.2.b) de

9º) *Los aparatos para la avicultura y apicultura, así como sus accesorios.*

10º) *Los productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta esté sujeta a los Impuestos Especiales.*

11º) *Maquinaria de uso industrial.*

12º) *Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.*

13º) *Minerales, excepto el carbón.*

14º) *Cintas magnetoscópicas grabadas.*

15º) *Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones, no manufacturados."*

²³⁶) COLLADO YURRITA explicó, amparándose en la normativa sobre el recargo contenida en la anterior Ley 30/1985 que regulaba el Impuesto sobre el Valor Añadido que este recargo era un tributo distinto al citado impuesto pues su hecho imponible era "(...) *las adquisiciones de bienes inmuebles o semovientes (...) así como las importaciones (...)*". Así mismo, no existe una coincidencia en los sujetos pasivos del Recargo y del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues considera el autor que el comerciante minorista es contribuyente y el proveedor es un sustituto del mismo COLLADO YURRITA, M.A.: <<El recargo de equivalencia>>, Impuestos, vol. I, 1990, págs. 197-198.

En nuestra opinión, no es posible en la legislación actual considerar tales diferencias entre el recargo y el tributo base. Como se muestra en el texto principal el hecho imponible del primer tributo es una especificación del hecho imponible del tributo base. Así mismo, en relación con los sujetos pasivos el art. 158 citado los recoge, no siendo posible hablar de contribuyente y sustituto diferentes al tributo base.

la LIVA²³⁷.

Hay que destacar que el hecho imponible de este recargo se concreta con respecto al hecho imponible del tributo base en el sentido de que este tributo del régimen especial sólo sujeta a gravamen las entregas de bienes sin realizar mención de la prestación de servicios²³⁸. Parece, pues, que podemos hablar de un supuesto de no sujeción que concreta el hecho imponible del recargo que analizamos.

También hay previstos en la ley supuestos, a nuestro juicio, asimilables a exenciones. En el art. 157 de la LIVA se excluyen de ser gravadas por este tributo determinadas entregas de bienes lo que, en consecuencia, diferencia en algunos aspectos el hecho imponible del tributo base y el del recargo en el sentido de que este último tiene supuestos de exención propios²³⁹.

Sobre los sujetos pasivos ya hemos hecho mención y aquí sólo reiteramos la idea de que coinciden con los previstos para el tributo base. Como sujeto activo, ya hemos indicado, que se trata del propio Estado -entendido como ente que establece la figura y titular del crédito tributario- el cual ha regulado este régimen especial con el objetivo de

²³⁷) Art. 84.2.b) LIVA:

"b) Cuando se trate de entregas a fabricantes de objetos de metales preciosos de materiales de oro fino, de ley superior a 995 milésimas, o de oro aleado, de ley superior a 750 milésimas, en las formas indicadas en el artículo 21, letras a) y b) de la Ley 17/1985, de 1 de julio, de regulación de la fabricación, tráfico y comercialización de objetos elaborados con metales preciosos"

²³⁸) Si nos remitimos al art. 4. uno de la LIVA que contempla el hecho imponible de este tributo indirecto:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

²³⁹) Siguiendo el art. 157 estarían exentas:

"1.- Las entregas efectuadas a comerciantes que acrediten, en la forma que reglamentariamente se determine, no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

2.- Las entregas efectuadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca con sujeción a las normas que regulan dicho régimen especial.

3.- Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el adquirente.

4.- Las operaciones del número anterior relativas a artículos excluidos de la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia."

aligerar las obligaciones formales de los comerciantes minoristas a cambio de adelantar la liquidación del tributo al momento de sus compras²⁴⁰.

En cuanto a la determinación de la cuota tributaria se trata de un tributo variable con una base imponible y un tipo impositivo. Sobre la base imponible ya hemos hecho mención y aquí nos centramos en el tipo impositivo del recargo que está contemplado en el art. 161. Éste prevé diferentes alícuotas de carácter proporcional de forma que el recargo tendrá un tipo impositivo del 4 por 100 con carácter general, de 1 por 100 para las entregas a las que se aplica, siguiendo el art. 91 de la LIVA, el tipo reducido del 7 por 100 y un 0'5 por 100 para aquellas entregas de bienes gravadas en el tributo base por el tipo impositivo del 4 por 100²⁴¹.

²⁴⁰) Si contemplamos el art. 154 de la LIVA encontramos que:

"Uno.- La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la obligación de autoliquidación y pago del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º de esta Ley

Dos.- Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades.

(...)

Tres.- Los comerciantes minoristas sometidos a este régimen especial repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que, en ningún caso, puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia."

²⁴¹) El régimen minorista del recargo de equivalencia nació en Bélgica para simplificar las obligaciones derivadas del IVA a unos empresarios y profesionales concretos. Como ya se ha dicho en texto principal a través del mismo se adelanta el IVA que han de pagar estos comerciantes minoristas al momento de sus compras sin esperar a que tengan que realizar las liquidaciones pertinentes. Un sencillo ejemplo puede aclarar esta idea:

a) Supongamos un minorista sin Recargo de Equivalencia, presuponiendo que tenga un margen de beneficio sobre sus compras de un 25%, siendo estas de 100.000.-

Compras.....	100.000	Ventas.....	125.000
IVA (16%).....	16.000	IVA (16%).....	20.000
TOTALES	116.000		145.000

Dentro del régimen común el proveedor del minorista repercute un Impuesto sobre el Valor Añadido de 16.000.- y el minorista 20.000. Éste último se deducirá el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado (16.000) de forma que ingresará en el Tesoro 4.000.-. El total que recibe la Hacienda Pública serán las 16.000 del proveedor más las 4.000 del minorista: 20.000. Recordemos que este ejemplo conlleva una presión fiscal indirecta reflejada en las liquidaciones de ambos sujetos pasivos y sus deberes de carácter

En cuanto a la gestión del citado recargo destacamos que, igual que sucede con el tributo base, existe para los sujetos pasivos un derecho-deber de repercutirlo a los adquirentes de los bienes (los comerciantes minoristas) tal y como refleja el art. 159 de la LIVA. En cuanto a su liquidación e ingreso se encuentra regulada en el art. 162 el cual dispone que: "*La liquidación e ingreso del recargo de equivalencia se efectuarán conjuntamente con el Impuesto sobre el Valor Añadido y ajustándose a las mismas normas establecidas para la exacción de dicho impuesto*". Sólo añadir un deber formal de los sujetos que se encuentran en la órbita de aplicación del régimen en el sentido de que han de acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana su condición de sujetos sometidos al régimen de recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen (art. 163 de la LIVA).

En definitiva, el Estado también es titular de tributos a modo de recargos como es el aquí explicado. Se trata, como hemos visto, de un recargo que se estructura como un tributo, de estructura proporcional e indirecto.

2.1.2.3.2.- El recargo canario sobre las importaciones efectuadas por comerciantes minoristas.

La siguiente figura, con la que termina la relación que aquí hemos presentado sobre recargos de carácter tributario, es el que se ubica dentro del Régimen Fiscal de Canarias.

formal.

b) Supongamos al mismo minorista en condiciones de Recargo de Equivalencia (R.E) donde se reduce la presión fiscal indirecta sobre el mismo.

Compras.....	100.000.-
IVA (16%).....	16.000.-
R.E.....	4.000.-
TOTAL	120.000.-

Como se puede observar a través del recargo de equivalencia, en este caso concreto, el Tesoro público recibirá la misma cantidad anterior a cambio de que el proceso de gestión del tributo, en cuanto a deberes formales, sea llevado a cabo sólo por el proveedor del comerciante minorista o por este mismo en caso de adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes.

Fuente: *Impuesto sobre el Valor Añadido*, vol. X-II, CISS, 1995, págs. 528/7-528/8.

Éste lo hemos situado dentro de este apartado dedicado a los recargos estatales -siendo conscientes de que las clasificaciones acostumbran a ser siempre subjetivas- debido a que dicho régimen especial se regula por una ley estatal pues, como señala GARCÍA AÑOVEROS²⁴², este régimen fiscal: "*Se trata, sin embargo, de una especialidad otorgada por el Estado*".

Justificada la ubicación de este recargo dentro de esta exposición, comenzaremos a tratarlo a partir de las fuentes que enmarcan su régimen jurídico. En este sentido vamos a partir de la disposición adicional tercera de la Constitución que dispone que: "*La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autónomo.*" El citado régimen económico se regula en la actualidad a través de la Ley estatal 20/1991 de 7 de junio de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias²⁴³.

Pues bien, en el sistema tributario canario, según la ley a la que hemos hecho mención, se incluyen tributos que son de aplicación exclusiva en esa Comunidad Autónoma, a saber: el Arbitrio sobre la Producción y la Importación y el Impuesto General Indirecto Canario. En este último concentramos nuestra atención de forma que destacamos que dentro de él existen diversos regímenes especiales: simplificado, de los bienes usados, de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, de agencias de viajes de agricultura y pesca y de comerciantes minoristas²⁴⁴.

En relación con el régimen de los comerciantes minoristas, el art. 58bis de la Ley de 1991 prevé un recargo sobre las importaciones que efectúen esos comerciantes. Su régimen jurídico se contiene en el Capítulo VI del Título III de la citada ley y en la

²⁴²) GARCÍA AÑOVEROS, J.: Los tributos..., ob.,cit., pág. 44.

²⁴³) La regulación que contiene esta ley ha sido modificada por el RDL 7/1993 de 21 de mayo y por Ley 16/1994 de 7 de junio y desarrollada por el RD 2538/1994 de 29 de diciembre.

²⁴⁴) Sobre el Impuesto General Indirecto Canario y su régimen jurídico puede consultarse NUÑEZ PÉREZ, G.G.: *El Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias*, Cedecs Derecho tributario, Barcelona, 1996.

redacción dada por el RDL 7/1993 de 21 de mayo.

El apartado 1 del art. 58bis contiene el hecho imponible del recargo configurando su aspecto material como las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial. Parece evidente que aquí existe una opción por parte del legislador en el sentido de que escoge uno de los hechos imponibles que tiene el tributo base, que, no lo olvidemos, es el Impuesto General Indirecto Canario²⁴⁵. En consecuencia, a nuestro juicio, podemos hablar de supuestos de no sujeción en cuanto no se gravan las prestaciones de servicios o las entregas interiores de bienes. Asimismo hay supuestos de exención que son iguales que los del tributo base y otros que podríamos considerar propios del recargo y que se traducen en "(...) *las importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el*

²⁴⁵) El art. 4 de la Ley 20/1991 contiene el hecho imponible del citado tributo base destacando lo expuesto en los números 1 y 2 del mismo.

"1.- Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

2.- Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador".

Al igual que sucede con el Impuesto sobre el Valor añadido o con la Tasa Fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar estimamos que dentro de este Impuesto General Indirecto Canario podemos diferenciar diferentes hechos imponibles. Si nos sumergimos en la regulación del citado tributo encontraremos aspectos que nos permiten diferenciar entre un hecho imponible referido a "operaciones interiores" y el hecho imponible referido a las "importaciones". Este último posee especialidades expresamente previstas en el articulado: posee unas exenciones propias (art. 14), también se prevén unos sujetos pasivos (art. 21) o se regula la base imponible de las importaciones (arts. 25 y 26). Es por ello que creemos posible afirmar que dentro del Impuesto General Indirecto Canario existen dos tributos diferenciados recayendo el recargo que tratamos sobre el tributo referido a las importaciones.

Esta diferenciación entre hechos imponibles y el que el recargo tenga el suyo basado en las importaciones también se puede derivar del art. 10. 27 de la Ley que tratamos donde se prevé un supuesto de exención. El mismo consiste en que son operaciones sujetas pero exentas del Impuesto en lo referente a operaciones interiores las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas que estén relacionadas con su actividad comercial como tales comerciantes.

Ahora bien, el citado artículo señala posteriormente que: "*Sin perjuicio de la exención establecida en el párrafo primero de este apartado, las importaciones de bienes que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo, cuya exacción se realizará de acuerdo con el régimen especial que se regula en el artículo 58 bis de esta Ley y todo ello sin perjuicio de lo que se establece en el apartado siguiente.*" En conclusión el sujeto pasivo -comerciante minorista- se haya sujeto a dos tributos -por operaciones interiores e importaciones- y exento del primero.

referido minorista".

Como sujetos pasivos ya hemos hecho mención de los comerciantes minoristas. En cuanto al sujeto activo del recargo podemos diferenciar entre el sujeto que lo establece y el que lo gestiona. En el primer caso estaremos ante el Estado mientras que en el segundo ante la Comunidad Autónoma Canaria.

Con respecto al aspecto cuantitativo del hecho imponible podemos afirmar que el recargo que estudiamos se configura como un tributo variable cuya obligación se devenga en el momento de la importación. Está dotado de base imponible y de alícuota proporcional cuyo porcentaje depende del que se aplique en el tributo base. Queremos destacar que la base imponible del citado recargo se configura de forma diferente hasta las ahora vistas puesto que si las anteriores coincidían o bien con la base imponible del impuesto base o con su cuota impositiva en este caso (art. 58bis.2): *"La base imponible del recargo será igual a la suma de la base imponible del Impuesto General Indirecto Canario, que grave la importación de bienes, y de las cuotas del Arbitrio sobre la Producción e Importación en Canarias y del Arbitrio de Entrada-Tarifa Especial que, asimismo, se devenguen con motivo de tal importación."*

Así pues, vemos que el recargo se forma sobre una base imponible diferente a la propia sobre la que se construye el tributo base puesto que según el art. 25 de la ley de 1991 prevé que: *"En las importaciones la base imponible resultará de adicionar al << Valor en Aduana >> los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:*

1º Cualquier gravamen o tributo devengado con ocasión de la importación, con excepción del propio Impuesto General Indirecto Canario, el Arbitrio sobre la Producción e Importación, los derechos de la Tarifa Especial del Arbitrio Insular o la Entrada de Mercancías y los Impuestos Especiales."

Esta cuestión puede llevar a la duda de cual es el tributo base del recargo que analizamos. Sobre todo teniendo en cuenta que el hecho imponible del recargo es la importación de bienes, aspecto que coincide tanto en el Impuesto General Indirecto

Canario, como en el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias, como en el Arbitrio de Entrada-Tarifa Especial. Para la resolución de esta cuestión estimamos que será necesario atender a otros aspectos para determinar cual es el tributo base del recargo estudiado.

Estos datos pueden derivarse del art. 58bis.4 donde se prevé que la liquidación e ingreso del recargo se efectúan conjuntamente y que estas dos tareas que comprende la gestión del impuesto se han de realizar conforme a lo dispuesto para la gestión del Impuesto General Indirecto Canario. Así mismo, los tipos impositivos aplicables en concepto de recargo dependen de los aplicados por el citado Impuesto indirecto.

Efectivamente, y con esto también entramos en el segundo componente del aspecto cuantitativo del hecho imponible, el recargo consta de unas alícuotas de carácter proporcional reguladas en el apartado 3 del art. 58bis. En este artículo se dispone que el recargo consta de un tipo impositivo del 0'20 por 100 si el tipo aplicado a la importación que se trate en concepto de Impuesto General Indirecto Canario es del 2 por 100; del 0'40 por 100 en caso de que el tipo sea del 4 por 100 y del 1'20 por 100 si el tipo es del 12 por 100.

En consecuencia, parece que es posible reunir argumentos para determinar que el recargo que tratamos depende del Impuesto Indirecto General Canario más que de los otros dos de los cuales toma sus cuotas. Respecto del primer impuesto, además del hecho imponible y de la base imponible, el tipo impositivo depende del tributo base así como la liquidación y el ingreso del recargo. Por todo ello concluimos que el recargo lo es del citado Impuesto y no de los otros tributos.

En cuanto a la gestión del recargo, como ya se ha señalado, se realiza conjuntamente con el tributo base y aplicando la normativa dispuesta para dicha tarea en relación con ese tributo. El apartado 5 especifica que los comerciantes minoristas cuando realizan las ventas de los bienes cuya importación ha sido gravada deben especificar en su factura o documento sustitutivo, su condición de comerciante minorista. El legislador no

prevé la repercusión legal del recargo como sucede con el tributo base²⁴⁶ pero sí, aunque implícitamente, presume el posible traslado de la carga económica que implica el recargo a otros sujetos pasivos. Esto, a nuestro juicio justifica que en el apartado 6 se prevea una fórmula para estimar una cantidad a deducir por los sujetos pasivos que adquieran los bienes importados por comerciantes minoristas²⁴⁷.

Como ya advertimos en su momento este recargo canario es el que cierra la lista de recargos de carácter tributario que, hasta donde llega nuestro conocimiento, existen dentro del sistema tributario español. A partir de ahora nos referiremos, como ya adelantamos en la introducción a este capítulo, a los recargos que no poseen la naturaleza de tributos sino que tienen características que permiten adjetivarlos de indemnizatorios o de sancionatorios.

2.2.- Los recargos de naturaleza extratributaria.

Nuestra LGT, después de la reforma introducida por la Ley 25/1995 de 20 de julio, como ya hemos tenido oportunidad de ver, contempla que entre los diversos elementos que forman la deuda tributaria están los recargos del art. 61.3 del mismo texto legal y el recargo de apremio siendo estas dos modalidades de recargo el objeto de nuestro estudio en las próximas líneas.

²⁴⁶) El motivo puede estar justificado desde el momento en que las entregas de bienes realizadas por comerciantes minoristas están sujetas pero exentas del impuesto (art. 10.27 Ley 20/91 de 7 de junio).

²⁴⁷) Art. 58bis.6

"6.- Los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario que adquieran los referidos bienes podrán deducir, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa aplicable, una cantidad en concepto de cuota del Impuesto General Indirecto Canario. Tal cantidad se determinará aplicando un coeficiente sobre la cuantía de la contraprestación de la adquisición realizada. El valor del referido coeficiente se obtendrá multiplicando 0'7 por el tipo de gravamen, expresado en tanto por uno, que se aplicaría a las entregas de bienes de igual naturaleza en el supuesto de que el vendedor no hubiera sido un comerciante minorista.

Es decir, la fórmula aplicable sería la siguiente:

$$K = \frac{0'7 \times T}{100}$$

en la que "K" es el coeficiente a aplicar y "T" el tipo impositivo que corresponda".

2.2.1.- Los recargos del artículo 61.3 de la LGT.

El artículo citado en el epígrafe prevé que los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones, así como las correspondientes a liquidaciones derivadas de declaraciones espontáneas y extemporáneas se les aplicará un recargo del 20 por 100 excluyendo las posibles sanciones pero no los intereses de demora. Así mismo prevé que si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 excluyendo tanto las sanciones como los intereses de demora²⁴⁸.

La regulación de las consecuencias que producía el cumplimiento intempestivo de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos ha tenido desde 1985, momento hasta el cual una conducta semejante se tenía por infractora y sancionable, diversas regulaciones. Sin ánimo de realizar un examen de las mismas las vamos a enumerar. Así con la modificación producida por la Ley 10/1985 de 25 de abril los ingresos realizados en esas condiciones anómalas comportaban el devengo del interés de demora pero sin abrir expediente en concepto de sanción grave aunque era posible la imposición de sanciones simples. Posteriormente con la Ley 46/1985 de Presupuestos Generales del Estado se modifica la regulación en el sentido de que se excluyen las sanciones pero no los intereses de demora que no podían ser inferiores al 10 por 100 de las cantidades dejadas de ingresar.

Con la Ley 18/1991 de 6 de junio, en la Disposición Adicional decimocuarta, se dispuso que los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones realizadas de forma espontánea y extemporánea sufrirían un recargo único del 50 por 100 excluyéndose el interés de demora y las sanciones. Este recargo se reducía al 10 por 100 si el ingreso se efectuaba dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Si eran realizados esos deberes formales pero no se efectuaba el ingreso se exigía en vía de apremio un recargo del 100 por 100. Finalmente, la última

²⁴⁸) Sobre esta nueva regulación, sin perjuicio de otros trabajos aquí citados, puede consultarse el trabajo de PALAO TABOADA y la bibliografía en él recopilada <<Notas a la Ley 25/1995 de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)>> RCT, nº 161-162, 1996, págs. 45-78.

modificación que se ha producido en la LGT a raíz de la Ley citada anteriormente presenta la regulación que ya hemos enunciado.

Los recargos anteriores a los contemplados en la regulación actual fueron objeto de comentario por la doctrina pudiéndose sintetizar, siguiendo a HINOJOSA TORRALVO o HERRERO SUAZO²⁴⁹, las siguientes posturas:

a) Los que consideraron que los recargos únicos eran sanciones tributarias²⁵⁰.

b) Los que consideraban que tenían una finalidad intimidatoria y los asimilaban al antiguo recargo de prórroga²⁵¹.

También podemos encontrar sobre el mismo tema posiciones más o menos particulares que son muestra de la dificultad de aprehender lo dispuesto por el legislador

²⁴⁹) HINOJOSA TORRALVO, J.J.: <<Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995>>, Impuestos, vol. II, 1995, pág. 278. HERRERO SUAZO, S.: <<Una interpretación del art. 61.2 de la Ley General Tributaria>>, ALCABALA, RHPA, nº 2, 1993, pág. 20.

²⁵⁰) Como ejemplo de esta posición podemos citar a PÉREZ ROYO el cual consideró que los recargos del antiguo 61.2 tenían una naturaleza de sanción debido a que la cuantía de los mismos antes de la reforma se identificaba como una sanción proporcional del 50 por 100 para infracciones graves. PÉREZ ROYO, Fdo.: *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 1ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1991, pág. 212-213.

Aunque, como vemos en la nota siguiente, MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO equiparan formalmente estos recargos al antiguo recargo de prórroga, también los consideran de naturaleza sancionatoria debido a la cuantía que implican. Así mismo ESEVERRI MARTÍNEZ consideró que el recargo del 100 por 100 que se prevenía: "(...)tiene todo el aspecto de una sanción de contenido pecuniario y que se establece en términos porcentuales (...)". ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: <<El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas>>, C.T., nº 61, 1992, pág. 25.

²⁵¹) Siguiendo a ESEVERRI MARTÍNEZ el recargo único del 50 por 100 indicaba que: "(...) se ha recuperado el recargo de prórroga (...)". ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *El ingreso...*, ob., cit., pág. 21.

De opinión similar aunque con matices MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO consideraban que la modificación que sufrió el art. 61.2 a través de la Disposición Adicional decimocuarta de la Ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: "(...) reintroduce en nuestro sistema tributario el plazo y el recargo de prórroga, aún sin calificarlos expresamente como tales y sin que su finalidad y contenido puedan equipararse a ellos, por lo que sólo **formalmente** cabe concebirllos como tales." MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 396.

Equiparar este recargo al de prórroga es una cuestión estéril para PÉREZ DE AYALA PELAYO. La autora compara la antigua regulación del recargo de prórroga y la regulación de los recargos de acuerdo con la Disposición Adicional 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y llega a la conclusión de que la situación material de uno y otros es idéntica -pago intempestivo-. Ahora bien, formal y jurídicamente estos recargos son diferentes puesto que, según la autora, no se contempla en esos recargos un período de prórroga sino un régimen propio e independiente para las autoliquidaciones realizadas fuera de plazo. PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *El cumplimiento tardío en derecho tributario con especial referencia a las autoliquidaciones*, Trabajo para el concurso oposición a una plaza de Catedrático de Universidad, inédito, Córdoba, 1995, págs. 116-133.

con estas exacciones²⁵².

Sobre este tema el Tribunal Constitucional parece dar alguna luz. Aunque su Sentencia 164/1995 de 13 de noviembre²⁵³ está referida al art. 61.2 de la LGT según la Ley 46/1985 de Presupuestos del Estado para 1986, el Tribunal considera que la medida de fijar una cuantía mínima del 10 por 100 implica un recargo. Un recargo que representa, según se puede deducir del fundamento jurídico cuarto, una medida disuasoria al cumplimiento intempestivo de las obligaciones tributarias sin que se pueda equiparar de forma exacta con una sanción o una medida indemnizatoria. Ahora bien, siguiendo el fundamento jurídico quinto, ese tipo de medidas no son sanciones si su cuantía no es similar a las de éstas, cuestión que conduce a pensar que los recargos del mismo artículo establecidos por la Ley 18/1991 de 6 de junio y que asciendan al 50 o al 100 por 100 pueden ser sanciones²⁵⁴.

En la actualidad, como se ha mostrado, el sistema de recargos ante conductas anómalas en el cumplimiento de los deberes tributarios se sigue utilizando. La tarea que nos toca emprender en relación con estos nuevos recargos es la de determinar su naturaleza y su régimen jurídico. Con respecto a la primera cuestión podemos investigar, siguiendo las posturas doctrinales y la jurisprudencial antes enunciadas, en tres posibles soluciones: son recargos de carácter tributario, son indemnizaciones o son sanciones.

La primera posibilidad, lo hemos dicho tanto en la introducción como en el propio

²⁵²) Así HERRERO SUAZO que los consideraba "(...) *un recargo especial, atípico y extraordinario*." HERRERO SUAZO, S.: Una interpretación..., ob., cit., pág. 30. O la de BARRANCO TELLO que, comparando este recargo con los componentes de la deuda tributaria del art. 58 antes de la reforma de 1995, llega a la conclusión de que se trata de recargos a favor del Tesoro que se contemplaban en la letra a) del citado artículo de la LGT. BARRANCO TELLO, J.L.: <<Los ingresos extemporáneos y espontáneos: el artículo 61.2 L.G.T.>>, ALCABALA, RHPA, nº 1, 1993, pág. 49-50.

²⁵³) BOE nº 298 de 14 de diciembre de 1995. La argumentación de este pronunciamiento también se utiliza en la Sentencia 44/1996 de 14 de marzo (BOE nº 93 de 17 de abril de 1996).

²⁵⁴) Esta forma de proceder por el Tribunal Constitucional es criticada por RAMALLO MASSANET. El autor considera que la naturaleza jurídica de las instituciones no deberían diferenciarse por sus posibles cuantías sino por sus respectivos presupuestos de hecho y su régimen jurídico. RAMALLO MASSANET, J.: <<Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria>>, T.F., nº 65, 1996, pág. 69.

título del epígrafe, no la consideramos porque no creemos que estos recargos sean tributos. Es el momento de justificar esta idea: los recargos de carácter tributario son tributos desde el momento en que comparten un hecho imponible y, más concretamente, son impuestos puesto que no es posible compartir hechos imponibles de tasas y contribuciones especiales. En otros términos, los recargos tributarios, como cualquier otro tributo, son consecuencia de la realización de un supuesto fáctico contemplado por la ley y denominado hecho imponible que ha de reflejar una manifestación de capacidad económica. Son fruto de ejercicio del poder tributario atribuido a ciertos entes públicos por el ordenamiento jurídico.

En el caso de los recargos que aquí tratamos no es posible encontrar esta característica. Si bien se construyen sobre la cuota tributaria -lo que podría inducir a pensar que a partir de ella se comparte el hecho imponible- podemos ver que son consecuencia de una causa ajena a un hecho imponible como es el ingreso de la citada cuota de forma extemporánea y a causa de una declaración-liquidación, autoliquidación o liquidación derivada de declaración espontánea. En definitiva, el hecho que ocasiona estas exacciones, que las genera, es que los sujetos pasivos realizan sus obligaciones tributarias de forma intempestiva lo que tiene como consecuencia un incremento de la carga tributaria.

Como argumento de carácter formal existe la propia regulación legal. Como ya sabemos el artículo 58 contempla en su apartado 2, letra b) a estos recargos de forma diferenciada a los de la letra a) que son los propiamente tributarios. Así pues, parece posible afirmar que el propio legislador reconoce la diferente naturaleza de estos recargos en relación con los de carácter tributario.

Descartada una posible naturaleza tributaria nos deslizamos ahora por el estudio de la siguiente posibilidad que es la de considerar que se tratan de medidas indemnizatorias. En este sentido se trata de equiparar los recargos a medidas que vienen a remediar el posible perjuicio que sufre la Hacienda Pública por el cumplimiento extemporáneo y espontáneo de las obligaciones tributarias.

La consecuencia de la realización de un hecho imponible es el nacimiento, el

devengo de una obligación tributaria cuyo objeto es una prestación pecuniaria. Siguiendo a FERREIRO²⁵⁵ la obligación tributaria es una especie dentro de un género más amplio "(...) *el de la obligación, al que pertenece también la obligación de Derecho privado (...)*". Así pues, la obligación de carácter civil y la obligación de carácter tributario tienen un tronco común, aunque poseen características propias.

Pues bien, paralelamente a lo que sucede con las obligaciones civiles²⁵⁶, el incumplimiento de las obligaciones tributarias también supone una serie de repercusiones para el sujeto activo. Éstas se intentan contrarrestar a través de medidas reguladas por la propia ley a diferencia de lo que ocurre en las obligaciones privadas. En otros términos, el deber de contribuir y las obligaciones en que se plasma impiden que sujeto activo y pasivo puedan pactar las medidas indemnizatorias en caso de incumplimiento por parte del segundo como ocurre en las obligaciones civiles. Estas medidas indemnizatorias, por tanto, han de ser contempladas por la ley cumpliendo tal carácter los intereses de demora y, posiblemente, los recargos del artículo 61.3 de la LGT. Esta misma conclusión se refuerza si consideramos la reducida cuantía de esos recargos tal y como hace el Tribunal Constitucional en la Sentencia 164/1995 de 13 de noviembre.

Así pues, parece posible afirmar que los recargos que estamos tratando, no siendo tributos, son medidas indemnizatorias dispuestas por el legislador a causa del cumplimiento anormal de las obligaciones tributarias. Estas medidas presentan una compatibilidad-incompatibilidad alternativa con los intereses de demora de forma que durante el primer año se suceden una serie de recargos incompatibles con los citados intereses y a partir del último mes existe un recargo único compatible con ellos.

En este punto es donde nace la duda. El hecho es que si bien, de acuerdo con el art. 61.3 de la LGT, la aplicación de los recargos del 5, 10, 15 por 100 se excluyen los

²⁵⁵) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de..., ob., cit., pág. 345.

²⁵⁶) El art. 1108 Cc. dispone que: "*Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal*".

intereses de demora no sucede lo mismo con el recargo único del 20 por 100 el cual sólo implica una exclusión de las sanciones. En otros términos, si bien los primeros recargos pueden considerarse una indemnización por el retraso en el pago, no sucede lo mismo con el recargo último pues el problema del pago demorado viene compensado por la aplicación de los intereses de demora. Además, la pregunta en este segundo recargo es cuál es el perjuicio añadido que motiva la aplicación del citado recargo diferente al retraso en el pago. Hemos de tener en cuenta que se trata del ingreso extemporáneo y espontáneo lo que nos induce a pensar que el perjuicio a la Hacienda pública es el retraso en el cumplimiento sin que exista una actividad añadida que pueda originar un coste a la Administración que sea causa del citado recargo.

De acuerdo con esto, en nuestra opinión, los recargos que contiene el art. 61.3 de la LGT pueden diferenciarse debido al régimen que implican²⁵⁷. Así pues, los que se

²⁵⁷) En este sentido CALERO GARCÍA denomina único al recargo que varía de acuerdo con el tiempo mientras que adjetiva de innominado al del 20 por 100. En este sentido considera que los primeros se trata de medidas híbridas entre la indemnización y la sanción mientras que el segundo es de carácter sancionador, aunque fuera de los esquemas del Derecho Sancionador Tributario. CALERO GARCÍA, M^a. L.: <<La nueva regulación del recargo único. El artículo 61.3 de la LGT>>, Impuestos, nº 18, 1995, págs. 65. Conviene en similar opinión MORILLO MÉNDEZ, A^o.: <<Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades>>, Impuestos, nº 23, 1995, pág. 14.

No obstante también es posible encontrar autores como HERRERA MOLINA que consideran que los recargos aquí expuestos son sanciones basándose en el hecho de que se determina su retroactividad sólo en el caso de que sean más favorables que el régimen anterior a la reforma. HERRERA MOLINA, M.: <<El recargo por cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo: problemas de Constitucionalidad y su nueva regulación en la Ley General Tributaria y el Código Penal>>, Impuestos, nº 21, 1995, pág. 29 y 31.

Así mismo, de las explicaciones de MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ se extrae que advierten un posible carácter indemnizatorio en los recargos que pueden concurrir en los 12 primeros meses de retraso. Sin embargo, en relación con el recargo del 20 por 100 del art. 61.3 detectan un carácter más disuasorio que indemnizador por su compatibilidad con los intereses de demora MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 443.

PÉREZ ROYO también comparte la opinión de que estos recargos presentan una naturaleza diferente. Este autor opina que "(...) *debe excluirse la calificación de sanción al menos para los llamados <<recargos únicos>> del 5, 10, 15 por 100. En estos casos el recargo único absorbe los intereses de demora, de manera que podrían ser considerados como una especie de compensación forfetaria o a tanto alzado por el retraso. Téngase en cuenta, además, que en muchos casos la desviación entre la cuantía del recargo y la procedente por la exigencia de intereses de demora puede ser de escasa cuantía. Mayores dudas presenta, en cambio, la calificación del recargo del 20 por 100, añadido a los intereses, en los supuestos de retraso superior al año.*". PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., pág. 235.

No obstante esto, es posible encontrar voces que no otorgan una naturaleza sancionatoria o indemnizatoria a estos recargos. Efectivamente MARTÍN FERNÁNDEZ, GALÁN SÁNCHEZ Y RODRÍGUEZ MARQUEZ concluyen que estos recargos son "(...) *prestaciones tributarias que debe satisfacer el obligado tributario a consecuencia de una declaración espontánea, pero fuera de plazo, sin que*

devengan en el primer año al ser incompatibles con sanciones e intereses de demora pueden ser calificados como medidas indemnizatorias que compensan el perjuicio que la Hacienda Pública sufre por causa del cumplimiento retrasado de la obligación tributaria. Pero parece que no es posible equiparar el segundo recargo (del 20 por 100) debido a que su aplicación no implica la exclusión de la medida que supone la indemnización por retraso (los intereses de demora) y no es posible identificar el perjuicio particular que pueda suponer a la Hacienda Pública.

Esta cuestión nos plantea su posible naturaleza sancionadora. Pero, en tal caso, su imposición debería cumplir con una serie de exigencias formales y materiales que derivan del ordenamiento administrativo sancionador. En relación con las exigencias formales hemos de tener en cuenta que se ha de abrir un expediente sancionador, se ha de notificar al sujeto infractor y se ha de abrir un periodo de alegaciones; en definitiva se ha de realizar un procedimiento que permita el ejercicio de los derechos reconocidos en los arts. 24 y 25.1 de la CE²⁵⁸. El recargo que tratamos, en cambio, no parece que venga motivado por el desarrollo del procedimiento que aquí apuntamos sino que su devengo es de carácter automático y será producto, en todo caso, de un acto de liquidación posterior al ingreso intempestivo.

presenten carácter sancionador o indemnizatorio." Se ha de especificar que a pesar de denominarlas prestaciones tributarias no las asimilan a un tributo sino, en todo caso, a prestaciones tributarias de carácter accesorio. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., GALÁN SÁNCHEZ, R. M^a., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: << Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria >>, RCT, n^o 161-162, 1996, pág. 43.

²⁵⁸) Art. 24 CE:

"1.- Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso, pueda producirse indefensión.

2.- Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.

La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos."

Art. 25.1 CE:

"1.- Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquél momento."

Con los requisitos de carácter material nos referimos a la necesidad de que el hecho esté tipificado como infracción por la ley, que el comportamiento sea antijurídico o merecedor de una sanción y, finalmente, que exista un grado de culpabilidad en el sujeto que lo realiza. En relación con el primer requisito -principio de tipicidad- el no ingreso o ingreso fuera de los plazos reglamentariamente previstos se encuentra contemplado en el art. 79 a) de la LGT. La tipificación del hecho como conducta sancionable nos indica que el no ingreso también es una conducta antijurídica en el sentido de que perjudica un bien jurídico protegido por el ordenamiento como es un correcto cumplimiento del deber de contribuir. Por último se exige, de acuerdo con el art. 77 de la LGT y tal y como expone el fundamento jurídico cuarto de la STC 76/1990 de 26 de noviembre²⁵⁹, un grado de negligencia para que la conducta sea punible, es decir, no es posible basar una sanción en una responsabilidad de carácter objetivo. En este sentido el recargo que tratamos podría considerarse una sanción a la infracción que implica el cumplimiento tardío de las obligaciones tributarias siendo esta idea avalada por el hecho de que esta exacción excluye la aplicación de otras sanciones.

Pero, como ya hemos visto, el procedimiento sancionador pertinente para la aplicación de sanciones no es seguido en este caso. Así mismo, derivamos de ello que no existen mecanismos para la determinación de la culpa o negligencia del sujeto pasivo²⁶⁰.

²⁵⁹) BOE nº 129 de 30 de mayo de 1990. El Alto Tribunal nos expone en ese fundamento que: "*El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables <<incluso a título de simple negligencia>>, lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.*

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias (...) en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente."

²⁶⁰) ESEVERRI MARTÍNEZ, dentro del contexto que determinaba la legislación anterior pero tratando sobre la naturaleza de los recargos del antiguo 61.2 de los que son sucesores los que estudiamos aquí, expuso que: "*Estamos ante declaraciones-liquidaciones ingresadas fuera de plazo, pero donde la completitud y veracidad de los datos aportados por el contribuyente deben, racionalmente, eliminar cualquier duda sobre el comportamiento culposo de sus actuaciones, según lo viene declarando de manera reiterada la doctrina del Tribunal Supremo sobre la materia. La conducta espontánea del sujeto pasivo eliminaría cualquier grado de responsabilidad en su forma de proceder y el recargo que se estable en el artículo 61.2 sería inaplicable, habida cuenta de su supuesto carácter sancionador"* ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: El ingreso..., ob., cit., pág. 20.

En nuestra opinión el comentario que aquí realiza el autor es aplicable al recargo del 20 por 100

En consecuencia, podremos estar ante un recargo de carácter sancionatorio pero su régimen jurídico escapa a las exigencias que posee nuestro ordenamiento tributario sancionador sobretodo en lo referente al procedimiento de imposición a través del cual se ha de rendir tributo a los principios constitucionales ya expuestos. En nuestra opinión, por tanto, este recargo debería ser estudiado por nuestro Tribunal Constitucional con el objetivo de analizar su coherencia con las exigencias de nuestra ley fundamental²⁶¹.

Sobre este recargo nos identificamos con la opinión que muestra ESEVERRI MARTÍNEZ²⁶², en el sentido de que el cumplimiento espontáneo y extemporáneo del sujeto: "(...)opera a modo de un arrepentimiento, o mejor, como excusa absolutoria de su conducta antijurídica (...)". El ordenamiento tributario no reacciona imponiendo una sanción a través del pertinente expediente administrativo sino que el cumplimiento espontáneo atenúa esta reacción de forma que la posible conducta infractora es sólo merecedora del recargo que comentamos. Parafraseando al autor citado²⁶³, mientras el sujeto que cumple a su debido tiempo es premiado con el cielo de los justos, el que incumple es condenado al infierno de las sanciones pecuniarias; pero, en caso de arrepentimiento espontáneo y extemporáneo el legislador ha diseñado el purgatorio del recargo único²⁶⁴.

que se contempla en el art. 61.3 de la LGT. En consecuencia, parece que el legislador está sancionando una responsabilidad objetiva lo que sería contrario a lo dispuesto dentro de nuestro ordenamiento sancionador.

²⁶¹) Somos conscientes, no obstante, de que el Tribunal Constitucional considera que no es posible trasladar de forma exacta las exigencias del procedimiento penal al procedimiento administrativo-tributario como consta en el fundamento jurídico cuarto de la STC 76/1990. Así mismo la reciente Sentencia, ya citada, 164/1995 considera posible ver a estos recargos como una medida entre sanción e indemnización justificadas en el especial interés que protege la Hacienda pública.

²⁶²) ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: <<Artículo 61 de la Ley General Tributaria>> en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Ed. Cedecs Derecho Tributario, Barcelona, 1995, pág. 89.

²⁶³) *Ibidem*, pág. 96.

²⁶⁴) Es necesario llamar la atención en que el art. 79 de la LGT dispone en su letra a) que es una infracción grave: "**Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta ley.**" En este sentido nos parece significativo lo marcado con negrita pues el legislador habla de regularizar la situación. En nuestra opinión se esta facilitando un paso previo, una nueva oportunidad al sujeto pasivo para estar a bien con la Hacienda Pública.

Es de destacar, asimismo, que en el ámbito penal esta regularización también tiene la consecuencia

En resumen, el artículo 61.3 de la LGT contiene una serie de recargos de naturaleza distinta a la tributaria pero que es posible diferenciar entre ellos. Así los recargos que se devengan durante el primer año desde que se produce un ingreso causado por una declaración-liquidación, autoliquidación o liquidación derivada de declaración espontáneas o extemporáneas tienen, a nuestro juicio, un carácter indemnizatorio. No, en cambio, el recargo del 20 por 100 que se devenga después de los doce meses, que es compatible con los intereses de demora -concepto de carácter indemnizatorio como ha declarado la doctrina²⁶⁵ y la jurisprudencia²⁶⁶- pero no con las sanciones y que, según HINOJOSA TORRALVO, parece más una sanción velada²⁶⁷.

de evitar que el sujeto arrepentido se vea inmerso en un procedimiento penal. En este sentido traemos aquí el nuevo art. 349.3 fruto de la modificación realizada a través de la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio el cual exime de responsabilidad penal al que regularice su situación antes que la Administración realice una actuación con el mismo objetivo.

Sobre esta cuestión PONT MESTRES y PONT CLEMENTE especifican que el art. 61.3 de la LGT no funciona como una excusa absolutoria ya que el art. 79.b) de la LGT necesita del requerimiento previo de la Administración para entender realizado el hecho que tipifica. Es decir, el art. 61.3 de la LGT prevé un supuesto cuya realización no implica el hecho tipificado en el art. 79.b) ya que el primero parte del no requerimiento administrativo y el segundo sí. En consecuencia, los autores citados consideran que el cumplimiento extemporáneo y espontáneo no supone una conducta antijurídica que sería lo sancionado en el art. 79 de la LGT.

No sucede igual con el art. 349 del Código Penal donde la regulación de la situación tributaria a través del art. 61.3 de la LGT sí implica, según los autores citados, una excusa absolutoria. PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.: *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1995, págs. 67-68.

HINOJOSA TORRALVO expone que esta cuatión es motivo de polémica doctrinal, pues frente a la posición de los anteriores autores se puede situar la de aquellos, como PÉREZ ROYO de los que se puede derivar que estos recargos implican una excusa absolutoria o causa de no punibilidad. HINOJOSA TORRALVO, J.J.: *Los aspectos...*, ob., cit., pág. 285.

²⁶⁵) Así lo exponen MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ en su *Curso de...*, ob., cit., pág. 440.

²⁶⁶) El Tribunal Constitucional considera en el fundamento jurídico décimo primero de la ya citada sentencia 76/1990 que los "*Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, (...)*".

²⁶⁷) HINOJOSA TORRALVO considera que este recargo tiene una naturaleza jurídica "*(...) fundamentalmente sancionadora (...)*". HINOJOSA TORRALVO, J.J.: *Los aspectos...*, ob., cit., pág. 282.

Así mismo se ha de decir que siguiendo a PALAO TABOADA parece que en este sentido existe un cierto consenso entre los comentaristas en atribuir el carácter de sanción al recargo del 20 por 100. PALAO TABOADA, C.: *Notas a...*, ob., cit., pág. 75.

2.2.2.- Los recargos del art. 127.1 de la LGT.

El recargo objeto de este epígrafe se encuentra previsto en la letra d) del art. 58 de la LGT y regulado en el art. 127.1 del mismo texto legal que dispone: "*1.- El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como de los intereses de demora correspondientes a ésta.*

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo."

Esta regulación pretende zanjar la polémica entre los Tribunales y la Administración sobre el devengo del recargo en el momento de emisión del certificado de descubierto y la providencia de apremio o el devengo automático al final del periodo habilitado reglamentariamente para el ingreso de la deuda tributaria. En este sentido el legislador se ha pronunciado a favor de la Administración contemplando que el recargo recogido en ese art. 127.1 de la LGT, se devengará de forma automática al inicio del periodo ejecutivo que, siguiendo el art. 126.3 de la LGT, es el final del periodo habilitado reglamentariamente para cumplir con el deber de ingreso de la deuda tributaria.

Una novedad a destacar es el hecho de que el recargo que estudiamos ahora se contempla con dos porcentajes diferentes. Junto al tradicional recargo de apremio del 20 por 100 se ha dispuesto otro del 10 por 100 que concurre si la deuda tributaria se satisface en periodo ejecutivo antes de que se notifique al deudor la providencia de apremio por la que comienza el procedimiento del mismo nombre (art. 127.3 de la LGT).

La previsión de un recargo del 10 por 100 implica, a nuestro juicio y siguiendo a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ²⁶⁸, distorsiones en el sistema diseñado para los ingresos extemporáneos. En este sentido este recargo se genera en el interín comprendido entre el inicio del periodo

²⁶⁸) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M^a: Curso..., ob., cit., pág. 450.

ejecutivo y el inicio del procedimiento de apremio marcado por la providencia homónima que implica la exigibilidad del recargo del 20 por 100. Es incompatible con los intereses de demora y compatible con los recargos, ya examinados, del art. 61.3 de la LGT, en caso de que no se produzca el pertinente ingreso. En consecuencia, de la regulación aquí expuesta parece posible extraer que el recargo del 10 por 100, al igual que los contenidos en el art. 61.3 de la LGT para los 12 primeros meses, tiene una naturaleza indemnizatoria y sustituyen a los intereses de demora que, desde siempre, han tenido esa misión resarcitoria del daño causado por el retraso.

Estimando que el recargo del 10 por 100 es un recargo de naturaleza indemnizatoria queda por examinar el recargo del 20 por 100 que se corresponde con el histórico recargo de apremio. En este sentido SÁNCHEZ ONDAL²⁶⁹ nos da muestra de que ha sido un tema debatido tanto en sede doctrinal como en sede jurisprudencial.

Así, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA²⁷⁰ entendía que al estudiar el antiguo recargo de prórroga, el recargo de apremio es una tasa o contraprestación por la actividad administrativa causada por el no pago de la deuda en el periodo reglamentariamente previsto. En cambio SOLER ROCH consideró en su día que el citado recargo posee una naturaleza compleja pues se trata de una sanción impropia y de una medida indemnizatoria²⁷¹.

También podemos encontrar pronunciamientos de los Tribunales en diversos sentidos. Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de septiembre de 1984 considera que el recargo de apremio es una medida resarcitoria en favor de la Administración por

²⁶⁹) SÁNCHEZ ONDAL, J.J.: *El recargo de apremio por deudas tributarias*, Ed. Tecnos, Colección Jurisprudencia Práctica, nº 73, Madrid, 1994.

²⁷⁰) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<El recargo de prórroga: naturaleza y procedencia de su exacción en las llamadas "autoliquidaciones">>, CT, nº 39, 1981, pág. 8.

²⁷¹) SOLER ROCH, M^a. T^a: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1974, pág. 142. La idea de que el recargo de apremio goza de una naturaleza dual también la expone MENÉNDEZ HERNÁNDEZ cuando considera que es posible, dependiendo del supuesto de que se trate, que el recargo tenga un objetivo indemnizador o de penalización. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: <<El recargo de apremio>>, *La Ley*, vol. 4, 1993, págs. 1066-1067.

el coste que implica el procedimiento del mismo nombre. Dentro de esta perspectiva pero dando un nuevo matiz, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en su sentencia de 23 de julio de 1992 consideró que la naturaleza del recargo de apremio, "(...) *equivale a una tasa por la prestación de un servicio adicional, la iniciación de otro procedimiento paralelo de ejecución (...)*".

Por otro lado podemos encontrar pronunciamientos donde se considera que la naturaleza del recargo es de carácter cuasipunitivo. En este sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su sentencia de 26 de enero y 15 de junio de 1993 cuando expone que el recargo de apremio tiene esa naturaleza de forma que se penaliza a quien obliga a la Administración a recurrir al procedimiento excepcional de apremio.

En nuestra opinión el recargo de apremio no se puede identificar con una tasa pues esta identificación implicaría que el recargo de apremio tiene un carácter tributario. Como ya hemos expuesto el recargo tributario lo es desde el momento en que comparte el hecho imponible de otro tributo que le sirve de base. Por tanto, ese mismo hecho imponible, cuando se devenga, implica una consecuencia doble: el nacimiento de dos obligaciones tributarias correspondientes al tributo base y al recargo. En el presente caso el recargo de apremio no parece que venga motivado por un hecho imponible de otro tributo sino que se devenga por el inicio del periodo ejecutivo y se hace exigible a través de la notificación de la providencia de apremio. Es decir, el presupuesto de hecho es el incumplimiento por parte del sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias. Por otro lado, recordando lo que ya se ha expuesto en este sentido, si la naturaleza del recargo tributario ha de ser la de su tributo base y, más concretamente, la de un impuesto, no nos parece congruente que este recargo de apremio mantenga una naturaleza propia independiente del tributo que le sirve de base sea este un impuesto, una tasa o una contribución especial

Se podría pensar, descartada por nuestra parte la naturaleza tributaria del recargo de apremio, que nos hallamos ante una sanción tributaria. Como ya hemos señalado para ello han de concurrir una serie de requisitos de carácter formal -encarnados en un procedimiento sancionador- y material -encarnados en principios de tipicidad, antijuricidad

y culpabilidad-

En relación con el recargo de apremio estos requisitos no se ven satisfechos en su totalidad. Así con respecto al procedimiento, el órgano competente para exigirlo es el de recaudación (art. 92 del RGR) mientras que los órganos con potestad sancionadora en materia tributaria se encuentran en el art. 81.1 de la LGT, por otro lado si bien se inicia a través de la notificación de la providencia de apremio al interesado (art. 127.3 de la LGT) el procedimiento de imposición del recargo sólo contempla audiencia para el interesado con el objeto concreto de impugnar su procedencia (art. 138 de la LGT) o para suspenderlo (art. 135 de la LGT).

Por lo que respecta a los requisitos sustanciales se podría estimar que el recargo de apremio es una sanción al comportamiento infractor recogido en el art. 79.a)²⁷² de la LGT. Pero contra esta idea se puede argumentar que el artículo citado contempla que no es viable la estimación de la existencia de una infracción cuando procede aplicar lo dispuesto en el art. 127 de la LGT donde el sujeto se ve inmerso en un procedimiento ejecutivo o de apremio por el impago de deudas liquidadas o autoliquidadas. En consecuencia, interpretamos que el art. 79. a) de la LGT, contempla como infracción a conductas de no ingreso derivadas de la no declaración o autoliquidación o cuando estas son incompletas o incorrectas.

También podríamos considerar que el recargo es la sanción por las conductas señaladas como infracción simple en la letra a) del art. 78 o como infracción grave en la letra b) del mismo art. 79²⁷³. Pero estos comportamientos hallan la reacción del ordenamiento jurídico a través de las sanciones contempladas en los arts. 83 y 87

²⁷²) Art. 79.a) de la LGT:

"a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley."

²⁷³) Art. 79. b) LGT:

"b) No presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación."

respectivamente de la LGT. La consecuencia de ello sería la violación, como ya señaló en su día LOZANO SERRANO²⁷⁴, del principio *non bis in eadem* al prevenirse una doble reacción punitiva contra un mismo comportamiento infractor.

En definitiva nos resulta difícil asimilar al recargo de apremio como una sanción y, como ya hemos visto, equipararlo a una tasa y con ello a un tributo. Es por ello que estimamos más viable, con HINOJOSA TORRALVO²⁷⁵, considerar que tiene un componente más indemnizatorio que sancionador en el sentido de que viene a compensar el coste adicional que implica a la Administración la apertura de un procedimiento especial dirigido a hacer efectivo un derecho de crédito. Desde este punto de vista no resulta difícil ver que es un concepto compatible con los intereses de demora puesto que están diseñados para compensar el retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias mientras que el recargo de apremio compensará el coste añadido que supone iniciar el procedimiento de apremio.

Hasta aquí hemos visto los recargos de carácter no tributario que se contemplan en nuestro ordenamiento. En realidad estimamos que el legislador se ha servido de la técnica que supone el recargo (aplicación de un factor sobre la cuota tributaria a fin de aumentar la deuda tributaria) con el objetivo de satisfacer determinados perjuicios que supone el incumplimiento por parte del administrado de sus deberes tributarios. De hecho, siendo el tema del siguiente subapartado, también ha utilizado la misma técnica a la hora de configurar las sanciones a aplicar a los comportamientos que se han tipificado como infracciones tributarias.

2.3.- Los recargos como sanciones tributarias.

Previamente hemos de advertir que el recargo en este caso no es más que una técnica de incremento de la deuda tributaria contemplada en el art. 58 de la LGT. En

²⁷⁴) LOZANO SERRANO, C.: <<Apertura del procedimiento de apremio y exigencia del recargo>>, Impuestos, vol. II, 1992, pág. 189.

²⁷⁵) HINOJOSA TORRALVO, J.J.: Los aspectos temporales..., ob., cit., pág. 312.

común con los recargos de carácter tributario o los indemnizatorios tiene el hecho de que son factores basados sobre la deuda tributaria que determinan una carga económica adicional. Como característica propia tienen que son la reacción punitiva que el ordenamiento ha diseñado contra comportamientos que ha tipificado como infracciones. Así pues, el marco jurídico en el que se encuadran será el derecho sancionador y no el propio derecho tributario en su vertiente estática (regulación de tributos) o dinámica (aplicación de tributos).

Hechas estas aclaraciones constatamos que el legislador utiliza la técnica del recargo para determinar sanciones cuando contempla en el art. 80 de la LGT que las sanciones pueden ser una multa pecuniaria, fija o proporcional y que estas últimas se aplicarán, salvo casos especiales previstos en el art. 88, 1 y 2 de la LGT, sobre la cuota tributaria y los recargos del art. 58.2. a) de la LGT, sobre las cantidades que no se han ingresado o sobre los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos.

Estas multas proporcionales se concentran en relación con las infracciones de carácter grave contenidas en el art. 79 de la LGT. En este sentido el art. 87 del mismo texto legal dispone que se aplica una multa proporcional del 50 al 150 por 100 sobre las cuantías que son objeto de la infracción contenidas en el ya mencionado art. 80 de la LGT.

El art. 88 de la LGT también prevé multas proporcionales por determinación falseada de ciertas partidas a tener en cuenta para la liquidación de los tributos. Pero, en este caso el porcentaje no se aplica sobre la deuda tributaria sino sobre los conceptos falseados lo que implica no exactamente un incremento de la primera haciendo difícil estimar que estas multas son recargos en el sentido que ya hemos definido. En nuestra opinión, no se está incrementando directamente la deuda tributaria sino que se determinan unas multas basándose en conceptos que, si bien sirven para determinarla, no son ésta .

No sucede lo mismo con la multa pecuniaria de carácter proporcional que se encuentra en el art. 88.3 de la LGT la cual supone un incremento del 75 al 150 por 100 de las cuantías que se han debido ingresar en concepto de tributos repercutidos, ingresos a cuenta o retenciones. Esas cantidades sí que son componentes de la deuda tributaria tal

y como se deriva del art. 58 de la LGT con lo que podemos hablar que aquí el legislador emplea la técnica financiera del recargo para determinar la sanción aplicable.

Hasta aquí se han relacionado los usos que se derivan de la técnica financiera del recargo, diferentes recargos de nuestro ordenamiento y las características y problemas que su regulación ha planteado. Pues bien, expresado en términos contables, estimamos que el activo que nos puede proporcionar las diferentes experiencias en materias de recargos nos ayudarán a entender mejor el régimen jurídico del recargo autonómico objeto principal de este trabajo compensando así el pasivo de nuestro desconocimiento. Así pues, amparándonos en esta experiencia estudiaremos en el siguiente capítulo el recargo autonómico a través de los diferentes parámetros que lo configuran, no sin antes hacer una recapitulación de lo tratado.

3.- RECAPITULACIÓN.

El presente capítulo recoge, a través de sus apartados, diferentes casos prácticos de figuras que tienen la característica común de generar un incremento de la deuda tributaria o una nueva carga. Se trata de recargos que han sido utilizados por el legislador para producir ese aumento bajo el concepto de tributo, de medida indemnizadora o de sanción.

Efectivamente, en las anteriores páginas se ha mostrado cómo el recargo se puede definir como un tributo cuando se configura como una exacción establecida por ley, que genera una prestación pecuniaria en favor de un ente público y se establece de forma acorde al principio de capacidad económica. Así mismo se ha estudiado como, desde un punto de vista jurídico, hay diversos elementos que permiten señalar la diferencia entre este recargo y las participaciones en ingresos de otros entes.

Este recargo tributario se establece sobre tributos preexistentes, asumiendo su hecho imponible y su naturaleza. Sin embargo, no todo hecho imponible es susceptible de ser compartido con un recargo. Se ha mostrado que el del impuesto es el más apropiado para ser compartido, a diferencia del que puede fundamentar una tasa o una contribución especial.

Ahora bien, asumir el hecho imponible del tributo base no implica adoptarlo en su totalidad tal y como se ha discutido en relación con el recurso cameral permanente. Esta idea viene avalada por el hecho de que los recargos relacionados poseen su propio mecanismo de cuantificación lo que, a primera vista, hace suponer un aspecto cuantitativo del hecho imponible diferente al del tributo base. Así mismo, en los casos del recargo de equivalencia y el recargo sobre el Impuesto General Indirecto Canario su hecho imponible no sujeta operaciones que sí están sujetas al tributo base. En consecuencia, se puede concluir que un recargo tributario asume elementos del hecho imponible del tributo base y aporta también elementos que le son propios.

El hecho imponible del tributo base es asumido por el recargo a través del punto estructural del primero sobre el que se imponga. En este sentido se encuentran ejemplos prácticos de recargos sobre la cuota (la mayoría de los recargos relacionados) o la base imponible (por ejemplo, el recargo supramunicipal sobre el Impuesto de Bienes Inmuebles) del tributo base. Sobre estos puntos se aplica el tipo impositivo del recargo que puede ser una alícuota (la mayoría de los recargos) o de carácter específico (como sucede con el recargo sobre el canon catalán sobre el consumo de agua).

Por otro lado, los recargos relacionados también nos muestran que no es única la forma de establecerse sobre un punto estructural como es la base imponible. La mayoría asumen completamente este elemento pero, por ejemplo, el recurso cameral permanente sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sólo grava la renta obtenida por actividades empresariales o profesionales. Por su parte, los diferentes recargos autonómicos sobre la Tasa estatal que grava el juego se establecen sobre unas bases discriminando otras, cuando existen diversas que se integran en el régimen jurídico del tributo base.

Otro punto a destacar es la gestión del recargo tributario. En este aspecto no parece posible afirmar que exista una regla única pues, si bien encontramos una tendencia a que sea gestionado por el ente que gestiona el tributo base, existen supuestos donde la gestión se realiza de forma separada. Efectivamente, el recurso cameral permanente presenta una gestión separada con respecto al impuesto base y el recargo sobre el canon catalán que grava el consumo de agua nos muestra una gestión cuyas tareas se comparten entre

diversos entes.

En este capítulo también se analiza el recargo tributario autonómico dentro del contexto de las Comunidades Autónomas de régimen especial. De ese tratamiento se deduce que la Comunidad Autónoma del País Vasco puede establecer recargos sobre tributos concertados o tributos estatales siguiendo la regulación establecida en la LOFCA. Por el contrario, la Comunidad Autónoma de Navarra puede establecer este tributo sin estar sometido más que a la CE y la Ley de Convenio, aunque no es un recurso que se contemple expresamente como componente de su hacienda. No obstante, sí que ha sido establecido como recurso permanente para la Cámara de Comercio Industria y Navegación de Navarra.

Finalmente, son tratados los recargos extratributarios y los recargos entendidos como medidas sancionadoras, viendo así las otras utilidades de esta figura. Aunque, como se ha dicho, tienen en común con el recargo tributario el efecto de incremento de la deuda tributaria o de nueva carga, el fundamento de estas figuras es diferente. El tributario lo tiene en el presupuesto de hecho del tributo base mientras que, en estos dos últimos casos, el recargo posee su fundamento en el cumplimiento incorrecto de la obligación tributaria.

Pues bien, con este bagaje, extraído del análisis realizado, y teniendo en cuenta el objeto fundamental de esta investigación, vamos a proseguir nuestra andadura adentrándonos en el estudio del régimen jurídico del recargo tributario autonómico desde que se establece hasta que se aplica. Para ello nos serviremos no sólo de los mandatos contenidos en el ordenamiento jurídico y de las reflexiones doctrinales, sino también, en la medida en que ello sea posible, de las conclusiones parciales que hemos obtenido como consecuencia del estudio de los distintos recargos en vigor en nuestro ordenamiento.

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

SUMARIO: 1.- Introducción; 2.- El recargo tributario autonómico y el poder tributario de las Comunidades Autónomas; 2.1.- Aproximación al poder tributario autonómico; 2.2.- Delimitación de los conceptos de tributo propio y recargo tributario autonómico; 2.2.1.- La competencia normativa: configuración del hecho imponible del recargo tributario; 2.2.1.1.- Elemento objetivo: a) Aspecto material, b) Aspecto espacial, c) Aspecto temporal y d) Aspecto cuantitativo; 2.2.1.2.- Elemento subjetivo: a) Sujeto activo, b) Sujeto pasivo: 1) El contribuyente, 2) El sustituto, 3) El responsable, 4) El retenedor a cuenta; 2.2.2.- La competencia de gestión y la titularidad sobre la recaudación; 3.- El recargo tributario autonómico y el sistema tributario; 3.1.- El recargo autonómico y el art. 6.2 de la LOFCA; 3.2.- El ámbito de aplicación del recargo autonómico; 3.3.- El recargo no puede implicar la disminución de ingresos del Estado por dichos impuestos; 4.- El deber de contribuir y el recargo tributario autonómico; 4.1.- El principio de generalidad; 4.2.- El principio de capacidad económica; 4.2.1.- El recargo y la riqueza que puede ser gravada; 4.2.2.- El recargo y la base imponible del impuesto base; 4.2.3.- El recargo y ciertas medidas técnicas para la adaptación del tributo a la capacidad económica; 4.3.- El principio de igualdad; 4.4.- El principio de progresividad; 4.5.- El principio de no confiscatoriedad; 4.6.- El principio de legalidad; 5.- Recapitulación.

1.- INTRODUCCIÓN.

En el primer capítulo de este trabajo hemos comenzado a tratar nuestro objeto de estudio examinando el sistema financiero y describiendo recargos de carácter tributario, de carácter extratributario y, finalmente, sanciones cuya imposición se realiza a través de un mecanismo que las asimila a un recargo. En el presente capítulo y a partir de él centramos nuestra atención en el régimen jurídico del recargo tributario autonómico para cuyo conocimiento utilizaremos las experiencias que la variedad de recargos mostrada anteriormente nos pueda ofrecer.

Este capítulo comienza con la idea, como no podría ser de otra manera, de que el

recargo mencionado es una manifestación del poder tributario de las Comunidades Autónomas. En este sentido vamos a realizar una aproximación a ese fundamento para determinar las características que, lógicamente, influirán en el recargo autonómico. A continuación delimitaremos esta consecuencia del tan citado poder con respecto al resto de exacciones tributarias susceptibles de ser establecidas por las Comunidades Autónomas. Finalmente, se examina la influencia de los principios que informan el deber de contribuir como primeros delimitadores del marco jurídico para el establecimiento de recargos autonómicos.

2.- EL RECARGO TRIBUTARIO AUTONÓMICO Y EL PODER TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

2.1.- Aproximación al poder tributario autonómico.

El concepto de poder tributario y las características del poder tributario autonómico¹ han sido puntos profunda y profusamente tratados por la doctrina. En el presente subapartado no se va a realizar un exhaustivo estudio de ambas cuestiones, sino que se pretende un objetivo mucho más modesto como es acercarnos al carácter del poder tributario autonómico en nuestro ordenamiento a través de las posiciones doctrinales más importantes que han tratado este tema.

Las posiciones a las que se ha hecho referencia giran en torno a interpretaciones que se pueden derivar del tenor literal de los apartados 1 y 2 del art. 133 de la CE que prevé "1. *La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al*

¹) Sobre el poder tributario pueden verse, entre otros, CAZORLA PRIETO, L.M^a.: *Poder tributario y Estado contemporáneo*, I.E.F., Madrid, 1981; FALCÓN Y TELLA, R.: <<La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas>>, en *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 495-562; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: <<Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas>>, en *Las Cortes Generales*, vol. II, D^o General de los Servicios Jurídicos del Estado, I.E.F, Madrid, 1987, págs. 1023-1054; PALAO TABOADA, C.: <<La distribución del poder tributario en España>>, C.T., n^o 52, 1985, págs. 183-189; RAMALLO MASSANET, J.: <<El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno>>, REDF, n^o 60, 1988, págs. 501-549.

Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes."

Sobre este precepto podemos encontrar, por un lado, un sector doctrinal, donde cabría ubicar a SAINZ DE BUJANDA², que considera que tras la aparición de la Constitución se puede seguir manteniendo la dualidad del poder originario/poder derivado. En consecuencia, no hay diferencia entre el poder de las Comunidades Autónomas y el de las Corporaciones Locales en el sentido de que estos entes dependen del Estado a la hora de establecer y regular tributos. Su argumentación está basada en que el Estado posee la facultad exclusiva para el señalamiento de límites al ejercicio del poder financiero de las Comunidades Autónomas. En esta línea también se situó PALAO TABOADA³ cuando expuso que: "*Las Comunidades Autónomas únicamente poseen, por consiguiente, <<potestad tributaria derivada>>, es decir, conferida por la ley y sujeta a los límites que ésta determine en cada caso. El poder tributario de que se dota a las regiones es en esencia el mismo de que venían disfrutando las Corporaciones Locales (...)*".

Por su parte, CARRETERO PÉREZ⁴, considera que "*El artículo 133-1 de la Constitución dice que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. En consecuencia, las expresiones de la constitución son terminantes. La potestad tributaria originaria pertenece exclusivamente*

²) SAINZ DE BUJANDA, Fdo: Lecciones..., ob., cit., pág. 77.

³) PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda Regional y el Proyecto de Constitución*, Universidad de Zaragoza, 1978, pág. 37. Reitera esta idea en su trabajo <<La hacienda regional y la Constitución española>>, RER, nº 2, 1978, págs. 159-160. No obstante, muestra un cambio de postura en un trabajo posterior cuando escribe que "*En vista de las consideraciones precedentes (conclusión de las cuales es que no ha prevalecido la diferenciación de poder originario/derivado) renunciaremos por inútil a la utilización de las categorías de poder originario y derivado*", PALAO TABOADA, C.: *La distribución...*, ob., cit., pág. 184.

⁴) CARRETERO PÉREZ, A.: <<Los principios generales del Sistema financiero de las Comunidades Autónomas>>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, D^{ta}. General de lo Contencioso del Estado, I.E.F, Madrid, 1984, págs. 567. Así mismo HUCHA CELADOR, Fdo. de la: *Introducción...*, ob., cit., pág. 76; LUEIRO LORES, M.: <<La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas>>, RHAL, nº 42, 1984, págs. 443-447 o LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: *Comentarios...*, ob., cit., pág. 137.

MARTÍN QUERALT expone a pie de página el debate originado en el congreso sobre el tema del poder tributario originario y derivado en su artículo <<La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía>>, HPE, nº 59, 1979, págs. 133-136.

al Estado y a ninguna otra entidad. El Poder tributario originario viene conferido por la Constitución y sólo se halla limitado por ella." Así mismo FERNÁNDEZ ORDOÑEZ consideró que el proyecto de Constitución establecía un principio inequívoco como es el de atribuir al Estado, de forma exclusiva, la potestad originaria para establecer tributos. Esta idea se desprendía de que el Estado es titular de un poder tributario que emana directamente de su soberanía⁵.

Por su parte, parece que el Tribunal Constitucional ha mostrado en algunos de su pronunciamientos que el Estado posee una posición de superioridad dentro del sistema plural que implica la existencia de diversos entes territoriales con autonomía para la gestión de sus intereses⁶. Esta posición de supremacía se manifiesta también en el ámbito tributario cuando en su sentencia 6/1983 de 4 de febrero manifiesta en el fundamento jurídico cuarto que el art. 133.1 de la CE constata que la potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado de forma que este precepto: "(...) *define una competencia exclusiva del Estado (...)*". Esta utilización de la concepción de poder tributario/derivado se reitera en la sentencia 19/1987 de 17 de febrero que considera que la potestad tributaria corresponde originariamente al Estado. Parece, pues, que a pesar de que las tesis sobre la distribución del poder tributario han evolucionado, como seguidamente vamos a analizar, nuestro Tribunal Constitucional ha seguido haciendo uso de la dinámica poder tributario originario-poder derivado.

⁵) FERNÁNDEZ ORDOÑEZ, F.: <<Las Haciendas Regionales>>, CT, nº 26, 1978, pág. 146. A esta concepción se opone RODRÍGUEZ BEREJO al considerar que "*El llamado poder tributario se confunde con la potestad legislativa normal, y, por otra parte, como confiamos haber demostrado en las páginas anteriores, tanto respecto de esta normal potestad legislativa como respecto al llamado poder tributario parece fuera de lugar invocar el concepto de soberanía*". RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1976, pág. 217.

⁶) En este sentido el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico tercero de su sentencia 4/1981 de 2 de febrero (BOE nº 47 de 24 de febrero de 1981) manifestó que la autonomía de los diversos entes que componen el Estado: "*(...) se ejerce -por lo demás- en el marco del ordenamiento. Es la Ley, en definitiva la que concreta el principio de autonomía de cada tipo de Entes, de acuerdo con la Constitución. Y debe hacerse notar que la misma contempla la necesidad -como consecuencia del principio de unidad y de la supremacía del interés de la nación- de que el Estado quede colocado en una posición de superioridad, tal y como establecen diversos preceptos de la Constitución, tanto en relación a las Comunidades Autónomas, concebidas como Entes dotadas de autonomía cualitativamente superior a la administrativa (artículos 150.3 y 155 entre otros) como a los Entes locales (artículo 148.1.2º)*".

Una segunda concepción, seguida por CASADO OLLERO⁷, no considera que la soberanía sea el distintivo del poder tributario del Estado para considerarlo de carácter originario. El autor citado especifica que en nuestra Constitución la soberanía radica en el pueblo el cual elige a unos representantes, tanto estatales como autonómicos, siendo lógico pensar que, en este sentido, tanto el poder tributario estatal como el autonómico derivan de la soberanía, no pudiendo establecer una diferencia entre poder tributario originario y derivado: ambos entes tienen una competencia legislativa atribuida por la Constitución de forma implícita.

No obstante este mismo fundamento, el autor citado también destaca la existencia de diferencias entre ambos poderes tributarios en cuanto a su objeto. Mientras que el poder financiero en general y tributario en particular, es esencial para la existencia del Estado, para las Comunidades Autónomas implica un factor con el que expresar su autonomía financiera y, por ende, política; mientras que ellas mismas y un nivel determinado de los servicios que prestan se hallan, como veremos, garantizados por el Estado⁸. Por tanto, el objeto de ambos poderes es diferente como también lo son, siguiendo a CASADO OLLERO, los límites constitucionales a los que están sometidos ambos poderes. En este sentido podemos traer aquí las palabras de RUIZ-BEATO BRAVO⁹: *"El Estado no tiene límite específicamente señalado en el artículo 133, pero es indubitado que dicha potestad debe ser ejercida de acuerdo con la Constitución, según los principios en ella establecidos"*

⁷) CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades autónomas. Una aproximación a las funciones del tributo regional*, Universidad Granada, Granada, 1981, págs. 17-18. Con este autor también podemos agrupar a MARTÍN QUERALT, J.: *La institucionalización...*, ob., cit., pág. 136. SÁNCHEZ SERRANO, L.: <<El poder tributario de las Comunidades Autónomas>>, REDF, n° 29, 1981, pág. 85-86 - por su parte reinterpreta los conceptos de poder tributario originario y derivado acercándose a la tesis sobre los diferentes límites de los entes con poder tributario que vienen a exponer los autores citados anteriormente. Así mismo GONZÁLEZ GARCÍA, E.: <<La distribución de competencias tributarias en un Estado plural>>, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1986-1987*, T.II, Madrid, 1988, págs. 917 o MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, ob., cit., pág. 237.

⁸) Según CASADO OLLERO el poder impositivo de las Comunidades Autónomas: *"Este se prefigura, en efecto con un carácter complementario y residual, puesto que, en línea teórica al menos, únicamente habrá que recurrir a la creación de tributos propios cuando las Asambleas Legislativas de las respectivas entidades autónomas, opten por mantener en su propia circunscripción territorial un nivel de prestación de servicios públicos superior al nivel mínimo garantizado por el Estado."* CASADO OLLERO, G.: *El sistema...*, ob., cit., págs. 66-67.

⁹) RUIZ-BEATO BRAVO, J.: *Los recargos...*, ob., cit., pág. 2742.

y dentro de los límites que los mismos implican.

En cuanto a las Comunidades, literalmente se prescribe que deben ejercitarla <<de acuerdo con la Constitución y las Leyes>>. Es decir, que, a diferencia del Estado, las Comunidades Autónomas tienen que ejercer su potestad <<... de acuerdo... con las leyes>>; es decir, leyes no constitucionales aprobadas por las Cortes Generales."

También BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH parecen identificarse con la idea de que tanto el poder tributario del Estado como el de las Comunidades Autónomas son de carácter originario pero se diferencian en que el ejercicio del último posee unos límites diferentes¹⁰. Así mismo PEREZ ROYO¹¹ considera que la diferencia entre el poder tributario del Estado y el de las Comunidades Autónomas "(...) habrá que encontrarla, no en el origen de dicho poder, que en todo caso procede de la Constitución, sino en los límites que ésta establece para cada uno de los diferentes supuestos."

Se ha de destacar en esta posición a FERREIRO LAPATZA¹² pues, a diferencia de CASADO OLLERO, considera que el poder financiero "(...) no es más que una manifestación del poder soberano". En consecuencia, para el autor parece que el poder tributario también se fundamenta en ese concepto pues no deja de ser una faceta del citado poder financiero. En cambio, piensa que no es posible aplicar la dialéctica de poder tributario originario y derivado en relación con el Estado y las Comunidades Autónomas. Según FERREIRO LAPATZA, cuando la CE atribuye la potestad originaria para establecer tributos "(...) quiere significar y resaltar únicamente que el poder tributario del Estado sólo está condicionado y limitado por la Constitución, mientras que las Comunidades autónomas y Corporaciones locales están condicionadas en este terreno, como dice el artículo 133.2 de la Constitución, por la Constitución y las leyes."

Finalmente es posible encontrar autores con posturas de tipo intermedio como por ejemplo ALBIÑANA que lo ve como compartido, CAZORLA que piensa que se ha de

¹⁰) BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a. T.: Derecho..., ob., cit., pág. 421.

¹¹) PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., pág. 47.

¹²) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., págs. 81-85.

diferenciar un poder tributario estatal, uno autonómico y otro local; CARRETERO PÉREZ que concibe este poder como una potestad intermedia entre poder estatal y local o la de LASARTE o RAMALLO que lo consideran como un poder de segundo grado¹³.

Pues bien, en nuestra opinión, si bien es cierto que el art. 133 de la CE hace mención a que el Estado tiene la potestad tributaria originaria estimamos que no es posible trasladar al periodo postconstitucional la exégesis realizada de los arts. 2 y 5 de la LGT. El fundamento que seguimos para no aceptar la primera interpretación es el hecho de que se incorporan a nuestra realidad jurídica unos entes como son las Comunidades Autónomas que, a diferencia de las Corporaciones Locales, poseen poder legislativo.

En este sentido el Tribunal Constitucional, de forma implícita, en su Sentencia 37/1981 de 16 de noviembre, considera que el establecimiento de un tributo -en este caso por la Hacienda General del País Vasco- requería, por exigencia del artículo 31.1 y 133.3 de la CE, una ley del Parlamento autonómico -en este caso del Parlamento Vasco-. Este dato nos indica que el Tribunal Constitucional considera apta la ley autonómica para el establecimiento de tributos con lo que su poder tributario es suficiente para crear este tipo de recursos sin necesidad de que se ejerza *a priori* el poder tributario estatal. Esta idoneidad del poder tributario autonómico para el establecimiento de tributos también se deriva de la LOFCA que en su art. 17 b) contempla, entre otras, la competencia autonómica para: "*El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria*". En consecuencia, con FERREIRO LAPATZA¹⁴, consideramos que la capacidad de establecer tributos por las Comunidades Autónomas implica "*(...) establecer un tributo en el sentido de crearlo ex novo señalando sus*

¹³) Estos autores han mostrado esta posición en diversos trabajos como ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en el Prólogo al libro de FALCÓN Y TELLA, R.: *La compensación Financiera Interterritorial*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1986, págs. 20-21; CAZORLA PRIETO, L.M^a: Poder tributario..., ob., cit., págs. 176-177; LASARTE, J.: <<Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas>>, REDF, n^o 22, 1979; págs. 220-223 o RAMALLO MASSANET, J.: <<Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas>>, en *Hacienda y Constitución*, I.E.F., Madrid, 1979, pág. 118.

¹⁴) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Los impuestos..., ob., cit., pág. 681.

elementos esenciales". Es decir, a diferencia de lo que ocurre con los entes locales, las Comunidades Autónomas pueden ejercer su poder tributario estableciendo y exigiendo tributos sin necesidad de que el Estado los cree previamente¹⁵.

Además de este argumento de carácter formal -flexibilización del monopolio legislativo estatal a la hora de establecer tributos debido a la validez de las normas de otros entes- se puede aportar otro razonamiento de carácter material. El art. 156.1 de nuestro texto fundamental reconoce autonomía específicamente financiera a las Comunidades Autónomas y el art. 137 del mismo texto les reconoce autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Esa autonomía sin adjetivo concreto y esa autonomía financiera supone, siguiendo el fundamento jurídico segundo de la sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986 de 31 de enero, la existencia necesaria de una hacienda general constituida por los recursos del art. 157 de la CE entre los que figuran los tributos. En consecuencia, parece posible concebir a los tributos autonómicos, como manifestación de su poder tributario, como uno de los fundamentos de la autonomía de las Comunidades que integran la organización territorial del Estado

En definitiva no nos mostramos partícipes de una concepción de poder tributario originario y derivado para explicar el carácter de la competencia autonómica para el establecimiento de tributos. Consideramos, con la segunda posición doctrinal mostrada, que nos hallamos ante un poder tributario capaz de establecer tributos *ex novo* sin que haya de ejercerse a priori el poder tributario estatal. Pero, tal y como expresa el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico tercero de su sentencia 4/1981 de 2 de febrero,

¹⁵) Del capítulo primero podemos extraer un dato empírico que confirma esta idea. Se puede destacar la diferencia normativa que presentan los recargos de los diferentes entes locales que allí se relacionan y los recargos tributarios autonómicos sobre la tasa estatal que grava el juego. Sobre los primeros se ha de decir que ha sido necesario que se contemplen como recurso en la LHL, mientras que los de las Comunidades Autónomas ya parten de un fundamento constitucional, no siendo necesaria una ley estatal para su establecimiento. Así mismo se ha de recordar aquí lo dicho en ese primer capítulo en relación con el principio de legalidad y la STC 179/1985 en el sentido de que los recargos locales, en particular, y los tributos de esos entes, en general, debían establecerse dentro de los límites que marca la ley.

Además, creemos preciso remitirnos, en aras de una mayor claridad, al recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas en el contexto de las Comunidades Autónomas Uniprovinciales. En ese supuesto, en nuestra opinión, se refleja lo argumentado en esta nota ya que, si bien ese recargo y el recargo tributario autonómico, en aquél contexto tienen el mismo titular, no sucede igual con su régimen jurídico. Efectivamente, a diferencia de esa última exacción el recargo provincial -como los otros recargos locales- no posee un fundamento constitucional expreso y su régimen jurídico es establecido por el Estado.

autonomía no es soberanía lo que implica una serie de limitaciones que se contienen, según prevé el apartado 2 del art. 133 citado, en la Constitución y en las leyes que, como señala FERREIRO LAPATZA, han de ser estatales¹⁶.

Como conclusión de este subapartado podemos afirmar que en nuestro ordenamiento se prevé la existencia de unos entes territoriales, como son las Comunidades Autónomas, dotados de poder tributario. Esto implica que poseen la facultad para establecer y exigir tributos, entendiendo el primer término, como la capacidad de crearlos sin necesidad de intervención previa del Estado. Ahora bien, a diferencia de éste, el ejercicio de ese poder ha de ceñirse a un doble orden normativo: por un lado a lo que se prevé en la CE en materia tributaria y, por otro, a las leyes del propio Estado de las cuales la LOFCA puede ser un ejemplo.

Caracterizado de este manera el poder tributario autonómico, a través del art. 157.1 de la CE se puede determinar qué exacciones de carácter tributario pueden ser establecidas por las Comunidades Autónomas pasando a formar parte de sus respectivas haciendas. En este sentido se puede comprobar que pueden imponer, por un lado, recargos tributarios¹⁷ sobre impuestos estatales (art. 157.1.a) de la CE) y por otro sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales (art. 157.1.b) de la CE).

De esta regulación destacamos que el legislador constitucional, pensando en el recargo como un tributo, tal y como se ha tratado en el capítulo primero, realiza un trato separado de las diferentes exacciones tributarias. Por un lado, menciona a los recargos sobre impuestos estatales y por otro a los propios tributos de las Comunidades Autónomas. Este trato diferenciado no parece exento de importancia puesto que se reproduce en los

¹⁶) Este autor considera que no ofrece series dudas que el art. 133.2 se refiere a leyes estatales "Por la sencilla razón de que las Comunidades Autónomas sólo pueden verse condicionadas en su actividad legislativa por leyes estatales y no por sus propias leyes". FERREIRO LAPATZA, J.J.: Los impuestos..., ob., cit., pág. 674.

¹⁷) En palabras de RUÍZ GARCÍA "(...) el establecimiento de recargos permite a las Comunidades Autónomas ejercer un cierto poder tributario (...)". RUÍZ GARCÍA, J.R.: <<Art. 48.6. del EACAr. Los recargos propios establecidos sobre tributos estatales>>, en *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Aragón*, IEAL, Madrid, 1985, pág. 594.

arts. 4.1.b) y d)¹⁸, 17. b) y c)¹⁹ y 20.1.a) y c)²⁰. Además de ese trato separado se puede hacer la observación de que, tanto en el articulado citado de la CE como en el de la LOFCA, se califica a impuestos, tasas y contribuciones especiales de "propios", no adjetivando al recargo de igual manera. Por tanto, se puede inferir que el legislador distingue entre los tributos propios y los recargos tributarios autonómicos, lo que nos conduce a examinar las diferentes figuras para delimitarlas, aunque tienen en común ser manifestaciones del poder tributario autonómico.

2.2.- Delimitación de los conceptos de tributo propio y recargo tributario autonómico.

Como se ha dicho en el subapartado anterior, manifestaciones del ejercicio del poder tributario autonómico son el establecimiento de exacciones como impuestos, tasas,

¹⁸) Art. 4.1: "*De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*

(...)

b) *Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*

(...)

d) *Los recargos que pudieran establecerse sobre los impuestos del Estado."*

¹⁹) Art. 17. "*Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias:*

(...)

b) *El establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.*

(...)

c) *El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los impuestos del Estado."*

²⁰) Art. 20.1.: "*El conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por las respectivas Administraciones en materia tributaria, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, corresponderá:*

a) *Cuando se trate de tributos propios de las Comunidades Autónomas, a sus propios órganos económico-administrativos.*

(...)

c) *Cuando se trate de recargos establecidos sobre tributos del Estado, a los órganos económico-administrativos del mismo."*

Destacamos de este precepto que en el mismo no se diferencia a los tributos propios de las Comunidades Autónomas a través de las diferentes figuras en las que se puede encarnar un tributo en nuestro ordenamiento. En este precepto se utiliza la expresión tributos propios y se le dedica la letra a) mientras que a los recargos se les dedica la letra c) del artículo denotando que este último no se encuentra, necesariamente, entre los primeros.

contribuciones especiales y recargos tributarios. Ahora bien, de la normativa que contempla estas figuras se deriva que los primeros son calificados de propios mientras que hay una ausencia de este adjetivo con relación a los recargos.

A pesar de esta diferencia, en nuestra doctrina existen ejemplos de autores como ALONSO GONZÁLEZ²¹, LINARES Y MARTÍN DE ROSALES²² o DOMÍNGUEZ RODICIO²³ que han expuesto su opinión en el sentido de considerar al recargo como un tributo propio. De esta posición también se muestra partidario CORS MEYA²⁴ al explicar que aunque la Constitución enumera las figuras tributarias de forma separada no existe obstáculo "(...) *para integrar los recargos sobre impuestos estatales en el ámbito de los demás tributos propios (...)*". No obstante, a pesar de la equiparación, el mismo autor no considera aplicables de igual manera la normativa que regula el establecimiento de tributos propios y recargos tributarios. En este sentido el autor señala que "(...) *cómo el recargo se articula sobre un impuesto estatal, y esto significa gravar un hecho imponible ya gravado por el Estado, es lógico que este mismo artículo matice en su segundo apartado el ámbito de aplicación del art. 6.2 de la LOFCA*". Así mismo, afirma posteriormente que²⁵, "*Al llegar al segundo apartado del artículo 12 nos encontramos con límites específicos para el establecimiento de los recargos, límites que intentan ajustar el mandato del artículo 6.2 de la LOFCA a la figura del recargo. Es decir, pretende limar al máximo la excepción que representan los recargos respecto al artículo 6.2*". En nuestra opinión, de las explicaciones de CORS MEYA se deriva que, si bien tanto el recargo tributario como el resto de tributos son producto del ejercicio del poder tributario autonómico de

²¹) Este autor señala que: "*En la actualidad, buena parte de los autores conceptúan al recargo como una figura de naturaleza tributaria. Además, se puede encuadrar entre los tributos propios de las Comunidades Autónomas, ya que la acción de establecerlo supone un cierto ejercicio del poder tributario por parte del ente territorial que procede a su creación (...)*". ALONSO GONZÁLEZ, L.A.: <<El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del tribunal Constitucional>>, RHAL, nº 65, vol. XXII, 1992, pág. 240.

²²) LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: Comentarios..., ob., cit., pág. 155.

²³) DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: Financiación..., ob., cit., pág. 29.

²⁴) CORS MEYA, X.: Los recargos..., ob., cit., págs. 412.

²⁵) *Ibidem*, pág. 418-420.

forma que pueden ser calificados de propios, existe una necesidad de matizar la normativa aplicable a ambas figuras tributarias por lo que al art. 6.2 de la LOFCA se refiere.

Por su parte PEÑA VELASCO²⁶ considera, desde la óptica del derecho que "(...) parece, en principio más adecuado encuadrar a los recargos entre los <<tributos>> propios de las Comunidades Autónomas (...)" arguyendo lo siguiente: el establecimiento de recargos, como el de cualquier tributo autonómico, implica el ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas; para este establecimiento las Comunidades Autónomas cuentan con su propia capacidad de decisión y la fijación de los elementos constitutivos del recargo corresponde, con carácter exclusivo, a las Comunidades Autónomas dentro de los límites señalados por la LOFCA. Sin embargo el autor explica posteriormente²⁷, dando así significado a la expresión anterior <<parece, en principio>>, que "*El sistema tributario propio de las Comunidades Autónomas estará integrado por sus impuestos, sus tasas y sus contribuciones especiales. Con independencia de que estos entes puedan tener otros recursos ajenos a dicho sistema tributario como pueden ser los recargos sobre otros tributos, los tributos cedidos o cualquier otro de los señalados en el artículo 157 de la Constitución.*" No parece, por tanto, que el autor identifique de forma plena a los recargos tributarios autonómicos con los tributos propios pues, según él, forman parte de sistemas diferenciados. Esta diferenciación que el autor muestra se reitera, a nuestro juicio, cuando al explicar los límites al establecimiento de recargos tributarios contemplados en la LOFCA considera que "*Los límites al establecimiento de recargos tributarios por parte de las Comunidades Autónomas vienen recogidos en el artículo 12 de la LOFCA (...)*" sin explicar en ese apartado los que podrían influir en el régimen jurídico del recargo si es entendido como un tributo propio o, más

²⁶) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., págs. 374-375. BELUCHE RINCÓN considera que los recargos autonómicos pueden ser concebidos como tributos propios en los mismos términos que PEÑA VELASCO. Sin embargo, al explicar los límites aplicables al establecimiento de este recargo tributario nos surge la duda de por qué se centra en el art. 12 de la LOFCA sin considerar, si es un tributo propio, límites como los contemplados en los arts. 6.2 y 9 del mismo texto legal. BELUCHE RINCÓN, I.: Alcance..., ob., cit., págs. 93-103.

²⁷) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 382. La negrita es nuestra.

concretamente, un impuesto propio²⁸ y que se hallan en el art. 6.2 y art. 9 de la LOFCA²⁹.

FALCÓN Y TELLA³⁰ considera el recargo tributario autonómico como un tributo propio cuando escribe que "*A las Comunidades Autónomas corresponde la facultad de establecer los recargos -aunque dicho poder esté muy limitado, pues sólo algunos elementos del tributo, base y tipo, pueden configurarse autónomamente- y, asimismo, la titularidad de competencias de gestión, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración con la Administración del Estado que puedan establecer (...). Los recargos, en cuanto tributos propios, son pues, reconducibles al sistema monopolístico.*" Pero esta equiparación es matizada posteriormente por el mismo autor cuando dice³¹ "*(...) creemos que hay que partir de la consideración del recargo como tributo propio -en un sentido amplio- de la Comunidad Autónoma que lo establece.*". De las dos citas, por tanto, desprendemos, como en los casos anteriores, que aunque es posible extender el calificativo de tributos propios a los recargos es necesaria la matización cuando se describe la normativa aplicable a esos tributos.

ZORNOZA PÉREZ hace una reflexión en el sentido de calificar al recargo como un tributo propio "*(...) al menos por lo que implican de ejercicio de sus potestades tributarias por parte de las Comunidades Autónomas (...)*" pero también precisa inmediatamente que "*(...) aparecen constitucionalmente sometidos a límites que sólo en parte son comunes (...)*". Posteriormente, cuando trata al recargo de forma separada y comenta sus límites, tiene en cuenta los que se derivan del art. 12 de la LOFCA, sin comentar la aplicación del art. 6 de esa Ley a los recargos y exponiendo en relación con el art. 9 del mismo texto legal que se trata de unas reglas pensadas para los impuestos

²⁸) Recordemos del capítulo uno que el recargo tributario asume el hecho imponible del tributo base que se ha de identificar con un impuesto ya que no parece posible construir un recargo sobre una tasa o una contribución especial.

²⁹) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., págs. 388-393.

³⁰) FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., pág. 540.

³¹) *Ibidem*, pág. 554. La negrita es nuestra.

propios³².

En el trabajo sobre los recargos de LÓPEZ DÍAZ no encontramos que los califique de forma expresa como impuestos propios pero sí de forma implícita cuando estudia las facultades legislativas y reglamentarias de las Comunidades Autónomas y destaca que el art. 17 de la LOFCA contempla que estos entes son competentes para establecer los reglamentos sobre sus propios tributos. Ahora bien, cuando estudia los límites al establecimiento de los propios recargos considera de aplicación los límites propiamente constitucionales, el art. 6.3 de la LOFCA y el art. 12 del mismo texto legal sin estudiar el apartado 2 del citado art. 6 y destacando con respecto al art. 9 que: "(...) *este artículo únicamente resulta aplicable a los impuestos propios, quedando fuera de su ámbito los recargos.*"³³. Por su parte y sobre este tema RODRÍGUEZ MONTAÑÉS³⁴ muestra una posición prudente cuando afirma que "A nuestro juicio, la posible equiparación de recargos y tributos propios de un ente territorial, debe resolverse mediante el examen de cada supuesto concreto, no excluyéndose tal posibilidad a priori".

En una línea similar a la que se está exponiendo hasta ahora, GARCÍA FRÍAS³⁵ considera que el recargo tributario autonómico puede ser concebido como un tributo propio autonómico cuando "(...) *cumpla las características predicables de los tributos propios, es decir, que este ente detente la potestad tributaria normativa y por tanto lo haya establecido potestativamente (...)*". Considera, así mismo, que no plantea ningún tipo de problemas el trato diferenciado que el legislador hace de recargos tributarios autonómicos y el resto de tributos pues, en cambio, el trato de estas figuras es conjunto en relación con los entes locales. Sin embargo también especifica³⁶ que "*Si tenemos en cuenta que los recargos autonómicos, en la forma en que se conciben en la LOFCA, y mientras no se*

³²) ZORNOZA PÉREZ, J.J.: <<Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas>>, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1986-87, T. II, Madrid, 1988, págs. 972.

³³) LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., págs. 72, 87 y 89.

³⁴) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 55.

³⁵) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 122.

³⁶) *Ibidem*, pág. 88.

disponga otra cosa, son tributos propios, habrá que pensar en los mismos como una excepción al art. 6 ya que una característica de los recargos es precisamente tener un hecho imponible igual al de otro tributo estatal".

Pero también podemos afirmar que hay autores que no califican el recargo tributario como un tributo propio. En este sentido RAMALLO MASSANET ha considerado que el recargo es un tributo de carácter compartido desde el momento en que su establecimiento y el ejercicio de las competencias para hacerlo efectivo dependen de la acción de dos entes: el titular del recargo y el del tributo base³⁷. Así mismo IGLESIAS SUÁREZ³⁸ comenta que los recargos tienen: "(...) una cierta semejanza con el sistema de impuestos compartidos, pues tanto el Estado Central como las Comunidades Autónomas, tienen la posibilidad de establecer una misma figura impositiva".

Por su parte MEDEL CÁMARA, estudiando el Proyecto de la ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, no trata a los tributos propios junto con los recargos sino que describe estos recursos en sendos apartados diferenciados. Dentro de esta tónica de diferenciación también expuso que, en la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, el poder normativo y el poder sobre el importe de la recaudación con respecto a tributos propios y recargos pertenece a las Comunidades Autónomas; pero no sucede igual con respecto al poder de gestión el cual, en relación con los tributos propios, es de las Comunidades Autónomas y en relación con el recargo no. Por otro lado, describe los límites al establecimiento de tributos propios conforme a los actuales arts. 6 y 9 que, por el contrario, no son puestos con relación al recargo tributario autonómico³⁹.

³⁷) RAMALLO MASSANET, J.: <<El tipo de gravamen>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 884.

³⁸) IGLESIAS SUÁREZ, A.: <<Un comentario sobre el modelo LOFCA (ingresos de la hacienda de las Comunidades Autónomas)>>, HPE, nº 79, 1982, pág. 127.

³⁹) MEDEL CÁMARA, B.: <<El sistema de ingresos tributarios de las comunidades autónomas: El proyecto de ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas y los estatutos de autonomía>>, RER, Extr. vol. II, 1980, págs. 526-530.

CAZORLA PRIETO también se declara partidario de negar al recargo tributario autonómico el carácter de tributo propio. Se fundamenta en que "*(...) es indudable que tanto la Constitución como la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas han distinguido con claridad los impuestos, tasas y contribuciones especiales de los recargos.*". Estas normas, destaca el autor, contemplan de forma separada los diferentes recursos referidos lo que implica que "*Queda clara, por tanto, la voluntad del constituyente de singularizar la realidad jurídica que se esconde bajo la denominación del recargo, y por tanto no identificarla sin más con el impuesto, la tasa o la contribución especial.*" Del trato diferenciado deriva que los arts. 6 y siguientes de la LOFCA no sean aplicables al recargo y sí, como limitación propia, el art. 12 del mismo texto legal⁴⁰.

En resumen, de las diversas posiciones relacionadas hasta aquí se extrae que el recargo autonómico puede ser considerado como un tributo que puede ser establecido por las Comunidades Autónomas sobre impuestos estatales, es decir, como un impuesto que es fruto del ejercicio del poder tributario autonómico. El punto de discordia, en cambio, se sitúa en determinar si es posible extender a esta exacción el calificativo de <<propio>> siendo ésta una cuestión determinante para la aplicación o no al recargo del mismo marco que establece el ordenamiento para el establecimiento de tributos propios autonómicos. Esta cuestión es posible concretarla más si el recargo se equipara con un impuesto de forma que la anterior duda se plantea en términos de si es posible o no concebirlo como un impuesto calificable de propio y, en su caso, si es posible o no equiparar su régimen jurídico a lo previsto para el resto de impuestos que las Comunidades Autónomas puedan establecer.

A nuestro juicio el paso previo para determinar si es posible considerar al recargo tributario autonómico como un tributo propio es definir qué se puede entender por este último concepto en el contexto de las Comunidades Autónomas. La doctrina ha adoptado posiciones diferentes sobre esta cuestión. En primer lugar encontramos autores que consideran que un tributo es propio cuando un ente posee sobre él potestades de establecimiento, gestión y titularidad sobre la recaudación. En este sentido PALAO

⁴⁰) CAZORLA PRIETO, L.M^a: Recargos..., ob., cit., pág. 54.

TABOADA concibe que un impuesto propio de un ente es aquél que él ha establecido libremente, eligiendo los hechos que originan la obligación impositiva, la base imponible y el tipo de gravamen, que lo administra y hace suyo el caudal recaudado⁴¹. Así mismo, FALCÓN Y TELLA juzga que un tributo es propio cuando un ente ostenta en relación con él potestades normativas, administrativas de gestión y titularidad sobre el producto⁴². El pensamiento de GARCÍA AÑOVEROS⁴³ también se puede identificar con los autores anteriores. En este sentido el autor considera que "*Un impuesto propio es aquél que es creado, regulado y gestionado por la propia Comunidad Autónoma*".

Esta forma de concebir a los tributos propios no es unánime en la doctrina de forma que podemos encontrar, como ya hemos adelantado, otras posiciones. En este sentido RAMALLO MASSANET estima que un ente posee la titularidad de un tributo si es titular de la recaudación que produce⁴⁴.

⁴¹) PALAO TABOADA, C.: La Hacienda..., ob., cit., pág. 17.

⁴²) FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., pág. 539.

⁴³) GARCÍA AÑOVEROS, J.: <<¿Crisis en las Haciendas Autonómicas?. Informe sobre la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas>>, HPE, nº 101, 1986, pág. 390.

⁴⁴) RAMALLO MASSANET plantea la duda de la existencia de un concepto de tributo propio único para todos los entes territoriales: "*El término <<tributo propio>> se utiliza en la Constitución española en dos ocasiones, una referida a las Corporaciones locales (art. 142) y otra a las Comunidades autónomas (art. 157). En el primer caso habla de que las Hacienda locales <<se nutrirán>> y en el segundo de que <<los recursos>> de las Comunidades Autónomas estarán constituidos. En la compleja distribución de competencias españolas esto quiere decir que se le asignan unos tipos de fuentes de ingreso que no son tan siquiera identificados dentro del sistema tributario pero que tampoco suponen la competencia tributaria sobre la normación ni sobre la gestión.*

Si tenemos en cuenta que la Hacienda local española, como ya dije en otro lugar anteriormente, está formada por tributos regulados casi totalmente por el Estado y en la mayoría de casos son obligatorios no permitiendo, en consecuencia, ni la decisión municipal sobre si deben ser exigibles o no en el territorio municipal; y que, por el contrario, los tributos autonómicos pueden establecerse en virtud de un poder tributario que implica un <<derecho a inventar impuestos>> (<<Steuererfindungsrecht>>), la conclusión me parece clara: hay dos conceptos constitucionales de tributos propios que únicamente tienen en común el que en ambos casos se hace referencia a la competencia tributaria sobre los rendimientos.

Pero en ningún caso el término <<tributo propio>> puede entenderse como de competencia plena o exclusiva de ente local o autonómico a no ser sólo desde el punto de vista de la competencia tributaria sobre el rendimiento." RAMALLO MASSANET, J.: El reparto..., ob., cit., pág. 547.

Así mismo JIMÉNEZ COMPAREID⁴⁵ construye un concepto de tributo propio diferente a los aquí expuestos con el objetivo de realizar un concepto constitucional único de tributo propio de forma que posibles modificaciones legislativas no alteren la concepción de ese concepto. En este sentido el autor define al tributo propio como: "*(...)aquél que pertenece al sistema o subsistema tributario de la propia entidad, sobre el cual ésta goza de cierta autonomía normativa*"

En nuestra opinión el concepto debe construirse desde la perspectiva que ofrece la existencia constitucional de diversos entes territoriales -Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales- con poder tributario cuyas diferencias radican en los límites que posee ese poder. Es por ello que, como advierte RAMALLO MASSANET, tendremos que adaptar la definición de tributo propio al contexto dentro del cual nos movemos de forma que no tendrá el mismo significado un tributo propio para el Estado que para las Comunidades Autónomas o que para los Entes locales. Pero ello no implica que no existan puntos comunes en las posibles definiciones que podamos realizar como pueden ser, como advierte el autor citado, la titularidad sobre la recaudación⁴⁶.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua⁴⁷ vemos que uno de los significados del adjetivo <<propio>> es "*Perteneciente a uno que tiene la facultad exclusiva de disponer de ello*". Por ello, en nuestra opinión, parece aceptable que por tributo propio se entienda aquél tributo sobre el que se puede disponer de forma exclusiva. Más concretamente es posible juzgar como tributo propio autonómico aquella figura sobre

⁴⁵) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 99.

⁴⁶) En este sentido no nos identificamos con la definición de JIMÉNEZ COMPAREID. El autor considera que un determinado tributo es propio de un ente cuando pertenece a su sistema o subsistema pero, a nuestro juicio, no es fácil determinar esta relación de pertenencia.

Del trabajo de este autor interpretamos que la relación se muestra cuando se pueden ejercer por el ente potestades que implican la determinación de alguno de los elementos del tributo. Pero, en este sentido, el recargo autonómico podría ser considerado como un tributo propio del Estado y de las Comunidades Autónomas puesto que, como se puede deducir de los recargos expuestos en el capítulo anterior, sus elementos se determinan por la acción de dos entes. Así mismo, los tributos locales de imposición obligatoria definidos en la Ley de Haciendas Locales se podrían considerar no sólo locales sino también estatales puesto que el Estado determina elementos de los mismos y no sólo un marco jurídico donde desarrollar un poder tributario.

⁴⁷) Voz Propio. Real Academia de la Lengua Española: Diccionario..., ob., cit., pág. 1678.

la que las Comunidades Autónomas poseen competencias exclusivas -entendiendo este término como exclusión de otros entes-. Pero, una vez llegados a este punto, ¿de qué competencias estamos hablando?.

Siguiendo las explicaciones de PALAO TABOADA⁴⁸ o FALCÓN Y TELLA⁴⁹ podemos concluir que el poder tributario está integrado por diferentes elementos: potestades normativas entendidas como capacidades de establecer tributos, potestades administrativas o de gestión de los tributos establecidos y, finalmente, potestades de percibir los ingresos o, como escribe el último autor, titularidad del producto recaudado. RAMALLO MASSANET⁵⁰, por su parte, concibe que en relación con los tributos las Constituciones pueden distribuir tres materias: una competencia normativa identificable con el poder tributario y entendida como la capacidad de crear, elaborar y legislar sobre el tributo, una competencia para gestionar el tributo y una competencia para disfrutar o disponer de los rendimientos que produzca. Pues bien, de acuerdo con lo considerado en el párrafo anterior, definimos al tributo autonómico como aquél que sólo puede ser creado y establecido *ex novo* por las Comunidades Autónomas, sobre el que ostentan competencias de gestión y competencias para disponer o disfrutar de los rendimientos que producen.

Por otro lado, de la regulación normativa de los tributos propios autonómicos podemos argumentar que a esta idea parece acercarse la concepción del legislador. De la CE sólo podemos derivar que se utiliza el adjetivo de <<propios>> para impuestos, tasas y contribuciones especiales, pero de la LOFCA podemos derivar algunas notas más. En primer lugar, citando a ADAME MARTÍNEZ⁵¹, "*Tributos propios de las CC.AA son, de acuerdo con el artículo 6.1 LOFCA, aquellos que la Comunidad Autónoma establece y exige. Las CC.AA monopolizan el poder tributario sobre este recurso, correspondiendo*

⁴⁸) PALAO TABOADA, C.: La distribución..., ob., cit., pág. 184.

⁴⁹) FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., págs. 538-539.

⁵⁰) RAMALLO MASSANET, J.: El reparto..., ob., cit., págs. 528-529. La diferenciación entre competencias relacionadas con el poder tributario también es explicada por FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<El reparto de competencias financieras en la República Federal de Alemania>>, D.A, nº 181, 1979, págs. 41-86 o GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: Análisis..., ob., cit., págs. 75-78.

⁵¹) ADAME MARTÍNEZ, F. D.: El impuesto..., ob., cit., pág. 446.

a ellas tanto la potestad normativa, como la potestad administrativa o de gestión."

En segundo lugar el art. 17 de la LOFCA dispone que las Comunidades Autónomas son competentes para el establecimiento y la modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. En relación con la gestión el art. 19.1 del mismo texto legal dispone que *"1. La gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo"*. Se ha de advertir que en este punto es donde toma sentido la expresión empleada anteriormente "parece acercarse". Como ya hemos dicho, concebimos que un tributo es propio de las Comunidades Autónomas si, entre otras competencias, son titulares de la competencia de gestión. Sin detrimento de volver sobre este tema en el capítulo cuarto, adelantamos aquí que, siguiendo el artículo citado, las competencias que expresamente ostentan esos entes en la materia son para la ejecución y organización de las tareas de gestión sin hacer mención de una competencia para establecer las normas que regulan esas actividades.

Finalmente, no podemos encontrar un precepto expreso que prevea que las Comunidades Autónomas poseen la titularidad sobre la recaudación que producen sus propios tributos. Pero es posible derivar esta competencia de una forma implícita desde el momento en que las Comunidades Autónomas poseen una hacienda formada por ese tipo de recursos (art. 157 de la CE) y pueden elaborar unas leyes de presupuestos donde, siguiendo el art. 21 de la LOFCA, se incluyan todos los gastos e ingresos entre los que figurarán, claro está, los tributarios.

Pues bien, una vez hemos definido qué podemos entender por un tributo propio hay que retomar el hilo de este epígrafe y determinar si el recargo se puede identificar con esa concepción.

Como primer paso en esta tarea insistimos en la idea de que el legislador realiza

una previsión separada de los recargos y de los tributos propios y ello se deduce de que es el art. 157.1 a) de la CE el que contempla a los recargos, mientras que los tributos propios se incluyen en su letra b). Esta sistemática separada se repite en el art. 4.1, letras b) y d); art. 17, letras b) y c) y art. 20.1, letras a) y c) de la LOFCA y también en los diferentes Estatutos de Autonomía⁵². De esta previsión extraemos que el legislador califica de propios a los tributos que se encarnan en impuestos, tasas y contribuciones especiales no adjetivando de igual manera a los recargos. Así mismo, se deriva que con respecto a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, las Comunidades Autónomas son competentes para establecerlos y modificarlos así como para establecer y modificar los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria que implican. Sin embargo, en relación con el recargo, las Comunidades Autónomas sólo parecen poseer competencias sobre el establecimiento y la modificación de esas figuras. Finalmente, también se deriva del articulado citado que los órganos económico-administrativos de esos entes territoriales son los competentes para revisar los actos administrativos dictados en materia tributaria cuando se trata de sus tributos propios, mientras que los del Estado son los competentes en lo que respecta a los recargos. En consecuencia, de esta primera aproximación se extrae un trato diferenciado, no sólo en cuanto a los calificativos, sino también con respecto a diferentes aspectos del régimen jurídico de los tributos propios y de los recargos tributarios autonómicos.

⁵²) Efectivamente, citamos aquí el art. 44.1 y 6 del Estatuto de Autonomía de Cataluña; el art. 44.1 y 6 del Estatuto de Autonomía de Galicia; el art. 56.1 y 6 del Estatuto de Autonomía de Andalucía; el art. 44.1 y 3 del Estatuto de Autonomía de Asturias; el art. 46.1 y 6 del Estatuto de Autonomía de Cantabria; el art. 34, b) y d) del Estatuto de Autonomía de La Rioja; el art. 42, letras b) y d) del Estatuto de Autonomía de Murcia; el art. 51, letras b) y d) del Estatuto de Autonomía de Valencia; el art. 48.1 y 6 del Estatuto de Autonomía de Aragón; el art. 44.1 y 4 del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha; el art. 48, b) y d) del Estatuto de Autonomía de Canarias; el art. 58, b) y d) del Estatuto de Autonomía de Extremadura; el art. 56, letras c) y e) del Estatuto de Autonomía de Baleares; el art. 53, 1 y 2 del Estatuto de Autonomía de Madrid y el art. 35, 1, apartados 2º y 6º del Estatuto de Autonomía de Castilla y León.

No obstante esta ordenación de los recursos por separado no es un argumento definitivo ya que también se produce con respecto a las tasas y contribuciones especiales en los Estatutos de Autonomía de Cataluña, Galicia, Andalucía, Cantabria, Aragón y Castilla-León, el resto de Comunidades agrupan impuestos propios, tasas y contribuciones especiales. En este aspecto los diferentes Estatutos discrepan, pero hay unanimidad en la ordenación sistemática de los recargos y los tributos propios. Respecto al País Vasco y Navarra recordemos, del capítulo primero, que no se hace mención en sus Estatutos al establecimiento de recargos.

Como hemos observado, el legislador prevé de forma separada los recursos tributarios y los recargos pero este no es un argumento definitivo puesto que responde a opciones legislativas que pueden ser cambiantes. Más contundente se muestra el argumento de comparar el recargo con la definición de tributo propio que se ha elaborado de forma que si el recargo es un tributo propio de naturaleza impositiva, la Comunidad Autónoma deberá ser titular de la competencia normativa de establecimiento, de la competencia de gestión en los términos avanzados anteriormente y contar con la titularidad de la recaudación. Al estudio de estos aspectos dedicamos los siguientes epígrafes

2.2.1.- La competencia normativa: configuración del hecho imponible del recargo.

En relación con la competencia normativa de establecimiento podemos ver que el art. 133 de la CE prevé que las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos y el art. 17 b) de la LOFCA especifica que las Comunidades Autónomas son los entes competentes para el establecimiento y modificación de los recargos sobre los tributos del Estado. Si concebimos que el recargo se encarna en un tipo impositivo determinado sobre una parte de la estructura de un impuesto estatal (base o cuota tributaria) es evidente que el recargo es un tributo propio de las Comunidades Autónomas pues serán éstas las que lo fijen. Pero el término <<establecer>> un tributo por parte de las Comunidades Autónomas implica, además, regular sus elementos esenciales, es decir, los diferentes elementos que integran el hecho imponible de un tributo. En consecuencia, podemos adelantar, que el recargo será un tributo propio de las Comunidades Autónomas si éstas pueden establecerlo a través de regular los elementos esenciales de su hecho imponible. En este sentido la doctrina ha opinado de forma diferente sobre la importancia del hecho imponible en la configuración del recargo.

Aquí volvemos a traer la tesis de PÉREZ DE AYALA⁵³, tratada en el capítulo anterior, según la cual un recargo lo es de un tributo base si reproduce el hecho imponible de éste último, aunque como posteriormente mostramos, la autora debía flexibilizar su postura al considerar que, cuanto menos, el elemento cuantitativo del hecho imponible

⁵³) PÉREZ DE AYALA, C.: La naturaleza..., ob., cit., pág. 273.

podía ser diferente. Por su parte CAZORLA PRIETO⁵⁴ piensa que entre el hecho imponible del recargo y del tributo base existe una identificación pues el recargo: "(...) *requiere tener siempre el mismo hecho imponible que el del tributo al que se adhiere (...)*". Sobre este tema GARCÍA FRÍAS⁵⁵ considera que: "*Del hecho imponible poco hay que añadir que no se haya dicho ya, dado que, como regla general, éste será el mismo del impuesto base.*" En consecuencia se deriva de esta interpretación que no parece que las Comunidades Autónomas jueguen un papel significativo cuando establecen un recargo tributario, pues asumen por completo el hecho imponible del tributo base.

Algunos autores también entienden que hay una coincidencia de hechos imposables aunque no sea plena. Así LÓPEZ DÍAZ entiende que: "*El hecho imponible del recargo coincide siempre con el hecho imponible del tributo que le sirve de base. Sin embargo, es necesario precisar esta afirmación, ya que es cierto, como afirma LLORENTE BRAGULAT, que << el supuesto fáctico que origina la exacción de los recargos suele ser el mismo hecho imponible del tributo sobre el que recaen, pero en algunos casos tiene un ámbito de aplicación más limitado, por atender a una circunstancia del aludido hecho imponible*⁵⁶". El autor precisa, a continuación, que el hecho imponible del recargo puede verse precisado por el ámbito territorial del ente impositor.

Así mismo RODRÍGUEZ MONTAÑÉS considera que el hecho imponible del recargo puede coincidir con el del tributo base o bien especificar el hecho imponible del tributo principal configurando el suyo propio⁵⁷. De la explicación de CORS MEYA⁵⁸,

⁵⁴) CAZORLA PRIETO, L. M^a: Recargos..., ob., cit., pág. 293.

⁵⁵) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 61.

⁵⁶) LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen... ob., cit., págs. 50-51. La cita de LLORENTE BRAGULAT, la realiza el mismo autor y es de la obra de este último <<El concepto de deuda tributaria a efectos de determinación de las sanciones previstas en la Ley General Tributaria>>, en *Anales de la D^{na} General de lo Contencioso del Estado*, 1966-1973, vol. 2º, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975, pág. 32.

⁵⁷) Esta autora considera que: "*En nuestra opinión, un recargo puede especificar el hecho imponible del tributo principal para configurar el suyo propio, en tanto en cuanto los supuestos de sujeción al recargo lo sean también del tributo recargado*". RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 148-149.

también se puede extraer que el autor considera que el recargo se construye sobre el hecho imponible del tributo base pero que cuenta con un aspecto cuantitativo propio. En consecuencia, siguiendo a estos autores y a diferencia de los anteriores, la imposición de un recargo tributario implica el establecimiento de un tributo que tiene un hecho imponible resultado de precisar algunas circunstancias de un hecho imponible preexistente.

No ha faltado en este tema alguna voz que considera que el recargo ni asume el hecho imponible del tributo base ni lo define, sino que posee un hecho imponible propio, identificable con la obtención del punto estructural del tributo base sobre el que se establece el recargo. Este es el caso de AMORÓS RICA⁵⁹, quien al comentar el recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -que ya conocemos del capítulo primero-, consideró que su hecho imponible era "*(...) la cuota líquida -del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-, pues es el elemento fáctico que origina el recargo que consideramos mientras que la renta suma de rendimientos es el hecho generador del impuesto.*"

Para poder pronunciarnos sobre este tema es necesario examinar si el hecho imponible de un recargo tributario en general o autonómico en particular posee un hecho imponible propio, igual o compartido con el del tributo base. Para esta tarea se puede seguir la estructura de hecho imponible expuesta por SAINZ DE BUJANDA⁶⁰ examinando en primer lugar el elemento objetivo del hecho imponible y sus diversos aspectos para finalizar con el elemento subjetivo.

⁵⁸) CORS MEYA nos dice que "*La figura del recargo tiene evidentemente naturaleza tributaria, aunque se diferencia del tributo propiamente dicho por su singular estructura, en la que sólo dispone de un elemento cuantificador, necesitando, por tanto, utilizar los elementos esenciales de un impuesto ya existente.*" CORS MEYA, F.X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 418..

⁵⁹) AMORÓS RICA, N.: <<Dudas sobre la naturaleza tributaria de los recargos sobre los impuestos estatales>>, diario 'ABC', lunes 21 de enero de 1985, pág. 40.

⁶⁰) SAINZ DE BUJANDA, F.: <<Concepto del hecho imponible>>, en *Hacienda y Derecho*, T.IV, IEP, Madrid, 1966, págs. 333-419.

2.2.1.1.- Elemento objetivo

Este elemento es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde diversos aspectos: material, especial, temporal o cuantitativo.

Antes de entrar a describir esos aspectos se han de realizar algunas consideraciones previas. Consideraciones en el sentido de que, siguiendo a FERREIRO LAPATZA⁶¹, no se ha de confundir el presupuesto de hecho entendido como el "(...) <<conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta>>" y el objeto material del tributo que equivale a "(...) la riqueza gravada por cada impuesto según la intención del legislador deducida de la totalidad de las normas que regulan cada uno de ellos (y no sólo de las normas que regulan el hecho imponible, la base o el propio objeto)".

Así mismo, el autor advierte que este término se identifica con la riqueza que aparece descrita en las normas que determinan el hecho imponible de cada tributo, pero que se ha de diferenciar un objeto-fin del tributo definido como la riqueza que el legislador quiere gravar y que puede o no coincidir con el citado objeto del tributo⁶².

En relación con los tributos base y los recargos tributarios el dato que se puede extraer del capítulo primero es que, por lo general, ambas exacciones se identifican con respecto a esos conceptos. Este nota permite afirmar que el recargo tributario autonómico grava o comparte la misma riqueza gravada por el tributo base y, así mismo, asume el mismo objeto-fin que pueda tener el tributo base⁶³.

⁶¹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Contribución territorial urbana: el objeto del tributo>>, HPE, nº 22, 1973, págs. 24-25.

⁶²) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 362.

⁶³) En este sentido se manifiesta CAZORLA PRIETO cuando explica que "*La materia imponible o el soporte material de la imposición (...) es idéntica al del tributo al que éste se conecta.*" CAZORLA PRIETO, L.M: Recargos..., ob., cit., pág. 37,

Efectivamente, en nuestra opinión, en relación con los tributos base y los recargos tributarios parece posible afirmar que existe una identificación -aunque en algunos casos no sin matices- en cuanto a los

conceptos objeto y objeto-fin del tributo. Comenzando por el recargo que compone el recurso cameral permanente establecido sobre el Impuesto de Actividades Económicas se observa cómo los dos impuestos tienen, como objeto del tributo, la actividad empresarial, siendo su objeto-fin, su beneficio presunto. Igual sucede con relación al recargo que integra este recurso y que es establecido sobre el Impuesto de Sociedades; puesto que ambos tributos tienen como objeto del impuesto y objeto-fin la renta de las personas jurídicas que tienen el carácter de contribuyentes en el tributo base. Con respecto al recargo que se establece sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y que completa el recurso cameral permanente es necesario precisar que, si bien coincide con el tributo base en que ambos tienen como objeto del tributo y objeto-fin la renta, grava sólo la renta obtenida a través de actividades profesionales y empresariales.

Con relación a los recargos municipales se examinó el que puede establecerse sobre el canon catalán para la financiación de Infraestructuras Hidráulicas el cual, como su tributo base, tiene como objeto material el agua, mientras que su objeto fin es la renta consumida (el ejemplo práctico, aunque no es un ente municipal, nos lo proporciona el recargo de la EMSHTR que también se estudió en el capítulo primero). El recargo en favor de los municipios sobre el Impuesto Canario sobre Combustibles derivados del Petróleo presenta, por su parte, una coincidencia con el impuesto base en que ambas gabelas tienen como objeto los combustibles gravados y como objeto-fin su consumo. El recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas concuerda con el tributo base en que su objeto es la actividad empresarial y su objeto-fin es su beneficio presunto. Los recargos que son recursos de las Áreas Metropolitanas tienen el mismo objeto que el Impuesto de Bienes Inmuebles gravando este tipo de bienes, además de los derechos reales de usufructo, las concesiones administrativas sobre esos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, siendo el objeto-fin el valor de los referidos inmuebles.

Esta tónica de identificación se reproduce en los recargos tributarios autonómicos sobre la tasa estatal que grava el juego. Aquellos recaen sobre la tasa cuando se refiere al juego en general, al juego en casinos, al juego a través de máquinas recreativas o al juego en rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. En el caso del juego en general, el recargo y el tributo base tienen como objeto y objeto-fin la renta consumida por los jugadores dedicada al juego (art. 3.3 del RDL 12/1977 y art. 5.1 del RD 2221/1984). Examinando el juego en casinos tanto el recargo como el tributo base tienen como objeto y objeto-fin -sin detrimento de posteriores consideraciones en este mismo capítulo- los ingresos brutos entendidos como la diferencia entre los ingresos procedentes del juego y las ganancias de los jugadores (art. 3.3 del RDL 16/1977 y art. 5.2.A) del RD 2221/1984). En relación con las máquinas recreativas el objeto es la explotación de los aparatos mientras que el objeto-fin es identificable con la renta consumida por los jugadores. Finalmente, el recargo sobre la tasa que grava el juego en rifas y tómbolas tiene, al igual que el tributo base, como objeto del tributo el rendimiento presunto de la actividad (el art. 38.1.a) del Decreto 3059/1966 de 1 de diciembre habla de boletos o billetes ofrecidos), si recae sobre apuestas tiene como objeto el rendimiento efectivo (el art. 38.2 del Decreto 3059/1966 de 1 de diciembre habla de boletos o billetes vendidos) y si nos centramos en las combinaciones aleatorias presentan ambos tributos como objeto los premios ofrecidos (art. 38.3 del Decreto 3059/1966 de 1 de diciembre). En relación con el objeto-fin de esta modalidad de recargo y tasa sobre el juego se grava la renta gastada por los jugadores.

No obstante esto, un recargo tributario que podría ser pensado como una excepción a esta regla es el recargo de equivalencia, el cual tiene como objeto sólo la transmisión de bienes a comerciantes minoristas, matizándose así el objeto con respecto al tributo base que comprende también la prestación de servicios. Así mismo, su objeto-fin no parece identificarse con el del Impuesto sobre el Valor Añadido que es la renta consumida por el adquirente de los bienes o de los servicios considerado como consumidor final. Efectivamente, el objeto-fin del recargo, en cambio, puede identificarse con la renta que presuntamente consumiría el comerciante minorista para hacer frente a los deberes formales que el Impuesto sobre el Valor Añadido le puede suponer.

Similares consideraciones se pueden trasladar al recargo canario que grava las importaciones efectuadas por comerciantes minoristas. El objeto de este tributo se concreta en las importaciones de los citados comerciantes y no en toda prestación de servicios y entrega de bienes que forman el objeto del tributo base. Además, el objeto-fin del recargo es identificable con la renta consumida por el comerciante para la importación, mientras que el objeto-fin del tributo base es la renta consumida por los adquirentes de esas prestaciones y servicios.

que hemos hecho referencia anteriormente.

a) Aspecto material: Se refiere a aquella situación de hecho prevista por el legislador como manifestación de capacidad económica⁶⁴, debiéndose observar, siguiendo a CORTÉS DOMINGUEZ⁶⁵, prescindiendo de los aspectos temporal, espacial y cuantitavo..

En este sentido podemos extraer del capítulo anterior que la mayoría de los recargos relacionados participan del aspecto material del tributo base⁶⁶. No obstante podemos

⁶⁴) Según SAINZ DE BUJANDA esta situación puede ser:

"1. Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, y transformado, consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.

2. Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en "hecho" imponible por obra de la ley tributaria.

3. El estado, situación o cualidad de una persona.

4. La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica, y

5. La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular", SAINZ DE BUJANDA, F.: Concepto del..., ob., cit., pág. 338.

⁶⁵) CORTÉS DOMINGUEZ, M.: Ordenamiento..., ob., cit., pág. 282.

⁶⁶) El recurso permanente en su modalidad de recargos sobre el Impuesto de Actividades Económicas y el recargo provincial sobre ese impuesto tienen como aspecto material de sus hechos imponibles "(...) *el mero ejercicio (...), de actividades empresariales (...)*" (art. 79.1 de la LHL). Igual ocurre con el recargo que compone el recurso cameral permanente cuando recae sobre el Impuesto de Sociedades, siendo el aspecto material de ambos tributos "(...) *la obtención de renta cualquiera que fuere su fuente u origen (...)*" (art. 4 de la LIS).

El recargo sobre el canon catalán de Infraestructuras Hidráulicas (cuyo ejemplo, es el establecido por la EMSHTR) tiene como aspecto material el consumo de agua que hacen los contribuyentes (art. 9 de la Ley 5/1990 de 9 de marzo). El recargo sobre el Impuesto Canario sobre Combustibles derivados del Petróleo comparte el aspecto material del hecho imponible del tributo base identificado con "(...) *la entrega realizada (...)*" de combustibles (art. 3 de la Ley 5/1986 de 28 de julio). El recargo que establecen las Áreas Metropolitanas tiene como aspecto material el que compone el elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y que se constituye "(...) *por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana (...)* por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados (...)" (art. 61 de la LHL).

Finalmente los recargos tributarios autonómicos que recaen sobre la tasa estatal sobre el juego en general, sobre el juego en casinos, sobre el juego a través de máquinas recreativas y el juego a través de tómbolas, rifas, apuestas y combinaciones aleatorias, como el tributo base, presentan un aspecto material identificable con la actividad económica dirigida a la explotación del juego.

encontrar casos donde hay una especificación. Por ejemplo, es el caso del recurso cameral permanente cuando se construye sobre el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el sentido de que grava la obtención de renta de una determinada fuente como es la actividad profesional o empresarial. Así mismo, el recargo de equivalencia estatal o el recargo canario sobre importaciones también comparten el hecho imponible del tributo base pero precisando el aspecto material.

De acuerdo con esto, en nuestra opinión, un recargo tributario autonómico puede participar del aspecto material del hecho imponible del tributo base o, en su caso, precisarlo sin que conozcamos un caso donde sean diferentes. Así mismo, un recargo de estos entes territoriales comparte con el tributo base la misma riqueza gravada o, en términos de FERREIRO LAPATZA, el mismo objeto del tributo, como ya se ha expuesto.

b) Aspecto espacial: Este aspecto indica el lugar de realización del aspecto material del elemento objetivo siendo el elemento decisivo que permite asignarlo a un determinado ente impositor. En relación con la esfera interna es un aspecto importante pues permite determinar dónde se ha realizado el aspecto material, dependiendo de ello que se someta o no al poder tributario de un determinado ente territorial o ente con poder tributario. En otros términos, a través de este aspecto se determina la eficacia territorial de las normas tributarias de un ente y, por ende, la extensión territorial de su poder tributario.

En relación con los recargos no es difícil comprender que su aspecto espacial no ha de coincidir necesariamente con el homónimo del tributo base. Hemos de tener en cuenta que, como hemos visto por lo general, suelen ser tributos cuyo titular es diferente al del tributo base. Más concretamente, los entes territoriales pueden establecer y los no territoriales exigir recargos afectando a situaciones o personas que se ubican dentro de su ámbito territorial el cual delimita el alcance de su poder tributario.

En este sentido de los recargos relacionados en el capítulo anterior podemos ver que el ámbito espacial del recargo puede ser mayor que el del tributo base (sería el ejemplo del recargo provincial sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas) o menor (sería el caso del recargo autonómico sobre la tasa estatal que grava el juego). De hecho, parece que

estos dos aspectos coincidirán cuando el ente que establece el recargo y el que establece el tributo base coinciden (sería el ejemplo del recargo de equivalencia).

Así pues, en relación con el recargo tributario autonómico no coincidirá el aspecto espacial del elemento objetivo de su hecho imponible con el del tributo base, debido a que el ámbito territorial del poder tributario del ente que lo establece y del ente que establece el tributo base son diferentes.

c) Aspecto temporal: Este aspecto reviste una singular importancia puesto que determina el momento en el que el hecho imponible se considera realizado de forma que se produce el devengo y con ello el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, además, siguiendo a CORTÉS DOMINGUEZ⁶⁷, SAINZ DE BUJANDA⁶⁸, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ⁶⁹, determina otras cuestiones como:

- a) El momento de la exigibilidad de la prestación tributaria.
- b) La estructura temporal del hecho imponible.
- c) Determinación de la Ley aplicable a la obligación.

De acuerdo con esto entendemos que el aspecto temporal es un factor que estructura el hecho imponible. Como se ha dicho, a través de él se concreta o determina el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y con ello el devengo del tributo con el consiguiente nacimiento de la relación jurídica entre sujeto activo y sujeto pasivo. Así mismo, determinando el momento de devengo, se puede establecer el momento de exigibilidad del tributo. Por otro lado, el elemento temporal o, en otros términos, el factor tiempo puede influir en el hecho imponible estructurándolo de forma que sea un tributo de carácter instantáneo o periódico. Por último, aunque no menos importante, determinándose el devengo del tributo también es posible determinar la ley aplicable que disciplinará la

⁶⁷) CORTÉS DOMINGUEZ, M.: Ordenamiento..., ob., cit., págs. 282-283.

⁶⁸) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., págs. 204-207.

⁶⁹) MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: Curso de..., ob., cit., págs. 284-285.

relación jurídica que ha nacido.

Dedicando nuestra atención a los recargos y examinando el primer punto mencionado -el devengo- podemos ver que el recargo y el tributo base coinciden en este punto⁷⁰. Por otro lado esta cuestión parece lógica debido a que los recargos suelen construirse sobre la base imponible o la cuota tributaria del tributo base de forma que si no se produce el devengo del citado tributo no es posible determinar esos elementos. No obstante esta regla general podemos encontrar casos donde la regulación del tributo base y del recargo son diferentes en relación con este punto como sucede en el recargo sobre las máquinas recreativas de Baleares estudiado en el capítulo primero, aunque, a nuestro juicio es una deficiencia de técnica legislativa. Estudiando la exigibilidad de la obligación tributaria podemos traer aquí, del análisis de los recargos tratados en el capítulo primero y sobre lo que se reincidirá en el capítulo cuarto, que la norma general es la de coincidencia de forma que el tributo base y el recargo son tributos que se exigen en el mismo momento. No obstante, también podemos encontrar excepciones como es el caso del recurso cameral permanente estatal el cual es exigible en el ejercicio posterior al de los tributos que le sirven de base. En relación con la estructura temporal del hecho imponible parece que es posible afirmar que el carácter periódico o instantáneo del impuesto base también se reproduce en el recargo que se pueda establecer sobre él.

Finalmente, en cuanto a la ley aplicable podemos observar que concurren dos tipos de normas: la del titular del tributo base y la del titular del recargo. La primera configura y regula el hecho imponible del tributo base y da elementos necesarios para la existencia de otro tributo como es el recargo. Por su parte la segunda norma regulará los elementos necesarios para completar el citado hecho imponible o, en su caso, precisará lo que estime oportuno. En definitiva, es forzoso ver que el recargo se encuentra sustentado normativamente en dos textos de manera que este aspecto temporal determina la aplicación necesaria de dos posibles normas.

Pensando en un posible recargo tributario autonómico, de acuerdo con lo aquí

⁷⁰) Así se deriva de las referencias que al devengo del hecho imponible se han realizado con respecto a los diferentes recargos tributarios que se tratan en el capítulo anterior.

expuesto, vemos que es lógico que el devengo se produzca en el mismo momento que el del tributo base. En consecuencia con esto, parece también lógico suponer que la estructura temporal del hecho imponible del tributo base se reproduzca en el recargo. No sucede igual en relación con la exigibilidad del recargo puesto que puede darse el caso de que no se produzca en el mismo momento aunque la norma general es la exigibilidad contemporánea. Sobre la normativa aplicable ya hemos visto que necesariamente este elemento va a determinar la aplicación de dos normas, en este caso una ley estatal y una autonómica.

d) Aspecto cuantitativo: éste consiste en la medición del aspecto material del hecho imponible, permitiendo cifrar el importe del tributo que se trate.

En relación con el recargo es unánimemente aceptado que posee un aspecto cuantitativo propio -encarnado, normalmente, en un tipo impositivo- convirtiéndose en su aspecto identificador diferenciado del aspecto cuantitativo del elemento objetivo del tributo base⁷¹. En este sentido el hipotético recargo autonómico guardará presumiblemente una diferencia con el tributo base en este aspecto de su hecho imponible.

Por otro lado, el art. 58.2.a) de la LGT prevé, como ya vimos, que los recargos tributarios pueden construirse sobre la base (un ejemplo de recargo sobre la base, en este caso imponible, nos lo da el recargo supramunicipal sobre la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el recargo del EMSHTR) o la cuota tributaria del tributo base (como muestran la mayoría de recargos del capítulo primero). En este sentido esos elementos del tributo base se convierten en la base imponible del recargo de forma que podemos observar una coincidencia de bases imponibles si el recargo se establece sobre este elemento del impuesto (como ejemplo podemos traer aquí al recargo de las áreas metropolitanas sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles) o una diferencia si el recargo se construye sobre la cuota del impuesto base (es el caso de los recargos que se establecen sobre la cuota de la tasa estatal que grava el juego).

⁷¹) En el capítulo primero ya se expusieron los diferentes aspectos cuantitativos de los recargos allí relacionados, pudiéndose comprobar que son elementos expresamente contemplados en la normativa que los establece sin que haya una remisión al régimen jurídico del tributo base en ese aspecto concreto.

Así pues, de acuerdo con lo dicho, parece posible afirmar que no es necesario que el recargo autonómico tenga un hecho imponible igual, como sinónimo de idéntico, que el del tributo base. Es más, las Comunidades Autónomas a la hora de establecer este tributo pueden, a través de sus leyes, precisar diferentes aspectos del elemento objetivo del hecho imponible del recargo con relación al del tributo base. Ahora bien, en nuestra opinión, existen puntos como el devengo del hecho imponible y su estructura temporal donde se requiere una coincidencia cuasi absoluta.

Una vez estudiado el elemento objetivo del hecho imponible y determinados los elementos que comparte y los que puede concretar el recargo tributario autonómico con relación al tributo base vamos a analizar el elemento subjetivo del citado hecho imponible.

2.2.1.2.- Elemento subjetivo:

Según SAINZ DE BUJANDA, por elemento subjetivo del hecho imponible se entiende la relación que vincula un elemento objetivo con un determinado sujeto. Además a través de su vinculación con el hecho imponible se relacionan el sujeto activo del impuesto y el sujeto pasivo⁷². En relación con este elemento podemos diferenciar, por tanto, dos tipos de sujetos:

a) Sujeto activo: Es el ente público que, designado por la ley, puede exigir la prestación tributaria. Pero el problema es saber quien puede exigir, si el ente que establece el tributo, el que lo gestiona o quien resulta titular de la recaudación⁷³. La competencia

⁷²) En este sentido el SDFUM considera que: "(...) y se ha puesto también de manifiesto que la relación jurídica tributaria entre el ente público -titular del crédito impositivo- y el sujeto pasivo -deudor del tributo- se produce a través de los criterios de vinculación de ambos sujetos al hecho imponible, que se erige así en nexo o enlace entre las partes de la relación" SDFUM: *Notas de derecho financiero*, T.I, vol. 2, 2ª ed., FDUM, Madrid, 1976, pág. 452.

CORS MEYA presenta una visión más restringida en relación con este elemento puesto que considera que sólo abarca la relación existente entre el elemento objetivo y su realizador. CORS MEYA X.: <<Elemento subjetivo del hecho imponible>>, RDFHP, nº 238, 1995, pág. 892.

⁷³) Ciertamente no es tarea sencilla determinar quien es el sujeto activo de la obligación tributaria. Por ejemplo FERREIRO LAPATZA considera que "*Siendo el tributo un ingreso público, una prestación pecuniaria exigida por un ente público, se entiende fácilmente que el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria, determinado por Ley, ha de ser forzosamente el Estado, las Comunidades autónomas u otro ente público encuadrado dentro de las Administraciones menores de carácter territorial o institucional*"

de establecimiento y la de gestión, pueden coincidir en un sólo ente o bien estar distribuidas y, a su vez, pueden o no coincidir con el ente que finalmente es titular de la recaudación. Sin detrimento de concretar en el capítulo cuarto qué se puede entender por sujeto activo de la relación tributaria, se examinan ahora las diferencias que presentan el tributo base y el recargo tributario en relación con los sujetos antes enumerados utilizando un concepto amplio de sujeto activo.

Con respecto a los recargos tributarios hemos podido comprobar diversas variedades. En relación con el ente que establece *ex novo* el recargo es lógico pensar que sólo pueden ser entes con poder legislativo como son el Estado y las Comunidades Autónomas. Si descendemos a los Entes Locales también hemos visto que pueden ejercitar su poder tributario optando por establecer recargos que la ley estatal o autonómica regulan (el recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas o el recargo municipal sobre el Canon catalán de Infraestructura Hidráulica). Así las cosas, puede producirse una coincidencia entre el ente que establece el recargo y el que establece el impuesto base (es el caso del recargo de equivalencia) o una no coincidencia (como por ejemplo, en los recargos tributarios autonómicos sobre la tasa estatal sobre el juego o el recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas).

En relación con el ente que puede gestionar el recargo lo asociamos con aquél que puede llevar a cabo los procedimientos necesarios para hacer efectiva la prestación tributaria. En este caso hemos encontrado tres posibles modalidades siendo la primera aquélla donde coinciden el ente gestor del tributo base con el ente gestor del recargo (como

FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., págs. 372-373.

Sin embargo MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ entienden que sujeto activo es "(...) un ente público que actúa a través de diversos órganos, y que es el que impulsa los procedimientos tendentes a su efectividad.

Sujeto activo es el ente público que desarrolla los procedimientos de aplicación del tributo. Pensando en la obligación tributaria, sería el ente que ocupa la posición de acreedor del crédito tributario, pero dado que el tributo es susceptible de desplegarse a través de procedimientos diversos y de relaciones que no siempre tienen por objeto el pago de dicha obligación, ni contemplan en su lado pasivo al deudor tributario, el concepto de sujeto activo debe ensancharse para aprehender todos aquellos supuestos y relaciones que por su contenido y su régimen jurídico escapan al marco obligacional.

En este último sentido se ha podido definir el sujeto activo como el ente público titular de la potestad de imposición entendida como potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo." MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M^a: Curso..., ob., cit., pág. 303.

por ejemplo el recargo de equivalencia o el recargo municipal canario), una segunda donde la gestión se puede realizar de forma separada por entes diferentes (como sería el caso del recargo vasco que grava la tasa concertada sobre el juego) o una tercera donde se reparten entre diversos entes las funciones de la gestión como la recaudación en periodo voluntario o ejecutivo como recoge el art. 126 de la LGT, la inspección o la revisión (un ejemplo se encuentra en el recargo municipal sobre el Canon de Infraestructura Hidráulica).

Finalmente, si por sujeto activo entendemos el ente que es titular de la recaudación obtenida es posible afirmar que este sujeto puede coincidir tanto en el tributo base como en el recargo (es el ejemplo del recargo de equivalencia) como se pueden encontrar casos donde sean entes diferentes (como sucede en el recargo autonómico sobre la tasa estatal que grava el juego).

En conclusión, el elemento subjetivo con relación al sujeto activo no parece que tenga que ser necesariamente coincidente en cualquiera de las tres acepciones que se puedan atribuir al concepto sujeto activo. Así pues, con respecto al recargo tributario autonómico parece posible afirmar que, al menos, el sujeto activo entendido como ente que establece el recargo no coincidirá con el ente que establece el tributo base. En la gestión, aunque del capítulo anterior los hechos nos muestran lo contrario, a nuestro juicio el ente que exige el recargo tributario autonómico ha de coincidir con el ente que exige el tributo base amparándonos en consideraciones normativas a las que se hará referencia posteriormente. Finalmente, no coincidirá el ente titular de la recaudación puesto que del impuesto base será el Estado y del recargo las Comunidades Autónomas.

b) Sujeto pasivo:

1) **El contribuyente:** La primera posición subjetiva a examinar es la del contribuyente. Éste es el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria en favor del ente público por la realización de un hecho imponible. Pues bien, el impuesto base gravará a todos aquellos contribuyentes que lo sean de acuerdo con sus normas y, claro está, no han de coincidir necesariamente con los que puede tener el recargo.

En otros términos y explicando la afirmación anterior, visto desde una perspectiva

territorial es evidente, a nuestro juicio, que el recargo de un ente con un ámbito territorial distinto al del tributo base no tendrá, en ningún caso, los mismos sujetos pasivos si bien el tributo base y el recargo confluirán al gravar a los sujetos del ámbito territorial que les es común. En este espacio territorial los contribuyentes del tributo base y del recargo coinciden de forma que no es posible concebir un recargo sobre sujetos pasivos radicalmente diferentes a los del tributo base. No obstante, sí que es factible encontrar recargos donde dichos sujetos pasivos se han concretado por criterios distintos al territorio, como sucede con el Recurso Cameral Permanente sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que recae sobre la renta de profesionales y empresarios.

En relación con un hipotético recargo autonómico este aspecto del elemento subjetivo del hecho imponible coincidirá con el paralelo del tributo base en los términos comentados en el párrafo anterior. Así mismo, se ha de destacar, el art. 12 de la LOFCA precisa este punto en el sentido de que estos sujetos han de ser "personas físicas que estén domiciliadas en el territorio" cuando se trata de recargos autonómicos sobre impuestos no cedidos que gravan la renta o el patrimonio. En consecuencia, el propio precepto delimita quiénes pueden ser contribuyentes del recargo tributario en el supuesto de imponerse sobre un tributo no cedido de forma que, en este caso, el tributo autonómico posee un contribuyente concreto sin asumir exactamente el del tributo base.

Consideramos necesario también analizar, siquiera brevemente, las consecuencias que para otros sujetos tributarios diferentes al contribuyente puede tener la existencia de un recargo tributario autonómico. En este sentido pensamos que estudiar el elemento subjetivo del hecho imponible, en cuanto a la posición pasiva de la obligación tributaria, invita a analizar otras posiciones jurídico-subjetivas. Nos referimos al sustituto, al responsable y al retenedor a cuenta.

2) **El sustituto:** En relación con el sustituto se ha de recordar que, siguiendo el art. 32 de la LGT es, junto al contribuyente, un sujeto pasivo en sentido estricto. Pues bien, la cuestión que nos planteamos es si, en caso de que dicha figura se contemplase para el tributo base, se debería considerar extendida su obligación a un hipotético recargo tributario. Para obtener un respuesta a nuestra duda recordamos las características que de

este instituto enuncia ALONSO GONZÁLEZ⁷⁴ de forma que: 1) Es un sujeto pasivo; 2) Por imposición de la ley; 3) En lugar del contribuyente está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria y 4) El concepto se aplica especialmente a quienes practican la retención de haberes cuando los satisfacen a sus correspondientes perceptores.

No es nuestro objetivo analizar todos y cada uno de esos elementos identificadores, sino el encontrar una respuesta a la cuestión planteada en el párrafo anterior. Pues bien, centrando nuestra atención en el tercer elemento, que hace referencia a la necesidad de que el sustituto satisfaga las prestaciones materiales y formales de la tributaria, es posible encontrar una solución. Ésta consiste en asimilar al recargo tributario autonómico como una de esas prestaciones a las que se hace referencia, de forma que el sustituto debe hacer frente, también, al recargo tributario, incorporándose así al su elemento subjetivo. Pero, en nuestra opinión un recargo tributario y, en concreto, el recargo tributario autonómico implica una obligación diferenciable de la del tributo base y no una prestación material o formal relacionada con una obligación determinada. En consecuencia, creemos que este argumento no es útil para defender una extensión de la responsabilidad del sustituto a un hipotético recargo tributario.

El párrafo anterior nos podría conducir a una respuesta negativa a la cuestión planteada. En consecuencia, un sustituto establecido para el tributo base no debería experimentar una extensión de su deber al recargo tributario, pues no se corresponde éste con una prestación formal y material. Así mismo, se podría considerar que para que un sustituto exista en relación con el recargo es necesario que la ley que establece ese tributo, contemple expresamente esa figura.

Pero, bajo nuestro punto de vista, una solución al planteamiento que tratamos pasa por el examen de otra característica propia del sustituto y la naturaleza del recargo tributario. El sustituto tiene una característica que se manifiesta en el dato de que su

⁷⁴) ALONSO GONZÁLEZ, L.M: <<El sustituto del contribuyente>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 548. Del mismo autor y sobre la misma figura vease *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF, Madrid, 1992.

conurrencia implica la desaparición del contribuyente en la relación tributaria con el sujeto activo. El recargo tributario, por su parte, si bien, como se extrae de las anteriores líneas, tiene aspectos propios en su hecho imponible, depende ineludiblemente de un tributo base preexistente, en concreto, de su régimen jurídico. En consecuencia, si el sustituto ocupa el lugar del contribuyente en el tributo base, también ha de ocupar el lugar del contribuyente para el recargo tributario sin perjuicio que se produzca la concreción territorial que anterioremente se ha tratado. Así las cosas, el recargo tributario autonómico ha de asumir dentro de su régimen jurídico, dentro del elemento subjetivo de su hecho imponible, los posibles supuestos de sustitución que se contemplen en el régimen jurídico del tributo base.

3) **El responsable:** La siguiente posición subjetiva a la que tenemos que dedicar nuestra atención se encuentra regulada en el art. 37 de la LGT: se trata del responsable⁷⁵. Ese precepto prevé que la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente. Pues bien, la cuestión que se plantea es semejante a la anterior puesto que se ha de estudiar si los designados como responsables en la ley del tributo base, experimentan una extensión de su deber al recargo tributario⁷⁶.

Siguiendo el propio art. 37.1 y 3 de la LGT la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, exceptuando las sanciones y el recargo de apremio. La interpretación de autores como MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO

⁷⁵) Sobre esta figura véase, entre otros, SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: <<El responsable>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, págs. 629-676; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1994.

⁷⁶) La duda planteada no pertenece al reino de lo ficticio pues es posible aportar, al menos, dos ejemplos. El primero de ellos radica en el art. 8 de la Ley que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones donde se prevé que determinadas personas están sometidas a un régimen de responsabilidad subsidiaria.

El segundo ejemplo se puede encontrar en los arts. 9, 24 y 35 de la Ley que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Los dos primeros artículos regulan sendos supuestos de responsabilidad subsidiaria mientras que el último contempla un supuesto de responsabilidad solidaria.

OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ⁷⁷, PONT MESTRES o PONT CLEMENTE⁷⁸, así como FERREIRO LAPATZA⁷⁹ es que el apartado tercero implica la extensión de la responsabilidad a todos los componentes de la deuda tributaria recogidos en el art. 58 de la LGT, exceptuando sanciones y el recargo de apremio que sólo será impuesto si el responsable no hace efectivo el pago en el periodo debido. En consecuencia con esta interpretación, en lo que a nosotros nos interesa, se debe considerar que el establecimiento por parte de la Ley estatal de un supuesto de responsabilidad implica que el sujeto obligado ha de responder también del derecho de crédito derivado del recargo tributario.

No obstante esto, también es posible encontrar voces que opinan de forma diferente como es el caso de ARIAS ABELLÁN⁸⁰. De las explicaciones de la autora sobre el nuevo art. 37 de la LGT parece desprenderse que considera que no es posible la extensión de la responsabilidad a los recargos contemplados en el art. 58.2.a) de la LGT puesto que éstos producen una deuda de carácter principal al considerar que el caso previsto en la letra a) "(...) *debe asimilarse al contenido del número uno de ese precepto*" refiriéndose al art. 58 de la LGT.

Bajo nuestro punto de vista, la extensión de la responsabilidad a un supuesto recargo tributario requiere de alguna precisión. En primer lugar consideramos que es posible extender al recargo tributario y, en concreto, al recargo tributario autonómico los supuestos de responsabilidad que se contemplan en la LGT debido a su carácter codificador y de efectividad general en cuanto al régimen general del tributo. Se ha de destacar, además, que los arts. 38, 39 y 40 de la LGT hacen referencia a supuestos de responsabilidad en relación con "obligaciones tributarias", de forma que es posible la inclusión en este concepto de la procedente del recargo tributario autonómico.

⁷⁷) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 322.

⁷⁸) PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.: *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, Madrid, 1995, pág. 48.

⁷⁹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 391.

⁸⁰) ARIAS ABELLÁN, M^a D.: <<Art. 37 de la Ley General Tributaria>>, en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 67-68.