

Las diferencias no se agotan con las expuestas. También son diferentes los principios a los que sirven el recargo tributario y la participación. Tal y como señalan GARCÍA FRÍAS y ROVIRA i MOLA⁷¹, mientras que el primero responde a un principio de autonomía el segundo responde a un principio de suficiencia o de solidaridad. Así mismo, podemos añadir que, mientras a través del primero se materializa un principio de corresponsabilidad fiscal, entendido como consecuencia del ejercicio de la autonomía financiera como mostraremos en otro capítulo, no sucede lo mismo con la participación puesto que, si lo participado son los ingresos tributarios de un determinado ente, es éste el responsable fiscal de la regulación que realice de los recursos tributarios que generan aquéllos. Finalmente, podemos añadir otra nota diferenciadora de la mano de la autora con la que empezamos estos párrafos para distinguir entre participación y recargo. Así AGULLÓ AGÜERO⁷² nos señala que: *"El titular del recargo es titular inmediato de las sumas recaudadas, sin que esta cantidad pueda, en derecho, aumentar ni disminuir. No existe, pues, posibilidad de asimilar participaciones y recargos a estos efectos (...) ya que falla su sustrato material, esto es, la existencia misma de una cantidad a repartir."* La misma autora, junto con FERREIRO LAPATZA, señala que otra diferencia entre participación y recargo se da en el hecho de que la primera es un gasto para la Hacienda participada mientras que el segundo no, pues implica el derecho sobre unos ingresos del ente que establece la exacción⁷³.

La naturaleza tributaria de los recargos sobre tributos como recurso de los entes locales nos viene expuesta por autores como FERREIRO LAPATZA el cual -aunque ya vimos que en sentido amplio considera equiparable el recargo y la participación- entiende que el recargo participa de la naturaleza del tributo⁷⁴. Más concretamente CAZORLA PRIETO⁷⁵, estudiando los recargos municipales sobre el impuesto sobre la renta de las

⁷¹) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 57. *Ibidem*, pág. 390.

⁷²) AGULLÓ AGÜERO, A.: La hacienda..., ob., cit., pág. 102.

⁷³) FERREIRO LAPATZA, J.J. y AGULLÓ AGÜERO, A.: Las participaciones..., ob., cit., pág. 206.

⁷⁴) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Constitución..., ob., cit., págs. 149.

⁷⁵) CAZORLA PRIETO, L. M^a: Concepto, ... ob., cit., pág. 15. Del mismo autor puede verse también Recargos..., ob., cit., pág. 50-51.

personas físicas escribió que el citado recargo: "(...) *es categóricamente un impuesto, adornado de características especiales, pero impuesto en definitiva, (...) La conexión del impuesto y el recargo atrae a este último a la naturaleza categorial de aquél.*"

Debido a los argumentos expuestos al comenzar este apartado, y que por tanto no repetiremos aquí, es a esta posición a la que nos sumamos. Así pues, pasaremos a continuación a estudiar los recargos tributarios que forman parte de la hacienda de los entes locales.

2.1.2.1.1.- Los recargos de los entes municipales.

Como se extrae de lo previsto en el art. 38.2 de la LHL, los entes locales en general y los municipales en particular pueden establecer recargos cuando la LHL así lo prevea (contempla diferentes supuestos que iremos estudiando) y, además, cuando las Comunidades Autónomas los habiliten a establecerlos sobre sus propios impuestos.

A pesar de la amplitud del marco jurídico donde se debe desarrollar un recargo municipal podemos encontrar en la historia, relativamente reciente, de nuestro sistema financiero una experiencia de la que extraemos referencias que completan ese marco. La experiencia a la que nos referimos es el recargo municipal⁷⁶ que la Ley 24/1983 de 21 de diciembre de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación⁷⁷ de las Haciendas

⁷⁶) Sobre este recargo puede consultarse los trabajos de CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, ob., cit. y *Concepto...*, ob., cit. Véase también ELÍAS DE TEJADA LOZANO, J. M^a: <<Los recargos municipales en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1983>>, GF, n^o 9, 1984, págs. 121-128 o VEGA HERRERO, M.: <<Perspectivas de un impuesto local sobre la Renta>>, en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, vol. III, IEF, Madrid, 1985, págs. 2679-2692. Así mismo BOSCH ROCA nos aporta la aplicación de este mecanismo de financiación en otros países en su artículo <<La imposición local sobre la renta a través del análisis del sistema comparado>>, HPE, n^o 101, 1986, págs. 307-328 o, también comenta este recargo, MORENO CASTEJÓN, T.: <<El recargo municipal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, monografía n^o 5, Cart.T., 1985.

⁷⁷) Sobre esta ley pueden consultarse los comentarios de diversos autores en la sección "Los profesionales comentan" de la publicación *Gaceta Fiscal*, n^o 7, 1984 entre los que figuran GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: <<La Ley de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales: medidas tributarias>>, págs. 157-171; MORENO CASTEJÓN, T.: <<La Ley de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Hacienda Locales: aspectos generales>>, págs. 179-190 y SÁNCHEZ-BELLA CARSWELL, A.: <<La ley de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las haciendas Locales: visión crítica>>, págs. 193-212.

Locales regulaba en sus arts. 8 y siguientes. Sobre esa regulación diremos, someramente, que disponía que los municipios podían establecer un recargo cuya base imponible era la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta. Éste consistía en una alícuota de carácter proporcional que se fijaba a través de una Ordenanza Fiscal. Se dispuso, además, que los sujetos pasivos de este tributo fueran los mismos que para el Impuesto sobre la Renta, con residencia en el término municipal del Ayuntamiento impositor y en los mismos casos que disponía la ley estatal que regulaba el tributo base.

Esta ley fue impugnada por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña y por el Gobierno Vasco a través de sendos recursos de inconstitucionalidad con los números 175 y 187/1984 que fueron acumulados. En términos generales se alegaba que a través de la ley impugnada el Estado no permitía que las Comunidades Autónomas con competencias en materia local pudiesen ejercerlas. Los citados recursos dieron lugar al pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la materia tratada en su Sentencia 179/1985 de 19 de diciembre, ya mencionada más arriba a raíz de diferenciar entre participación y recargo tributario.

De la citada sentencia seleccionamos, de los temas tratados (subvenciones, control sobre las haciendas locales y el recargo), lo referido al recargo municipal que se regulaba en la ley impugnada y que es tratado en el fundamento jurídico tercero. Según este fundamento el Estado es el ente que puede establecer recargos sobre sus impuestos en favor de otros entes. En consecuencia, deducimos, que el art. 38.2 de la LHL se ha de completar en el sentido de que el Estado, como dice el Tribunal, en virtud de su competencia sobre la Hacienda general del art. 149.1.14^a y también de acuerdo con el art. 149.1.18^a de la CE, tiene competencias para establecer recargos en favor de los municipios sobre sus propios impuestos. En otros términos, de la no previsión de esta posibilidad en el artículo comentado ni en el texto de la ley no se puede deducir que el Estado se haya "limitado" en relación con esta posibilidad.

De esta conclusión se derivan diversas consecuencias útiles para el recargo que tratamos. Una de ellas es que el art. 142 de la CE comprende, como recursos de las Haciendas Locales, no sólo las participaciones y los tributos propios sino también los

recargos. En este sentido el Tribunal, en un primer momento, fundamenta esta afirmación dirigiendo su argumentación hacia la asimilación, que ya hemos mencionado y discutido, del recargo con las participaciones. No obstante, en un segundo momento, en nuestra opinión, contempla otra posibilidad -la asimilación del recargo con tributos- cuando expone que: "*Aparte de que, a mayor abundamiento, y cualquiera que sea la naturaleza de los recargos de que se trate o que se creen, el art. 142 de la CE no establece una lista cerrada de posibles recursos de dichas Haciendas (...)*". La segunda consecuencia es que de la no mención expresa de los recargos en el art. 142 de la CE y del art. 157, como alegó el Gobierno Vasco, no se deriva que las Comunidades Autónomas sean los únicos entes que pueden establecer este tipo de tributos.

Finalmente, destacamos que el argumento clave del Tribunal para fundamentar la inconstitucionalidad de la ley tratada, deriva de la alegación por parte del Gobierno Vasco de la violación del principio de legalidad tributaria. Teniendo como referencia su propia jurisprudencia contenida en sus Sentencias 37/1981 de 16 de noviembre⁷⁸ y 6/1983 de 4 de febrero⁷⁹, el Alto Tribunal considera que la regulación estatal es inconstitucional ya que es contradictoria con este principio, pues la determinación del tipo de gravamen del recargo se confería a los Entes locales a través de una Ordenanza Fiscal, sin límite alguno salvo ser una alícuota proporcional. De las reflexiones de esa Corte se deriva que un recargo municipal no puede ser fijado⁸⁰, en sus elementos esenciales⁸¹, por un ente que

⁷⁸) BOE n° 285 de 28 de noviembre de 1981.

⁷⁹) BOE n° 58 de 9 de marzo de 1983.

⁸⁰) Es evidente que no sólo en relación con los recargos cabe este límite sino también en relación con cualquier tipo de tributo que los entes con poder legislativo regulen como recurso de los entes locales tal y como plasma el Tribunal Constitucional en su sentencia 19/1987 de 17 de febrero (BOE n° 54 de 4 de marzo de 1987). Sobre el principio de legalidad en materia tributaria también puede consultarse PÉREZ ROYO, F.: <<Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria>>, HPE, n° 14, 1972, págs. 207-245; <<Las fuentes de Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento constitucional>>, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, págs. 13-49 o también <<Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria>>, REDC, n° 13, 1985, págs. 41-70. Así mismo CASADO OLLERO en el Prólogo al libro de ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, IEF, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 5-20.

⁸¹) Es de señalar que este tipo de argumentación avala la naturaleza tributaria de los recargos. El Tribunal, a pesar de considerarlo asimilable a las participaciones, considera, aunque implícitamente, que el recargo posee una estructura compuesta por elementos, adjetivados de esenciales, que estructuran los tributos.

no posee potestad legislativa. De esto, es evidente, deducimos que una regulación de recargos municipales por el Estado o por las Comunidades Autónomas (como prevé el art. 38 de la LHL) deberá contemplar los elementos esenciales del tributo de forma que no implique una remisión en blanco a la potestad normativa del Ente municipal.

En resumen a través de la sentencia comentada se completa la regulación del art. 38 de la LHL. Con ella se fundamenta al recargo municipal en el art. 142 de la CE, se destaca que el Estado puede establecer recargos en favor de los municipios sobre sus propios tributos, se aclara que las Comunidades Autónomas no poseen un monopolio en este tipo de recursos y, también, se determina que el establecimiento de recargos viene limitado por el principio de legalidad.

En este marco se ha de desarrollar la regulación de los recargos municipales. Esta posibilidad ha sido utilizada por la Generalitat de Catalunya en la Ley 5/1990 de 9 de marzo de infraestructuras hidráulicas de Cataluña⁸². Esta ley tiene como objeto establecer un régimen general de programación, promoción y financiación de infraestructuras hidráulicas (art. 1.1). Con relación a la financiación, la misma ley (art. 7.1) establece el denominado canon de infraestructura hidráulica cuya naturaleza es tributaria y se constituye como recurso de la Generalitat afectado íntegramente a cubrir los gastos de inversión en obras y actuaciones fijadas en el Programa de Obras Hidráulicas (art. 7.2).

El hecho imponible de este tributo (art. 9) es el consumo de agua. Los sujetos pasivos a título de contribuyentes, son las personas físicas o jurídicas consumidoras de agua y es el volumen de consumo de este elemento el que constituye la base imponible del tributo (art. 11) a la que se aplica un tipo impositivo específico (art. 12). El devengo de este tributo coincide con el consumo de agua (art. 9.3), salvo en el caso que no haya consumo real, supuesto en el que el devengo coincide con la fijación de la base imponible con arreglo a un volumen mínimo (art. 9.3 en remisión al art. 11.1). La exigibilidad del

⁸²⁾ Parcialmente modificada por las Disposiciones adicionales 23^a y 24^a de la ley catalana 32/1991 de 31 de diciembre por la que se aprueban los Presupuestos de la Generalitat de Catalunya para 1992 y por el artículo único de la ley catalana de 28 de diciembre, que establece coeficientes correctores del canon de infraestructura hidráulica para usos domésticos del agua.

tributo, a su vez, coincide con el momento de facturar el servicio de suministro (art. 15.1).

Sobre este tributo, siguiendo el art. 20 de la ley, las Entidades locales pueden establecer un recargo cuyos ingresos están afectados a la financiación total o parcial de las inversiones que se han de hacer, de acuerdo con el Programa de Obras Hidráulicas, por parte de la entidad local⁸³. Los sujetos pasivos serán, siguiendo el art. 22.2, aquellas personas beneficiarias del suministro del agua dentro del territorio del ente local. Por su parte, el devengo y la exigibilidad se producen de la misma forma -a través de la emisión de una factura y de su cobro- que el tributo base. Con respecto al aspecto cuantitativo su tipo impositivo (art. 20.3) ha de consistir en una alícuota proporcional o en una específica, el primero aplicable sobre la cuota del canon y el segundo sobre su base imponible sin que se establezca ningún límite cuantitativo máximo o mínimo.

En relación con este recurso tenemos que realizar alguna consideración en cuanto a su naturaleza. Como considera JIMÉNEZ COMPAREID⁸⁴, por alguna razón el legislador catalán estimó necesario insistir en la naturaleza impositiva del tributo que le sirve de base. En efecto, en la Exposición de Motivos de la citada ley se expone que el citado tributo participa de la naturaleza de los impuestos siguiendo el art. 26 de la LGT y su recaudación contribuye a financiar las inversiones que implican las obras de infraestructura hidráulica. Además, se destaca que no hay ninguna relación evaluable económicamente entre el importe del canon exigible a cada sujeto pasivo o colectividad y los beneficios directos o indirectos que puedan recibir como resultado de las actuaciones financiadas con los recursos generados por la imposición.

Pues bien, en nuestra opinión, el legislador catalán, por motivos en los que no entraremos, aleja la posibilidad de asimilar el tributo tratado con una contribución especial. Para ello diseña un hecho imponible, como hemos visto, consistente en el consumo de agua

⁸³) El texto de la ley, en su art. 5, regula la distribución de los costes de las inversiones necesarias entre la Junta de Aguas, las entidades locales y los organismos afectados. En este sentido la ley ha diseñado el recargo que exponemos como recurso para la financiación de la parte correspondiente a las entidades locales.

⁸⁴) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Serie de Derecho Pública, BOE, Madrid, 1994, pág. 128.

y no en la obtención de un beneficio o un aumento del valor de los bienes de un contribuyente⁸⁵.

Pero si bien es posible argumentar que el canon tiene naturaleza impositiva al ser configurado de esta forma a través de su hecho imponible, en relación con el recargo es necesario, como hemos dicho, realizar algunas precisiones que vienen causadas por el hecho de que este recurso es establecido, a diferencia del impuesto base y como expresa la Exposición de Motivos de la ley⁸⁶, con ocasión de las inversiones que el ente municipal ha de realizar de acuerdo con el programa de Obras Hidráulicas. Así mismo, este tributo ha de ser calculado en función de la anualidad que haya de satisfacer la entidad local para financiar el coste total o parcial de las obras, bien las realice por sí misma o bien participe en su financiación con otra Administración que las ejecute (art. 20.2) estando la recaudación afectada a este concepto de gasto. Finalmente, como sucede con el tributo base, según el art. 21 el recargo resulta incompatible con el establecimiento de contribuciones especiales dirigidas a financiar el mismo concepto de coste. Dicho esto, parece posible argumentar que la naturaleza del recargo es diferente a la del tributo base decantándose hacia una contribución especial. Esta tesis sería contradictoria con lo expuesto anteriormente con respecto a que el recargo tributario sólo puede ser de carácter impositivo.

Pero, en nuestra opinión, junto con PAGÉS I GALTÉS⁸⁷, este recargo a pesar de presentar coincidencias con características propias de las contribuciones especiales no se

⁸⁵) Sobre la naturaleza de este canon también se pronuncia CORS MEYA en el sentido de que se trata de un impuesto. En concreto se trata de un impuesto sobre el consumo de agua que, en opinión del citado autor, supone una doble imposición en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido siendo una violación del artículo 6.2 LOFCA. CORS MEYA, F.X: <<Calificación de los cánones sobre el agua >>, RHAL, nº 67, 1993, págs. 95-96. Así mismo ALONSO GONZÁLEZ contempla que el comentado canon goza de una naturaleza impositiva, en concreto lo trata como un impuesto sobre el consumo. ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 118.

⁸⁶) Según esta Exposición de Motivos: "*La Llei tampoc no vincula l'exigibilitat del cànon a l'aprovació d'un programa d'obres ni a l'execució d'aquest; en canvi, l'aplicació del recàrrec local es reserva per al finançament total o parcial d'obres que hi estiguin incloses*". (La Ley tampoco vincula la exigibilidad del canon a la aprobación de un programa de obras ni a la ejecución de éste; en cambio, la aplicación del recargo local se reserva para la financiación total o parcial de obras que estén incluidas. La traducción es nuestra.)

⁸⁷) PAGÉS I GALTÉS, J.: *Fiscalidad de las Aguas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 170.

aparta de la naturaleza impositiva. En este sentido el recargo se configura como un recurso optativo para el ente local con el que financiar el coste extraordinario que implica la realización de unas determinadas obras. Así mismo, se basa en el hecho imponible del tributo base que está estructurado como un impuesto y, además, cuenta con una base imponible y un tipo impositivo o, dicho en otros términos, no está regulado como un tributo de cupo como sucedería con una contribución especial.

Además, la limitación que implica que el recargo haya de ser calculado en función del coste de las obras que se deben financiar no decanta su naturaleza hacia la contribución especial sino que responde a otras exigencias. Como ya vimos la STC 179/85 dio un contenido al principio de legalidad en relación con los entes locales de forma que, en síntesis, interpretó que exige que en el establecimiento de tributos locales se deben regular en la ley estatal o autonómica sus elementos esenciales. Entre ellos figura el tipo impositivo que necesita de algún criterio al que se ha de ajustar o límites máximo y mínimo dentro de los cuales pueda establecerse. Pues bien, en el caso que tratamos la previsión de que la recaudación que produzca el recargo no supere el coste de la inversión que ha de realizar el ente local tiene la función de limitar el tipo impositivo. Nos identificamos en este sentido con las palabras de PAGÉS I GALTÉS⁸⁸ cuando se refiere a este mismo aspecto y considera que: *"Ello hace (imponer un tipo en función de la recaudación necesaria) las veces de límite máximo del tipo de gravamen, pues su aplicación tan sólo debería servir para cubrir la inversión realizada durante el ejercicio por la entidad local. Evidentemente, siempre es dable un lógico margen de error, pero cuando este error sea por exceso viniendo la entidad local recaudando más de lo que invierte sin que medie explicación razonable que lo justifique (como, por ejemplo, podría ser un mayor consumo no previsible de agua), entendemos que la fijación del tipo de gravamen en la Ordenanza podría ser perfectamente impugnada por ilegal"*.

Así, a través de utilizar un hecho imponible del impuesto base y estableciendo los criterios necesarios para determinar el tipo impositivo del recargo el legislador autonómico da respuesta al principio de legalidad para la imposición de tributos locales. Finalmente,

⁸⁸) *Ibidem*, pág. 173.

siguiendo a CORS MEYA⁸⁹, la previsión de que la recaudación esté afectada total o parcialmente a la financiación de las obras no determina la naturaleza tributaria del recargo. En definitiva, si bien se traslada al recargo la problemática relativa a la naturaleza del tributo base, el recargo municipal establecido por la ley catalana, basándonos en su hecho imponible, participa de la naturaleza de un impuesto.

Desde una perspectiva dinámica o, de manera más precisa, desde la perspectiva de la gestión del recargo impositivo local el art. 22 dispone que el ente local ha de gestionar y percibir directamente de la entidad suministradora de agua la recaudación producida por el recargo establecido. Esa entidad, siguiendo el segundo apartado de este último artículo, ha de incorporar en la factura o el recibo por el suministro efectuado la cuota que implica el recargo. Este concepto, igual que la cuota del tributo base, ha de constar dentro de los documentos mencionados como un concepto diferenciado.

De esta regulación se deriva que es la entidad suministradora la encargada de efectuar la liquidación del tributo base y, en su caso, del recargo, así como su recaudación en periodo voluntario. En este sentido vemos como esta fase de la gestión tributaria es realizada de forma conjunta. Pero, a partir del instante que ambos tributos están liquidados, parece que existe una división de funciones de forma que cada exacción puede ser gestionada por entes diferentes.

Efectivamente, siguiendo la regulación del art. 15 del texto legal catalán, una vez se ha incorporado en la factura emitida por la entidad suministradora la cuota que implica el canon, aquélla debe declarar, liquidar e ingresar en la Administración gestora el montante del canon de infraestructura⁹⁰. Esta Administración llevará a cabo tareas de inspección (art. 15.4) y de recaudación ejecutiva, mientras que para la revisión a instancia de parte en vía administrativa de los actos originados en el procedimiento de gestión son competentes los órganos de la Generalitat destinados a conocer las reclamaciones

⁸⁹) CORS MEYA, F.X.: Calificación..., ob., cit., pág. 95.

⁹⁰) El art. 16 contempla el supuesto de que sea el usuario quien realiza el aprovechamiento de aguas superficiales o subterráneas. En tal caso, las tareas de gestión se realizan directamente por la Administración.

económico-administrativas (art. 18).

En cambio la ley no es tan exhaustiva a la hora de regular la gestión del recargo municipal. En este sentido el art. 22, como ya hemos advertido, especifica que la entidad local ha de gestionar el recargo conforme a los artículos 15 a 19 de la ley, las normas especiales que lo regulen y la legislación general aplicable a la gestión en sentido amplio de los tributos locales. En nuestra opinión, de esta regulación es posible derivar que en el caso del recargo la Administración gestora, de la que hemos hablado más arriba, es el ente local de forma que es éste el que, a partir del momento en que se devenga esa exacción, es competente para su gestión. Así pues vemos que el recargo catalán, en lo que a su gestión se refiere, presenta un proceso de carácter mixto en el sentido de que la liquidación y recaudación en periodo voluntario se realiza de forma conjunta mientras que las otras tareas de gestión -recaudación ejecutiva o inspección- se realizan por el ente local⁹¹.

Otra consecuencia directa, deducible de esta forma de gestión, está relacionada con la revisión a instancia de parte de los actos administrativos. Ya dijimos que, en el caso del canon, ésta se realiza ante los órganos pertinentes de la Generalitat de Catalunya, pero en el caso del recargo, basándonos en que es el ente local el que ha de realizar la gestión, esta tarea se ha de realizar, siguiendo el art. 108 de la Ley 7/1985 de 2 de abril Reguladora de las Bases de Régimen Local y el art. 14.4 de la LHL, por el propio ente municipal.

En conclusión vemos que el recargo sobre el canon de infraestructura hidráulica presenta una gestión que denominaremos de carácter mixto. Es decir, la competencia de gestión presenta una tarea de liquidación y recaudación en periodo voluntario realizada por un sólo ente o, más simplemente, realizada de forma conjunta; pero es separada en relación con la recaudación ejecutiva, inspección y revisión a instancia de parte.

Otro ejemplo de recargo sobre tributos propios de las Comunidades Autónomas se

⁹¹) En relación con la gestión del recargo derivado del consumo de agua captada por el sujeto pasivo mediante instalaciones propias o por concesiones, la ley no especifica nada. Sobre ello PAGÉS I GALTÉS se plantea si no podríamos estar ante un supuesto de no sujeción. Su conclusión es negativa puesto que debería ser establecido explícitamente un supuesto de este tipo y, además, aboga porque la gestión la realice el ente gestor del tributo base. PAGÉS I GALTÉS, J.: *Fiscalidad...*, ob., cit., pág. 174.

produce en la Comunidad Autónoma Canaria. Esta Comunidad estableció, a través de la ley 5/1986 de 28 de julio, un Impuesto Especial sobre combustibles derivados del petróleo cuyo régimen ha sido modificado en diversas ocasiones. De estas destacamos la producida por la Ley 8/1992 de 4 de diciembre que regula un recargo sobre el citado impuesto para el saneamiento de las haciendas municipales canarias.

Según el art. 4 del texto legal citado se establece un recargo transitorio para los ejercicios 1992 a 1996 sobre el Impuesto Canario sobre Combustibles derivados del Petróleo⁹². Éste consiste en una alícuota proporcional del 15 por 100 sobre la cuota del citado impuesto y los ingresos producidos están afectados al saneamiento y mejora de las haciendas municipales canarias (art. 4.2). Este recargo comparte el hecho imponible del tributo base tal y como expone el segundo párrafo del apartado 2 del art. 4 de la ley puesto que el recargo se exige a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que el tributo

⁹²) Sobre este recargo CEBRIÁN APAOLAZA ha comentado, aunque en nota a pie de página, que puede ser inconstitucional porque tanto la Constitución como la LOFCA disponen que las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sólo sobre impuestos estatales cedidos o no cedidos pero no se prevé la posibilidad de recargar los tributos propios. A pesar de estas primeras palabras, el autor, después, especifica que: "*Pese a la legalidad vigente, parece lógico concluir en que el establecimiento de un recargo sobre un tributo autonómico por parte de la propia Comunidad Autónoma no incide negativamente ni afecta al resto del Estado. Por otra parte, si una Comunidad Autónoma puede crear un tributo propio, no parece lógico que no pueda establecer un recargo sobre el mismo, puesto que quien puede lo más puede lo menos. Sin embargo, estimamos que la cantidad que se obtenga por este ingreso podía hacerse ingresado atendiendo a la normativa en vigor, simplemente transformando la tarifa del Impuesto sobre el que recae el recargo por ley. De esta manera se obtendría el mismo rendimiento sin la posibilidad de cuestionarse la legalidad de este recargo que parece claramente ir en contra de la Constitución.*"

Asimismo, creemos que las Comunidades Autónomas deberían de tener la posibilidad de establecer recargos sobre sus propios tributos, pero para ello habría que modificar al menos la LOFCA" CEBRIÁN APAOLAZA, M.L.: <<Los recargos sobre tributos concertados >>, RDFHP, vol. XLIV, nº 230, 1994, pág. 418.

Si bien es cierto que la Constitución y la LOFCA ciñen el ámbito de aplicación de los recargos a los impuestos estatales no nos parece necesario cuestionar que las Comunidades Autónomas puedan establecer recargos sobre sus propios tributos. Con el ejercicio de su poder tributario estos entes pueden crear impuestos propios y, por ende, recargos sobre los mismos que, a fin de cuentas, no serían más que una forma artificiosa de aumentar los tipos impositivos de los impuestos-base. Así pues, creemos, que el tema no se ha de plantear desde la perspectiva de la constitucionalidad o no de un posible recargo sobre los impuestos autonómicos sino desde una correcta técnica financiera.

Por otro lado LINARES Y MARTÍN DE ROSALES consideró en relación con los recargos autonómicos que: "*c) Supuesta la suficiencia financiera regional y constatada la insuficiencia de recursos de la Hacienda local, el procedimiento de establecer recargos regionales afectados en su recaudación a la financiación de déficit locales, podría ser una fórmula de sustanciar la idea apuntada en el artículo 142 de la Constitución (participación de los entes locales en los recursos de las Comunidades autónomas).*" LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: <<Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas >>, HPE, nº 65, 1980, pág. 163.

base. Destacamos también de su regulación que no se trata de un recurso potestativo de los entes municipales ni su tipo impositivo puede ser fijado por ellos dentro de un margen sino que se modificará (art. 4.4) a través de una Ley de Presupuestos de la Comunidad dentro de un límite máximo del 20% y uno mínimo del 10%.

De la regulación expuesta derivamos que los entes municipales no pueden intervenir en el establecimiento del citado recurso, sino que aparecen como beneficiarios de la recaudación producida por él. El legislador canario ha fijado todos los elementos de este tributo de forma que no ha dejado, de acuerdo con el principio de autonomía de los entes locales, un margen normativo donde los entes beneficiados puedan adaptar el recurso a sus necesidades. En consecuencia derivamos que este recargo se configura como un tributo de la Comunidad Autónoma sobre el cual los entes municipales canarios gozan de un derecho de participación equivalente al 100% de la recaudación producida por esa exacción⁹³, es decir, son titulares del importe de la recaudación.

La gestión de este recargo se halla regulada en el art. 4.3 de la ley canaria. Sobre este punto es más elocuente el artículo que el posible comentario que podríamos realizar. El tenor literal de ese precepto expone que: "*La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos relativos al recargo se llevará a cabo por los mismos órganos y conjuntamente con la del citado Impuesto Especial*".

2.1.2.1.2.- El recargo provincial.

La ley que regula la hacienda de los Entes locales contempla, además de la

⁹³) El objetivo implícito en la ley canaria, basándonos en su Exposición de Motivos, es el de solucionar las deficiencias de las Haciendas municipales. Con este propósito establece un tributo como es el recargo de cuya recaudación participan los entes municipales en un 100 por 100.

Esta es una medida, a nuestro juicio, dirigida a repartir la responsabilidad fiscal que implicaría un aumento de tipos impositivos del tributo base y una posterior transferencia de la recaudación producto de ese aumento. En otros términos, mientras que la participación podría suponer para el contribuyente el aumento de la presión fiscal por la Comunidad Autónoma, al incrementar ésta los tipos impositivos para aumentar la recaudación, a través del recargo se elude este efecto pues, formalmente, se crea un nuevo tributo en favor de unos entes diferentes a la propia Comunidad.

Así pues, el legislador autonómico, como expresa la Exposición de Motivos consigue, mediante el recargo, que los entes municipales asuman: "(...) *la parte de responsabilidad que les corresponde en el incremento de la presión fiscal que supone el establecimiento del recargo*".

previsión general que hemos visto antes, supuestos concretos donde los entes locales cuentan con el recurso del recargo tributario entre los que integran su hacienda⁹⁴. Este es el caso del art. 124 de la LHL que dispone "*1.- Las Diputaciones Provinciales podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas*". Así pues, debido a su carácter potestativo, estos entes locales tienen la facultad de imponer un recargo sobre el citado impuesto que viene a suceder al recargo obligatorio que estas entidades podían instituir sobre las antiguas Licencias Fiscales.

El recargo objeto del presente epígrafe, al compartir el hecho imponible del Impuesto de Actividades Económicas, tiene naturaleza de tributo y, más precisamente, de impuesto tal y como destacan FERREIRO LAPATZA⁹⁵ y PAGÉS I GALTÉS⁹⁶. En concreto, el recargo provincial comparte con el impuesto base los mismos sujetos pasivos (art. 124.2 de la LHL), el devengo y recae sobre el mismo hecho económico que se constituye en el mero ejercicio de cualquier actividad empresarial, profesional o artística.

Sobre el sujeto activo, entendido como el ente titular del derecho de crédito, hemos de conjugar lo dispuesto en los arts. 124.1, 138 y 139 de la LHL y en la Disposición adicional decimoséptima de ese texto legal. De estos artículos se desprende que existen tres posibles sujetos activos: las Diputaciones provinciales, los Cabildos insulares, los Consejos insulares y las Comunidades Autónomas Uniprovinciales. El establecimiento del recargo debe realizarse, salvo el último caso como veremos más tarde, a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal como se prevé en el art. 15.1 de la LHL.

⁹⁴) Sobre la hacienda provincial pueden consultarse los trabajos de FERREIRO LAPATZA J.J.: Hacienda..., ob., cit., págs. 445-461 o de MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: <<La Hacienda Provincial>>, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 953-975.

⁹⁵) Este autor considera en el trabajo citado en la nota anterior que: "*La unión del recargo con el tributo que lo soporta hace a nuestro juicio fácilmente aceptable la idea de que aquél participa de la naturaleza tributaria de éste. El recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas puede calificarse así, dentro de la clasificación tripartita de los tributos establecida por el art. 26 LGT, como un verdadero impuesto*". FERREIRO LAPATZA, J.J: Hacienda..., ob., cit., págs. 451-452.

⁹⁶) Según este autor: "*Partiendo del principio de que los recargos participan de la misma naturaleza del tributo sobre el que se aplican, debe concluirse que siendo el IAE un impuesto, el recargo provincial girado sobre el mismo es de naturaleza impositiva*". PAGÉS I GALTÉS, J.: *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 492.

El elemento propio del recargo es su tipo impositivo que, según el art. 124.2 de la LHL no podrá ser superior al 40 por 100 y ha de recaer sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas. Éstas se traducen en las cuotas municipales del impuesto (sin tener en cuenta el coeficiente del art. 88 de la LHL o el índice de situación del art. 89) ya que, siguiendo el art. 86.3 de la LHL, el recargo provincial no puede ser establecido sobre las cuotas provinciales y nacionales⁹⁷.

Del régimen jurídico de este recargo es interesante estudiar cómo afectan a esa exacción los diferentes beneficios fiscales que se contemplan para el tributo base. Así, advertimos que existen una serie de exenciones de carácter total en relación con el impuesto base contempladas en el art. 83.1 de la LHL lo que implica que, como dice PAGÉS I GALTÉS⁹⁸: "(...) *si el recargo se aplica sobre la cuota municipal del impuesto y ésta, en virtud de la exención, no existe, tampoco existirá la cuota del recargo*". Así mismo, el art. 83.3 de la LHL prevé que los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de actividades empresariales clasificadas en la sección 1 del RDLeg. 1175/1990 de 28 de septiembre, siguiendo unos determinados requisitos, disfrutarán de una bonificación en la cuota. Pues bien, de acuerdo con el precepto citado "in fine" se contempla que el recargo provincial se aplicará sobre la cuota de Tarifa reducida por efecto de la bonificación. Igual sucede con la bonificación temporal del 50 por 100 prevista en la nota común a la Sección 2ª, punto primero del RDLeg. 1175/1990 para las actividades profesionales la cual afecta a la cuota tarifaria y, por ende, al recargo provincial. Un segundo caso de bonificaciones en el tributo base son las contempladas en el art. 140.2 de la LHL que disminuyen en un 50 por 100 la cuota tributaria del Impuesto sobre Actividades Económica en Ceuta y Melilla. En este supuesto no se disminuye la cuota municipal sino la cuota modificada por el coeficiente o el índice de situación lo que implica que no se afecta al recargo provincial

⁹⁷) Sobre la regulación del impuesto base véase, entre otros, RUBIO DE URQUÍA, J.I.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, monografías n.ºs. 142-143, Car. T., 1991 o PAGÉS I GALTÉS, J.: <<El impuesto sobre Actividades Económicas>>, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 755-833. De este último autor puede verse su obra *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas* ya citado. Así mismo POVEDA BLANCO, Fco.: *El impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Deusto, Bilbao, 1996 o AA.VV.: *La gestión, inspección y doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1996.

⁹⁸) PAGÉS I GALTÉS, J.: *El impuesto...*, ob., cit., pág. 481.

cuya base es la cuota mínima. Finalmente, el recargo provincial se puede ver afectado por bonificaciones establecidas para el tributo base cuando determinadas leyes especiales así lo prevén⁹⁹.

En relación con la gestión de este recargo la propia LHL en el apartado 3 del art. 124 especifica que se ha de llevar a cabo juntamente con el impuesto que le sirve como base y la Entidad que gestione el Impuesto sobre Actividades Económicas será la que realice las mismas tareas gestoras en relación con el recargo. Pero siguiendo el art. 92 de la LHL la gestión de este tributo está compartida entre el Estado y los Entes locales de forma que el primero elabora la Matrícula del Impuesto y realiza las labores de inspección (salvo que se deleguen a los entes locales) y el segundo la liquidación, recaudación, devolución de ingresos indebidos, la concesión o denegación de beneficios fiscales y la información y asistencia a los contribuyentes¹⁰⁰. En consecuencia, bajo nuestro punto de vista, el recargo también posee una gestión compartida entre dos entes tal y como sucede con el tributo base.

Siguiendo el art. 124.4 de la LHL se comprueba que los Ayuntamientos, como entes competentes para la exacción del recargo provincial, entregarán a las Diputaciones provinciales, de la forma que se determine reglamentariamente¹⁰¹, el importe del recargo.

⁹⁹) Por ejemplo, la bonificación del 95 por 100 de la cantidad que formen la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas y del recargo provincial prevista en el art. 33.4.a) de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre de Régimen Fiscal de Cooperativas. Más recientemente, el RDL 4/1996 de 1 de mayo por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las recientes inundaciones y temporales concede reducciones en su art. 4.3 y 4 en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas y el recargo provincial.

¹⁰⁰) En este mismo sentido se manifiesta ARAGONÉS BELTRÁN cuando muestra como la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, tributo base del recargo, se realiza de forma compartida hasta el punto de que el régimen de impugnaciones de los actos administrativos depende de este reparto de competencias entre el Estado y los Entes locales. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: << Impugnaciones del Impuesto sobre actividades económicas >>, GF, nº 106, 1993, pág. 205.

¹⁰¹) En este sentido la Disposición adicional cuarta del RD 1108/1993 de 9 de julio por el que se dictan normas para la distribución de cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se desarrollan parcialmente los artículos 7 y 8 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, prevé que: *"Las entidades que tengan asumida la gestión recaudatoria de las cuotas municipales del Impuesto sobre Actividades Económicas entregarán a la Diputación respectiva el importe del recargo provincial recaudado por aquéllas, en los plazos siguientes:*

a) El importe recaudado por recibo en periodo voluntario dentro de los dos meses siguientes a

El apartado 5 del artículo citado de la LHL prevé una garantía para el ente beneficiario del recargo que ha de recibir los pagos de los Ayuntamientos. Este apartado dispone que ese ente puede instar a que el Estado retenga de la participación de los municipios en sus presupuestos las cantidades necesarias para satisfacer las deudas firmes que los Ayuntamientos hayan contraído con los entes titulares por las cantidades que, en concepto de recargo, no se han entregado.

El recargo provincial posee, para nosotros, un cierto interés cuando se relaciona con la sustitución de las Diputaciones en las Comunidades Autónomas Uniprovinciales. En este sentido hemos de traer aquí lo que dispuso el art. 9 de la Ley 12/1983 de de 14 de octubre reguladora del proceso autonómico cuyo tenor literal es: *"a) Una vez constituidos los órganos de representación y gobierno de la Comunidad Autónoma, o en el momento que establezcan los respectivos Estatutos quedarán disueltos de pleno derecho los órganos políticos de la Diputación; b) la Administración provincial quedará totalmente integrada en la Administración autonómica; c) La Comunidad Autónoma, además de las competencias que le corresponden según su estatuto, asumirá la plenitud de las competencias y de los recursos que en el régimen común correspondan a la Diputación Provincial; d) La Comunidad Autónoma se subrogará en las relaciones jurídicas que deriven de las actividades anteriores de la Diputación Provincial."* Previsiones sobre estas Comunidades Autónomas Uniprovinciales se hallan en otras partes de nuestro ordenamiento como pueden ser la Ley 7/1985 de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local¹⁰² y en la Disposición adicional decimoséptima de la Ley de Haciendas

aquel en que finalice dicho período de recaudación. A este importe se sumará el de las cantidades, pendientes de distribución, recaudadas hasta la fecha de finalización de dicho período voluntario, como consecuencia de declaraciones de alta, de inclusiones de oficio, de actuaciones de comprobación e investigación y de actuaciones en vía de apremio.

b) Las cantidades recaudadas en el semestre natural inmediatamente posterior al mes en que finalice el período voluntario a que se refiere el párrafo a) anterior, como consecuencia de declaraciones de alta, inclusiones de oficio, actuaciones de comprobación e investigación y actuaciones en vía de apremio, dentro de los dos meses siguientes al referido semestre."

¹⁰²) Art. 40:

"Las Comunidades Autónomas uniprovinciales y la foral de Navarra asumen las competencias, medios y recursos que corresponden en el régimen ordinario a las Diputaciones Provinciales. Se exceptúa la Comunidad de las Islas Baleares en los términos de su Estatuto propio."

Locales¹⁰³.

Esta regulación ha llevado a LÓPEZ RODÓ¹⁰⁴ a considerar que: "*La supresión de la Diputación Provincial resulta patente ya que, como acabamos de ver, sus órganos políticos (Pleno, Presidencia y Comisión de Gobierno), quedan disueltos; su Administración integrada en la Administración autonómica, y sus competencias y recursos son asumidos por la Comunidad Autónoma*". Situándonos en una perspectiva estrictamente tributaria vemos como las Comunidades Autónomas Uniprovinciales asumen los recursos que ostentaban las Provincias para la financiación de las competencias adicionales que también reciben de forma que, según JIMÉNEZ COMPAREID¹⁰⁵, "*Puede hablarse de una doble procedencia de sus fuentes de ingresos, pero de una única titularidad actual por la Comunidad Autónoma Uniprovincial.*"

Este autor trata el tema desde la perspectiva de la prohibición que se puede derivar de la regulación del recargo autonómico para el establecimiento de éste sobre tributos locales. Al respecto, y aunque este punto sea tratado más profundamente en el capítulo segundo, es suficiente señalar aquí que el art. 157.1.a) de la CE contempla al recargo autonómico construido sobre impuestos estatales, por su parte la LOFCA, desarrollando esa previsión, dispone que el recargo autonómico (art. 12.1 de la LOFCA) se ha de establecer sobre tributos estatales cedidos y no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas. Así mismo, este último texto legal en su art. 6.3¹⁰⁶, dispone los

¹⁰³) Disposición adicional decimoséptima:

"*Las previsiones establecidas en la presente Ley para las Diputaciones serán de aplicación a las Comunidades Autónomas uniprovinciales, en tanto no se opongan a lo establecido en su Estatuto de Autonomía*".

¹⁰⁴) LÓPEZ RODÓ, L.: <<La provincia en las comunidades Autónomas uniprovinciales y en Canarias >>, en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, vol. III, IEF, Madrid, 1985, pág. 1890.

¹⁰⁵) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: *La imposición...*, ob., cit., pág. 69.

¹⁰⁶) Art. 6.3

"*3.- Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento*

requisitos para que las Comunidades Autónomas puedan establecer tributos sobre materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales. Sobre este tema PEÑA VELASCO¹⁰⁷ ha expuesto que: "*(...) resultaría ilógico que las Comunidades Autónomas, teniendo la posibilidad de tomar para sí las competencias normativas de las Haciendas locales sobre los tributos de su propia esfera recurrieran en tales casos al establecimiento de recargos sobre los tributos de aquellos entes cuando podrían perfectamente regular toda la estructura y elementos del propio tributo por ley de la correspondiente asamblea regional, con la consiguiente compensación al ente local*".

Parece, pues, posible argumentar que las Comunidades Autónomas no tienen posibilidad de utilizar el mecanismo del recargo sobre los tributos propios de los entes locales. No obstante esto, según señala JIMÉNEZ COMPAREID¹⁰⁸, se presenta una excepción a esta regulación en el caso de las Comunidades Autónomas de carácter Uniprovincial debido a que éstas asumen los recursos de las Diputaciones provinciales y, entre ellos, el recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas.

El recargo comentado ha sido establecido a través de ley por las diferentes Comunidades Autónomas Uniprovinciales de régimen común como son la de Asturias¹⁰⁹,

futuro".

¹⁰⁷) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 383.

¹⁰⁸) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 69.

¹⁰⁹) Ley 9/1991, 30 diciembre. Esta ley establece el recargo previsto en el art. 124 LHL el cual se configura en un tipo impositivo del 40 por 100 sobre la cuota mínima del Impuesto de Actividades Económicas. Así mismo en su Preámbulo expone que el establecimiento viene motivado por la asunción de la Comunidad Autónoma de las tareas que venía realizando la Diputación provincial pues de otro modo significaría una merma en los ingresos producidos por los tributos propios.

Cantabria¹¹⁰, Madrid¹¹¹, Murcia¹¹² y La Rioja¹¹³. En sus leyes han establecido el citado recargo con diferentes tipos impositivos aunque dentro del límite máximo del 40 por 100 que marca la LHL y respetando la naturaleza del tributo base, asumiendo su hecho imponible y sus sujetos pasivos y utilizando como elemento sobre el que se aplica el recargo la cuota mínima del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Como ya hemos dicho para JIMÉNEZ COMPAREID¹¹⁴, aunque implícitamente, esta situación parece ser una excepción a la imposibilidad que se deriva del ordenamiento

¹¹⁰) Ley 2/1992 de 26 de febrero. Este texto, como el anterior dispuso que el recargo está motivado por la asunción de competencias de la Diputación provincial y lo fija en un 40 por 100. Por otro lado, en su Disposición final, previó que el Consejo de Gobierno podía alterar el citado tipo impositivo para establecer uno inferior lo cual, a nuestro juicio, esa una habilitación en contra del principio de legalidad que abarca los elementos esenciales del tributo siendo el tipo impositivo uno de ellos. Esta regulación ha sido modificada mediante la Ley 1/1994 de 21 de enero en el sentido de que se reduce el tipo impositivo al 25 por 100 y se dispone que serán las Leyes de Presupuestos Generales de la Diputación Regional las normas a través de las que se pueden modificar esta exacción.

¹¹¹) Ley 16/1991 de 18 de diciembre. En esta ley se dispuso que el tipo impositivo del recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas fuese del 40 por 100. Reitera la previsión que ya hace la Ley de Haciendas Locales de que la gestión del recargo se ha de llevar a cabo por el ente que gestiona el tributo base y que este ha de ser transferido a la Comunidad Autónoma. Recientemente se ha modificado el artículo único apartado primero de esa ley por la Ley 17/1995 de 16 de octubre la cual establece el tipo impositivo en una alícuota proporcional del 20 por 100.

¹¹²) Ley 2/1992, 28 de julio. En esta ley se establece el recargo con un tipo impositivo proporcional del 35 por 100 que es inferior al máximo permitido por la LHL. El Preámbulo de la ley especifica que el motivo de imposición es cubrir los gastos que supone la asunción de las tareas de la Diputación provincial pero sin que llegue a suponer un incremento excesivo de la presión fiscal a los sujetos pasivos del tributo base. Esta ley modifica la anterior Ley 4/1991 de 26 de diciembre reduciendo el tipo impositivo del recargo que esta había fijado en un 40 por 100.

¹¹³) Ley 9/1995 de 27 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad para 1996. Se ha establecido a través del artículo 40 de esta ley un recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas cuyo tipo impositivo es de un 15 por 100 de las cuotas mínimas del citado impuesto.

¹¹⁴) En relación con la posibilidad de establecer recargos autonómicos sobre materia local el autor considera que: "*Cuando algún autor ha mencionado esta posibilidad lo ha hecho como una hipótesis o como solución plausible. Rodríguez Montañés ha planteado recientemente la posibilidad de amparo jurídico en el artículo 6.3 de la LOFCA, sobre la que ya nos hemos pronunciado -negativamente- en otra página.*

*Sin embargo, ciertas Comunidades Autónomas, en su calidad de Comunidades Uniprovinciales van a tener facultades que no les son reconocidas a otras". Así mismo el autor afirma posteriormente "El núcleo de nuestro interés, en este sentido, no es otro que observar si a las Provincias se les ha atribuido algún recurso de naturaleza impositiva o bien se les ha dotado de la potestad de establecerlo: en tal caso nos encontraríamos ante un supuesto de **imposición propia** de las Comunidades Autónomas.*

Y efectivamente, el artículo 124 de la Ley de Hacienda Locales previene que las Diputaciones Provinciales podrán establecer un recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas (...)" (negrita del autor) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., págs. 67-69.

de gravar con recargos de las Comunidades Autónomas la materia local. Además, el autor se plantea si nos encontramos ante una situación de atribución de algún recurso de naturaleza impositiva o si se les ha dotado de la potestad de establecerlo. Su conclusión es que se ha atribuido tal potestad y que, en consecuencia, nos encontramos ante un supuesto de imposición propia de las Comunidades Autónomas.

Si observamos algunas de las leyes autonómicas que han establecido este recargo parece que avalan la opinión del autor citado. Concretamente, la ley madrileña dispone en el párrafo cuarto de su artículo único que: "*La Comunidad podrá liquidar intereses de demora contra las entidades gestoras en el caso de retrasos en el ingreso*"; por su parte la ley cántabra prevé en su artículo 2 que: "*Se fija este recargo, que podrá ser modificado a través de las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales de la Diputación Regional de Cantabria, en el 40 por 100*". En otras palabras, las previsiones aquí expuestas no se hallan en la regulación que la LHL realiza del recargo que estamos comentado lo que, siguiendo al autor citado, nos lleva a la conclusión de que asumiendo este recargo como un recurso propio las Comunidades Autónomas Uniprovinciales pueden modificar su regulación de acuerdo con sus propias opciones.

A la misma conclusión parece llegarse desde la perspectiva que ofrece el principio de legalidad. Se ha de tener en cuenta que se ha producido la desaparición de determinadas Diputaciones provinciales que son entes sin el poder legislativo necesario para el establecimiento *ex novo* de tributos y, por ende, de recargos. Esas Diputaciones han sido sustituidas por Comunidades Autónomas que sí poseen dicho poder y, con su ejercicio, han regulado elementos (el tipo impositivo, por ejemplo) del recargo provincial que estamos tratando.

No obstante esto, hemos de destacar con PAGÉS I GALTÉS, que existen posiciones doctrinales que argumentan que no se ha producido ningún cambio. En otros términos, PÉREZ MATEOS y ORENES BASTIDA opinan que el recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas de Comunidades Autónomas Uniprovinciales, basándose en argumentos de uniformidad, puede ser establecido mediante la potestad reglamentaria de

esos entes¹¹⁵. Pero, a este respecto nos identificamos con la posición mostrada por PAGÉS I GALTÉS¹¹⁶ cuando considera que: "*Fijémonos que el recargo es, sin lugar a dudas, una prestación pecuniaria de Derecho público. Ergo su establecimiento debe considerarse afectado por el principio de reserva de ley recogido en el artículo 31.3 CE. En la esfera local, la legitimidad popular de la que se encuentra revestida la Ordenanza fiscal permite que ésta pueda servir, al igual que la ley, al principio de reserva legal; pero en los ámbitos estatal y autonómico, los reglamentos emanados de sus ejecutivos no están revestidos de tan directa legitimidad popular en tanto que éstos están configurados por meros mandatarios de las respectivas Cámaras legislativas. De ahí que todas las Comunidades Autónomas (...) deban regular sus tributos mediante ley (...).*"

Así pues, la asunción por parte de algunas Comunidades Autónomas del papel de las Diputaciones tiene, entre otras, la consecuencia de que desaparece un ente sin poder legislativo y es sustituido por otro con tal poder. Pues bien, en el caso que estamos ahora tratando, esto parece que influye cuando se trata de establecer el recargo provincial pues las deficiencias que por las exigencias del principio de legalidad presenta un ente local para establecerlo no las tiene un ente como la Comunidad Autónoma. En consecuencia parece posible afirmar que éstas pueden regular por ley el recargo provincial estableciendo previsiones más allá de lo que dispone la legislación estatal.

Pero esta conclusión nos parece algo precipitada debido a dos cuestiones. En primer lugar es conveniente examinar si realmente los recargos sobre el Impuesto de Actividades Económicas son tributos necesarios en la hacienda provincial o en la hacienda de las Comunidades Uniprovinciales y, en segundo lugar, tenemos que analizar la distribución

¹¹⁵) PAGÉS I GALTÉS constata que en este punto ha existido una cierta polémica doctrinal pues podemos encontrar posiciones entre los autores en el sentido de que estos recargos de Comunidades Autónomas Uniprovinciales han de ser establecidos a través de reglamentos. El autor cita a PÉREZ MATEOS y ORENES BASTIDA a cuyo juicio: "(...) un criterio de coherencia jurídica entre las diversas provincias exige que la norma de ordenación y regulación del recargo sea uniforme, esto es, que se trate de una disposición administrativa, con la naturaleza de ordenanza para las Diputaciones provinciales y de Derecho para las Comunidades Autónomas, ambas manifestaciones de la potestad reglamentaria". PÉREZ MATEOS, H. y ORENES BASTIDA, J.M.: *Alegaciones contra el IAE*, Ed. Bosch, Barcelona, 1994, págs. 136 y 137 en PAGÉS I GALTÉS, J.: *Manual...*, ob., cit., pág. 485.

¹¹⁶) PAGÉS I GALTÉS, J.: *Manual...*, ob., cit., pág. 486.

de competencias existente en materia local con el objetivo de comprobar el margen de actuación de las Comunidades Autónomas a la hora de regular los recursos tributarios que componen la Hacienda Local.

Con referencia a la primera cuestión podemos constatar que el recargo provincial se encuentra recogido en una ley ordinaria estatal. Esta ley desarrolla la regulación de las Haciendas locales de forma que las dota de una serie de recursos desarrollando la previsión que contiene el artículo 142 de la CE. Pero en este artículo se dispone no que los entes locales tengan una serie de recursos, como sucede con lo previsto en el art. 157.1 de la CE para las Comunidades Autónomas, sino que a las Haciendas Locales se las dotará de medios suficientes entre los cuales han de figurar, necesariamente, los tributos propios y las participaciones.

Si bien es evidente que el recargo, dependiendo de su regulación, puede ser pensado como un tributo propio o una participación¹¹⁷ no necesariamente ha de figurar como recurso de las Haciendas Locales. En consecuencia, parece que los recargos provinciales son unos recursos prescindibles o que podrían no existir para las Haciendas Locales dependiendo de la regulación que de éstas realicen aquellos entes que tienen competencias para delimitarlas.

Así pues, consideramos, de acuerdo con lo expuesto, que los recargos provinciales son un recurso establecido (en el sentido de crearlo *ex novo*) por el Estado de forma que depende de su normativa para su existencia. En consecuencia su eliminación conlleva que las Comunidades Uniprovinciales prescindan de él sin que puedan mantenerlo en sus sistemas fiscales¹¹⁸. Su mantenimiento, debido al ámbito específico de los recargos autonómicos que ya hemos anunciado y que comentaremos más detenidamente en el siguiente capítulo, implicaría que las Comunidades Autónomas establecen un recargo fuera

¹¹⁷) Así lo hemos destacado cuando hemos mencionado el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en su sentencia 179/85 de 19 de diciembre. En el mismo el Alto Tribunal, recordemos, equipara el recargo a una participación de manera que se hallaría incluido en lo previsto en el art. 142 de la CE.

¹¹⁸) Recordemos que existe en el art. 6.3 de la LOFCA la limitación al poder tributario autonómico de gravar materia imponible local. Así mismo remarcamos la diferencia con un recargo autonómico del art. 157.1 a) de la CE el cual no puede ser derogado por el Estado puesto que es una previsión constitucional.

de los límites de ese ámbito.

Determinado que el recargo provincial es un recurso cuya existencia depende de la regulación que realiza el Estado de los componentes de la Hacienda Local examinaremos, como ya hemos anunciado, si las Comunidades Autónomas pueden superar el régimen establecido por el Estado para esa exacción.

La Ley de Haciendas Locales es una ley ordinaria fundamentada en la competencia estatal sobre las Haciendas Locales que, según GIMÉNEZ-REYNA¹¹⁹, se ha basado en el art. 149.1.14 o según FERREIRO LAPATZA¹²⁰ su legitimidad se encuentra en el art. 149.1.18. Sin entrar a discutir cual de ambos apoyos puede ser el más adecuado¹²¹ lo cierto es que el Estado posee la competencia exclusiva sobre las bases del régimen local título que incluye la Hacienda Local¹²².

¹¹⁹) Según este autor la materia competencial Hacienda general contenida en este artículo: "*Y ese es, también, el título que habilita al Estado para abordar la regulación de la Hacienda local; o, por mejor decir, de la Hacienda local que deba regir en todo el territorio nacional (...)*". GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: <<Las competencias para la regulación de las Haciendas Locales en la Constitución y en las Leyes >>, RJC, nº 3, 1988, págs. 163-164. Por su parte PULIDO QUECEDO cita la jurisprudencia constitucional encarnada en la sentencia 179/1985 de 19 de diciembre para exponer que la Hacienda General implica una medida que tiene por objeto las relaciones entre la Hacienda estatal y las Haciendas locales. PULIDO QUECEDO, M.: <<La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de competencias económicas >>, RVAP, nº 18, 1987, pág. 162. Sobre el concepto Hacienda general puede verse HERRERA MOLINA, P.M.: <<Hacienda general y autonomía financiera >>, REDF, nº 56, 1987, págs. 523-584; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: El poder..., ob., cit., págs. 194-196 o RAMÍREZ GÓMEZ, S.: <<La distribución de competencias financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional >>, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y Tributaria (1981-1989)*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, págs. 424-426.

¹²⁰) FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Análisis constitucional de la nueva ley reguladora de las Haciendas locales >>, RHAL, nºs. 55-56, vol. XIX, 1989, págs. 20-26.

¹²¹) Sobre esta cuestión FERREIRO realiza un análisis con el objetivo de ver si el art. 149.1.14 puede suponer algún tipo de adición a la competencia que se deriva del art. 149.1.18 concluyendo que: "*Al reservar al Estado únicamente las bases de la hacienda local, entendida ahora como una pieza de la Hacienda General, el artículo 149.1.14 de la Constitución nada añade a los títulos competenciales que el Estado detenta en virtud del artículo 149.1.18*". *Ibidem*, pág. 26.

¹²²) A esta distribución de competencias también se refiere LOZANO SERRANO en materia de participaciones. El autor considera que en materia de Haciendas Locales, el Estado posee una competencia material para la fijación de bases y las Comunidades Autónomas (las que así lo prevea su Estatuto) una competencia de desarrollo. LOZANO SERRANO, C.: Participaciones..., ob., cit., págs. 63-64.

De acuerdo con esto, siguiendo a OTTO Y PARDO¹²³, el Estado puede dictar las bases sobre la materia con la finalidad de dar respuesta al principio de unidad limitando la diversificación a que da lugar la pluralidad de ordenamientos jurídicos; mientras que la Comunidad Autónoma podrá desarrollar la regulación estatal como expresión de la autonomía. Ahora bien, en caso de que la Comunidad Autónoma no haya asumido las competencias necesarias sobre la materia, el Estado posee la competencia para dictar las citadas bases y la normativa de desarrollo.

Aplicando lo dicho al punto que tratamos hemos de determinar si toda la regulación del recargo provincial es de carácter básico con lo que todas las Comunidades Autónomas Uniprovinciales han de ceñirse a ella. O bien, si podemos diferenciar en la misma entre aspectos básicos y no básicos de forma que si las Comunidades Autónomas Uniprovinciales poseen competencia en materia local pueden desarrollar lo básico prescindiendo de lo que no tiene tal carácter; mientras que, por su parte, las Comunidades sin tal competencia sólo tendrán facultades aplicativas de la normativa estatal.

Es evidente la importancia de dar una solución, aunque necesariamente subjetiva, a esta cuestión pues de ella depende el marco en el que se ha de desenvolver la Comunidad Autónoma Uniprovincial para regular el recargo. Pero para ello nos encontramos con la dificultad que señala FERREIRO LAPATZA¹²⁴ de que: *"La L.R.H.L fuerza así al interprete a distinguir dentro de ella lo básico y lo no básico para delimitar las competencias de las Comunidades Autónomas que tienen atribuida en un Estatuto la posibilidad de regular la Hacienda Local respetando únicamente la competencia del Estado para fijar las bases de dicha regulación"*.

En este sentido el mismo autor considera que se ha de examinar punto por punto la ley y que no ofrece duda que las normas, entre otras, que enuncian los recursos de las

¹²³) OTTO Y PARDO, Ig. de: <<El problema del concepto de bases a partir de la Ley de Bases de Régimen Local >>, en *Estudios sobre Derecho estatal y autonómico*, Civitas, Madrid, 1986, pág. 108-109.

¹²⁴) FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Análisis...*, ob., cit., pág. 33.

Corporaciones locales¹²⁵ y los hechos impositivos de los distintos tributos tienen el carácter de normas básicas. Por otro lado comenta que, entre otras, las normas que regulan la cuantificación y la gestión de los distintos tributos no se han de considerar como básicas.

En consecuencia, siguiendo al Profesor de Barcelona, las Comunidades Autónomas Uniprovinciales con competencias en materia local podrán desarrollar el régimen jurídico del recargo provincial que se prevé en la LHL en cuanto que pueden determinar sus elementos de cuantificación así como su gestión. Por el contrario, aquellas Comunidades Autónomas Uniprovinciales que no cuentan con las citadas competencias en materia local no podrán más que adoptar la legislación estatal y limitarse a ejercer competencias para su aplicación. Así pues, bajo nuestro punto de vista, no es posible pensar en el recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas, en el contexto de las Comunidades Autónomas Uniprovinciales, como una excepción que amplía, para esas Comunidades, el ámbito de aplicación del recargo tributario autonómico. Se trata de dos supuestos diferentes ya que el recargo tratado en este subapartado, a diferencia del propiamente autonómico, no deriva expresamente de la CE, es establecido *ex novo* por el Estado y las Comunidades Autónomas, han de ceñirse, cuanto menos, a la normativa considerada básica dictada por ese ente en materia de Haciendas Locales.

2.1.2.1.3.- El recargo de entes supramunicipales.

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su art. 134 prevé que la Áreas metropolitanas cuenten, entre otros recursos, con un recargo sobre el Impuesto de Bienes Inmuebles. En consecuencia, este recargo tendrá el mismo hecho imponible que su tributo base que está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, la concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados gravando el valor de los referidos inmuebles. Como ejemplo práctico de este recargo se

¹²⁵) AGULLÓ AGÜERO se pronuncia en el mismo sentido cuando considera que la normativa estatal es básica en lo referente a delimitar el elenco de recursos que configuran las Haciendas de las Corporaciones locales. AGULLÓ AGÜERO, A.: La Hacienda..., ob., cit., pág. 88.

puede traer aquí el que es recurso de la Entidad Metropolitana del Transporte de Barcelona¹²⁶.

Es necesario reiterar que, al participar del mismo hecho imponible que el tributo base y éste determinar que ese tributo es un impuesto, la naturaleza del tributo base se ha de predicar también del recargo de manera que éste se concibe como un tributo y también como un impuesto¹²⁷. Con ello nos identificamos con la opinión de VEGA HERRERO¹²⁸ o LÓPEZ DÍAZ¹²⁹ que, comentado el tributo base, consideran que el recargo es un tributo de naturaleza impositiva. Así mismo, el compartir el mismo hecho imponible tiene como consecuencia que su completa realización supone el devengo coetáneo de las obligaciones tributarias que se pueden derivar del tributo base y el recargo.

Como sujetos pasivos del recargo la letra a) del art. 134 de la LHL dispone expresamente que serán los mismos que los del tributo base que son las personas físicas y jurídicas contempladas en el art. 65 de la LHL¹³⁰. En cuanto a los sujetos activos

¹²⁶) La Ley catalana 7/1987 de 4 de abril por la que se establecen y regulan actuaciones públicas especiales en la conurbación de Barcelona y en las comarcas comprendidas dentro de su zona de influencia directa, establece en su art. 27 que la Entidad Metropolitana del Transporte, puede fijar un recargo sobre la base liquidable de la Contribución Territorial y Urbana, de acuerdo con la legislación de finanzas locales aprobada por el Parlamento.

Es evidente que es necesario hacer una lectura actualizada de este precepto en el sentido que la Contribución Territorial Urbana ha sido sustituida por el Impuesto de Bienes Inmuebles. Así mismo, la legislación que delimita el régimen jurídico de ese recargo será, en la actualidad, la LHL sin perjuicio de que una hipotética y futura ley catalana de financiación de entes locales desarrolle ese régimen en los términos de legislación básica-ley de desarrollo.

¹²⁷) En este sentido PAGÉS Y GALTÉS nos recuerda que es prácticamente unánime en la doctrina considerar de que "(...) *el recargo sobre un tributo es un tributo que, como es lógico, participa de la misma naturaleza del tributo sobre el que recae.*" PAGÉS I GALTÉS, J.: *Fiscalidad...*, ob., cit., pág. 170

¹²⁸) VEGA HERRERO, M.: <<Las haciendas de las otras entidades locales>>, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 987.

¹²⁹) LÓPEZ DÍAZ, A^o: <<El impuesto sobre bienes inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión>>, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 672-673.

¹³⁰) Art. 65.

"Son sujetos pasivos de este impuesto -del Impuesto sobre Bienes Inmuebles- las personas físicas y jurídicas, y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que sean:

a) Propietarios de bienes inmuebles gravados sobre los que no recaigan derechos reales de usufructo o de superficie.

destacamos que este recurso no figura entre las normas comunes que regulan los entes supramunicipales (arts. 131 a 133 de la LHL) sino que se ha previsto expresamente para las Áreas Metropolitanas. Es más, el art. 136 de la LHL prohíbe que las Comarcas cuenten con los recargos regulados en la propia ley y con respecto a las Mancomunidades según LÓPEZ DÍAZ¹³¹, "*(...) si tenemos en cuenta la señalada naturaleza impositiva de este recargo, la facultad de las Mancomunidades para establecerlo chocaría con el artículo 133 de la misma Ley que permite a las Mancomunidades el establecimiento de tributos y precios públicos con la exclusión de los impuestos únicos ingresos tributarios a los que no se alude.*" Así pues, parece, con VEGA HERRERO¹³², que el vigente recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en favor de las Áreas Metropolitanas es de uso exclusivo de estos entes.

En cuanto a la cuantificación del recargo se halla prevista en el art. 134.1.a) de la LHL. En el artículo se dispone que el recargo se construye sobre la base imponible del tributo base y que consta de un tipo impositivo proporcional que no puede ser superior al 0'2 por 100. En relación con el establecimiento, siguiendo a la última autora citada, se destaca que se trata de un recurso cuyo establecimiento es de carácter opcional. Este recargo, siguiendo el apartado 2 del art. 134, se establecerá por las leyes de las Comunidades Autónomas que regulen las Áreas Metropolitanas. Así pues, es necesario que *a priori* la ley autonómica que crea el ente supramunicipal dote a la hacienda de éste de la exacción examinada para que, posteriormente, el ente creado pueda establecer el tributo de acuerdo con lo que dictan los arts. 15 y siguientes de la Ley de Haciendas Locales.

-
- b) *Titulares de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles gravados.*
 - c) *Titulares de un derecho real de superficie sobre bienes inmuebles gravados.*
 - d) *Titulares de una concesión administrativa sobre bienes inmuebles gravados o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectados."*

¹³¹) LÓPEZ DÍAZ, A^o.: El impuesto..., ob., cit., pág. 673. No obstante el autor considera también que el art. 133 de la CE puede fundamentar el que las Mancomunidades establezcan y exijan este recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia la efectividad del art. 134.1 de la LHL no es excluir a esos entes de establecer ese tributo sino de permitir que las Áreas Metropolitanas establezcan esos impuestos exceptuando el art. 133 de la LHL.

¹³²) VEGA HERRERO, M.: Las haciendas..., ob., cit., pág. 985.

Con respecto a su gestión, estamos de acuerdo con VEGA HERRERO¹³³ en que la ley no hace referencia a este tema, cosa que no ocurría con relación al recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas visto anteriormente. Ello motiva que la autora se incline por considerar que el legislador estatal ha dejado abierta la posibilidad de que la gestión del recargo sea conjunta o separada. Ante tal circunstancia opina que: *"En este tipo de recargos es usual que la gestión y recaudación la lleve a cabo el Ente titular del tributo principal, habiendo razones de peso para considerar esta solución como la más favorable para el beneficiario; tales son la mayor facilidad de gestión, comodidad y ahorro de los costes que comporta."*

Contrariamente a lo que pudiera suponerse, el ejemplo práctico de recargo supramunicipal que podemos aportar aquí, no encuentra su fundamento en el art. 134 de la LHL que se ha comentado sino en el art. 38.2 del mismo texto legal. Nos referimos al establecido por la Entidad Metropolitana de Servicios Hidráulicos y Tratamiento de Residuos de Barcelona (EMSHTR) a través de la Ordenanza Fiscal de 30 de diciembre de 1993. Este recargo se fundamenta, como hemos dicho, en el art. 38.2 de la LHL y en el art. 20 de la Ley catalana 5/1990 de 9 de marzo configurándose como un tributo de carácter impositivo que asume el hecho imponible, los sujetos pasivos y la base imponible del canon de infraestructura regulado en aquella última ley (art. 3 de la O.F.).

Como aspecto cuantitativo, el art. 4 de la O.F prevé que consta de un tipo impositivo específico expresado en pesetas por metro cúbico y aplicado sobre la base imponible del canon. Su límite, como se ha señalado anteriormente, radica en que el tipo ha de estar en función de la anualidad a satisfacer por el EMSHTR para cubrir las obras a su cargo o la participación que le corresponda en las ejecutadas por otra Administración.

Finalmente, otro punto que destacamos es en relación con la gestión en el sentido que la EMSHTR lo percibe directamente de las entidades suministradoras como se refleja en el art. 5 de la O.F. Éstas incorporan el recargo en las facturas o recibos que giran al contribuyente-consumidor y la EMSHTR es el ente competente (art. 7 de la O.F) para

¹³³) *Ibidem*, pág. 988.

llevar a cabo la recaudación en periodo ejecutivo.

Con este último recargo finaliza la relación efectuada de recargos que pueden establecer los entes locales. En el siguiente subapartado pasamos a describir los recargos de otros entes territoriales: las Comunidades Autónomas.

2.1.2.2.- Los recargos de las Comunidades Autónomas.

Aunque el objeto de nuestro trabajo es precisamente este recargo permítasenos completar ahora la enumeración de los diferentes recargos tributarios en favor de entes territoriales con los breves comentarios que a la exacción, objeto de este punto, vamos a dedicar. En las líneas que vienen a continuación expondremos, en general, la naturaleza del recargo autonómico contemplado en el artículo 157.1.a) de la CE para dedicar después nuestra atención al recargo que las Comunidades Autónomas han establecido sobre un tributo estatal cedido como es la Tasa que grava los juegos de envite, suerte o azar (arts. 11 y 12.1 de la LOFCA) debido a que, en la actualidad, ésta es la posibilidad más utilizada por las Comunidades Autónomas.

Como ya hemos tenido ocasión de decir, el art. 157.1.a) de la CE dota a las haciendas autonómicas de un recurso configurado como un recargo sobre impuestos estatales. Esta previsión es recogida por el art. 4.1.d) de la LOFCA y desarrollada por el art. 12 de la LOFCA y de ella han hecho uso las Comunidades Autónomas estableciendo recargos sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y sobre la tasa que grava los juegos de envite, suerte o azar. En la actualidad se trata de un recurso, a nuestro juicio, poco desarrollado y, hasta el momento, se concentra en el gravamen de la citada tasa.

En torno a su naturaleza, igual que sucede con respecto a los recargos locales tal y como hemos tenido la oportunidad de exponer, se plantea la equiparación del recargo autonómico a una participación en los tributos del ente titular del tributo base o la equiparación del citado recargo a una exacción de carácter tributario. En este sentido

RODRÍGUEZ BEREIJO¹³⁴ o POZO LÓPEZ¹³⁵ describen un sistema de financiación autonómica compuesto de ingresos tributarios y de ingresos procedentes de otros entes, situando el recargo autonómico entre los últimos junto con las participaciones. Así mismo, MARTÍNEZ GENIQUE¹³⁶, atendiendo al mecanismo que el recargo supone explica que: "*Si los recargos son uniformes en todo el territorio nacional equivalen a una elevación de tipos impositivos dando participación por su importe a los entes territoriales*".

Pero en nuestra doctrina encontramos una posición mayoritaria que considera que el recargo autonómico se identifica con un tributo de las Comunidades Autónomas. Esta es la opinión de LASARTE¹³⁷ cuando escribe que los recargos "*(...) pueden ser configurados como ingresos tributarios de las Comunidades, percibidos con la ocasión de la exacción de impuestos estatales y con igual régimen jurídico y cuya gestión queda encomendada a la administración central*". Así mismo LINARES MARTÍN DE ROSALES¹³⁸ y DOMÍNGUEZ RODICIO¹³⁹, comentando el primero la LOFCA y el segundo el sistema de financiación de esos entes, sitúan al recargo autonómico dentro de los tributos de las Comunidades Autónomas.

También otros autores que han tratado más concretamente esta exacción, han llegado a la misma conclusión. Así CORS MEYA¹⁴⁰ considera que esta exacción posee

¹³⁴) RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: <<Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas>>, REDC, nº 15, 1985, pág. 68.

¹³⁵) POZO LÓPEZ, J. del: <<La Hacienda de la Generalidad en el Estatuto de Cataluña>>, REHL, nº 28, 1980, págs. 79-91.

¹³⁶) MARTÍNEZ GENIQUE, A.: Financiación..., ob., cit., pág. 650.

¹³⁷) LASARTE ALVAREZ, J.: <<La financiación de las Comunidades Autónomas>>, RER, vol. extraordinario. I, 1979, pág. 484.

¹³⁸) LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: Comentarios..., ob., cit., pág. 155 y 161.

¹³⁹) DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: <<Financiación de las Comunidades Autónomas>>, PGP, nº 20, 1984, pág. 29-32.

¹⁴⁰) CORS MEYA, F.X.: <<Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas>>, REDF, nº 59, 1988, pág. 418. De la misma opinión es BELUCHE RINCÓN cuando cita a este mismo autor. BELUCHE RINCÓN, I.: <<Alcance y límites de los recargos tributarios>>, RFDUC, nº 75, 1980, pág. 98.

"evidentemente naturaleza tributaria". Por su parte LÓPEZ DÍAZ¹⁴¹ define el recargo autonómico a través de una definición de tributo de forma que para el autor los recargos son: "(...) como prestaciones coactivas, pecuniarias, establecidas sobre un tributo preexistente, constituidas por unos elementos propios y otros comunes al tributo base. Prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito y que han de establecerse por aquellos entes públicos a los que la Constitución y las leyes conceden tal poder, y se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración."

También PEÑA VELASCO¹⁴², RUIZ-BEATO BRAVO¹⁴³, RODRÍGUEZ MONTAÑÉS¹⁴⁴ se suman a la posición de que las Haciendas Autonómicas están dotadas de una serie de recursos entre los que el recargo figura como un tributo. En definitiva, con las palabras de FERREIRO LAPATZA¹⁴⁵, podemos afirmar que: "Los recargos de los que ahora tratamos participan, sin duda, de la naturaleza del tributo. Son también, prestaciones pecuniarias que un ente público (en este caso una Comunidad Autónoma) exige en el uso del poder que le atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos. Prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por la Ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración".

También del único pronunciamiento hasta la fecha sobre el tema de los recargos tributarios autonómicos sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de nuestro Tribunal Constitucional, podemos extraer que dicha exacción es producto del poder tributario de las Comunidades Autónomas. El Alto Tribunal en su Sentencia 150/1990 de

¹⁴¹) LÓPEZ DÍAZ, A^o.: Régimen...,ob., cit., pág. 48.

¹⁴²) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos...,ob., cit., págs. 374-375.

¹⁴³) RUIZ-BEATO BRAVO, J.: <<Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales >>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984, págs. 2738-2739.

¹⁴⁴) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos...,ob., cit., págs. 51-52.

¹⁴⁵) FERREIRO LAPATZA, J.J.: <<Los impuestos de las Comunidades Autónomas >> en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: Los tributos en particular*, 11^a ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 693.

4 de octubre¹⁴⁶ resolvió los recursos de inconstitucionalidad acumulados 243/1985 y 257/1985 presentados por 54 Diputados y el Defensor del Pueblo respectivamente contra la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984 de 19 de diciembre del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid. En dicha sentencia el Tribunal Constitucional considera en su fundamento jurídico tercero, aunque implícitamente, que el recargo autonómico es un recurso de carácter tributario cuando expone: "*(...)estando fuera de toda duda que la Comunidad Autónoma de Madrid puede establecer recargos sobre los impuestos estatales, es también indudable que ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria.*". Es por tanto, bajo nuestro punto de vista, posible afirmar que el citado Tribunal considera al recargo producto de un poder financiero autonómico y, más concretamente, de un poder tributario lo que condiciona la naturaleza de la exacción de forma que se configura como un recurso tributario.

Pues bien, esta exacción tributaria, como ya hemos adelantado y como ya analizaremos más detenidamente, tiene un ámbito de aplicación formado por los tributos estatales cedidos, así como los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas. Este recurso ha sido regulado efectivamente en varias ocasiones encarnándose en un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas o en recargos sobre alguno de los impuestos cedidos. Saldremos de estas referencias genéricas para realizar una exposición sobre los recargos autonómicos que hasta la fecha se han regulado y se contemplarán tanto los recargos de las Comunidades Autónomas de régimen común como los recargos de las Comunidades Autónomas con un régimen de concierto o convenio.

2.1.2.2.1.- Recargos de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

El primer recargo al que queremos hacer mención en este grupo es el que se reguló por la Ley 15/84 de 19 de diciembre sobre el Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid.

¹⁴⁶) BOE nº 266 de 6 de noviembre de 1990.

La vigencia de esta ley fue suspendida posteriormente a través de la Ley 4/1985 de 18 de abril, debido a que la primera fue impugnada ante el Tribunal Constitucional. En principio la suspensión debía durar hasta que el Alto Tribunal resolviese pero esta norma fue definitivamente derogada por la Ley 10/1990 de 4 diciembre¹⁴⁷.

No obstante esto y a pesar de que forma parte del pasado normativo queremos traer aquí la regulación que se realizó sobre este recargo pues supone, a nuestro juicio, un ejemplo de las posibilidades que plantea este recurso autonómico. Sobre todo después de que la sentencia que resolvió la impugnación de la ley que lo estableció declarase que es acorde con la Constitución el que las Comunidades Autónomas puedan establecer un recargo sobre el impuesto estatal que grava la renta de las personas físicas. Esta sentencia, para muchos ya familiar, es la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 de 4 de octubre la cual trató el recargo objeto de nuestro interés desde diferentes perspectivas (necesidad de una ley estatal previa para la imposición de recargos, el recargo y el principio de territorialidad, la deducibilidad o no de los recargos, etc...) que fueron alegadas por los recurrentes y que nosotros tendremos oportunidad de ver a medida que desarrollemos este trabajo.

El citado recargo estaba concebido como un recurso de carácter financiero (art. 3.) que alimentaría un Fondo Municipal que, siguiendo el art. 1, serviría para: dotar de recursos suplementarios a las Haciendas Locales, coadyuvar a la creación y mejora de infraestructuras municipales y comarcales y reducir los desequilibrios especiales de carácter económico y social en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Madrid. En definitiva, de acuerdo con el art. 7 de la norma que regulaba el Fondo y la exacción se establecía, basándose en el art. 12 de la LOFCA, un recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Siguiendo lo expuesto más arriba sobre la transposición de la naturaleza del tributo

¹⁴⁷) Sin perjuicio de otros trabajos, a los que se hace alusión a lo largo del trabajo, sobre este recargo podemos citar aquí a LASARTE, J. y CALERO, J: <<El recargo en el Impuesto sobre la renta de la Comunidad de Madrid>>, HPE, nº 99, 1986, págs. 387-427 y sobre la sentencia citada un comentario de JIMÉNEZ COMPAREID, I.: <<La constitucionalidad del recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF en cuanto a ingreso o recurso de la Hacienda Autónoma>>, REDF, nº 69, 1991, págs. 105-128.

base al recargo, podemos afirmar que el de la Comunidad Autónoma de Madrid se configuraba como un tributo de carácter directo cuyo objeto impositivo era la renta de las personas físicas. Así mismo se trataba de un tributo de carácter personal y subjetivo en la medida que se construía sobre la cuota líquida del tributo base y, con ello, asumía las medidas de personalización del impuesto que preveía el legislador fiscal estatal.

El hecho imponible y los sujetos pasivos de este recargo eran los mismos que se habían previsto para el Impuesto base tal y como podemos deducir de lo dispuesto en el art. 8 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Madrid cuando preveía que: *"El recargo será exigible a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas siempre que dichos sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en cualquiera de los municipios que integran la Comunidad de Madrid."* Así mismo es obvio deducir que el devengo y el periodo impositivo del recargo coincidían de forma absoluta con los del tributo base.

La gestión de la exacción madrileña se reguló en la Disposición adicional cuarta de la citada ley autonómica y se dispuso que *"La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos relativos al recargo se realizarán en la forma que legalmente se determine y de acuerdo con las fórmulas de colaboración con la Administración Tributaria del Estado que se instrumenten al amparo de lo establecido en el artículo 19 de la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas"*. De esta disposición extraemos que, en principio, el tema de la forma de gestionar el recargo quedaba abierto de manera que se trasladaba a una ley posterior la cual -forma parte del reino de las hipótesis- podía estipular una gestión separada del tributo base o una gestión conjunta. Así mismo, tampoco se especificaba si la normativa reguladora de la gestión debía ser estatal o bien de la propia Comunidad.

En la actualidad, como ya hemos dicho, este recargo no está en vigor, pero sí se ha establecido por parte de diferentes Comunidades Autónomas otro sobre uno de los tributos cedidos. Efectivamente, algunos de esos entes territoriales han establecido un recargo autonómico sobre la Tasa regulada en el RDL 16/1977 de 25 de febrero por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite

o azar la cual ha sido cedida a las Comunidades Autónomas como prevé el art. 11.1.f) de la LOFCA, los diferentes Estatutos de Autonomía, el art. 1.1.e) de la Ley 30/1983 de 28 de diciembre reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y las leyes particulares de cesión a cada Comunidad Autónoma.

Esta posibilidad ha sido discutida en sede jurisprudencial. En primer lugar podemos mencionar que se consideró que la imposición por parte de las Comunidades Autónomas de un recargo sobre la Tasa estatal que grava el juego de azar atentaba contra el principio de igualdad cuando no existía en otras Comunidades Autónomas y que, además, implicaba un obstáculo para el derecho a una libre fijación del domicilio y libre circulación de las personas. Esto fue objeto de un recurso de amparo que fue desestimado por el Tribunal Constitucional en el Auto nº 182/1986 de 26 de febrero¹⁴⁸ donde consideró que un recargo de este tipo no atentaba contra la identidad básica de los derechos y deberes de los españoles ni contra su derecho a la libre elección del domicilio o circulación por el territorio.

Además, como veremos en el capítulo dos, la doctrina ha discutido esta posibilidad al entender que un recargo no puede ser construido sobre un tributo que no sea un impuesto, siendo este un motivo para un recurso de constitucionalidad. En efecto, al menos existen dos argumentos que defienden esta posición: el primero referente al hecho de que un recargo no puede ser construido sobre una tasa debido a que su hecho imponible no es susceptible de ser compartido por dos tributos de entes diferentes y, el segundo, referente al ámbito de aplicación del recargo autonómico establecido por la Constitución y la LOFCA. La primera norma en su artículo 157.1.a) estipula que los recargos serán sobre "(...) *impuestos estatales* (...)". Esta previsión es seguida dentro del texto de la Ley Orgánica en el art. 4.1.d) o art. 12 pero no así en el art. 11 de la LOFCA donde se habla de tributos cedidos y en ellos encontramos a "*f) Las tasas y demás exacciones sobre el juego.*"

Esta discrepancia entre lo dispuesto en la Constitución y la LOFCA ha provocado

¹⁴⁸) *Jurisprudencia Constitucional*, T. 14º, 1986, págs. 897-901.

diferentes posiciones doctrinales que trataremos en su momento en el sentido de negar la posibilidad de que se establezcan recargos sobre las tasas estatales. Pero ahora es suficiente hacer mención de que la Ley 5/1987 de 5 de enero de la Comunidad Autónoma de Cataluña fue objeto de diversas cuestiones de constitucionalidad debido a que establecía un recargo sobre la Tasa estatal.

Estas cuestiones de inconstitucionalidad dieron lugar a la Sentencia 296/1994 de 10 de noviembre¹⁴⁹. En esta resolución se ha declarado constitucional el recargo catalán sobre la tasa sobre el juego por el hecho de que, a pesar de su denominación, "(...) *resulta evidente que el régimen jurídico de la figura impositiva, establecido en el Real Decreto-ley 16/1977 y completado por disposiciones posteriores especialmente los Reales Decretos-leyes 9/1980 y 221/1984 se estructura como un <<impuesto estatal>> y en tal condición ha sido cedido a la Comunidad Autónoma de Cataluña por Ley 41/1981 y en general al resto de las Comunidades por la Ley 20/1983.*" Siguiendo esta conclusión no resulta difícil ver cómo la Tasa sobre el juego puede servir de base al recargo autonómico sin que se resienta la conclusión a la que hemos llegado anteriormente sobre los tributos susceptibles de ser recargados y nos disculpa de entrar a analizar la congruencia o incongruencia entre lo dispuesto en la CE y la regulación de la LOFCA.

Conducida la resolución del problema planteado hacia la consideración de que la Tasa estatal cedida tiene una naturaleza impositiva, estudiaremos a continuación la normativa autonómica que ha establecido recargos sobre la citada tasa¹⁵⁰.

Pero antes de entrar en esa cuestión nos interesa señalar que el recargo, como en los otros casos expuestos en estas páginas, participa de la misma naturaleza que posee el

¹⁴⁹) BOE n° 298 de 14 de diciembre de 1994.

¹⁵⁰) Existen diversas Comunidades con este tipo de recargos. La Comunidad Autónoma de Asturias lo ha establecido a través de la Ley 5/1989 de 22 de diciembre; la Comunidad Autónoma de Baleares a través de la Ley 13/1990 de 29 de noviembre; la Comunidad Autónoma de Cantabria a través de la Ley 3/1988 de 26 de octubre; la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha a través de la Ley 4/1989 de 14 de diciembre; la Comunidad Autónoma de Cataluña a través de la Ley 2/1987 de 5 de enero; la Comunidad Autónoma de Galicia a través de la Ley 7/1991 de 19 de junio; la Comunidad Autónoma de Madrid a través de la Ley 12/1994 de 27 de diciembre; la Comunidad Autónoma de Murcia a través de la Ley 12/1984 de 27 de diciembre y la Comunidad Autónoma de Valencia a través de la Ley 14/1985 de 27 de diciembre.

tributo base. En este sentido, la posición jurisprudencial, a la que se ha hecho referencia, determina que el hecho imponible de la Tasa estatal sobre el juego implica que ese tributo es un impuesto¹⁵¹ y en consecuencia, podemos decir, que el recargo autonómico es una exacción tributaria de carácter impositivo.

El hecho imponible del tributo base se configura, como señala PÉREZ ROYO, por la autorización, organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar. Pero, siguiendo a ORÓN MORATAL, podemos observar que a través de la regulación de la tasa se diferencian, al menos, cuatro tributos diferentes¹⁵²: uno general¹⁵³ sobre los juegos

¹⁵¹) MARTÍN QUERALT nos destaca diversas sentencias del Tribunal Supremo en el sentido señalado: SSTs de 28 de mayo y 3 de diciembre de 1987; 15, 16, 19 de enero, 13 de febrero, 18 y 19 de marzo, 16, 25 y 27 de abril, 13, 17 y 19 de mayo de 1988, etc. MARTÍN QUERALT, J.: << Tasas y precios públicos >> en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 11ª ed., Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 771.

¹⁵²) Siguiendo a ORÓN MORATAL y PÉREZ ROYO de la regulación que regula la exacción estatal podemos configurar cuatro tributos diferentes. ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del Juego en España*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, págs. 58-102, del mismo autor *Los juegos de azar en el sistema tributario*, monografía nº 237, Carta Tributaria de 1995 y PÉREZ ROYO, Ig.: << Tasas y contribuciones especiales >> en *Manual del sistema tributario español*, Ed. Civitas, 3ª ed., Madrid, 1995, págs. 552-554.

En este tributo es de aplicación la diferenciación entre hechos imponibles genéricos y específicos. En relación con la tasa que estudiamos el hecho imponible genérico sería la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar mientras que los hechos imponibles específicos vendrían referidos a cada uno de los juegos de este carácter gravados por la tasa: el juego en general, el juego en casinos, el juego del bingo y el juego en las máquinas recreativas.

¹⁵³) Tributo sobre el juego en general:

a) Elemento objetivo del hecho imponible: autorización, celebración u organización del juego. (art. 3 del RDL 16/1977 y 2 del RD 2221/1984).

a') Aspecto material: la autorización, celebración u organización del juego. (art. 3. Tercero del RDL 16/1977 y 5 del RD 2221/1984). Pero la riqueza gravada es la renta consumida por los jugadores para participar en el juego.

b') Aspecto temporal: el tributo se entiende devengado por la autorización de la celebración del juego o, en su defecto, por la organización o celebración del juego. (art. 3. Quinto del RDL 16/1977 y 3.1 del RD 2221/1984).

c') Aspecto espacial: el tributo será exigido en todo el territorio del Estado.

d') Aspecto cuantitativo: la base imponible se constituye con las cantidades que los jugadores dedican a participar en el juego (art. 3. Tercero del RDL 16/1977 y art. 5 del RD 2221/1984). El tipo impositivo será de un 20 por 100 (art. 3. Cuarto del RDL 16/1977 y 6 del RD 2221/1984).

b) Elemento subjetivo:

a') Sujeto activo: En el Estado confluye tanto el carácter de sujeto activo por establecimiento del tributo como el de sujeto activo por ente titular de la gestión que, no obstante, al tratarse de un tributo cedido, es realizada por las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1983 de 28 de

de suerte, envite o azar, otro sobre el juego en los casinos¹⁵⁴, un tercero sobre el juego del bingo¹⁵⁵ y, finalmente se puede identificar un cuarto tributo sobre el juego a través

diciembre sobre cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.

b') Sujetos pasivos: las personas o Entidades a quienes se otorgue la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación y, en defecto de este último, las personas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar. (arts. 3. Segundo del RDL 16/1977 y art. 4 del RD 2221/1984).

¹⁵⁴) Tributo sobre el juego en casinos:

a) Elemento objetivo del hecho imponible: autorización, celebración u organización del juego. (art. 3 del RDL 16/1977 y 2 del RD 2221/1984).

a') Aspecto material: autorización, celebración u organización del juego. Pero la riqueza gravada son los ingresos brutos que los casinos obtienen procedentes de su actividad.

b') Aspecto temporal: el tributo se entiende devengado por la autorización de la celebración del juego o, en su defecto, por la organización o celebración del juego. (art. 3. Quinto del RDL 16/1977 y 3.1 del RD 2221/1984). Pero, siguiendo a ORÓN MORATAL, este tributo, en realidad, presenta su devengo, siguiendo el art. 8 del RD 2221/1984 al final de cada año natural.

c') Aspecto espacial: el tributo será exigido en todo el territorio del Estado.

d') Aspecto cuantitativo: la base imponible se compone de los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego. Estos se determinan por la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias. No se computará en los citados ingresos la cantidad que se abone por la entrada en las salas reservadas para el juego. (art. 3. Tercero del RDL 16/1977 y art. 5.2.A) del RD 2221/1984).

En cuanto al tipo impositivo para los casinos de juego se aplica el 20 por 100 a la porción de base imponible comprendida hasta los 200 millones de pesetas; el 35 por 100 a la porción de base imponible comprendida entre los 200 y los 330 millones; el 45 por 100 a la comprendida entre 330 y 660 millones de pesetas y el 55 por 100 a la que exceda de 660 millones de pesetas.

b) Elemento subjetivo:

a') Sujeto activo: En el Estado confluye tanto el carácter de sujeto activo por establecimiento del tributo como el de sujeto activo por ente titular de la gestión que, no obstante, al tratarse de un tributo cedido, es realizada por las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1983 de 28 de diciembre sobre Cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.

b') Sujetos pasivos: las personas o Entidades a quienes se otorgue la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación y, en defecto de este último, las personas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar. (arts. 3. Segundo del RDL 16/1977 y art. 4 del RD 2221/1984).

¹⁵⁵) Tributo sobre el juego del bingo:

a) Elemento objetivo del hecho imponible: autorización, celebración u organización del juego. (art. 3 del RDL 16/1977 y 2 del RD 2221/1984).

a') Aspecto material: autorización, celebración u organización del juego. Pero la riqueza gravada es la renta utilizada por los jugadores para participar en el juego del bingo.

b') Aspecto temporal: el tributo se entiende devengado por la autorización de la celebración del juego o, en su defecto, por la organización o celebración del juego. (art. 3. Quinto del RDL 16/1977 y 3.1 del RD 2221/1984). Pero ORÓN MORATAL considera que el tributo se devenga con la utilización de los cartones adquiridos para celebrar las partidas del bingo.

c') Aspecto espacial: el tributo será exigido en todo el territorio del Estado.

d') Aspecto cuantitativo: la base imponible, como hemos señalado, se compone de las cantidades empleadas por los jugadores para participar a la que se aplicará un tipo impositivo del 20 por 100.

de máquinas recreativas¹⁵⁶.

Esta diferenciación, siguiendo al autor citado, nos permite dibujar cuatro hechos impositivos diferentes. En este sentido podemos observar que las diferentes Comunidades Autónomas han establecido sus recargos seleccionando los hechos impositivos que se pueden diferenciar dentro de la normativa que regula la tasa estatal sobre el juego. Así la

b) Elemento subjetivo:

a') Sujeto activo: En el Estado confluye tanto el carácter de sujeto activo por establecimiento del tributo como el de sujeto activo por ente titular de la gestión que, no obstante, al tratarse de un tributo cedido, es realizada por las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1983 de 28 de diciembre sobre cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.

b') Sujetos pasivos: las personas o Entidades a quienes se otorgue la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación y, en defecto de este último, las personas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar. (arts. 3. Segundo del RDL 16/1977 y art. 4 del RD 2221/1984).

¹⁵⁶) Tributo sobre el juego a través de aparatos automáticos:

a) Elemento objetivo del hecho imponible: autorización, celebración u organización del juego. (art. 3 del RDL 16/1977 y 2 del RD 2221/1984).

a') Aspecto material: autorización, celebración u organización del juego. Pero, como en los tributos anteriores, la riqueza gravada es, como expone ORÓN MORATAL, los ingresos que obtiene la empresa explotadora.

b') Aspecto temporal: el tributo se entiende devengado el 1 de enero de cada año. (art. 3. Quinto.2 del RDL 16/1977 y art. 3.2 del RD 2221/1984).

c') Aspecto espacial: el tributo será exigido en todo el territorio del Estado.

d') Aspecto cuantitativo: se regulan una serie de cuotas denominadas fijas dependiendo de la tipología de las máquinas. Las cuotas están dispuestas para la explotación de máquinas o aparatos automáticos para la realización de juegos de suerte, envite o azar, exigiéndose una cuota por cada máquina o aparato de acuerdo con su clasificación según el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar aprobado por el RD 539/1990. De forma resumida podemos ver que:

- Para máquinas de tipo B o recreativas con premio: cuota anual de 440.744 pesetas. Cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos tipo B en los que puedan intervenir dos jugadores de forma simultánea e independiente se exigirán dos cuotas de 440.744 pesetas. Si pudieran hacerlo tres o más jugadores la cuota sería de 897.944 pesetas más el resultado de multiplicar por 2'235 el producto del número de jugadores por el precio máximo autorizado para la partida.

- Para máquinas tipo C o de azar: cuota anual de 646.426 pesetas.

b) Elemento subjetivo:

a') Sujeto activo: En el Estado confluye tanto el carácter de sujeto activo por establecimiento del tributo como el de sujeto activo por ente titular de la gestión que, no obstante, al tratarse de un tributo cedido, es realizada por las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1983 de 28 de diciembre sobre cesión de tributos a las Comunidades Autónomas.

b') Sujetos pasivos: las personas o Entidades a quienes se otorgue la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación y, en defecto de este último, las personas cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar. (arts. 3. Segundo del RDL 16/1977 y art. 4 del RD 2221/1984).

Ley 5/1989 de la Comunidad Autónoma de Asturias prevé en su art. 1 que el recargo se establece sobre el tributo estatal en relación con las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos gravados. Así mismo la Ley 2/1987 de la Comunidad Autónoma de Cataluña concreta que el hecho imponible del recargo coincide con el del tributo estatal que grava los juegos de azar que se realicen a través de máquinas y aparatos automáticos.

Por su parte la Ley 13/1990 de la Comunidad Autónoma de Baleares establece en su art. 13 que: "*Por la presente Ley se establece un recargo sobre la tasa estatal que grava los juegos de suerte envite o azar. Se excluye de este recargo el juego del bingo*". Así pues la ley autonómica prevé que los hechos imponibles gravados o asumidos por el recargo serán los que se refieren a los juegos de suerte, envite o azar en general y a los celebrados en casinos y a través de máquinas recreativas en particular. Por su parte la Comunidad Autónoma de Murcia que en el art. 1 de la Ley 12/1984 especifica que se no se gravará por el recargo el juego del bingo y, además, a través de la regulación de los tipos impositivos vemos que no se establece sobre la exacción estatal que grava los juegos en general quedando el recargo circunscrito a la tasa sobre el juego en casinos y a la tasa sobre el juego a través de máquinas recreativas. También la Comunidad Autónoma de Cantabria, en el art. 13 de la Ley 3/1988, expone que el recargo que se establece se construye sobre las exacciones estatales que gravan el juego en los casinos y el realizado a través de máquinas recreativas, excluyendo el juego del bingo.

Aunque no se prevé expresamente, como en el caso anterior, la exclusión del juego del bingo del hecho imponible del recargo autonómico también se produce en los establecidos por la Comunidad Autónoma de Madrid y la de Valencia. La primera Comunidad, a través de la Ley 12/1994, dispone que el hecho imponible del recargo sea (art. 14) "*(...) la autorización, organización o celebración de juegos de azar en casinos y mediante máquinas o aparatos automáticos*." En él no se hace mención del juego del bingo o del juego en general y existen, dentro de la regulación del recargo, suficientes datos para no considerarlos incluidos dentro del hecho imponible del recargo (la base imponible no incluye el juego del bingo o el general y tampoco las cuotas del recargo se construyen sobre las cuotas estatales sobre estos juegos). Una regulación similar se

encuentra en la Ley 14/85 de la Comunidad Autónoma de Valencia en su art. 13 el cual dispone que: "*Constituye el hecho imponible la autorización, o en su caso, la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar en casinos de juego o mediante máquinas o aparatos aptos para la realización de los mismos*".

Por su parte la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha en su Ley 4/1989 no se ha ocupado de establecer un hecho imponible del recargo autonómico que establece sobre la tasa estatal. Esto podría inducir a concluir que el recargo es sobre todos los hechos imponibles que engloba la normativa de la tasa estatal, pero el art. 10 de ese texto legal nos lleva a desestimar esta consecuencia, puesto que regula la base imponible del recargo y sólo se prevé como tal¹⁵⁷, la cuota de la tasa estatal que grava los juegos celebrados en casinos o mediante máquinas o aparatos automáticos.

La Comunidad Autónoma de Galicia concreta todavía más el hecho imponible del recargo cuando en el art. 7 de la Ley 7/1991 dispone que: "*Se establece un recargo sobre la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. Se excluyen de este recargo el juego del bingo y el realizado mediante máquinas recreativas de tipo B o C*". Esta Comunidad Autónoma, a diferencia de las anteriores, construye su recargo sobre el tributo estatal que grava el juego en los

¹⁵⁷) Hemos de remarcar que en definitiva la base imponible es una medida del hecho imponible. De forma que a través del mismo es posible averiguar el hecho imponible del tributo que se trate. Esta vinculación necesaria entre hecho imponible y base imponible ya fue exigida por RAMALLO MASSANET, J.: <<Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria>>, REDF, n° 20, 1978, pág. 622 o CORTÉS DOMÍNGUEZ, M: Ordenamiento... ob., cit., págs. 449-450.

Pero, no obstante esta necesidad de congruencia entre los conceptos, es cierto que en la realidad fiscal existen supuestos donde hay una incongruencia entre el hecho imponible y la base imponible. Como ejemplo podemos traer aquí, como constata ADAME MARTÍNEZ, el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Esta falta de coherencia entre el hecho imponible y la base imponible lleva al citado autor a afirmar que: "*La falta de congruencia entre el hecho imponible y la determinación de la base imponible en este impuesto (el balear), puede servirnos como pretexto para afirmar que quizás vaya siendo ya el momento de distinguir -a modo de inicio de una nueva línea doctrinal- entre una teoría tradicional y una teoría actual en esta materia. En virtud de la teoría tradicional, la congruencia entre hecho imponible y base imponible sería una exigencia del principio de capacidad económica, pieza clave de nuestro ordenamiento. En cambio, en la teoría actual -que está aún por construir y que juzgamos un tanto atrevida quizás- dicha relación entre hecho imponible y base imponible no aparecería encuadrada bajo un riguroso entendimiento del principio de capacidad económica -ya que aquí encontrarían cabida precisamente todos aquellos impuestos que no contradigan el principio de capacidad económica-, sino que la misma se articularía sobre la base de otro principio distinto*". ADAME MARTÍNEZ, Fco. D.: <<El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares>>, REDF, n° 79, 1993, págs. 456-457.

casinos¹⁵⁸ que está regulada por el RDL 16/1977 y, también, sobre el tributo que grava la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias el cual se encuentra regulado en los arts. 36 a 40 del Decreto 3056/1966 que recoge el Texto Refundido de Tasas Fiscales.

Es necesario detenernos en el recargo establecido por la Comunidad Autónoma de Galicia. Esta atención viene justificada porque construye un recargo sobre unas exacciones estatales que quedan englobadas en el concepto tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. En este sentido ORÓN MORATAL considera que del régimen jurídico de esos tributos se extrae que sólo tienen un carácter claramente impositivo el tributo que recae sobre las apuestas y el tributo que recae sobre las combinaciones aleatorias¹⁵⁹. En relación con las tasas que recaen sobre rifas y tómbolas, el mismo autor destaca, que la Ley de Reforma del Sistema Tributario 41/1964 de 11 de junio configuraba el hecho imponible de estos tributos sobre la base de la autorización administrativa para su celebración y, además, el devengo de ambos tributos se produce en el momento de la autorización, tal y como esa ley disponía y contempla el Decreto que las regula en el art. 40.1¹⁶⁰.

¹⁵⁸) Se ha de advertir que este recargo sobre la tasa que grava el juego en casinos, no está todavía vigente, pues su entrada en vigor ha sido aplazada a través de sucesivas leyes de presupuestos. La disposición final segunda de la Ley 7/1991 ya aplazó su entrada en vigor hasta el 1 de enero de 1993. Posteriormente, la Ley 14/1992 de 29 de diciembre de presupuestos de la Comunidad Autónoma, en su art. 18, aplaza la entrada en vigor hasta el 1 de enero de 1994. Después, tras la prórroga de esta ley de presupuestos como señala el Decreto 408/1993 de 30 de diciembre, la Ley 1/1994 de 30 de marzo de Presupuestos para ese año vuelve a aplazar la vigencia, según dispone su art. 27, para 1 de enero de 1995. Pero el art. 26 de la Ley 6/1994 de 29 de diciembre que regula los Presupuestos de la Comunidad Autónoma aplaza de nuevo la fecha de entrada en vigor para 1 de enero de 1996. Finalmente, el art. 28 de la Ley 11/1995 de 28 de diciembre de Presupuestos para 1996 sigue la misma línea y vuelve a aplazar la entrada en vigor de este tributo para 1 de enero de 1997.

¹⁵⁹) ORÓN MORATAL, G.: Régimen..., ob., cit., págs. 125 y 130.

¹⁶⁰) El autor destaca que el Decreto -fruto de la delegación efectuada por el texto legal citado al ejecutivo para la refundición de los textos que regulaban los tributos contemplados en esa ley- ha podido extenderse en la habilitación dada a la hora de regular el hecho imponible de las tasas que recaen sobre las rifas y las tómbolas. *Ibidem*, pág. 112 y 118.

Si esto es así¹⁶¹, en nuestra opinión, de acuerdo con la posición mantenida al principio de este capítulo, este supuesto fáctico sería técnicamente ilógico y, presumiblemente, ilegal. No sería correcto técnicamente y legalmente, a nuestro juicio, que la Comunidad Autónoma de Galicia hubiese establecido un recargo sobre una tasa fundamentada en una actuación administrativa que no realiza su Administración. En este mismo sentido ORÓN MORATAL¹⁶² considera que: "*(...) hemos de admitir que cabe la posibilidad de establecer recargos sobre las exacciones que gravan el juego, que revistan la naturaleza de impuesto y estén cedidos a las Comunidades Autónomas, y no cabrá tal posibilidad cuando revistan el carácter de tasa.*"

Ahora bien, en nuestra opinión es posible argumentar que las tasas concretas -que gravan los juegos en rifas y tómbolas- presentan una naturaleza impositiva puesto que, si bien el hecho imponible puede ser la autorización administrativa y el devengo se sitúa en ese momento, su cuantificación no responde al coste de la actuación administrativa. En este sentido podemos traer aquí los argumentos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 296/1994 destacando que la cuantificación de estas tasas, de forma diferente a lo que exige el art. 19 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, se realiza a través de la obtención de unos ingresos y no a través del coste que supone la concesión de la autorización administrativa. Más concretamente, la base imponible de estas tasas se forma a través del importe total de los boletos o billetes ofrecidos y el tipo impositivo es del 35 por 100 o del 15 por 100 si las rifas o las tómbolas son declaradas de utilidad pública o benéfica.

Volviendo al hecho de la exclusión del Impuesto del Bingo de una forma expresa o implícita podemos recordar aquí que no es posible extender el hecho imponible de forma analógica en el sentido de considerar que si el juego del bingo es un juego de azar queda incluido dentro del hecho imponible del recargo. Una extensión analógica del hecho imponible, hemos de tener presente, queda prohibida por el art. 23.3 de la LGT el cual

¹⁶¹) El propio autor citado considera que es posible encontrar aspectos que puedan inducir a calificar estos tributos como impuestos (pág. 117). No obstante se trata de una cuestión abierta a la interpretación como destaca el hecho de que MATEO RODRÍGUEZ considere que estas modalidades del tributo se identifican también con impuestos. MATEO RODRÍGUEZ, L.: <<Tributación de los beneficios derivados del juego>>, RDFHP, nº 137, 1978, pág. 1231.

¹⁶²) ORÓN MORATAL, G.: Régimen..., ob., cit., pág. 169-170.

dispone que: " 3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones."

Así pues, vemos cómo las diferentes Comunidades Autónomas han acogido como hecho imponible del recargo establecido el que posee la tasa estatal pero de éste han escogido determinados supuestos que se diferencian a través de la normativa. Esta cuestión, adelantamos aquí, también ha planteado problemas en el seno de la doctrina en el sentido de que algunos autores, como veremos, consideran que el recargo autonómico no puede configurarse de forma independiente al tributo base puesto que puede implicar la violación de los límites establecidos en el art. 12.2 de la LOFCA en el sentido de que el recargo no puede desvirtuar la naturaleza o estructura del tributo base. En definitiva, podría argumentarse que las Comunidades Autónomas al establecer un recargo han de aceptar la regulación estatal sin que puedan realizar opciones de forma que escojan entre hechos imposables o partes de esos hechos. Esta cuestión la dejamos aquí planteada y, como ya hemos dicho, será tratada en el capítulo segundo.

En relación con los sujetos pasivos el art. 3. Segundo del RDL 16/1977 que regula la tasa estatal dispone que son los organizadores de los juegos gravados y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de juegos de suerte, envite o azar. El mismo precepto prevé unos responsables solidarios encarnados en los dueños y empresarios de los locales donde se celebren los juegos gravados.

Las Comunidades Autónomas en este punto han optado por diversas fórmulas para contemplar los sujetos pasivos del recargo autonómico. De hecho podemos clasificar las diferentes Comunidades de acuerdo con la forma con la que han regulado este aspecto:

a) El primer grupo se podría formar con las Comunidades Autónomas de Asturias¹⁶³, de Cantabria¹⁶⁴, de Castilla-La Mancha¹⁶⁵, de Madrid¹⁶⁶ y de

¹⁶³) Art. 2 de la Ley 5/1989 de 22 de diciembre.

¹⁶⁴) Art. 13 de la Ley 2/1988 de 26 de octubre.

¹⁶⁵) Art. 9 de la ley 4/1989 de 14 de diciembre.

Murcia¹⁶⁷. Estas Comunidades, con pequeñas diferencias en la redacción, han optado por la siguiente fórmula para la regulación de los sujetos pasivos del recargo autonómico: "*Los sujetos pasivos y los responsables del pago de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, lo serán también, con el mismo carácter y alcance, del recargo que se establece sobre la misma*". A nuestro juicio, de esta regulación se puede derivar que el recargo autonómico no presenta ninguna diferencia en comparación con la regulación que realiza el RDL 16/1977.

b) En un segundo grupo podemos incluir a las Comunidades Autónomas de Galicia, Baleares y Valencia las cuales se caracterizan por utilizar unos preceptos concretos en el sentido de establecer el sujeto pasivo del recargo, aunque se pueden observar diferencias entre ellos. La primera Comunidad establece en el art. 8 de su Ley 7/1991 que: "*Tendrán la consideración de sujetos pasivos del recargo las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria que obtengan la correspondiente autorización administrativa o, en su defecto, organicen o celebren los juegos de suerte, envite o azar, rifas, tómbolas, apuestas o combinaciones aleatorias.*

Serán responsables solidarios del recargo los propietarios y empresarios de los locales en donde se celebren los juegos."

Por su parte la Comunidad Autónoma balear dispone en el art. 14 de la Ley 13/1990 que: "*Serán sujetos pasivos del recargo las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, a quienes se les haya otorgado la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación.*

En defecto de autorización administrativa o permiso de explotación, tendrán la consideración de sujetos pasivos del recargo las personas o entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar.

Serán responsables solidarios del recargo los dueños y empresarios de los locales donde se celebren los juegos."

¹⁶⁶) Art. 15 de la Ley 12/1994 de 27 de diciembre.

¹⁶⁷) Art. 2 de la Ley 12/1984 de 27 de diciembre.

La Comunidad Autónoma de Valencia en el art. 14 de la Ley 14/1985 prevé que:
"1.-Son sujetos pasivos del recargo cualesquiera personas o entidades a quienes se haya otorgado la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación.

2.- En defecto de autorización administrativa o permiso de explotación, tendrán la consideración de sujetos pasivos del recargo las personas o entidades cuya actividad incluya la celebración u organización de juegos de azar.

3.- Serán responsables solidarios los dueños y empresarios de los locales en que se celebren".

De los preceptos transcritos podemos destacar dos cuestiones. En primer lugar el hecho de que el primero de ellos se acerca más a la regulación que el RDL realiza y a la que ya hemos hecho mención. En cambio los dos últimos artículos citados se acercan más al art. 4 del RD 2221/1984 de 12 de diciembre¹⁶⁸.

En segundo lugar destacamos también que en los preceptos de las Comunidades gallega y balear se hace mención de los entes contemplados en el art. 33 de la LGT¹⁶⁹. Siguiendo este precepto los entes en él recogidos tienen la condición de sujetos pasivos, *"(...) en las Leyes tributarias en que así se establezca (...)"*. Pues bien, el legislador estatal no parece que haya contemplado de forma expresa a estos entes de manera que puede crear la duda de si están incluidos o no, dentro del grupo de sujetos pasivos gravados por la tasa estatal, los sujetos que se prevén en el art. 33 mencionado.

¹⁶⁸) Este artículo dispone que: *"1.- Serán sujetos pasivos de la tasa cualesquiera personas o Entidades a quienes se hayan otorgado la correspondiente autorización administrativa o permiso de explotación.*

2.- En defecto de autorización administrativa o permiso de explotación, tendrán la consideración de sujetos pasivos de la tasa las personas o Entidades cuyas actividades incluyan la celebración u organización de juegos de azar.

3.- Serán responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren."

¹⁶⁹) Este precepto tiene el siguiente tenor: *"Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición"*.

Sobre estos entes puede consultarse, entre otros, a CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: Ordenamiento..., ob., cit., págs. 343-351; SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., págs. 229-231 o ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Las entidades colectivas sin personalidad jurídica>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, págs. 567-584.

Esta duda podría ser resuelta de forma afirmativa desde el momento en que el legislador estatal ha optado por disponer que las personas gravadas son "(...) *cualesquiera* (...) " personas o Entidades que obtengan la licencia para llevar a cabo las actividades gravadas. La consecuencia es que los sujetos pasivos previstos en el recargo y en el tributo base coincidirían incluyéndose como sujetos pasivos a los entes contemplados en el art. 33.

El problema se plantea si la duda es resuelta de forma negativa, es decir, en el sentido de que es necesario prever expresamente los entes del art. 33 de la LGT para que estos estén gravados por el tributo. Si esto es así, la incongruencia se produce en el sentido de que resultarían gravados por el recargo autonómico sujetos pasivos diferentes a los que prevé la regulación estatal del tributo base. En consecuencia surgiría la paradoja de que estos entes serían gravados como sujetos pasivos en el recargo autonómico y la tasa estatal, en cambio, gravaría a los miembros cotitulares, a los miembros de los citados entes que realizasen el supuesto contemplado en el hecho imponible.

La confusión se agrava cuando leemos las palabras de MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ¹⁷⁰ al escribir que, si bien se observa, el art. 33 de la LGT: "(...) *no está imponiendo ningún mandato, y ni siquiera definiendo una categoría. Se trata, en realidad, de reconocer con carácter general y de acuerdo con el espíritu sistemático y codificador de la Norma, una posibilidad que podrá ser utilizada por las leyes reguladoras de los distintos tributos, siendo de éstas de donde debe obtenerse el grado de operatividad en el ordenamiento tributario de esta previsión genérica.*" Así mismo FERREIRO LAPATZA¹⁷¹ plantea la misma cuestión en el sentido de que busca una respuesta a la pregunta de cuándo constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición los entes carentes de personalidad jurídica que se contemplan en el art. 33. El citado autor llega a la conclusión de que: "*El mismo artículo 33 de la L.G.T ha de ayudarnos a resolver este problema. En efecto, nos dice que las comunidades y entidades deben ser consideradas sujetos pasivos*

¹⁷⁰) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J.J.: Curso de..., ob., cit., pág. 313.

¹⁷¹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de..., ob., cit., pág. 398.

en las leyes tributarias en que así se establezca. El legislador, a través de las normas legales que regulan los distintos tributos, ha de darnos la única respuesta válida (...)"

Así pues, parece que la solución pasa por determinar si la legislación estatal contempla o no a esos entes sin personalidad jurídica como sujetos pasivos. En nuestra opinión, debido a los amplios términos con los que se regula este aspecto en la legislación mencionada, estimamos que este tipo de entes pueden ser sujetos pasivos de los tributos estatales y, por ende, la regulación que las Comunidades Autónomas efectúan, aunque más elaborada, no es incongruente con lo establecido en la regulación del tributo base. En consecuencia no se trata de que la regulación del recargo contemple unos sujetos pasivos no recogidos en la normativa del tributo base.

Por otro lado, teniendo en cuenta que el recargo es un tributo dependiente del tributo base, tal supuesto, bajo nuestro punto de vista, implicaría una diferencia importante en los hechos imponibles del recargo y del tributo base que podría llevar a desestimar que se tratase de tal recargo para hablar de un tributo específico autonómico para los entes del art. 33 de la LGT que realizaran los juegos gravados. Además, como ya hemos advertido, en el supuesto que interpretásemos que las entidades del art. 33 mencionado no son sujetos pasivos de las tasas estatales, se gravaría, en su caso, a las personas físicas o jurídicas titulares de las mismas, siendo éstas las que responderían también por el recargo autonómico.

c) El tercer grupo está formado por una sola Comunidad Autónoma. Es el caso de la normativa catalana contenida en la Ley 2/1987 la cual adolece de cualquier mención a los sujetos pasivos del recargo. En consecuencia, estimamos que el legislador catalán exigirá el recargo a los mismos sujetos pasivos que se encuentran gravados por la tasa estatal.

Examinando la cuantificación del recargo autonómico, se observan diversas fórmulas en los textos legales. Advirtiéndolo de forma previa que las clasificaciones suelen ser de carácter subjetivo, es posible, a nuestro juicio, dividir las diferentes leyes autonómicas en dos grupos dependiendo de su mayor y menor elaboración. En

consecuencia es posible diferenciar:

a) Por un lado aquellos textos en los que se regula una base imponible y un tipo impositivo alícuota de carácter proporcional. Estos serían las leyes promulgadas por la Comunidad Autónoma de Baleares¹⁷², de Castilla-La Mancha¹⁷³, de Galicia¹⁷⁴ y de Valencia¹⁷⁵. También podemos incluir la Comunidad Autónoma de Madrid destacando

¹⁷²) Arts. 15 y 16 de la Ley 13/1990.

Art. 15.- Base imponible

"Constituye la base imponible sobre la que girará el recargo, el importe de la tasa estatal correspondiente."

Art. 16.- Cuota tributaria de gravamen

"La cuantía del recargo se determinará mediante la aplicación de los siguientes tipos de gravamen sobre la base imponible.

A.- Tipo general: 10%

B.- Tipos especiales:

1º) Juegos en los casinos: 3%

2º) Máquinas de tipo B o recreativas con premio: 7%

3º) Máquinas de tipo C o de azar: 7%. "

¹⁷³) Arts. 10 y 11 de la Ley 4/1989:

Art. 10.- Base imponible.

"La base imponible sobre la que girará el recargo estará constituida por el importe de la cuota correspondiente a la tasa estatal que grava los juegos celebrados en Casinos o mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la celebración de juegos recreativos con premio o de azar"

Art. 11.- Cuota tributaria

"La cuota íntegra del recargo se obtendrá aplicando a la base imponible calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen

a) Juegos en los Casinos, el tipo del 20 por ciento.

b) En las máquinas tipo B, el tipo del 20 por ciento.

c) En las máquinas tipo C, el tipo del 20 por ciento."

¹⁷⁴) Arts. 9 y 10 de la Ley 7/1991:

Art. 9 Base imponible.

"Constituye la base imponible del recargo el importe de la tasa fiscal correspondiente a cada uno de los conceptos gravados."

Art. 10.- Cuota tributaria

"La cuantía del recargo se determinará mediante la aplicación de los siguientes tipos de gravamen sobre la base imponible correspondiente:

a) Juegos en los casinos 10%

b) Rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias 20% "

¹⁷⁵) Arts. 15 y 16 Ley 14/85:

Art. 15.- Base imponible

"La base imponible sobre la que girará el recargo estará constituida por el importe de la cuota correspondiente a la tasa que grava los juegos celebrados en casinos o mediante máquinas o aparatos automáticos, bien recreativas con premio, bien de azar."

Art. 16.- Tipo impositivo

"La cuantía del recargo se determinará mediante la aplicación de los siguientes tipos de gravamen

que prevé tipos impositivos de carácter alícuota y cuotas fijas¹⁷⁶.

b) Aquellos textos donde el legislador se limita a establecer un tipo impositivo determinado sobre la cuota de la tasa estatal. Es el caso de Asturias¹⁷⁷, de Cantabria¹⁷⁸, de Cataluña¹⁷⁹ y de Murcia¹⁸⁰.

sobre la cuota exigible por la tasa:

- a. Máquinas tipo B o recreativas con premio 10%.
- b. Máquinas tipo C o de azar: 20%
- c. Juegos en Casinos: 3%."

¹⁷⁶) Arts. 16 y 17 de la Ley 12/1994.

Art. 16.- Base imponible

"La base imponible estará constituida por el importe de la cuota correspondiente a la tasa estatal que grava los juegos celebrados en casinos o mediante máquinas o aparatos automáticos aptos para la celebración de juegos recreativos con premio o de azar."

Art. 17.- Cuota tributaria

"La cuota tributaria del recargo se obtendrá:

- a) en las máquinas tipo B aplicando una cuota fija de 40.000 pesetas, exigibles por años naturales.
- b) en las máquinas tipo C aplicando una cuota fija de 90.000 pesetas, exigibles por años naturales.
- c) en los juegos celebrados en casinos, aplicando un tipo del 10 por 100 a la base imponible calculada según lo dispuesto en el artículo anterior."

¹⁷⁷) Art. 3 Ley 5/1989

"El recargo se devengará en el mismo momento que la tasa fiscal y el tipo de gravamen del mismo será el 40% de la cuota tributaria en dicha tasa."

¹⁷⁸) Art. 14 de la Ley 3/1988:

"La cuantía del recargo se determinará para cada uno de los conceptos gravados, del modo siguiente:

- a) En los casinos del juego, aplicando el tipo del 5% a la cuota exigible por la tasa estatal que grava este concepto.
- b) En las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar aplicando el tipo del 5% a la cuota exigible por la tasa estatal que grava este concepto."

¹⁷⁹) Artículo único, apartado 2 Ley 2/1987.

"El tipo de recargo será del 20 % sobre la cuota tributaria de la tasa fiscal fijada en el artículo 6.2 del citado Real Decreto."

¹⁸⁰) Art. 3 Ley 12/1984

"La cuantía del recargo se determinará para cada uno de los conceptos gravados, del modo siguiente:

- a) En los casinos de juego, aplicando el tipo del veinte por ciento a la cuota exigible por la tasa estatal que grava este concepto.
- b) En las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, aplicando el tipo del veinte por ciento a la cuota exigible por la tasa estatal que grava este concepto."

La Ley 11/1990 de 26 de diciembre modifica este precepto a través de su disposición adicional primera, rebajando el tipo impositivo para el recargo de la letra b) anterior al 10 por 100.

En relación con el periodo impositivo y el devengo también podemos realizar una clasificación de los textos normativos. En un primer grupo podemos ubicar una serie de textos que no hacen mención o que no regulan expresamente el devengo del recargo autonómico por lo que, implícitamente, se deduce que este tributo se devengará en el mismo momento que el tributo base. Este es el caso de las Comunidades Autónomas de Valencia, Cataluña, Cantabria y Murcia.

Un segundo grupo de textos normativos será el formado por las leyes de las Comunidades Autónomas de Madrid, Asturias, Castilla-La Mancha, Baleares y Galicia. Las leyes de estas Comunidades se caracterizan por regular el devengo de los recargos que establecen. Dentro de este grupo podemos realizar una subdivisión de dos grupos:

a') El de aquellas Comunidades Autónomas que regulan el momento del devengo coincide con el momento de devengo del tributo base sin especificar nada más. Es el caso de Madrid¹⁸¹, Asturias¹⁸² y Castilla-La Mancha¹⁸³.

b') El de aquellas Comunidades Autónomas que regulan el momento del devengo asociándolo expresamente con el momento de autorización, celebración u organización de los respectivos juegos gravados. Es el caso de Baleares¹⁸⁴ y el caso de Galicia¹⁸⁵.

Esta regulación merece una cierta atención. Si bien es cierto que en lo referente al

¹⁸¹) Art. 18 Ley 12/1994

"El recargo se devengará en el mismo momento que la tasa estatal que grava los juegos de suerte, envite o azar."

¹⁸²) Art. 3 Ley 5/1989. Véase nota 158.

¹⁸³) Art. 12 Ley 4/1989

"El recargo se devengará en el mismo momento que la tasa estatal que grava los juegos de suerte, envite o azar."

¹⁸⁴) Art. 17 Ley 13/90

"El recargo se devengará con carácter general en el momento de la autorización, celebración u organización del juego."

¹⁸⁵) Art. 11 de la Ley 7/1991

"El recargo se devengará en el momento de la autorización, celebración u organización de los respectivos juegos, rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias."

juego del casino, gravado por ambos recargos, la ley autonómica sigue lo dispuesto por la ley estatal¹⁸⁶, ORÓN MORATAL¹⁸⁷ destaca que el devengo en este caso no se produce en ese momento sino que, en realidad este tributo se devenga al final del año: "*En consecuencia, si se devenga el último día del año, poca o ninguna relación guarda este momento con la afirmación legal de que la tasa se devengará por la autorización, ya que en ese momento resulta imposible la integración de los distintos aspectos del elemento objetivo del hecho imponible: el material, porque aún no se ha organizado el juego; el temporal, porque aún no ha llegado el último día del año natural, y el cuantitativo, porque se desconocen los ingresos obtenidos para la acumulación necesaria para la aplicación de la tarifa*". En consecuencia, parece posible argumentar que el devengo del recargo, a pesar de la regulación que tiene no podrá producirse más que en el momento en que se considera producido el devengo del tributo base que, de acuerdo con la regulación que posee, se produce al final de cada año natural.

Estudiando el devengo del recargo balear sobre la exacción estatal que grava la máquinas recreativas existe también una descoordinación con la normativa estatal. Esta contempla expresamente que esta exacción se devengará el día 1 de enero de cada año¹⁸⁸ no siendo esta regulación contemplada por la normativa autonómica. En consecuencia, si el momento de devengo es el punto temporal donde se entiende integrado el hecho imponible y el recargo autonómico comparte el hecho imponible del tributo base no parece lógico que esta exacción se devengue en un momento donde el hecho imponible del tributo base no se considera realizado. Es por ello que, en nuestra opinión, no parece correcta la regulación en la ley balear del devengo del recargo.

En relación con el periodo impositivo gravado por el recargo tributario autonómico,

¹⁸⁶) Art. 3. Quinto. 1 RDL 16/1977.

"Quinto. Devengo.- 1. La tasa se devengará con carácter general por la autorización y, en su defecto, organización o celebración del juego."

¹⁸⁷) ORÓN MORATAL, G.: Régimen..., ob., cit., pág. 64.

¹⁸⁸) Según la normativa estatal la tasa que grava este tipo de juegos tiene su devengo el 1 de enero cuando la autorización se ha producido en años anteriores. En el año en que se obtenga la autorización el devengo se produce en ese momento. R.D 2221/1984 arts. 3.2 y 6.2.

sabiendo que el devengo de ambos tributos ha de coincidir pues ambos se basan en un mismo hecho imponible, podemos afirmar que será el mismo que para los tributos estatales que son recargados. En este sentido tanto el tributo estatal que recae sobre el juego en casinos como el que recae sobre el juego a través de máquinas recreativas tienen un periodo impositivo de un año.

Dedicando nuestra atención a la gestión en sentido amplio del recargo, en principio, es de presumir que las Comunidades Autónomas presentan un punto en común en el sentido de que, de una forma u otra, consideran que se ha de realizar de forma conjunta con el tributo base. Así mismo parece lógico pensar que estando la gestión de la exacción estatal delegada a la Comunidad Autónoma será este ente quien realice la gestión de ambos tributos.

No obstante esta primera aproximación intuitiva, profundizando en la normativa autonómica, podemos distinguir diversas formas de regular la gestión del recargo. La Comunidad Autónoma de Murcia en el articulado de su Ley 12/1984 sólo contempla que la gestión de recargo se ha de llevar a cabo conjuntamente con la de la tasa, "(...) *en la forma prevista en la legislación vigente*". Se remite, pues, a la citada legislación para determinar quien es el ente competente para realizar la gestión -estatal o autonómicos- y qué normativa se aplicará para realizar esta tarea administrativa. Este tipo de cuestiones serán analizadas en el capítulo correspondiente a la gestión del recargo autonómico en general, pero adelantaremos aquí que, en nuestra opinión, es posible defender que la gestión corresponde al Estado y la normativa aplicable en este ámbito es la del ente estatal.

Las Comunidades Autónomas de Asturias y de Cataluña atribuyen en su normativa la gestión a sus órganos administrativos de forma que, debido a la delegación, la gestión de ambos tributos se hará conjuntamente. Pero, además, contemplan expresamente que la citada gestión se hará de acuerdo con las normas sustantivas que regulan la gestión de la exacción estatal¹⁸⁹.

¹⁸⁹) Ley 5/1989 de la Comunidad Autónoma de Asturias.

"Art 4.- *La gestión del recargo corresponde a la Consejería de Hacienda, Economía y Planificación, que la llevará a cabo conjuntamente con la de la tasa, con sujeción a la normas sustantivas*

Por su parte, las Comunidades Autónomas de Cantabria, Madrid y Valencia atribuyen de forma implícita la titularidad de gestión al órgano administrativo-tributario de la Comunidad Autónoma y la normativa aplicable será la emanada de los órganos autonómicos competentes¹⁹⁰. Así mismo hemos de especificar que mientras la Comunidad Autónoma de Madrid prevé, en el art. 19 de la Ley 12/1994, que la liquidación y pago se realizará en los mismos plazos y formas que la tasa estatal; no sucede igual con las leyes de Valencia¹⁹¹ y Cantabria¹⁹² las cuales se limitan a establecer que los respectivos ejecutivos dicten las normas reglamentarias para la gestión del recargo. De esta regulación derivamos que es la Comunidad Autónoma el ente competente para decidir si la gestión del recargo se ha de realizar conjunta o separadamente y la normativa que ha de ser aplicada para realizar dicha tarea. Adelantamos aquí que, conforme a lo que ya hemos dicho y los argumentos que aportaremos en su momento, la conclusiones que derivamos de la regulación no son acordes con nuestra interpretación sobre la normativa reguladora de la gestión de los recargos.

Un tercer grupo de Comunidades son aquellas que han contemplado una atribución expresa de la gestión en sentido amplio (en cuanto a su realización) a los órganos administrativos autonómicos y en cuanto a la regulación de la gestión declaran aplicable la normativa autonómica y subsidiariamente la estatal¹⁹³. En este sentido destacamos que

que regulan ésta."

Ley 2/1987 de Cataluña:

"Artículo único. 4.- La gestión del recargo corresponde al Departament d'Economía i Finances, con sujeción a las normas sustantivas que regulan la tasa fiscal."

¹⁹⁰) En este sentido los ejecutivos de estas Comunidades han promulgado, respectivamente, el Decreto 17/1990 de 28 de marzo y el Decreto 77/1992 de 7 de octubre, la Orden 44/1995 de 10 de enero y el Decreto 99/1991 de 10 de junio.

¹⁹¹) Disposición final 1ª de la Ley 14/1985.

"Se autoriza al Consell para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente Ley."

¹⁹²) Art. 15 de la Ley 3/1988

"La gestión del recargo se estructurará como reglamentariamente se determine."

¹⁹³) Ley 7/1991 de la Comunidad Autónoma de Galicia:

Art. 13.- *"La competencia para la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión corresponde a la Consellería de Economía y Hacienda."*

la gestión conjunta del recargo y el tributo autonómico no se produce por una disposición legal sino que se produce por el hecho de que el Estado ha delegado la gestión de sus tributos a la Comunidad Autónoma. Así pues podemos plantear, como hemos hecho antes, que en un hipotético supuesto de fin de la delegación parece que el recargo se tendría que gestionar por el órgano autonómico competente, salvo delegación al Estado, y el tributo estatal por los órganos estatales competentes. En cuanto a la normativa aplicable parece que la gestión se llevará a cabo de acuerdo con la normativa autonómica dictada al respecto y que, subsidiariamente es aplicable la normativa estatal sobre la gestión de los tributos.

Por su parte, la Comunidad Autónoma de Baleares también ha atribuido las competencias de gestión a su órgano administrativo competente y considera que la normativa estatal sobre la gestión se ha de aplicar de manera subsidiaria¹⁹⁴. No obstante

"Disposición adicional primera.- La Ley general tributaria y sus normas complementarias se aplicarán con carácter subsidiario en todo lo que no regule la presente ley de estas materias.

En cuanto al recargo sobre la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, creado por esta ley, le será de aplicación también con carácter subsidiario, la normativa reguladora de dicha tasa.

Disposición final primera.- Se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Conselleiro de Economía y Hacienda, dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente ley."

Ley 4/1989 de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha:

Art. 14.- *"La titularidad de la competencia para la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, tanto del impuesto sobre el juego del bingo, como del recargo sobre la tasa estatal que grava los juegos de suerte, envite o azar, corresponde a la Consejería de Economía y Hacienda."*

"Disposiciones adicionales:

Primera: Se autoriza al Consejo de Gobierno para que dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente ley.

Segunda: En todo lo no regulado en la presente Ley se aplicará subsidiariamente la Ley General Tributaria y las demás disposiciones estatales complementarias. En el recargo establecido sobre la tasa estatal que grava los juegos de suerte, envite o azar celebrados en Casinos o realizados mediante máquinas y aparatos automáticos para la celebración de juegos de azar, será de aplicación subsidiaria la normativa reguladora de los citados juegos."

¹⁹⁴) Ley 13/1990 de la Comunidad Autónoma de Baleares.

Art. 18.- *"La gestión e inspección del recargo corresponderán a la Consellería de Economía y Hacienda.*

Disposición adicional segunda

"En todo lo no regulado por esta Ley se aplicará subsidiariamente la ley General Tributaria y demás disposiciones complementarias.

En el recargo establecido sobre la tasa estatal que grava los juegos de suerte, envite o azar, será de aplicación subsidiaria la normativa estatal reguladora de los citados juegos."

Para la citada gestión se ha promulgado el Decreto 102/1990 de 13 de diciembre y la Orden de 22

esto, a diferencia de las anteriores, especifica expresamente, remitiéndose al art. 20 de la LOFCA, que contra los actos de gestión del recargo se puede interponer reclamación económico-administrativa ante los órganos competentes del Estado.

Hasta aquí nos hemos referido a los recargos autonómicos sobre la exacción tributaria estatal que grava el juego. Es evidente que este recargo no agota todas las posibilidades del recargo autonómico y por eso estudiaremos en las siguientes líneas el marco jurídico que rodea a este recurso tributario. Ese estudio se hará teniendo como referencia a las Comunidades Autónomas de régimen común pero, creemos, esta introducción al régimen jurídico del recargo tributario autonómico no estaría completa si no sumergieramos nuestro objeto de estudio dentro del especial contexto que suponen el régimen vasco de concierto y navarro de convenio.

2.1.2.2.2.- Recargos de las Comunidades Autónomas de Régimen Especial.

De todos es conocido que dentro del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se pueden diferenciar dos subsistemas: el de régimen común al que ya hemos hecho referencia y el de régimen especial objeto ahora de nuestra atención. Este régimen especial encuentra su fundamento en la Disposición Adicional primera de la Constitución de 1978 que dispone el reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales.

De acuerdo con esto y, desde la perspectiva financiera, la Ley Orgánica 3/1979 de 18 de diciembre que aprueba el Estatuto de Autonomía del País Vasco dispone en sus arts. 40 a 45 que las relaciones entre el Estado y el País Vasco se basarán en el sistema de Concierto. Este es regulado en la actualidad por la Ley 12/1981 de 13 de mayo que ha sido modificada en sucesivas ocasiones a través de las Leyes 49/1985 de 27 de diciembre, 21/1990 de 8 de junio, 27/1990 de 26 de diciembre y la Ley 11/1993 de 13 de diciembre.

Por su parte el art. 45 de la Ley Orgánica 13/1982 de 10 de agosto de Reintegración y Amejoramiento del régimen foral de Navarra dispone que las relaciones

de marzo de 1991.

financieras entre el Estado y la Comunidad Autónoma Navarra se regulen por el sistema de Convenio. Éste ha sido regulado a través de la Ley 28/1990 de 26 de diciembre - modificada por la Ley 12/1993 de 13 de diciembre- estableciendo los criterios de armonización entre el sistema tributario navarro y el sistema tributario común.

Una vez presentadas las fuentes normativas que han de regir la actividad financiera de estas Comunidades, entre las cuales también ha de incluirse la LOFCA, concentraremos nuestra atención en su potestad para el establecimiento de recargos. En primer lugar nos referiremos a la Comunidad Autónoma del País Vasco para analizar, después, el régimen de convenio de Navarra.

2.1.2.2.2.1.- Los recargos en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A partir de la Constitución de 1978 se creó una nueva distribución territorial del Estado que supuso la implantación de un nuevo ente: la Comunidad Autónoma. En el caso del País Vasco esto supuso, desde la perspectiva financiera, que dentro del territorio de esta Comunidad debían de convivir por un lado las Haciendas forales y la del nuevo ente: la Hacienda General del País Vasco.

Siguiendo el art. 41 del EAPV, las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vienen reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto económico. En este sentido se ha de destacar que, por un lado, el art. 41.2.a) del mismo texto dispone que las Instituciones competentes en los Territorios Históricos podrán establecer y regular dentro de su territorio, el régimen tributario atendiendo a la estructura general impositiva del Estado; por otro lado, el art. 42 del EAPV relaciona los diversos ingresos que componen la Hacienda General del País Vasco. Se ha de destacar que para ninguna de las dos Haciendas -la foral o la General del País Vasco- encontramos en este texto una mención a recargos tributarios como elemento componente. Es en la Ley 27/1983 de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos forales de sus territorios históricos (LTH) donde encontramos que

el art. 18.d)¹⁹⁵ recoge a los recargos tributarios como recurso integrante de las haciendas forales y el art. 17.1.A.b) de la misma ley contempla esa exacción como parte integrante de la Hacienda General del País Vasco.

Tratando en primer lugar el recargo como recurso de las Diputaciones forales destacamos que, siguiendo el tenor del art. 18.d), estos recargos serán de carácter tributario y de naturaleza impositiva siendo su ámbito de aplicación los impuestos concertados, la Tasa fiscal sobre el juego (art. 33 Ley de Concierto) -recordemos que estructuralmente puede argumentarse que es un impuesto-, los impuestos propios de las haciendas locales cuya exacción se efectúe por las Diputaciones Forales y, curiosamente, las tasas de la letra b) del reproducido art. 18.

Se ha dicho curiosamente porque, sin ánimo de reproducirlos otra vez, hemos de traer aquí los argumentos ya expuestos que fundamenta la conclusión de no ser técnicamente correcto el establecimiento de recargos sobre figuras tributarias con la naturaleza de tasas, siempre que su estructura responda a este tributo. Por ende, no parece correcto, sobretodo si se habla de figuras impositivas, la remisión a la letra b) del art. 18 para configurar el ámbito de aplicación de los recargos forales.

Otro comentario de precisión reclama la remisión que hace la letra d) a la letra c)

¹⁹⁵) Art. 18. "*Haciendas forales.- Las Haciendas forales de los Territorios Históricos, para el adecuado ejercicio y financiación de todas las competencias que correspondan a sus órganos forales, dispondrá de las siguientes fuentes de recursos, que se clasifican a los efectos de la presente ley en:*

1.- Ingresos ordinarios:

a) El rendimiento de todos los impuestos y tasas fiscales que los territorios históricos obtengan en virtud del Concierto Económico.

b) Las tasas por utilización de bienes de dominio público pertenecientes a los Territorios Históricos y por la prestación de servicios de su competencia o la realización de actividades que afecten o beneficien a los particulares.

c) El rendimiento de los impuestos propios de las Hacienda Locales cuya exacción se efectúe por las Diputaciones Forales, y las participaciones en ingresos tributarios que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 46 del Concierto Económico, correspondan a las Corporaciones Locales de su respectivo territorio, todo ello sin perjuicio de la afectación de estos ingresos, prevista en el artículo 22, séptima, de esta ley.

d) El rendimiento de los recargos, arbitrios y otros recursos provinciales establecidos o que se establezcan sobre las figuras impositivas de los apartados a), b) y c)."

del art. 18. En ella se contempla la posibilidad de establecer recargos sobre impuestos propios de las Haciendas Locales cuya **exacción** efectúe la Diputación foral. En este sentido la Sección décima (arts. 41 a 46) de la Ley de Concierto Económico dispone que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica pueden ser regulados por las Diputaciones forales pero sólo figura el segundo como tributo que las citadas Diputaciones pueden exigir (art. 42.2). En consecuencia, el ámbito de aplicación del recargo foral, en lo referente a impuestos propios locales, se concreta en el Impuesto municipal sobre Actividades Económicas.

Dentro de los recargos que pueden establecer las Diputaciones forales vascas podemos traer aquí los que han establecido para otros entes. Es el caso de la Diputación foral de Guipuzkoa que a través de la Norma Foral 22/1993 de 28 de diciembre ha establecido un recurso cameral permanente a beneficio de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación¹⁹⁶. Esta regulación se corresponde con la legislación básica estatal aunque existe algún aspecto diferente. Uno de ellos es el contenido en el art. 1.Uno.c) último párrafo, donde se especifica que el recurso cameral permanente en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades se liquidará con relación a la proporción del volumen de negocios de la sociedad que se produce en territorio foral.

Un segundo punto que destacamos es que la liquidación del recurso se puede notificar a partir del mismo ejercicio de ingreso o de presentación de la declaración del correspondiente impuesto-base (art. 4.2 de la norma foral) a diferencia de la legislación estatal que, recordemos, establece que el plazo de notificación comienza en el ejercicio siguiente al del ingreso o presentación de la declaración del correspondiente impuesto. Finalmente, en relación con la gestión, también se puede destacar que el art. 4.Tres de la norma foral dispone que se puede utilizar el procedimiento de autoliquidación en relación con este recurso.

¹⁹⁶) Excede del presente trabajo tratar la problemática que puede implicar la efectividad del principio de legalidad para el establecimiento de tributos en el contexto de las Diputaciones forales vascas. Sobre el tema puede consultarse HUCHA CELADOR, Fdo. de la: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas forales*, Ed. Civitas, Madrid, 1995, págs. 95-100.

Situándonos ahora en la Hacienda General del País Vasco queremos insistir en que no se encuentra contemplado expresamente en el Estatuto o en la Ley de Concierto el que dicho ente establezca recargos tributarios¹⁹⁷. Este recurso se contempla en el mismo art. 17 mencionado donde se dispone que los recargos sobre tributos concertados forman parte de la Hacienda General del País Vasco. Así mismo, el art. 35 del Decreto Legislativo 1/1988 de 17 de mayo por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes sobre Principios de Ordenación de la Hacienda General del País Vasco regulan el recargo sobre tributos concertados¹⁹⁸. Pero antes de seguir adelante con el tratamiento del recargo tributario como recurso de la Hacienda General del País Vasco se plantean dos cuestiones previas: la capacidad del poder tributario de la Comunidad Autónoma del País Vasco para establecer el tributo que tratamos y, en su caso, la aplicación al mismo de los preceptos de la LOFCA relativos a ese recurso.

En relación con la primera cuestión planteada son elocuentes las palabras de HUCHA CELADOR¹⁹⁹ cuando escribe que "(...) el art. 42 -del EAPV-, al regular la Hacienda general del País Vasco, permite sentar que las competencias tributarias de la Comunidad son, incluso, de contenido más limitado que las correspondientes a los entes

¹⁹⁷) Sobre este tema ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA destaca que: "El Estatuto vasco en su afán de ignorar los tributos estatales, no menciona los recargos sobre ellos como fuente de financiación de la hacienda general del País Vasco, aunque pueden entenderse aludidos en el artículo 42. f) que se remite a la Constitución (véase su art. 157.1.a)". ALBIÑANA-GARCÍA QUINTANA, C.: <<La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana>>, RDDP, nº 5, 1979-80, págs. 53-54.

¹⁹⁸) Art. 35:

"1.- La Comunidad Autónoma de Euskadi podrá establecer, en su caso, recargos sobre los siguientes impuestos:

a) Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

b) Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las personas físicas con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

c) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

d) Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

e) Los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales.

f) Las tasas y demás exacciones sobre el juego.

2.- Los recargos previstos en el epígrafe anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración de los ingresos de los Territorios Históricos por dichos impuestos."

¹⁹⁹) HUCHA CELADOR, F. de la: Introducción..., ob., cit., pág. 93.

autonómicos de régimen común, puesto que (...) no se contempla la posibilidad de establecimiento de recargos sobre impuestos estatales". En este sentido, siguiendo al mismo autor en sus notas a pie de página, parece que el art. 17 de la LTH se excede al contemplar a los recargos como recursos de la Hacienda General del País Vasco pues las competencias sobre los tributos concertados pertenecen a los territorios históricos y no a la Comunidad Autónoma. Así mismo, explica que el art. 157.1.a) de la CE tampoco sirve de fundamento al establecimiento de recargos por parte de la Comunidad Autónoma del País Vasco porque si bien "(...) podría justificar que el EAPV hubiese previsto la posibilidad de establecer recargos sobre impuestos no concertados (...) no explica la atribución unilateral de competencias realizada por la Comunidad Autónoma, prescindiendo del Estatuto de Autonomía y posiblemente, invadiendo la esfera competencial propia de los territorios históricos."

Como hemos visto, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (vease la nota 197) no se muestra partidario de esta posición pues considera aplicable el art. 157.1.a) de la CE y es con esta opinión con la que nos identificamos. En este sentido, si bien es cierto que el art. 42 b) del EAPV no contempla expresamente la competencia para establecer recargos tributarios autonómicos, tampoco contempla que se puedan establecer tasas o contribuciones especiales, lo que no ha impedido al Tribunal Constitucional exponer en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia 37/1981 de 16 de noviembre que el Parlamento vasco tiene "(...) una atribución para crear tributos (y entre ellos tasas) de acuerdo con la Constitución y las leyes.". En consecuencia, creemos, que el art. 42.b) del EAPV ha de ser interpretado de forma amplia en el sentido de que el poder tributario de la Comunidad Autónoma del País Vasco es suficiente para establecer tributos propios y recargos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Además, no entendemos cómo el establecimiento de recargos tributarios, puede significar invadir las competencias propias de los territorios históricos puesto que este tipo de tributo es un recurso ajeno a las competencias del titular del tributo base, igual que sucede con las Comunidades Autónomas de régimen común.

La segunda cuestión que sobre el tema se plantea es analizar si son aplicables al recargo autonómico vasco los límites que encuentran en la LOFCA las Comunidades

Autónomas de régimen general. En este sentido hemos de recordar que el régimen de concierto se aplica para las relaciones financieras entre el Estado y los Territorios Forales (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) y no en referencia a los tributos que pueda establecer como propios la Hacienda General del País Vasco²⁰⁰. En consecuencia, siguiendo a JIMÉNEZ COMPAREID²⁰¹, parece posible estimar que la LOFCA es una norma aplicable para regular los posibles recargos que establezca la Comunidad Autónoma Vasca.

Pero a esta conclusión no parece llegar CEBRIÁN APAOLAZA cuando analiza el art. 17 de la LTH. Este autor destaca que el citado precepto prevé que el recargo autonómico se ha de construir sobre tributos concertados lo cual implica una diferencia en relación con las Comunidades de régimen general que establecen sus tributos sobre tributos cedidos y no cedidos. Es patente, por tanto, que el ámbito de aplicación de un recargo vasco es diferente al de un recargo autonómico de régimen general, circunstancia que lleva al autor citado a la conclusión de que: "*Por ello, la LOFCA es totalmente inaplicable en lo referente a recargos sobre tributos concertados, porque en ningún momento se refiere a ellos, al ser una especialidad de la Comunidad Autónoma del País Vasco*"²⁰².

²⁰⁰) Según HUCHA CELADOR "*Aunque el Concierto, formalmente, regule las relaciones entre la Comunidad Autónoma y el Estado, desde una perspectiva material está regulando las relaciones entre los territorios históricos y el Estado, canalizadas unitariamente a través de la Comunidad Autónoma*". *Ibidem*, pág. 93. En este sentido parece aplicable lo dispuesto en el art. 1.2 de la LOFCA: "*La financiación de las Comunidades Autónomas se regirá por la presente Ley Orgánica y por el Estatuto de cada una de dichas Comunidades. En lo que a esta materia afecte se aplicarán las Leyes ordinarias, Reglamentos y demás normas jurídicas emanadas de las instituciones del Estado y de las Comunidades Autónomas*".

²⁰¹) Según JIMÉNEZ COMPAREID: "*El tema mereció ya ser objeto de reflexión por la Comisión de Expertos que elaboró en 1981 el Informe sobre Financiación de las Comunidades Autónomas: el Concierto - se decía- se utiliza para regular las relaciones de orden tributario entre el Estado y los Territorios Forales (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya), con lo cual la LOFCA, que es una ley de carácter general resulta complementaria de aquél: así, la actividad financiera de la Comunidad se rige por la LOFCA, de acuerdo con su artículo 1 y su disposición final en todas aquellas materias que no son contempladas expresamente por el Concierto, tales como los tributos propios*". JIMÉNEZ COMPAREID, I: La imposición..., ob., cit., pág. 34.

En el mismo sentido ya se pronunció ALBIÑANA-GARCÍA QUINTANA cuando expuso que: "*En el artículo 42.b) del mismo texto, relativo a la <<Hacienda general del País Vasco>> sí que están citados <<los rendimientos de los impuestos propios de la Comunidad Autónoma que establezca el Parlamento vasco>>, y es de resaltar que dicha potestad no sólo se somete al artículo 157 de la Constitución, sino, también, a la Ley Orgánica sobre Financiación de las Comunidades autónomas, según ya se ha expresado*". ALBIÑANA-GARCÍA QUINTANA, C.: La financiación..., ob., cit., pág. 45-46.

²⁰²) CEBRIÁN APAOLAZA, M.L.: Los recargos..., ob., cit., pág. 429.

En nuestra opinión es posible conjugar las dos posturas que aquí pueden parecer encontradas. En primer lugar estimamos cierto que el régimen de concierto implica un poder tributario especial para las Diputaciones vascas y un papel armonizador para el Parlamento vasco de forma que la LOFCA tiene vedada su efectividad en las materias tributarias reguladas en el citado régimen. Ahora bien, un posible recargo vasco no se halla contemplado en el citado régimen por lo que parece lógico que, si no se ha previsto, se aplique, siguiendo a FERREIRO LAPATZA²⁰³, la regulación que sobre este recurso se comprende en la LOFCA. Pero no es posible una aplicación plena debido a que nos encontramos en un contexto especial donde, cuanto menos, el ámbito de aplicación del recargo es diferente que el establecido para Comunidades Autónomas de régimen común. Como señala CEBRIÁN APAOLAZA, no existen tributos cedidos en el País Vasco de forma que parece necesario concretar, como realiza el art. 17 de la LTH, el ámbito de los recargos vascos a los tributos concertados.

Pero no hemos de olvidar que el art. 157 de la CE prevé que los recargos autonómicos se establezcan sobre impuestos estatales y, siguiendo la Ley 12/1981 de 13 de mayo que regula el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, podemos ver que el art. 6 contempla que es competencia exclusiva del Estado "*La regulación, gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran la Renta de Aduanas, los que se recaudan actualmente a través de Monopolios Fiscales y la imposición sobre alcoholes*"²⁰⁴. Estos impuestos se pueden calificar plenamente como estatales lo que parece conducirnos a afirmar que serían posibles bases de construcción de un recargo vasco de acuerdo con el art. 157.1.a) de la CE. Esta conclusión necesita de precisión puesto que, como hemos dicho, la LOFCA tiene efectividad en materia de recargos en la Comunidad Autónoma vasca de forma que si bien no contempla los tributos concertados si contempla

²⁰³) Este autor expone que "*(...) los Estatutos de régimen especial reconocen la posibilidad de que la Comunidad autónoma establezca sus propios tributos. El Estatuto del País Vasco lo hace de modo expreso. (...) La posibilidad de aplicar en este punto al País Vasco (...) la regulación contenida en la LOFCA parece, ante el silencio de ambos Estatutos, su no contradicción con el régimen foral y la disposición final de esta Ley, fuera de duda.*" FERREIRO LAPATZA, J.J.: *La Hacienda...*, ob., cit., pág. 131.

²⁰⁴) Siguiendo a LÓPEZ ESPADAFOR se advierte que la Renta de Aduanas, desde el ingreso de España en la actual Unión Europea, es un tributo de titularidad comunitaria gestionado y recaudado por órganos estatales. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Ed. McGraw Hill, Madrid, 1995, pág. 160.

que los recargos autonómicos recaerán (art. 12.1 de la LOFCA) sobre impuestos estatales que gravan "*(...) la renta o el patrimonio de las personas físicas (...)*". Teniendo en cuenta que los tributos que hemos calificado de estatales no se construyen sobre esas materias imposables de forma directa sino que gravan el tráfico mercantil, el consumo, no parece que deban construirse recargos sobre ellos.

En definitiva, estimamos que las posturas aparentemente contradictorias sobre la aplicación o no de la LOFCA trasladadas a un ámbito más práctico no lo son tanto. En nuestra opinión, pues, la LOFCA es una norma aplicable en materia de recargos en favor de la Hacienda General del País Vasco pero su efectividad ha de ser adaptada al contexto que regula. Dicho esto, pasamos a examinar diversos recargos que han sido establecidos como recursos de la Hacienda General del País Vasco.

Dentro de la potestad que posee la Comunidad Autónoma Vasca para el establecimiento de recargos se ha de ubicar el recargo que se estableció sobre el Impuesto concertado sobre la Renta de las Personas Físicas a través de la Ley 23/1983 de 27 de octubre desarrollada por el Decreto 54/1984 de 20 de febrero y la Orden de 7 de julio de 1984. Este recargo, actualmente derogado, merece a nuestro parecer una especial atención debido a que, junto con el recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid, es de lo pocos casos en que se ha ejercido el poder tributario de las Comunidades Autónomas estableciendo un recargo en un impuesto clave como es el que grava la renta de las personas físicas.

Esta exacción poseía, como ya hemos advertido en casos anteriores, una naturaleza tributaria y se trataba de un impuesto que gravaba la renta. El recargo compartía el mismo hecho imponible que el tributo base y su vigencia coincidía con el año 1983. Se trataba de un recurso extraordinario establecido para cubrir las necesidades de gasto que originaron las inundaciones que sufrió la Comunidad Autónoma del País Vasco en el mismo año.

El sujeto activo, entendido como ente que lo establece y como titular de las sumas recaudadas que supone, era la propia Comunidad Autónoma. Como sujetos pasivos el art. 3 de la ley mencionada contemplaba a los mismos que lo eran para el tributo base. Es de

destacar que en este sentido preveía una exención puesto que no fueron gravados aquellos sujetos pasivos cuya base imponible anual no superaba las 650.000 ptas. Así mismo el texto legal dispuso que el recargo se estableciera sólo sobre cuotas íntegras cuya cuantía excediese de 109.980 ptas (art. 5).

En cuanto a la cuantificación del tributo se reguló que se aplicase sobre la cuantía íntegra del tributo base un tipo impositivo de carácter progresivo (art. 5). Es de destacar que la propia Exposición de Motivos de la ley consideraba que, si bien el tributo base ya era progresivo por la estructura de su tipo impositivo, este carácter se agudizaría en el recargo si, además, su tipo impositivo se configuraba de la misma forma.

Del art. 6 del texto legal comentado se podía deducir que el periodo impositivo del recargo autonómico sería el año 1983 puesto que el recargo sólo podía recaer sobre la cuota íntegra producida por la base imponible que se obtenía en aquel año.

La gestión del recargo se encontraba regulada en el art. 8 del texto legal. en este precepto se contemplaba que esta tarea, en sentido amplio, correspondía a las Diputaciones forales que se convertían en sujeto activo -entendido como ente gestor- delante de los contribuyentes. En consecuencia la gestión del tributo base y del recargo se realizaba de forma conjunta tal y como contemplaba el art. 7 del mismo texto legal.

Una vez recaudadas las sumas que pertenecían al recargo, siguiendo el art. 8.2, las Diputaciones forales estaban obligadas a realizar las transferencias oportunas²⁰⁵. Se contemplaba como derecho de los contribuyentes la compensación de la suma que debían ingresar los sujetos pasivos en concepto de recargo con la suma que habían ingresado en exceso en concepto de pago del impuesto base y que les generaba un derecho de devolución (art. 7.3). No obstante, las transferencias de la Diputación foral a la Hacienda General del País Vasco no debían verse afectadas por esta operación.

En el año 1983 el Parlamento Vasco aprobó también la Ley 12/1983 de 22 de junio

²⁰⁵) Reguladas por la Orden de 7 de julio de 1984.

que regula los principios ordenadores de la Hacienda General del País Vasco. En este texto legal se contemplaba que entre los recursos de ese ente figuraban (art. 38 c)) los recargos sobre impuestos, recogiendo en el art. 41.1.c) la posibilidad de que esos recargos se establecieran sobre el Impuesto de Sociedades que operasen exclusivamente en el territorio vasco.

Este precepto fue objeto, junto a otros artículos, del recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno 668/1983 que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986 de 31 de enero²⁰⁶. En esa ocasión el Abogado del Estado argumentó que un recargo de este tipo implicaba una violación de los límites que establecía la LOFCA a través de su art. 12 puesto que se excedía del ámbito de aplicación propio del recargo autonómico. A esta argumentación tanto el Gobierno, como el Presidente del País Vasco mostraron su allanamiento por lo que el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico décimo, manifestó que cabía estimar procedente el recurso de inconstitucionalidad en relación con ese artículo²⁰⁷. Así pues, en el fallo de tal recurso podemos ver como el artículo que contemplaba el recargo autonómico sobre el Impuesto de Sociedades fue declarado inconstitucional.

En este sentido autores como HERRERA MOLINA²⁰⁸ o CEBRIÁN APAOLAZA²⁰⁹ han opinado que el Tribunal Constitucional ha perdido la oportunidad de poder entrar a examinar los recargos como recurso de la Comunidad Autónoma Vasca. El citado Tribunal se ha limitado a mostrar conformidad ante el allanamiento de las partes sin entrar a considerar si el art. 12 de la LOFCA afecta al poder impositivo de la

²⁰⁶) BOE nº 55 de 5 de marzo de 1986.

²⁰⁷) En este fundamento el Tribunal Constitucional alegó que: "*El apartado c) del art. 41 de la Ley dispone que la Comunidad Autónoma de Euskadi podrá establecer, en su caso, recargos sobre el Impuesto sobre Sociedades que operen exclusivamente en territorio vasco, en los términos definidos en el art. 18 norma segunda, del Concierto Económico, precepto al que también se hace objeto de impugnación en el actual recurso, frente a cuya pretensión tanto el Gobierno como el Presidente del País Vasco se allanan de un modo expreso e incondicional, lo que viene a determinar la procedencia de la estimación del recurso en lo que afecta a este punto*"

²⁰⁸) HERRERA MOLINA, P.M.: Hacienda..., ob., cit., págs. 564-565.

²⁰⁹) CEBRIÁN APAOLAZA, M.L.: Los recargos..., ob., cit., págs 474-475.

Comunidad Autónoma vasca en lo referente al establecimiento de recargos²¹⁰.

Ambos autores argumentan que no es posible enjuiciar la constitucionalidad del recargo del País Vasco a través de lo establecido en el art. 12 de la LOFCA debido a que en este último precepto se hace referencia a tributos cedidos y no cedidos que no se corresponden con los concertados, que según HERRERA MOLINA²¹¹, "*Constituyen un género propio*". Pero, si bien ambos autores estiman que el Tribunal no procedió de forma adecuada aceptando los argumentos de las partes y declarando inconstitucional el recargo sobre el Impuesto de Sociedades discrepan sobre el fondo del asunto.

Por su parte HERRERA MOLINA²¹² considera que el art. 157 de la CE contempla el recargo sobre impuestos estatales y no sobre tributos concertados de forma que: "*No es del todo clara la constitucionalidad de los recargos previstos por la Ley de Principios Ordenadores en cuanto recaen sobre tributos integrados en el sistema tributario de los territorios históricos, lo que ocurre en casi todos los supuestos del artículo 41,1 (...)*". CEBRIÁN APAOLAZA²¹³, en cambio, considera que desde el momento en que el art. 17 de la Ley de Territorios Históricos, sobre la base del art. 42 del Estatuto de Autonomía, contempla los recargos sobre tributos concertados y siendo el Impuesto de Sociedades uno de estos tributos, puede "*(...) establecerse un recargo sobre el Impuesto sobre de Sociedades en la Comunidad Autónoma del País Vasco, para las entidades que tributen exclusivamente a las Diputaciones forales.*"

²¹⁰) No es esta la apreciación de RAMÍREZ GÓMEZ el cual considera que con este pronunciamiento: "*(...) se ratifica la prohibición de establecer recargos sobre el Impuesto de Sociedades, por violación del artículo 12.1 de la LOFCA que impide el establecimiento de recargos sobre los impuestos estatales no cedidos que no graven la renta o el patrimonio de las personas físicas. Con ello el Tribunal confirme la legitimidad de la restricción que el artículo 12.1 de la LOFCA realiza de la expresión omnicompreensiva del artículo 157.1 de la CE*" RAMÍREZ GÓMEZ, S.: <<La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-1989)>>, REDF, n° 66, 1990, pág. 264.

De la misma manera se pronuncia GARCÍA FRÍAS cuando considera que un recargo sobre el Impuesto de Sociedades implica ir en contra del art. 12 de la LOFCA. GARCÍA FRÍAS, M. de los A.: La financiación..., ob., cit., nota a pie de página n° 44, pág. 87

²¹¹) HERRERA MOLINA, P. M.: Hacienda..., ob., cit., pág. 566.

²¹²) *Ibidem*, pág. 566.

²¹³) CEBRIÁN APAOLAZA, M. L.: Los recargos..., ob., cit., págs. 482.

Hasta la fecha no se han establecido recargos sobre el citado Impuesto de Sociedades de forma que dar una respuesta sobre la cuestión aquí planteada - constitucionalidad o no de dicho recargo- no tiene otra transcendencia que la opinión personal. En este sentido consideramos que, si bien la Constitución parece contemplar sólo los recargos sobre impuestos estatales también contempla la especialidad que implican los regímenes forales. Desde esta perspectiva, consideramos, con CEBRIÁN APAOLAZA, que no es contrario a la Constitución el establecimiento de un recargo sobre el Impuesto de Sociedades como impuesto concertado puesto que interpretamos que nuestro texto fundamental admite la adaptación de sus previsiones generales a la especialidad que supone el régimen financiero vasco. En conclusión, en relación con la Comunidad Autónoma del País Vasco, la locución "impuestos estatales" no puede suponer un obstáculo al establecimiento de recargos sobre tributos concertados sobretodo cuando, como hemos visto, los tributos puramente estatales en el sistema tributario de la Comunidad Autónoma del País Vasco no pueden ser recargados.

En la actualidad está en vigor un recargo sobre la tasa que grava el juego a través de máquinas o aparatos automáticos. Este recargo es establecido a través de la Ley 6/1992 de 16 de octubre que se encuentra fundamentada, siguiendo la propia Exposición de Motivos de la ley, en el Estatuto de Autonomía del País Vasco, la Ley 27/1983 de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de Territorios Históricos y el Decreto Legislativo 1/1988 por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes sobre Principios Ordenadores de la Hacienda General del País Vasco.

Se trata de un caso de recargo sobre un tributo concertado²¹⁴ que comparte con el tributo base su hecho imponible y por ello su naturaleza, siendo aplicables aquí lo ya aportado en líneas anteriores con relación al recargo sobre la tasa sobre el juego, tributo

²¹⁴) Siguiendo el art. 33 de la Ley 12/1981 del Concierto con el País Vasco: "*1.- Las Tasas fiscales serán exigidas por la Administración del Estado, salvo aquellas que correspondan a la prestación de servicios cuya competencia haya sido transferida al País Vasco.*

2.- La gestión, inspección, revisión y recaudación de la Tasa sobre el juego en el territorio vasco corresponderá a las respectivas Diputaciones forales aplicando la misma normativa tributaria que en territorio común"

cedido a las Comunidades Autónomas de régimen general. En este sentido el art. 10 del texto legal vasco dispone que el recargo se devengará en el mismo momento que el tributo base.

En cuanto a los sujetos pasivos el art. 11 considera que son los mismos que en el caso del tributo base añadiendo que "(...) *en concreto las personas o entidades titulares de autorizaciones administrativas para explotar el juego mediante máquinas (...)*". También contempla, el mismo artículo, que los propietarios y empresarios de los locales donde se instalen las máquinas están sometidos a una responsabilidad solidaria. La cuantificación del tributo se lleva a cabo a través de la aplicación de un tipo impositivo proporcional del 20 por 100 sobre una base imponible que se encuentra encarnada en la cuota del tributo base (arts. 12 y 13).

La gestión se encuentra regulada en el art. 15 del cual se destaca que se prevé separada. En ese precepto se contempla que esa competencia, en sentido amplio, corresponde al Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco pero, a través de los correspondientes convenios, puede ser realizada por cada una de las Diputaciones forales para que ejerzan las competencias que implican la gestión del recargo dentro de sus propios territorios. Dichos convenios han sido establecidos entre las Diputaciones forales y el Gobierno Vasco desde 1 de enero de 1993 de forma que las primeras realizan la gestión y las transferencias debidas percibiendo un 10 por 100 de las sumas recaudadas en virtud del recargo autonómico.

2.1.2.2.2.2.- Recargos en la Comunidad Autónoma de Navarra.

En relación con la Comunidad Autónoma de Navarra la cuestión, evidentemente, que se plantea es si el poder tributario de que es titular supone, así mismo, la posibilidad para establecer recargos y, a su vez, si le es de aplicación, como ocurre con las restantes comunidades, lo preceptuado por la LOFCA en esta materia. O, como plantea JIMÉNEZ COMPAREID, si es posible hablar de establecer dos tipos de tributos en el sistema navarro: los tributos convenidos y los recursos tributarios propios que, posiblemente,

pudieran verse sometidos a la LOFCA²¹⁵.

En cuanto a la primera cuestión si entendemos, como hemos venido haciendo, que el recargo construido sobre tributos participa de la misma naturaleza y que la figura adecuada para esta construcción es un impuesto no parece difícil, como ya hemos dicho, afirmar que el recargo es un impuesto en este caso. En consecuencia, el establecimiento de un recargo por parte de la Comunidad Autónoma de Navarra equivaldría a la creación de un impuesto. Tal posibilidad, como señala FERREIRO LAPATZA²¹⁶, no se está expresamente recogida en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra pero sí se puede derivar del art. 45. 3 del mismo texto legal que prevé: "*Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio económico...*". La misma previsión se reitera en el art. 1 de la Ley 28/1990 de 26 de diciembre que regula el citado Convenio económico²¹⁷.

De acuerdo con esta regulación la potestad tributaria navarra, como afirma GARCÍA AÑOVEROS²¹⁸, "*(...) es de naturaleza equivalente a la del Estado (...)*". Parece, pues, posible reconocer que la Comunidad Autónoma de Navarra, además de los tributos convenidos también puede establecer tributos o, más concretamente, impuestos y, en definitiva, recargos. Así se confirma implícitamente del art. 6 de la Ley Foral 8/1988 de 28 de diciembre de la Hacienda Pública de Navarra el cual dispone que se regula por ley foral el establecimiento, modificación o supresión de tributos y recargos.

²¹⁵) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 75.

²¹⁶) FERREIRO LAPATZA, J.J.: *La hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete estatutos de autonomía*, Escola d'Administración Pública de Catalunya, Generalitat de Catalunya, pág. 120, 126 y 131.

²¹⁷) El tenor literal del precepto es: "*En virtud de su régimen foral, Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario. En el ejercicio de su actividad financiera, corresponden a Navarra las competencias que se le reconocen en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra*"

²¹⁸) GARCÍA AÑOVEROS, J.: <<Los tributos en España>>, en *Manual del Sistema Tributario Español*, 3ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1995, pág. 31.

En cuanto a la segunda cuestión, es decir, la fuente del régimen jurídico de esos tributos, de esos recargos, debe plantearse si la Comunidad Autónoma está limitada por lo estipulado en la LOFCA como sucede, por lo demás, con el resto de comunidades. Si esto fuera así, su sistema tributario, estaría formado por tributos propios y, claro está, recargos y, desde luego, por los tributos convenidos, convirtiéndose, estos últimos, en la especialidad respecto de las demás Comunidades Autónomas.

En este sentido JIMÉNEZ COMPAREID²¹⁹ se pronuncia de forma negativa cuando considera que: *"A nuestro juicio, la peculiaridad navarra no puede entenderse de esta manera, Navarra tiene potestad -como previene el artículo 45.3 de la LORAFNA- para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico, que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1 de la Ley Orgánica"*. Así mismo GARCÍA AÑOVEROS afirma, a continuación de la cita anterior, que el poder tributario navarro: *"(...) tiene las limitaciones derivadas de la Constitución y de los tratados internacionales suscritos por España; y además, se ejerce, necesariamente, en los términos del Convenio con el Estado (...)"*.

Por su parte HUCHA CELADOR²²⁰ expone que el art. 45.3 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA), reconoce una capacidad de la Comunidad Autónoma para establecer su régimen privativo tributario limitada por *"(...) los principios básicos del ordenamiento constitucional (...); en segundo lugar, está sujeto a los criterios de armonización con el régimen general del Estado que se establezca en el correspondiente Convenio Económico y, por último, debe respetar el principio de solidaridad (...)"*. De esta cita destacamos que el autor no menciona la LOFCA como norma que deba regular el poder tributario de esta Comunidad Autónoma.

De estos autores, no obstante, discrepa FERREIRO LAPATZA al considerar que

²¹⁹) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 75-76.

²²⁰) HUCHA CELADOR, F. de la: Introducción..., ob., cit., págs. 29-30.

los tributos que pueda establecer la Comunidad Autónoma de Navarra se encuentran sometidos al régimen jurídico de la LOFCA²²¹. Esto permite, según el autor citado, la aplicación del art. 6.2 de esa LOFCA evitando el establecimiento de tributos que fueran copia de los convenidos.

Así como nos adheríamos a la opinión de este autor cuando analizábamos la misma cuestión respecto del País Vasco, no podemos hacer lo mismo en este momento por el siguiente motivo. En la Comunidad Autónoma del País Vasco conviven, como ya vimos, la Hacienda General del País Vasco y las haciendas de los Territorios Históricos, mientras que en la Comunidad Autónoma de Navarra ha habido una fundición de este ente con la Diputación foral. En consecuencia la primera Comunidad, siguiendo a HUCHA CELADOR²²², no es heredera de los derechos históricos amparados por la Disposición adicional primera de la CE sino que lo son los Territorios Históricos que la componen. En cambio, la Comunidad Autónoma de Navarra sí es heredera de los citados derechos históricos, lo que se convierte en fundamento para su *status* diferenciado en lo que a ejercicio del poder tributario se refiere.

Consideramos, siguiendo no sólo lo expuesto inmediatamente más arriba sino también los autores citados anteriormente, que la Comunidad Autónoma de Navarra no se halla limitada por lo preceptuado en el articulado de la LOFCA a la hora de establecer sus tributos propios, diferentes a los que tienen atribuido el carácter de convenidos²²³. Es lógico, por tanto, derivar de esta afirmación que la misma Comunidad Autónoma podrá contar, entre los tributos que forman su sistema fiscal, con recargos y que el régimen jurídico de estos se somete a la Constitución, el Estatuto de Autonomía y la Ley de Convenio con el Estado.

²²¹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: La hacienda..., ob., cit., pág. 131.

²²²) HUCHA CELADOR, Fdo. de la: Introducción..., ob., cit., pág. 21.

²²³) Debemos aclarar que esto no implica la absoluta inaplicación de la LOFCA en materia de financiación de la Comunidad Autónoma de Navarra. La citada ley tiene vedado, de su ámbito de aplicación, la materia tributaria pero no así lo que incumbe a otros recursos de la Hacienda Pública Autonómica como puede ser la Deuda Pública.

Ahora bien, la conclusión anterior merece algunas precisiones. Ya hemos dicho que al poder tributario navarro no le es de aplicación lo dispuesto en la LOFCA, de forma que los recargos no están sometidos a su art. 12. Además ya se ha dicho que la Comunidad Autónoma está limitada por la CE que, como ya sabemos, en materia de recargos prevé que se han de establecer sobre "impuestos estatales".

La cuestión que inmediatamente se plantea se traduce en concretar si los impuestos convenidos son estatales o no. En nuestra opinión no es posible realizar una equivalencia directa entre impuestos estatales e impuestos convenidos puesto que sobre los primeros el Estado es titular de unas competencias que no puede ejercer sobre los segundos. Efectivamente, el poder tributario del Estado, a la hora de regular los tributos convenidos, se delimita a través del régimen especial que posee la Comunidad Autónoma de Navarra. Además, como sabemos, el Estado no dispone directamente de la recaudación que los impuestos convenidos pueden producir sino que recibe, en todo caso, una cantidad en concepto de aportación de Navarra a las cargas financieras del Estado, puesto que no es titular de las sumas recaudadas y, además, tampoco es titular de las funciones que se incluyen en la gestión tributaria.

No obstante esto hemos de tener en cuenta que hay tributos que son plenamente estatales ya que el Estado conserva su poder tributario. Estos tributos son, siguiendo el art. 3 de la Ley 28/1990, la Renta de Aduanas²²⁴, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

Parece, pues, que todo indica que la Comunidad Autónoma podría establecer recargos sobre estos tributos siguiendo lo regulado por la propia Constitución. No obstante asumimos que esta conclusión puede ser producto de una visión asistemática de la normativa que regula el régimen jurídico de un hipotético recargo navarro. Hemos de recordar que la potestad tributaria de esa Comunidad se ha de ejercer de acuerdo con el

²²⁴) Se ha de advertir que en relación con este tributo seguimos el tenor literal del artículo citado, pero que como se hizo anteriormente y siguiendo a LOPEZ ESPADAFOR, se puede considerar a los derechos de aduana como un tributo de titularidad comunitaria.

art. 2 de la Ley que aprueba el Convenio el cual dispone, entre otras cosas²²⁵, que se han de respetar: "*Los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del estado establecidos en este Convenio Económico*". Entre estos criterios de armonización, recogidos en el art. 7 de la misma Ley, figura el principio de libre circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español sin que puedan producirse efectos discriminatorios, trasunto del art. 139 de la CE.

En este sentido los tributos que hemos denominado estatales son de naturaleza indirecta gravándose con ellos el tráfico mercantil (los impuestos especiales gravarían la fabricación de determinados productos y los derechos de aduanas gravarían la introducción de productos procedentes de terceros países ajenos al ámbito comunitario). Por ello parece posible argumentar que un recargo sobre estos tributos -sin ninguna precisión como sería concentrarlo en una fase minorista- puede traer como consecuencia la creación de obstáculos que impedirían la libre circulación de los productos gravados en contra del principio de armonización que hemos citado anteriormente.

Así mismo, del texto constitucional al cual se halla vinculado, como no puede ser de otra manera, el ejercicio del poder tributario autonómico podemos derivar una serie de principios que informan el régimen jurídico de los recargos autonómicos -que en el capítulo segundo tendremos ocasión de estudiar más detenidamente-. Entre ellos está el principio de igualdad que informa el sistema tributario (art. 31.1 de la CE) de forma que un recargo sobre los tributos estatales mencionados podría implicar una desigualdad en relación con el resto de Comunidades Autónomas que pueden establecer el recargo

²²⁵) Dispone el artículo mencionado que: "*En el ejercicio de la potestad tributaria a que se refiere el artículo anterior, la Comunidad Foral de Navarra deberá respetar:*

a) Los criterios de armonización del régimen tributario de Navarra con el régimen general del Estado establecidos en este Convenio económico.

b) Las competencias que, conforme a lo dispuesto en el presente Convenio Económico, correspondan al Estado.

c) Los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado.

d) El principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

e) Las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la unidad constitucional, según lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra."

autonómico, pero limitado a través del art. 12 de la LOFCA.

Además de estos argumentos, que pueden ser considerados débiles por la propia indeterminación que implican los principios en que se fundamentan²²⁶, podemos aludir al principio de coordinación con la Hacienda estatal (art. 156 de la CE). De éste se podría derivar que los impuestos especiales implican un control del Estado sobre la fabricación de determinados productos, además de poseer una importante carga de extrafiscalidad, que no deben ser distorsionados por la imposición libre de recargos autonómicos²²⁷.

²²⁶) En relación con el principio de libre circulación, ya fue tratado por parte de nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia 37/1981 de 16 de noviembre sobre centros de contratación de cargas en transporte terrestre de mercancías. En esta sentencia se trataba, entre otras cosas, la constitucionalidad de una tasa que imponía la Comunidad Autónoma del País Vasco relacionada con el transporte terrestre de mercancías. Entre los argumentos contra su constitucionalidad se alegó la posible violación del principio de libre circulación que hemos tenido ocasión de traer aquí. Sobre este tema el Tribunal argumentó en el fundamento jurídico segundo que: "(...) *no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será sin duda cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación*". Para añadir que existirá violación del citado principio cuando: "(...) *las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen*". Esta exposición parece llevar a la conclusión de que antes de realizar una afirmación general sobre una violación de este principio sería necesario examinar más detenidamente el caso concreto con el objetivo de determinar si un hipotético recargo tendría un efecto obstáculo a la libre circulación.

En cuanto al principio de igualdad también ha de ser visto con relatividad en el sentido de que nuestro sistema de financiación ya parte de una falta de uniformidad puesto que admite regímenes especiales como los configurados por el sistema de Concierto y Convenio. Como tendremos oportunidad de ver el citado principio de igualdad ha de ser interpretado desde un necesario equilibrio con el principio de autonomía de forma que, como recoge RAMÍREZ GÓMEZ del Auto del Tribunal Constitucional 182/1986: "(...) *salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar pueden ser distintas (...) De ahí que la Constitución prevea la existencia de tributos propios de las Haciendas locales (art. 143 de la Constitución Española) y, por lo que respecta a las Comunidades Autónomas, de <<recargos sobre impuestos estatales>> así como de <<sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales>>*". RAMÍREZ GÓMEZ, S.: La actividad..., ob., cit., pág. 257.

²²⁷) En este sentido CAYÓN GALIARDO y otros autores consideran que: "*La complejidad tanto estructural como terminológica de la regulación de los Impuestos Especiales de Fabricación se debe, en parte, a la intención del legislador de tener bajo control los productos sometidos a gravamen*". CAYÓN GALIARDO, A. y otros: *Los impuestos estatales en España. Los impuestos sobre el valor añadido, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y los impuestos especiales*. T. II, Universidad de Zaragoza, 4ª ed., 1995, pág. 155.

Por su parte NAVAS VÁZQUEZ destaca que estos tributos: "(...) *se justifican también por la importante función que desarrollan como instrumentos de ordenación del consumo de ciertos bienes, ya que permiten a la comunidad resarcirse de algunos gastos específicos que debe efectuar a causa del uso de dichos elementos; como tales frecuentemente se mencionan parte de los gastos de carácter sanitario, los de construcción de carreteras, los de conservación del ambiente, etc...Éstas razones ponen de manifiesto la ambigua naturaleza de estas figuras como instrumentos de carácter tanto fiscal, para la consecución de recursos financieros, como extrafiscal, para la consecución de otros fines y objetivos públicos*". NAVAS VÁZQUEZ, R.: <<Los impuestos especiales>> en *Manual del Sistema Tributario Español*, 3ª ed., Ed.

Así también, el poder tributario de la Comunidad Autónoma Navarra, como el del resto de las Comunidades Autónomas, posee un límite en los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado. En este sentido no hemos de olvidar que el sistema fiscal español se enmarca dentro de otro más amplio como es el de la Unión Europea la cual forma un contexto donde los Derechos de Aduana y los Impuestos denominados Especiales tienen una importancia propia. En este sentido los derechos de aduana han pasado de ser propios del Estado español a formar parte de un arancel común que tiene dos pilares: un arancel de aduanas común frente a terceros países y una armonización de las legislaciones aduaneras de los Estados miembros para evitar la aplicación de procedimientos distintos. Estos dos pilares básicos, a nuestro parecer, pueden encarnar un límite de suficiente entidad como para rechazar la idea de establecer un recargo navarro sobre los tributos que integran la Renta de Aduanas.

De la misma manera los Impuestos Especiales están en el punto de mira de los objetivos europeos²²⁸. La existencia de un proceso de armonización de los citados tributos, cuyo fin es que no supongan un obstáculo a la libre circulación y concurrencia en relación con los citados productos, puede imponer un límite al establecimiento de recargos sobre estos impuestos.

Civitas, Madrid, 1995, pág. 489.

El argumento de que el Estado ha de conservar la capacidad de incidir en el tráfico que implican estos productos de carácter especial también puede verse indirectamente avalado por el hecho de que la propia ley que regula el Convenio contempla que en la exacción de los impuestos especiales que han sido convenidos (art. 30) la Comunidad Foral: "(...) aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos, los mismos datos que los del territorio común y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado."

²²⁸) Son, a nuestro juicio, significativas las primeras líneas de la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre sobre Impuestos Especiales. *"La configuración de la Comunidad Económica Europea como un mercado interior, establecida en el Acta Única Europea, implica la libertad, entre otras, de la circulación de mercancías sin que se sometan a controles como consecuencia del cruce de las fronteras interiores, haciendo necesaria una profunda modificación de la imposición indirecta que venía respondiendo, en lo que a la circulación intracomunitaria se refiere, a un modelo basado precisamente en la realización de ajustes fiscales en las fronteras.*

Esta modificación afecta a los impuestos especiales de fabricación que constituyen, junto con el Impuesto sobre el Valor Añadido, las figuras básicas de la imposición indirecta (...)".

Un argumento adicional puede derivarse del propio texto legal que regula el sistema de Convenio. En este sentido el art. 3 del citado cuerpo normativo contiene las competencias de carácter exclusivo que posee el Estado sobre los tributos que tratamos - Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y Labores del Tabaco y la Renta de Aduanas-. Pues bien, debido a la exclusividad y sabiendo que los citados tributos gravan la fabricación y la importación o que tienen como materia imponible el consumo parece posible afirmar que ésta sólo puede ser gravada por el Estado. Se infringiría, por tanto, esta limitación desde el momento en que un recargo autonómico comparte, como sabemos y veremos, el hecho imponible del tributo base y su materia imponible

En consecuencia creemos estar a la altura de afirmar que, si bien la Comunidad Autónoma de Navarra de acuerdo con su potestad tributaria, puede establecer recargos y que éstos no están sometidos a la LOFCA, no podrán basarse en los impuestos que podemos considerar estatales desde la perspectiva del convenio económico. Esta afirmación se ha de entender dentro del contexto que implica el régimen de convenio navarro que tiene como consecuencia la diferenciación entre tributos convenidos y tributos estatales. Sobre los primeros no se ha contemplado normativamente, hasta donde llega mi conocimiento, la posibilidad de establecer el recargo y sobre los segundos, que se limitan a la Renta de Aduanas e Impuestos Especiales, existen argumentos suficientes para desestimar la posibilidad de un recargo navarro sobre ellos.

Así pues un hipotético recargo de esta Comunidad parece que se ha de ceñir a sus impuestos propios, lo que podría ser estimado como técnicamente absurdo pues bastaría con realizar las modificaciones normativas oportunas para generar los ingresos necesarios. Todo lo expuesto, por tanto, parece abocarnos a ver extraño en la situación actual la existencia de recargos dentro del sistema tributario navarro²²⁹. Pero esta afirmación no

²²⁹) Recientemente la Comunidad Autónoma Navarra ha regulado por la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo las Haciendas Locales de Navarra. De la misma destacamos el art. 5 donde se relacionan los recursos de las citadas Haciendas:

Art. 5.- "1. *Los recursos de las entidades locales de Navarra serán los siguientes:*

a) Recursos no tributarios:

- 1. Ingresos propios o de Derecho privado.*
- 2. Aprovechamientos comunales.*