

En segundo lugar, creemos que es diferente el caso en el que la normativa del tributo base de un hipotético recargo, contemple un supuesto de responsabilidad para asegurar el pago de la obligación tributaria que ese tributo implica. Si bien no es posible desconocer lo dispuesto por el legislador, no somos del todo partícipes de esa regulación.

En nuestra opinión, sería conveniente que la ley que establece<sup>81</sup> el recargo prevea, expresamente, el supuesto de responsabilidad que se trate para ese tributo. Esta idea encuentra fundamento en dos argumentos. El primero se constituye en la exigencia del ordenamiento de que para establecer un supuesto de responsabilidad es necesario que esté previsto en la ley<sup>82</sup>. En consecuencia, bajo nuestro punto de vista, es necesario que la ley

---

<sup>81</sup>) De la legislación autonómica que establece el recargo sobre la tasa estatal que grava el juego y que figura en el capítulo primero parece derivarse esta tesis. El RD Ley 16/1977 de 25 de febrero dispone un supuesto de responsabilidad solidaria en su art. 3.2 el cual ha sido recogido por diferentes leyes autonómicas que establecen recargos sobre el tributo estatal.

Así el art. 2 de la Ley 5/1989 de 22 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Asturias. El art. 2 de la Ley 12/1984 de 27 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Murcia. El art. 15 de la Ley 12/1994 de 27 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Madrid. El art. 8 de la Ley 7/1991 de 19 de junio de la Comunidad Autónoma de Galicia. El art. 9 de la Ley 4/1989 de 14 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. El art. 13 de la Ley 3/1988 de 26 de octubre de la Comunidad Autónoma de Cantabria. El art. 14 de la Ley 13/1990 de 29 de noviembre de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. El art. 14.3 de la Ley 14/1985 de 27 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Valencia.

Se ha de destacar que la Ley 2/1987 de 5 de enero de la Comunidad Autónoma de Cataluña no parece seguir la líneas de las regulaciones aquí citadas. En la citada ley no se prevé ningún supuesto de responsabilidad solidaria o subsidiaria por lo que, de acuerdo con lo expuesto en el texto principal, la no previsión por la ley autonómica de tal supuesto impide que la responsabilidad prevista en la legislación estatal se pueda extender al crédito autonómico.

<sup>82</sup>) Contra esta argumentación se podría alegar el art. 2.3 de la LOFCA que prevé que las Comunidades Autónomas gozarán del mismo trato fiscal del que ha de gozar el Estado. En nuestra opinión la responsabilidad supone una realización del deber de contribuir cuya regulación exige una ley de carácter ordinario con la que no se identifica el texto que contiene el artículo mencionado. Éste se sitúa en una ley orgánica fruto de la previsión del art. 157.2 de la CE cuya finalidad es la de regir el ejercicio de las competencias financieras autonómicas para resolver conflictos y regular la colaboración de las diferentes haciendas lo que, si bien puede incidir indirectamente, no implica regular el deber de contribuir de los ciudadanos. Es más, se ha de recordar que las relaciones entre ley orgánica y ordinaria se basan en un principio de competencia teniendo cada norma su ámbito de aplicación, no estando el deber de contribuir en el grupo de materia de la primera.

Sobre esta última cuestión AGUIAR DE LUQUE y BLANCO CANALES nos exponen algunos pronunciamientos constitucionales esclarecedores. En primer lugar la Sentencia 5/1981 de 13 de febrero donde el Tribunal consideró que "(...) si es cierto que existen materias reservadas a las leyes orgánicas (artículo 81.1 CE) también lo es que las leyes orgánicas están reservadas a estas materias y que por tanto sería disconforme con la Constitución la ley orgánica que invadiera materias reservadas a la ley ordinaria."

No obstante esto los autores señalan que el Tribunal, en el mismo pronunciamiento, ha considerado que en caso de conflicto entre ley ordinaria estatal y ley orgánica ésta "(...) habrá de prevalecer sobre la ordinaria ya que no puede ser modificada por ésta (art. 81.2 CE)". Ahora bien, posteriormente el Tribunal

que establece el recargo tributario autonómico contemple expresamente el supuesto de responsabilidad. El segundo argumento se refiere al alcance de la responsabilidad pues, si bien el art. 37.3 de la LGT prevé "la totalidad de la deuda tributaria" consideramos que el recargo tributario autonómico constituye una obligación tributaria diferenciada y, por ende, una cuota tributaria propia que constituye el núcleo de una deuda tributaria. En consecuencia, creemos, que la responsabilidad del responsable sólo alcanza a la deuda tributaria que implica el tributo en cuyo régimen jurídico se contempla. Nuestra conclusión, por tanto, es que debería ser la ley autonómica la que expresamente contemple el supuesto de responsabilidad que se trate, puesto que, a nuestro juicio, es dudoso el poder extender al recargo tributario, sin otras precisiones, la responsabilidad que se contemple para el tributo base.

Una vez expuesta nuestra posición es hora de construir una respuesta a la cuestión planteada que, recordemos, consiste en averiguar si el responsable ha de hacer frente, también a un recargo tributario. De acuerdo con lo establecido en el art. 37.1 y 3 de la LGT y el art. 58 de la LGT se infiere que un responsable ha de responder, también, a un supuesto recargo tributario autonómico de forma que este tributo incorpora esa posición subjetiva contemplada para el tributo base a su régimen jurídico.

**4) El retenedor a cuenta:** La última figura que vamos a analizar en relación con esta posición pasiva, como ya hemos indicado, es la del retenedor a cuenta<sup>83</sup>. En este sentido la cuestión a plantear es semejante a las anteriores, es decir, se ha de examinar si en el caso de contemplar este obligado tributario para el tributo base, tiene que realizar su

---

ha restringido esta interpretación por medio de la Sentencia 76/1983 de 5 de agosto de la que los autores derivan que "(...) *en todo caso esas materias conexas han de afectar al núcleo orgánico de la ley y constituir un complemento indispensable del mismo*". En este sentido no creemos que la responsabilidad en materia tributaria deba ser incluida en la regulación que se deriva de la ley orgánica. AGUIAR DE LUQUE, L. y BLANCO CANALES, R.: *Constitución Española 1978-1988*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1988, pág. 601.

<sup>83</sup>) Sobre esta figura puede verse a ALONSO GONZÁLEZ, L.: *Sustitutos... ob., cit.,*; CASADO OLLERO, G.: <<De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta >>, REDF, nº 21, 1979, págs. 55-83; MARTÍN QUERALT, J.: <<Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas >>, HPE, nº 82, 1983, págs. 131-148.

deber de retención también con respecto a un hipotético recargo. Pues bien, si consideramos que esta figura, siguiendo a FERREIRO LAPATZA<sup>84</sup>, se identifica con un sustituto con retención podemos traer aquí lo dicho anteriormente con respecto a esa figura. No obstante, no es posible aportar la misma respuesta si estimamos que el retenedor es una figura subjetiva con identidad propia ya que, creemos, sólo se puede considerar en relación con un recargo tributario, cuando la ley que lo establece así lo contemple. Es decir, bajo nuestro punto de vista, no se ha de perder la perspectiva que ofrece el deber del retenedor, consistente en detraer unas cantidades a cuenta de futuros tributos en los que el retenido devendrá contribuyente. Pues bien, esos tributos contemplan, expresamente, en su régimen jurídico la disminución de la deuda tributaria que implican por medio de esos ingresos anticipados. En este sentido nos parece necesario que la ley que establece el recargo tributario autonómico prevea la figura del retenedor, de forma que las cantidades que detrae se consideren deducibles en la obligación tributaria que el recargo tributario supone. En definitiva, no nos parece posible extender directamente al recargo tributario autonómico la figura del retenedor cuando esta es contemplada en el régimen jurídico del tributo base.

Después de esta larga argumentación dirigida a establecer los posibles puntos de conexión y de diferencia entre el hecho imponible de un recargo y del tributo base sobre el que se construye, estamos ya en condiciones de realizar una primera conclusión. En cuanto al establecimiento de un recargo es necesaria la concurrencia de dos entes de forma que su actividad normativa configurará el hecho imponible del recargo tributario autonómico.

Este hecho imponible del recargo se formará asumiendo puntos concretos del tributo base sin que puedan ser matizados por la normativa que establece el recargo tributario: es el caso del devengo y la estructura temporal del hecho imponible comprendidos en el aspecto temporal del tributo base, así como los posibles responsables que contemple el tributo base. Otros elementos serán asumidos pero es posible que se encuentren precisados por el régimen jurídico del recargo: se trata del aspecto material,

---

<sup>84</sup>) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 385-389.

la exigibilidad en el aspecto temporal, la base en el aspecto cuantitativo y los sujetos pasivos a título de contribuyente y sustituto, pudiendo darse otras posiciones jurídico-subjetivas como el retenedor. Sin embargo son propios del recargo: el aspecto espacial, el aspecto cuantitativo en cuanto al tipo impositivo, la ley aplicable por la que se determina el devengo del tributo y el sujeto activo entendido como ente que establece el recargo y ente que es titular de su recaudación. En consecuencia, nos parecen oportunas, las palabras de RAMALLO MASSANET<sup>85</sup> cuando afirma que " (...) desde el punto de vista de la competencia normativa el recargo supone una competencia compartida ya que el ente que recarga lo hace sirviéndose de un conjunto normativo perteneciente a otro orden jurídico al que añaden o superponen un elemento nuevo y propio del orden jurídico que recarga". Así pues la competencia para el establecimiento del recargo autonómico parece que ha de ser compartida necesariamente entre dos posibles entes no pudiendo ser relacionada con uno sólo. El producto de la acción de esos entes es la formación de dos hechos impositivos que, al igual que hermanos gemelos, son diferenciales pero vinculados entre sí.

### **2.2.2.- La competencia de gestión y la titularidad sobre la recaudación.**

La siguiente competencia a examinar para determinar el carácter propio o no del recargo tributario autonómico es, como ya se ha anunciado, la competencia de gestión. La CE no prevé de forma expresa una asignación de ésta al Estado o a las Comunidades Autónomas de forma que, siguiendo a RAMALLO MASSANET<sup>86</sup>, se puede entender que el ente que establece el tributo, es el que posee la titularidad de la competencia de gestión. En este sentido se puede interpretar el art. 133.2 de la CE cuando dispone que las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir tributos, ligando así la competencia de establecimiento e imposición con la competencia de exigir tributos o de gestión. En consecuencia, podríamos considerar que la competencia de gestión del recargo tributario autonómico corresponde al ente que lo establece, esto es, a las Comunidades Autónomas.

---

<sup>85</sup>) RAMALLO MASSANET, J.: El reparto..., ob., cit., pág. 546.

<sup>86</sup>) RAMALLO MASSANET expone la dependencia de la competencia de gestión y sobre la recaudación cuando escribe que "*El poder tributario es única y exclusivamente una especie de las competencias tributarias, si bien la más importante en cuanto que de no ejercerse no podrán lógicamente existir las demás*". RAMALLO MASSANET, J.: El reparto..., ob., cit., pág. 529.

FALCÓN Y TELLA<sup>87</sup> expone esta conclusión cuando escribe que, siendo los recargos un tipo especial de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, a ellas "(...) *corresponde la facultad de establecer los recargos (...) y, asimismo, la titularidad de competencias de gestión (...)*", sin perjuicio de concertar dicha tarea con el Estado en virtud de la naturaleza del recargo cuando el Estado gestione el tributo principal. Así mismo, GARCÍA FRÍAS<sup>88</sup> se identifica con esta idea cuando escribe que "(...) *la gestión del recargo seguirá las mismas reglas de cualquier impuesto. La competencia de gestión es titularidad del ente que establece el recargo (...)*".

No obstante lo anterior, por falta de normativa expresa sobre el tema, en la doctrina se han dado también otras interpretaciones. Por ejemplo, RUIZ-BEATO BRAVO<sup>89</sup> y LÓPEZ DÍAZ<sup>90</sup> parten de la base de que la LOFCA no dice nada con respecto a la gestión de los recargos y abogan por diferenciar dos casos: recargos sobre impuestos cedidos y recargos sobre impuestos no cedidos. En el primer caso, corresponde a las Comunidades Autónomas la gestión de los recargos aplicando para ello la normativa establecida por el Estado para los tributos cedidos tal y como destaca el último autor citado<sup>91</sup>. En el segundo caso, en cambio, la gestión corresponde al Estado de forma que transferirá posteriormente los fondos recaudados. En conclusión estos autores abogan por una gestión conjunta del recargo y del impuesto base, correspondiendo la competencia al ente que realice la gestión del segundo tributo. De opinión similar se manifiesta FERREIRO LAPATZA<sup>92</sup> cuando considera que "*Nada dispone la LOFCA respecto a la gestión de los recargos. Parece fácil sostener que el recargo, íntimamente unido, como hemos dicho ya, al impuesto base debe ser gestionado por el ente al que corresponda la*

---

<sup>87</sup>) FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., pág. 540.

<sup>88</sup>) GARCÍA FRÍAS, M<sup>a</sup> de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 98.

<sup>89</sup>) RUIZ-BEATO BRAVO, J.: Los recargos..., ob., cit., pág. 2753.

<sup>90</sup>) LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., pág. 98.

<sup>91</sup>) *Ibidem*, págs. 99-101.

<sup>92</sup>) FERREIRO LAPATZA, J.J.: La hacienda..., ob., cit., pág. 163.

*gestión del impuesto base.*" Por su parte PALAO TABOADA<sup>93</sup> considera que en nuestro ordenamiento *"Los recargos seguirán lógicamente, en cuanto a su gestión, el régimen del tributo principal de manera que si éste se halla cedido, el recargo se administrará por la Comunidad Autónoma y en el caso contrario por la Administración tributaria del Estado."*

JIMÉNEZ COMPAREID<sup>94</sup> expone que una teoría razonable y que debería adoptarse es la que sigue un sector mayoritario de la doctrina. Éste afirma que cuando los recargos se establecen sobre tributos cedidos *"(...) la gestión corresponderá a la Comunidad Autónoma, quien la ejercerá por delegación del Estado; por el contrario, si se trata de recargos sobre impuestos no cedidos, hay que entender que su gestión competirá al Estado."*

RAMALLO MASSANET, por su parte, expone que la gestión puede ser realizada tanto por el ente que estableció el recargo, como por el ente que estableció el tributo base pero, apunta el autor, *"(...) el acreedor será el ente del que emane el acto de liquidación del recargo que, normalmente, será el que legisló el tributo base, el cual, de suceder así, tendrá competencia plena en la gestión del mismo"*. Así pues, la conclusión que se puede extraer de las posiciones expresadas es que, a diferencia de FALCÓN Y TELLA y GARCÍA FRÍAS, la titularidad de la competencia de gestión no depende tanto del ente que establece el recargo como del ente que gestiona el tributo base.

Las diferencias advertidas entre los autores, a nuestro juicio, vienen motivadas por la falta de una regulación expresa que atribuya la competencia de gestión de los recargos a uno u otro ente. Efectivamente, el panorama normativo se presenta confuso si nos fijamos, como hicimos en el capítulo primero, en que las diferentes Comunidades que han establecido un recargo han dejado este tema a la legislación vigente (Murcia), se ha atribuido a la Comunidad la ejecución de la competencia de gestión siguiendo la normativa estatal (Asturias y Cataluña) o se ha atribuido esta competencia a la Comunidad de forma

---

<sup>93</sup>) PALAO TABOADA, C.: La distribución..., ob., cit., pág. 187.

<sup>94</sup>) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 360.

plena (Cantabria, Madrid, Valencia, Galicia, Castilla-La Mancha y Baleares)<sup>95</sup>. Por otro lado, haciendo un poco de retrospectiva, si acudimos al art. 8 del Anteproyecto de Ley Reguladora de los Recargos sobre Impuestos del Estado a favor de las Comunidades Autónomas<sup>96</sup> se puede comprobar que el autor preveía la gestión conjunta con el tributo base, atribuyendo ésta al ente que es competente para la gestión de esa exacción. En este sentido, creemos, se atribuye al Estado la competencia de gestión sin detrimento de que, en caso de tributos cedidos, la gestión del recargo se delegase a la Comunidad Autónoma<sup>97</sup>. Por su parte la Ley 15/1984 de 19 de diciembre que regulaba el recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid, no preveía nada salvo la remisión a una futura ley tal y como se derivaba de su Disposición adicional cuarta que, siguiendo a LASARTE y

---

<sup>95</sup>) En el tema de a qué ente corresponde la gestión de un recargo tributario autonómico, es difícil encontrar una normativa expresa o un principio general puesto que, no sólo en los recargos autonómicos mencionados se presentan diversas soluciones, sino también en el resto de recargos tributarios recogidos en el capítulo primero.

Recordemos aquí, por ejemplo, que el recurso cameral permanente presenta una gestión separada del tributo base donde la liquidación y recaudación se realiza por la Cámara, mientras que la inspección y la revisión de los actos administrativos a instancia de parte se realiza por el Estado. En cambio, el recargo sobre el canon catalán sobre el agua supone una gestión conjunta a realizar por el ente suministrador en la liquidación y la recaudación en periodo voluntario y separada en cuanto a la recaudación ejecutiva, la inspección o la revisión a instancia de parte donde la Comunidad Autónoma gestiona el canon y el recargo es gestionado por el ente local.

El recargo canario sobre el Impuesto que grava los combustibles derivados del petróleo presenta una gestión conjunta con el tributo base, en todas sus fases, a realizar por la Comunidad Autónoma. El recargo provincial sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas presenta una gestión atribuida al municipio en cuanto a los aspectos tributarios y al Estado en cuanto a los aspectos censales. Por último, el recargo supramunicipal no tiene una disposición expresa al respecto pudiendo realizarse cualquiera de las posibilidades anteriores.

<sup>96</sup>) CALERO, J. y LASARTE, J.: El recargo..., ob., cit., pág. 424.

<sup>97</sup>) Recordemos que las Comunidades Autónomas realizan la gestión de los tributos cedidos por delegación del Estado (art. 19.2 de la LOFCA), conservando éste la titularidad de esa competencia (art. 11.1 de la Ley 30/1983 de 28 de diciembre).

No obstante somos conscientes de que esta claridad queda oscurecida cuando observamos que el art. 34.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considera que la titularidad de la competencia para la gestión corresponde, en caso de cesión, a las oficinas gestoras de las Comunidades Autónomas. Sucede lo mismo cuando el art. 56.1 de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados dispone que "*La titularidad de la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración tributaria, y en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo*".

A pesar de ello, interpretamos que esos dos preceptos se refieren a la competencia de realizar funciones de gestión ante el administrado, sin que signifique una atribución de la competencia de gestión en sentido amplio.

CALERO, es de presumir que fuese una ley estatal<sup>98</sup>. En consecuencia, de esta normativa (la autonómica y la que ha quedado en la historia) se observa una tendencia a la gestión conjunta, pero una atribución diferenciada de la titularidad de la competencia: la normativa autonómica se decanta hacia las propias Comunidades, mientras que la normativa, permítasenos el adjetivo, histórica atribuye la titularidad al Estado. En nuestra opinión, esta diferencia no se debe a cuestiones ideológicas o políticas sino a la preocupación de que el recargo, por razones de coordinación, de economía o de eficacia y eficiencia administrativas, se gestione conjuntamente con el tributo base.

Bajo nuestro punto de vista, nos hallamos ante una laguna en el ordenamiento causada por la falta de normativa expresa sobre el tema<sup>99</sup>. En consecuencia, una situación así obliga al estudioso a realizar una integración de las normas vigentes con la finalidad de cubrirla. Pues bien, esta labor comienza desde el texto constitucional del que, si bien no de forma expresa, como hemos dicho, se puede extraer que se vincula la gestión al ente que establece el tributo. Pero, el ejercicio de competencias financieras por parte de las Comunidades Autónomas se puede regular por medio de ley orgánica (art. 157.3 de la CE) y en relación con la gestión de tributos esto nos conduce al art. 19 de la LOFCA y a los respectivos Estatutos de Autonomía.

Sin embargo, del tenor literal de ese artículo y comprobando los citados Estatutos se llega, con FALCÓN Y TELLA<sup>100</sup>, a la conclusión de que no se ha previsto expresamente nada en relación con la gestión del recargo tributario autonómico. Y, como destaca RODRÍGUEZ MONTAÑÉS<sup>101</sup>, no es posible aplicar lo dispuesto para los tributos propios ya que, el legislador constitucional y orgánico realiza un trato separado

---

<sup>98</sup>) CALERO, J. y LASARTE, J.: El recargo..., ob., cit., pág. 422.

<sup>99</sup>) Sin perjuicio de la normativa autonómica ya mencionada. Pero su falta de uniformidad y su concentración en un sólo recargo no permite extraer una solución general.

<sup>100</sup>) FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., pág. 554. Así mismo MEDEL CÁMARA, esquematizando el Proyecto de la ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, constató en 1979 la ausencia de previsión sobre el órgano con poder de gestión en relación con el recargo. MEDEL CÁMARA, B.: El sistema..., ob., cit., pág. 526.

<sup>101</sup>) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M<sup>a</sup> del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 171.



de estos tributos y del recargo siendo dudoso calificarlo de tributo propio. Así mismo, tampoco parece posible aplicar el principio de otorgar la gestión al ente que establece el recargo ya que, si bien la acción fundamental la realiza la Comunidad Autónoma, este tributo presenta la particularidad de necesitar de la normativa de dos entes para considerarse establecido, sobre todo si entendemos que establecer un tributo, según FERREIRO LAPATZA<sup>102</sup> o RODRÍGUEZ BEREIJO<sup>103</sup>, equivale a "(...) señalar sus elementos esenciales."

Pero, a pesar de esta indefinición del ordenamiento, creemos que es posible llegar a alguna conclusión sobre la base de normas que, quizás indirectamente, pueden arrojar alguna luz sobre el tema. Una de ellas es el art. 20.1.c) de la LOFCA -cuyo tenor literal ya ha sido trasladado a estas páginas- donde se prevé que la revisión económico-administrativa de los actos de la Administración que gestione el recargo sea realizada por los órganos económico-administrativos del Estado<sup>104</sup>. Esta misma regulación se recoge,

---

<sup>102</sup>) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Los impuestos..., ob., cit., pág. 681. Así mismo PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., pág. 43 o MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.J.: Curso de..., ob., cit., pág. 149.

También de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se puede derivar este significado cuando se examinan Sentencias como la 37/1981 de 16 de noviembre, 6/1983 de 4 de febrero, 179/1985 de 19 de diciembre o 19/1987 de 17 de febrero.

<sup>103</sup>) Del significado que este autor atribuye al principio de legalidad se puede extraer que la locución "establecer o crear un tributo" implica "(...) la definición del hecho imponible y de los demás elementos esenciales de la obligación tributaria (determinaciones de los sujetos pasivos, base imponible, tipo de gravamen) (...)". RODRÍGUEZ BEREIJO, A. : << Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional >>, en *El sistema económico en la Constitución Española*, Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, Madrid, 1994, pág. 1302.

<sup>104</sup>) En este punto notamos, con FALCÓN Y TELLA, una diferencia con respecto al resto del artículo. Efectivamente, en el caso de los tributos propios y de los tributos cedidos utiliza el criterio de otorgar la revisión económico-administrativa al ente territorial que ejerce el poder legislativo. En cambio, con relación al recargo, otorga esta tarea a los órganos estatales cuando es la Comunidad Autónoma quien posee en esencia ese poder legislativo.

Según el autor esto puede justificarse por dos razones. La primera porque "(...) del propio concepto de recargo se deduce que algunos de sus elementos (...) son comunes con el tributo al que figura adherido. La ley regional al regular esos elementos, forzosamente ha de remitirse, expresa o tácitamente a la ley estatal reguladora del tributo sobre el que se establece el recargo". La segunda porque "(...) la << accesoriadad >> del recargo respecto del tributo sobre el que se proyecta, también justifica la utilización de un mismo criterio para distribuir entre el Estado y las Comunidades Autónomas las competencias de gestión (...) y de resolución de las reclamaciones que se susciten contra dichos actos de gestión". FALCÓN Y TELLA, R.: << La distribución de competencias en materia de reclamaciones económico-administrativas entre el Estado y las Comunidades Autónomas >>, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1986-87, T. II, Madrid, 1988, págs. 902-903.

a su vez, en el art. 1.b) del RDLeg. 2795/1980 de 12 de diciembre<sup>105</sup>, por el que se articula la Ley 39/1980 de 4 de julio de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo. En consecuencia, con toda seguridad, el órgano competente para la resolución de cualquier recurso administrativo en relación con el recargo será el Tribunal Económico-Administrativo Regional con la posibilidad de una segunda instancia al Tribunal Económico Administrativo Central si concurren las circunstancias necesarias.

Pues bien, los referidos Tribunales son órganos administrativos especializados en una única función que es la de conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas. Estos se ubican dentro del organigrama del Ministerio de Economía y Hacienda pero con una independencia jerárquica y funcional que sólo se rompe en la figura del propio Ministro que también es un órgano económico administrativo. Su tarea es, primordialmente, siguiendo el art. 1 del TAPEA, revisar los actos administrativos de gestión procedentes de la Administración tributaria del Estado<sup>106</sup>. En consecuencia, si su tarea primordial es la apuntada y una de sus competencias, como se ha visto, es la revisión de actos de gestión del recargo tributario autonómico, parece posible interpretar que el legislador orgánico estima que la gestión del recargo ha de ser realizada por el Estado de forma que, sin otra norma en contrario, éste puede ser considerado su titular. Este

---

<sup>105</sup>) Art. 1 "*Se entenderán por reclamaciones económico-administrativas, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, las que se deduzcan en relación con las materias siguientes:*

(...)

*b) La gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas o de los recargos establecidos por éstas sobre tributos del Estado.*

(...)"

<sup>106</sup>) Se ha señalado que la tarea es "primordialmente" revisar los actos de gestión tributaria estatales porque es posible ver excepciones en el art. 1.b) del TAPEA donde se otorga la competencia para revisar actos de gestión de las Comunidades Autónomas por tributos cedidos y en el art. 1 e) del TAPEA donde se abre la posibilidad de hacer atribuciones a través de preceptos legales expresos. Por esta vía se ha atribuido la revisión de actos de gestión por tributos propios si estas no han establecido sus propios órganos económico-administrativos (un ejemplo sería la Disposición transitoria undécima del Estatuto de Autonomía de La Rioja).

Pero, bajo nuestro punto de vista, esas excepciones pueden ser matizadas. Por lo que respecta a los tributos cedidos ya se ha señalado que las tareas de gestión son realizadas por la Administración autonómica en virtud de una delegación del Estado el cual es titular de la citada competencias, así como el ente que dicta la normativa necesaria para llevar a cabo las diferentes tareas. En relación con la revisión de actos administrativos de las Comunidades por tributos propios JIMÉNEZ COMPAREID recoge que en la actualidad la mayoría de las Comunidades ya han establecido sus propios órganos económico-administrativos siendo efectivo lo dictado por el art. 20.1 a) de la LOFCA. JIMÉNEZ COMPAREID, I.: *La imposición...*, ob., cit., pág. 389-391.

argumento puede venir refrendado, como se verá en el capítulo cuarto, por el art. 4.2 del RGIT o por el art. 15 del RD 1163/1990 de 21 de septiembre que regula el procedimiento para devolución de ingresos indebidos. En estos casos el ejecutivo estatal ha considerado, por un lado, que la Inspección del Estado es competente para realizar sus actuaciones en relación con el recargo tributario autonómico y, por otro lado, regula cómo se debe realizar la devolución de ingresos indebidos cuando se relacionan con un recargo tributario autonómico sobre los impuestos del Estado.

Después de lo aquí expuesto, bajo nuestro punto de vista, es posible considerar que la competencia de gestión del recargo tributario autonómico es atribuible al Estado. No obstante somos conscientes de que esta conclusión es contraria a lo dispuesto por diversas Comunidades Autónomas que, como se ha señalado, en relación con el recargo sobre la tasa estatal que grava el juego, se han atribuido la gestión del tributo objeto de nuestro interés. Ahora bien, esta diferencia no es tanta si consideramos que la consecuencia de ambas posturas es la misma: la gestión conjunta del recargo tributario autonómico con la del tributo base. Efectivamente, a través de la conclusión aquí referida se puede observar que el recargo ha de ser gestionado por el ente que es titular de la gestión del tributo base de forma que, si es un tributo no cedido, el Estado gestiona ambas exacciones (recargo y tributo base) y si es un tributo cedido, el Estado puede delegar la gestión de ambas exacciones a las Comunidades Autónomas manteniéndose la gestión conjunta. Por su parte, las Comunidades consiguen la gestión conjunta del recargo y del tributo base pues respecto del primero se la atribuyen y con respecto al segundo ya la tienen delegada.

Por otro lado, hemos de aclarar que de nuestra conclusión no se debe extraer que la Comunidad Autónoma sea un simple beneficiario de las cantidades que la Administración estatal gestiona pues, como veremos en el próximo capítulo, las Comunidades Autónomas tienen un derecho público subjetivo sobre esas cantidades lo que nos invita a proponer la articulación de mecanismos ágiles de transferencia de las cantidades, así como sistemas de reivindicación de tales derechos<sup>107</sup>. Así mismo

---

<sup>107</sup>) ROVIRA I MOLA destaca que una vez establecido el recargo: "*(...) habría de regularse -lo que no hace la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas- la efectividad del derecho público subjetivo de la Comunidad autónoma impositora del recargo al producto de éste, a fin de que los fondos*

adelantamos que es conveniente que las Comunidades Autónomas tengan un papel en la gestión del recargo a través de integrarse en los órganos gestores estatales evitando que la gestión de uno de sus recursos les sea totalmente ajena.

Hasta aquí se ha determinado que la competencia normativa para el establecimiento del recargo se comparte entre dos entes y que, además, la competencia de gestión o administrativa del citado tributo puede considerarse que corresponde al Estado, sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas intervengan en ella. Parece, por último, claro que la recaudación que produce este recurso tributario pertenece a las Comunidades Autónomas.

En definitiva se ha mostrado cómo el ciclo tributario (establecimiento, gestión y titularidad sobre la recaudación) de esta figura tributaria se halla compartido entre el Estado y las Comunidades Autónomas (los dos participan en su configuración normativa y por tanto en su establecimiento, el Estado lo gestiona y la titularidad sobre su recaudación es de la Comunidad que lo establezca). De acuerdo con este resumen y con lo expuesto en las anteriores páginas consideramos que el recargo es una forma de imposición compartida, se trata, en nuestra opinión, de un impuesto compartido<sup>108</sup>.

---

*afluyeran a aquélla con cierta regularidad, aun recurriendo al sistema de entregas a cuenta". ROVIRA I MOLA, A.: <<Las posibilidades normativas de las Comunidades Autónomas concernientes a sus tributos propios>>, en Hacienda de las Comunidades en las I Jornadas de Estudios Socioeconómicos de las Comunidades Autónomas, T. I, Granada, 1981, pág. 148.*

Con la idea de gestión del recargo autonómico por parte del Estado, se pueden relacionar las proposiciones de que las Comunidades Autónomas estén representadas o coordinadas en la Agencia Estatal Tributaria. Es una forma de extender la corresponsabilidad también en el ámbito de la gestión del recargo autonómico. En este sentido LAGO MONTERO propone diversas opciones para la reforma del actual sistema de gestión del sistema tributario siendo una de ellas la formación de Organismos Autónomos con coparticipación de las administraciones estatal, autonómica y local. LAGO MONTERO, J.M<sup>a</sup>: <<Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España>>, RDFHP, vol. XLII, n<sup>o</sup> 219, 1992, págs. 575-576.

<sup>108</sup>) GARCÍA FRÍAS también considera que cuando un tributo es establecido a través de la normativa de dos entes se trata de un tributo compartido. Esta idea se deduce cuando expone que "(...) *la potestad normativa para regular todos los elementos de los tributos cedidos, esenciales y no esenciales, como son las deducciones, corresponde exclusivamente al Estado y por ello la C.A no puede tomar decisiones referentes a las deducciones que afecten a los tributos cedidos, aunque éstas repercutan sólo en la propia Comunidad. De admitir lo contrario se estaría transformando la naturaleza del tributo cedido, convirtiéndolo en un tributo compartido.*" GARCÍA FRÍAS, M<sup>a</sup> de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 168.

Esta afirmación se ha de entender desde un punto de vista estrictamente jurídico en el sentido de que se extrae del examen de cómo el recargo es un tributo que necesita la concurrencia de dos entes para poder ser efectivo. Es necesario realizar esta precisión pues la denominación de impuesto compartido ha sido utilizada desde una perspectiva de reparto de la riqueza gravada tal y como reflejan LUIS DÍAZ-MONASTERIO-GUREN y ARCO RUETE. En este sentido consideran que los recargos son muy similares a la imposición compartida pero que su naturaleza es diferente debido a que "*La esencia de los impuestos compartidos se encuentra en que los dos niveles -dos entes con poder tributario- tienen la facultad de establecer una misma figura tributaria y en virtud de este sistema -el recargo- los Estados renuncian a exigirla, encomendando su administración y recaudación a la Administración federal que percibe junto a los ingresos de su impuesto los del impuesto estatal que ha de transferir a las autoridades a quien corresponde éste. En el caso de los recargos, no es necesario que los Estados tengan atribuido el derecho a exigir un impuesto, sino que su fuente de ingresos reconocida es la posibilidad de incrementar en un porcentaje las cuotas federales*"<sup>109</sup>.

Pero, en nuestra opinión, la naturaleza expuesta por estos autores con relación a los tributos compartidos también es predicable en relación con los recargos puesto que podemos encontrar sistemas de financiación de entes subcentrales donde la renuncia de éstos a establecer tributos que graven la misma fuente de riqueza que puede gravar el Estado se ha convertido en la posibilidad de establecer recargos sobre impuestos estatales<sup>110</sup>. Por otro lado, reducir el recargo a una posibilidad de incrementar el

---

Así mismo es de destacar que el <<Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas>>, en su primera parte, califica a los recargos sobre tributos estatales como exacciones compartidas. MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J.V. y SOLÉ VILANOVA, J.: <<Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, (primera parte)>>, RVHP, PALAU 14, nº 24, 1995, págs. 164-167.

<sup>109)</sup> LUIS DÍAZ-MONASTERIO-GUREN, F. de y ARCO RUETE, L. del: *La distribución de los impuestos en una Hacienda Federal*, IEF, Madrid, 1978, pág. 57-58.

<sup>110)</sup> Como ya tuvimos oportunidad de estudiar en otro trabajo un ejemplo sería el caso del recargo provincial canadiense. El poder tributario de las Provincias canadiense se centra en los tributos de carácter directo de forma que pueden gravar la renta de las personas físicas o jurídicas. Por su parte, el Estado federal también cuenta con un poder tributario capaz de gravar esa misma fuente de riqueza. No es difícil imaginar que el establecimiento de impuestos sobre la renta por ambos entes puede generar una situación de doble imposición interna. La solución ha venido a través de la coordinación de los poderes tributarios regulada en

porcentaje de las cuotas federales, como se puede comprobar, implica desestimar que nos podemos encontrar ante una figura tributaria con la que una Comunidad Autónoma gravará -siendo esencia de los tributos compartidos- las mismas manifestaciones de riqueza que puede gravar el Estado (en este sentido podemos remitirnos a lo ya dicho más arriba en cuanto al objeto y el objeto-fin del tributo base y los diferentes recargos relacionados en el capítulo primero).

En resumen, la denominación de impuesto compartido que proponemos para el recargo autonómico tiene un doble fundamento. En primer lugar el hecho de que es posible predicar del mismo que las competencias que implican su ciclo (competencias de establecimiento, competencias de gestión y competencia sobre la recaudación) se hallan distribuidas entre el Estado y las Comunidades Autónomas a diferencia de lo que ocurre con los impuestos estrictamente propios. En segundo lugar, la consecuencia de que a través del recargo las Comunidades Autónomas pueden obtener ingresos gravando las mismas manifestaciones de riqueza que son gravadas por el Estado.

La conclusión que podemos extraer de esta argumentación es que, a nuestro juicio, la denominación más apropiada para identificar al recargo tributario autonómico es la de tributo compartido y, más concretamente, la de impuesto compartido. Esta denominación constata mejor el fenómeno de que el recargo tributario sea un recurso propio de las haciendas autonómicas de carácter tributario pero diferente a lo que el legislador ha denominado como tributos propios. Así mismo, ayuda a distinguir a los impuestos propios de los recargos fundamentando, como consideraron diferentes autores ya citados, que estos dos recursos poseen una normativa propia y diferente. Esa normativa propia se traduce en el hecho de que el recargo autonómico, en la LOFCA, se encuentra regulado por su art. 12 pero no queda afectado por el art. 6.2 -por las consideraciones que se realizarán en el subapartado 3.1.1- y el art. 9 del mismo texto orgánico.

---

los *Tax Collection Agreement* de forma que las Provincias imponen un recargo sobre el impuesto de la renta estatal simplificando las tareas de gestión de ambos tributos o racionalizando los efectos extraterritoriales de los impuestos provinciales. Sobre los recargos provinciales canadienses en comparación con los recargos autonómicos españoles puede verse mi trabajo << Breve reflexión sobre la autonomía financiera en relación al recargo provincial canadiense y el recargo autonómico español >>, RVHP, PALAU 14, nº 23, 1994, págs. 23-54.

La consecuencia que se puede derivar de este apartado es que el ejercicio del poder tributario por parte de las Comunidades Autónomas puede implicar dos tipos de manifestaciones: recargos tributarios que se configuran como impuestos compartidos y el resto de tributos propios. Ahora bien, el hecho de ser diferente a los impuestos propios no implica que, como manifestación de un poder tributario autonómico caracterizable por sus límites diferentes a los del Estado, no tenga que desarrollarse dentro de un marco jurídico concreto. En este sentido, en las próximas líneas se estudia la influencia de ese marco a la hora de establecer un recargo autonómico analizando cuál es la configuración que demanda de este tributo. En el siguiente capítulo trataremos, así mismo, los principios relativos a la hacienda autonómica de forma que obtendremos una descripción completa del cuadro en el que se ha de dibujar este tributo autonómico.

### 3. EL RECARGO AUTONÓMICO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO.

El art. 31.1 CE prevé que el deber de contribuir, que tiene un contenido concreto al que en el apartado siguiente nos vamos a referir, se ha de realizar a través de un sistema tributario lo que significa que el conjunto de tributos que existen en nuestro ordenamiento no pueden formar una masa deforme y descoordinada. El hecho de que el legislador constitucional utilizase el término "sistema" implica que el conjunto de tributos sea un conjunto de figuras coordinadas, ordenadas, dirigidas a facilitar el cumplimiento del deber de contribuir contenido en el texto constitucional<sup>111</sup>.

Pues bien, el recargo autonómico se ha de insertar dentro del citado sistema lo que implica que se encuentra sometido a una disciplina que se desarrolla dentro de la LOFCA a través de diversos aspectos que son objeto de análisis. El primero de ellos se puede

---

<sup>111</sup>) Siguiendo la cita de SCHMÖLDERS hecha por SAINZ DE BUJANDA: "*Quien dice sistema (...) dice orden lógico, hilo conductor. <<Para que exista un verdadero sistema tributario -aclarar es necesario, sin duda ninguna, un vínculo lógico entre los diversos impuestos, una conciencia clara de los objetivos fiscales y extrafiscales que los impuestos están llamados a alcanzar>>. SAINZ DE BUJANDA, F.: <<Estructura jurídica del sistema tributario>>, en Hacienda y Derecho, T.II, IEP, Madrid, 1962, pág. 253.*

Se trata de una cita de SCHMÖLDERS: <<Das deutsche Steuersystem. Le système fiscal allemand>>, Rv. Sc. Fin, 1951, nº 4, pág. 599.

identificar en la existencia del art. 6.2 de la LOFCA, el segundo es, a nuestro juicio, la relación de impuestos o ámbito sobre el que se puede construir el recargo y, finalmente, aunque dentro de un aspecto concreto de la tributación como es la recaudación, según el art. 12.2 de la LOFCA, que el recargo no puede implicar una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos. A ellos vamos a dedicar seguidamente nuestra atención.

### 3.1.- El recargo autonómico y el art. 6.2 de la LOFCA.

De acuerdo con el art. 6.2 de la LOFCA: "2.- *Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado.*"

Del tenor literal de este precepto se deduce que los tributos autonómicos no deben recaer sobre hechos impositivos ya gravados por el Estado. En este sentido no encontramos que el legislador haya diferenciado entre tributos propios y tributos que puedan responder a otra categoría de forma que parece viable argumentar que este artículo puede afectar tanto a los tributos propios como a los tributos compartidos que, de acuerdo con nuestro planteamiento anterior, se identifican con la figura del recargo tributario autonómico.

Pero, el citado artículo presenta un problema de interpretación que afecta a su efectividad y que se centra en el concepto hecho imponible. Siguiendo a JIMÉNEZ COMPAREID<sup>112</sup>, podemos observar como el citado precepto ha sido objeto de diversos comentarios doctrinales que pueden situarse en dos posiciones diferenciadas. La primera es la que considera que una interpretación literal del precepto implica que pierda la efectividad para la consecución de su objetivo: evitar la doble imposición interna.

En este sentido, por ejemplo, podemos ver como VEGA HERRERO<sup>113</sup> no acepta una interpretación literal del precepto cuando consideró que: "(...) *la alusión legal a*

---

<sup>112</sup>) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: *La imposición...*, ob., cit., págs. 284-295.

<sup>113</sup>) VEGA HERRERO, M.: <<El principio de coordinación financiera en la Hacienda Regional>>, en *Organización Territorial del Estado, (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984, pág. 3158.



*hechos imponibles, en lugar de a objetos imponibles, le supone a los entes autónomos una ampliación del margen en el establecimiento de su imposición propia ya que existen impuestos del Estado en los que cabe la posibilidad de nuevos hechos imponibles (...)*". Por su parte, CASADO OLLERO<sup>114</sup> señala que existe una prohibición de las Comunidades Autónomas de establecer tributos que recaigan sobre hechos imponibles pero que: *"La aplicación de este precepto, recogido en el art. 6.2 de la LOFCA, puede originar algunos problemas (...) pues lógicamente no es el hecho imponible el que resulta gravado por el tributo, sino la **materia imponible** incluida como índice de capacidad contributiva en el elemento objetivo del presupuesto de la imposición."* Sobre este tema ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA<sup>115</sup> expone que *"El apartado 2) debió referirse al objeto imponible en lugar del hecho imponible, pues se trata de evitar que los << elementos patrimoniales situados >>, los << rendimientos originados >>, los << gastos realizados >>, etc... no sean gravados por el Estado y por la respectiva Comunidad Autónoma. El << hecho imponible >> no siempre acredita o exterioriza la capacidad contributiva cuya doble imposición prohíbe."*

LINARES Y MARTÍN DE ROSALES<sup>116</sup> también muestra su disconformidad ante el tenor literal del precepto cuando entiende que: *"(...) hubiera sido preferible, en vez de decir: << No podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado >>, emplear algún concepto más amplio y etéreo -si se quería cercenar toda posibilidad-, como hubiera sido, por ejemplo : << Los tributos de las Comunidades no podrán recaer sobre las materias gravadas por el Estado >>."*

La segunda posición ante este precepto es la que se muestra partidaria de seguir con una interpretación literal. En este sentido, como ya se ha citado, se pronunció nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987 de 26 de marzo donde consideró que este

---

<sup>114</sup>) CASADO OLLERO, G.: El sistema..., ob., cit., pág. 30.

<sup>115</sup>) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, pág. 642.

<sup>116</sup>) LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: *Comentarios...*, ob., cit., pág. 158.

artículo prohibía la duplicidad del hecho imponible<sup>117</sup>. El Alto Tribunal ha permanecido invariable en su postura reiterándola de nuevo en su Sentencia 186/1993 de 7 de junio<sup>118</sup> cuando en su fundamento jurídico cuarto expone que: "*Pues bien, resulta indudable que el art. 6.2 de la LOFCA, no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, sino que lo que estrictamente prohíbe es la duplicidad de hechos imposables.*"

Las consecuencias de ambas interpretaciones son radicalmente distintas. La primera supone una efectividad extrema de lo regulado en el art. 6.2 en el sentido de que toda la materia imponible está ya gravada por el Estado lo que impediría el ejercicio del poder impositivo autonómico. La segunda, en cambio, según interpreta CHECA GONZÁLEZ<sup>119</sup>, implica que: "*Basta pues, según lo antedicho, para que las Comunidades Autónomas puedan crear sus propios impuestos, siempre que lógicamente respeten las limitaciones que al respecto se contienen en el artículo 9 de la LOFCA, con que alteren alguno de los aspectos o elementos estructurales del hecho imponible de sus tributos para que no incurran en coincidencias con los hechos imposables tipificados por el Estado (...)*". Parece que esta segunda interpretación muestra una inclinación hacia posiciones que amplían el poder tributario de las Comunidades Autónomas, pues permiten un mayor margen a la hora de establecer sus propios tributos<sup>120</sup>.

---

<sup>117</sup>) En el fundamento jurídico decimocuarto de ese pronunciamiento encontramos que el Tribunal Constitucional considera que: "*Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imposables, estrictamente*". (BOE, n° 89 de 14 de abril de 1987).

Sobre esta cuestión véase la opinión contraria que expone PÉREZ DE AYALA BECERRIL pues critica la posición jurisprudencial que se basa en una dicción literal del artículo comentado en vez de atenerse su finalidad. En consecuencia, considera el autor, el art. 6.2 pierde su efectividad para evitar la doble imposición interna. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: <<El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA>>, RDFHP, n° 240, XLVI, 1996, págs. 396-400.

<sup>118</sup>) BOE n° 159, de 5 de julio de 1993.

<sup>119</sup>) CHECA GONZÁLEZ, C.: <<El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza>>, Impuestos, T.I, 1987, pág. 675.

<sup>120</sup>) No obstante, esta apreciación no fue compartida por SÁNCHEZ SERRANO cuando exponía que sería de dudosa constitucionalidad "*(...) un precepto de ley estatal que pretendiese limitar el poder tributario de las CC.AA prohibiendo a éstas establecer tributos sobre hechos gravados por el poder tributario estatal (...)*".

Este autor, en nota a pie de página, hace referencia al art. 6.2 del Proyecto de la ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas cuyo tenor literal coincidía ya con el del artículo actualmente

También podemos encontrar autores que presentan una postura intermedia como ZORNOZA PÉREZ<sup>121</sup> que considera que el art. 6.2 LOFCA implica: "(...) *fixar una frontera al poder tributario de las Comunidades Autónomas, que no pueden invadir el campo de acción de los impuestos estatales del sistema tributario estatal (FERREIRO), pero cuya consecución permite un amplio desarrollo del sistema tributario propio de dichas Comunidades*". Por su parte FERREIRO LAPATZA<sup>122</sup> considera que el art. 6.2 es un límite al poder tributario de las Comunidades Autónomas de forma que las Comunidades Autónomas: "*No pueden establecer tributos cuyos elementos estructurales básicos, elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible, sean esencialmente iguales a los de otro tributo estatal.*"

Esas diferentes interpretaciones del art. 6.2 de la LOFCA deben ser puestas en relación con el recargo tributario autonómico. Si consideramos que el concepto hecho imponible se ha de entender referido a materia imponible este artículo se puede convertir en un obstáculo para el establecimiento del recargo autonómico. Efectivamente, como ya vimos en el apartado anterior uno de los aspectos comunes entre el recargo autonómico y el tributo base es que ambos recaen sobre la misma manifestación de riqueza, sobre la misma materia imponible puesto que ambos comparten el mismo objeto del tributo. En consecuencia, la estricta aplicación del artículo llevaría a eliminar la posibilidad de establecer el recargo autonómico, salvo que se argumentase que su previsión constitucional implica que el legislador admite un cierto grado de doble imposición. El problema, no obstante, sería que también el legislador constitucional admite la existencia de impuestos propios que no podrían ser establecidos porque el Estado ya grava todas las manifestaciones de riqueza, derivando la cuestión a la necesidad de justificar una discriminación.

La interpretación que mantiene el Tribunal Constitucional, en cambio, sí que permite el desarrollo del poder tributario autonómico a la hora de establecer impuestos y

---

en vigor. SÁNCHEZ SERRANO, L.: El poder..., ob., cit., pág. 101.

<sup>121</sup>) ZORNOZA PÉREZ, J.J.: Tributos..., ob., cit., pág. 980.

<sup>122</sup>) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Los impuestos..., ob., cit., pág. 677.

recargos. En este sentido, como ya ha dicho CHECA GONZÁLEZ, parece razonable pensar que la variación de algún elemento de los hechos imponibles que pueden estructurar un tributo autonómico implica que no se viola el mandato del artículo comentado. No es difícil concebir, después de lo mostrado en anteriores líneas, que, a nuestro juicio, el hecho imponible del recargo autonómico y el del impuesto estatal base no son idénticos<sup>123</sup>. Existen aspectos (por ejemplo, el cuantitativo) que pueden ser diferentes o aspectos que pueden ser concretados (por ejemplo, el aspecto espacial), de modo que no hay identidad absoluta. Con sólo estas diferencias, ya se puede argumentar que el recargo autonómico no se encuentra limitado por lo establecido en el art. 6.2 de la LOFCA.

Según nuestro criterio, la posición de FERREIRO LAPATZA presenta la dificultad de graduar cuándo podemos hablar de que los elementos básicos de un hecho imponible autonómico son esencialmente iguales a los de un hecho imponible estatal. Por otro lado intuimos que es más fácil que un impuesto autonómico se diferencie de un impuesto estatal bajo estos parámetros que un recargo y un impuesto estatal donde el hecho imponible del segundo es asumido por el primero. En otras palabras, existe una relación estrecha entre un recargo y un tributo base, que podríamos estimar que ambos tributos son esencialmente iguales de forma que esta interpretación, como la primera, podría implicar una dificultad a la hora de establecer recargos autonómicos. Ello nos llevaría, de nuevo, a intentar justificar la no aplicación del artículo a los recargos y sí a los impuestos cuando el tenor literal del precepto se refiere a los tributos autonómicos sin distinción de categorías.

Por otro lado, bajo nuestro punto de vista, el art. 6.2 de la LOFCA es de difícil interpretación dentro del sistema de financiación diseñado por la Constitución. La conclusión a la que fácilmente se puede llegar es que interpretando el concepto hecho imponible por materia imponible implica la amputación de la capacidad de establecer impuestos que deviene del poder tributario autonómico estando éste contemplado en la Constitución. Así mismo, interpretar hecho imponible de forma estricta conduce a la

---

<sup>123</sup>) A nuestro juicio, se ha mostrado que el recargo tributario autonómico, aun siendo dependiente del tributo base en lo que el hecho imponible se refiere, presenta una caracterización propia del mismo que es óbice para concluir que existe una duplicación de hechos imponibles. Por tanto, es difícil concluir que su imposición implica una doble imposición interna, siguiendo los términos del art. 6.2 de la LOFCA.

inoperatividad del artículo puesto que cualquier impuesto autonómico, por el principio de territorialidad, tendrá, cuanto menos, un aspecto espacial diferente a un tributo estatal. Por ello creemos que este artículo no encaja en un sistema de financiación donde el poder tributario no se basa en un reparto de la fuentes de riqueza susceptibles de gravamen, de forma que, a la vista del texto constitucional, parece que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas pueden gravar cualquier manifestación de riqueza. En cualquier caso, si ésta era la intención del legislador orgánico, puesto que la amplitud de la regulación de la CE permite esos límites, debería haber realizado previamente, bajo nuestro punto de vista, el reparto de esas fuentes de riqueza para exponer posteriormente la prohibición que refleja el citado artículo.

En definitiva, en nuestra opinión, realizar una interpretación del art. 6.2 en el sentido de que hecho imponible equivale a materia imponible o en el sentido de que la coincidencia de hechos imponibles no puede ser entre elementos básicos que componen los hechos imponibles, conduciría a eliminar la posibilidad de establecer recargos tributarios autonómicos. Por otro lado, nos parece una interpretación que no sería acorde con el texto constitucional pues se estaría amputando una de las capacidades del poder tributario autonómico reconocido en el art. 157.1.a) de la CE. Por ello, nos decantamos por la argumentación expuesta por el Tribunal Constitucional y, en consecuencia, consideramos que el art. 6.2 no afecta a los recargos autonómicos por tener un hecho imponible diferente a los tributos que componen el sistema estatal<sup>124</sup>.

### **3.2.- El ámbito de aplicación del recargo autonómico.**

El establecimiento del recargo autonómico supone que un nuevo tributo viene a incorporarse al conjunto de figuras tributarias que componen el sistema financiero. Pero este tributo no se incorpora con una identidad propia sino que, de acuerdo con su

---

<sup>124</sup>) En este sentido CHECA GONZÁLEZ considera que es evidente que el art. 6.2 de la LOFCA puede ser inútil referido a los hechos imponibles pero que: "(...) *no menos evidente es que el art. 6.2 de la LOFCA sólo habla de hecho imponible y no de materia imponible y no se puede entender que el legislador quiso expresar algo distinto de lo que realmente dijo, puesto que el significado y alcance de los términos hechos imponible y materia imponible no le eran desconocidos (...)*". CHECA GONZÁLEZ, C.: El impuesto..., ob., cit., pág. 676.

configuración, se incorpora junto a otros sobre los que se construye. Estos últimos son precisados por el texto constitucional en el art. 157.1.a) cuando prevé que el recargo será sobre "impuestos estatales". En la LOFCA la previsión constitucional se desarrolla por el art. 12 al precisar que las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre impuestos estatales cedidos y los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas.

Varias dudas nos plantea la lectura de estos preceptos. La primera de ellas tiene que ver con los tributos que, parece, han sido excluidos. Nos referimos a los tributos locales y al Impuesto sobre Sociedades. Respecto de los primeros se han pronunciado diversos autores mostrando una posición negativa. PEÑA VELASCO<sup>125</sup> nos dice que del derecho positivo no se deriva tal posibilidad y que, puesto que no es lógico y no está permitido " (...) la conclusión es bien simple: Las Comunidades Autónomas no pueden establecer recargos sobre tributos locales en ningún caso.". Por su parte, también RUIZ-BEATO BRAVO<sup>126</sup>, considera que la regulación expuesta limita el ámbito de aplicación a los impuestos estatales. Así mismo CORS MEYA<sup>127</sup> afirma de forma rotunda que "*En definitiva, solamente los impuestos estatales pueden ser recargados por las Comunidades Autónomas*".

LASARTE ALVAREZ<sup>128</sup> consideró en su día, a pesar de lo previsto en la Constitución, que esta posibilidad no estaba contemplada pero que, debido a que las Corporaciones locales ya tenían organizado un sistema de hacienda y un aparato administrativo que la gestionaba, podría ser lógico que se estableciesen recargos tributarios autonómicos sobre tributos locales. Por su parte ALBI IBÁÑEZ<sup>129</sup> pensó que una posible fuente de financiación de esos entes son "*Recargos regionales sobre tributos estatales*

---

<sup>125</sup>) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 383.

<sup>126</sup>) RUIZ-BEATO BRAVO, J.: Los recargos..., ob., cit., pág. 2747.

<sup>127</sup>) CORS MEYA, F.X.: Los recargos..., ob.: cit., pág. 419.

<sup>128</sup>) LASARTE ALVAREZ, J.: La financiación..., ob., cit., pág. 486.

<sup>129</sup>) ALBI IBÁÑEZ, F.: <<Aspectos actuales de la política fiscal española en su vertiente regional>>, en *Aspectos regionales de la política fiscal*, vol. I, IEF, Madrid, 1984, pág. 338.

*municipales como Contribución Urbana, Cuotas de Licencia*". Así mismo GARCÍA FRÍAS<sup>130</sup> expone que: "*Cabe establecer recargos, así como otras formas de sobreimposición, sobre tributos locales, en virtud del art. 6.3 LOFCA.*" En este sentido RODRÍGUEZ MONTAÑÉS<sup>131</sup>, señalando previamente, no obstante, que los recargos tributarios autonómicos se han de establecer sobre impuestos estatales, contempla que pudieran establecerse recargos siguiendo el art. 6.3 de la LOFCA.

Según nuestro parecer, el texto constitucional impone que los recargos sean establecidos sobre tributos estatales sin que se contemple en ese texto la posibilidad de efectuar lo propio con respecto a los tributos locales. Por otro lado parece que, cuanto menos, esta posibilidad es extraña desde el momento en que, siguiendo el art. 6.3 de la LOFCA, como señala PEÑA VELASCO, es posible que las Comunidades Autónomas puedan asumir materia imponible reservada a las Corporaciones locales diseñando las medidas oportunas de compensación. En otras palabras, como sucede con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca de acuerdo con la Disposición adicional quinta de la LHL, parece más lógico que las Comunidades Autónomas asuman el tributo local que se trate convirtiéndose en un tributo propio autonómico que se les habilite a establecer un recargo sobre impuestos locales puesto que, en nuestra opinión, esto no es lo que se deriva del texto constitucional<sup>132</sup>.

Igualmente, otro de los tributos que, si bien la Constitución no excluye, la LOFCA no contempla como susceptible de ser base de un recargo autonómico es el Impuesto sobre Sociedades debido a que no figura entre los tributos cedidos ni responde al criterio de

---

<sup>130</sup>) GARCÍA FRÍAS, M<sup>a</sup> de los A.: *La financiación...*, ob., cit., pág. 150.

<sup>131</sup>) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M<sup>a</sup> del P.: *Los recargos...*, ob., cit., pág. 87.

<sup>132</sup>) PEÑA VELASCO, G. de la: *Los recargos...*, ob., cit., pág. 383. Recordemos aquí que una excepción a esta limitación parecía encarnarse en la posibilidad de las Comunidades Uniprovinciales de establecer un recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas. Esta cuestión ya ha sido tratada en el capítulo primero, donde concluimos que no es posible considerarlo como tal excepción pues se trata de dos supuestos diferentes. Insistimos en la tesis de que la Comunidad Autónoma Uniprovincial cuenta con un recargo sobre un tributo local que, a diferencia del recargo tributario autonómico, es un recurso creado por el Estado, que no tiene un fundamento constitucional expreso y que ha de ser establecido, cuanto menos, dentro de la legislación básica que en materia de haciendas locales dicte el Estado.

gravar la renta o el patrimonio de las personas físicas. En este sentido LASARTE y CALERO, LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, CORS MEYA o HUCHA CELADOR han justificado esta opción ya que opinan que implicaría una violación del principio de territorialidad. El hecho es que las actividades económicas de una sociedad no se circunscriben a un territorio determinado y la imposición del recargo implicaría una gestión sumamente difícil opuesta a la gestión simplificada que implica un recargo<sup>133</sup>. Así

---

<sup>133</sup>) LASARTE, J. y CALERO, J.: El recargo..., ob., cit., págs. 391-392; LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: Comentarios..., ob., cit., pág. 162; CORS MEYA, F.X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 420 y HUCHA CELADOR, F. de la: << Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española >>, DA, n° 232-233, 1992-93, pág. 470-471.

Como ya hemos dicho anteriormente, en Canadá existe un recargo provincial sobre el impuesto federal sobre la renta que se establece tanto sobre el impuesto que grava la obtenida por las personas físicas como la obtenida por las personas jurídicas. En este último caso se utiliza una fórmula de división proporcional de la base imponible para establecer sobre ella el recargo provincial.

Para realizar la división proporcional de la base imponible total de una sociedad entre sus distintos establecimientos ubicados en diferentes Provincias y aplicarles el recargo provincial la normativa federal determina que:

- 1º) Se ha de liquidar la base imponible total de la sociedad.
- 2º) Se han de determinar los rendimientos brutos obtenidos en cada establecimiento y el porcentaje que implica del global.
- 3º) Se ha de determinar el volumen de salarios que se paga en cada establecimiento y el porcentaje que implican del global.
- 4º) Realizar la media aritmética de (2º+3º): 2 entre los porcentajes.

Como ejemplo podemos pensar en una sociedad con un establecimiento principal en Manitoba y dos establecimientos permanentes más en Terranova y en la Columbia Británica respectivamente y cuya base imponible total para el impuesto federal de sociedades es de 150.000\$. Al establecimiento principal se le atribuyen unos rendimientos brutos de 600.000\$, al de Terranova 300.000\$ y al de la Columbia Británica 100.000\$. En cuanto a los salarios se atribuyen al establecimiento de Manitoba 138.000\$, al de Terranova 120.000\$ y al de la Columbia Británica 42.000\$. Los pasos para determinar el porcentaje de la base imponible atribuible a cada ente serán:

1º) Determinación de los porcentajes de Rendimientos Brutos y salarios atribuibles a cada Provincia:

<u>Provincias</u>	<u>Rendimientos Brutos</u>		<u>Salarios</u>	
Manitoba	600.000\$	60%	138.000\$	46%
Terranova	300.000	30%	120.000	35%
Columbia Británica	100.000	10%	42.000	12%
TOTAL	1.000.000	100%	300.000	100%

2º) Determinación de porcentajes de la base imponible atribuibles a cada Provincia

Base imponible total: 150.000\$

<u>Provincia</u>	<u>Media aritmética</u>	<u>% de la base imponible</u>	<u>Base imponible del recargo</u>
Manitoba	(60% + 46%):2 =	53%	79.500\$
Terranova	(30% + 35%):2 =	35%	52.500



mismo, nuestro Tribunal Constitucional, como ya hemos tenido ocasión de comentar en el capítulo primero, parece asumir en su Sentencia 14/1986 esta posición, pues no entra a valorar tal cuestión aceptando el allanamiento que sobre este tema hizo el Gobierno autónomo vasco y su Presidente ante las posiciones del Abogado del Estado el cual esgrimía la prohibición que se deriva del texto de la LOFCA.

En consecuencia con lo anterior y ciñéndonos al tenor literal del art. 12 de la LOFCA el ámbito de establecimiento del recargo autonómico se forma con impuestos estatales cedidos y no cedidos que gravan la renta o el patrimonio de las personas físicas. Pero, si bien esta regulación parece exenta de problemas, no llegamos a esa conclusión si profundizamos en la regulación de los denominados tributos cedidos. En relación con éstos se plantea, como segunda duda, si esa expresión está referida, *stricto sensu*, a los impuestos efectivamente cedidos o bien a los impuestos cedibles o susceptibles de cesión. Hemos de recordar aquí que los impuestos cedidos en la actualidad son, siguiendo el art. 1 de la Ley 30/1983 de 28 de diciembre sobre cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y las tasas

---

Columbia Británica (10%+12%):2=	12%	18.000
---------------------------------	-----	--------

Una vez obtenido este porcentaje se divide la base imponible y se le aplica el recargo provincial de forma que, utilizando los tipos impositivos para el año 1994:

Base imponible de Manitoba: 150.000\$ x 53% = 79.500	x 17% =	13.515\$ de cuota impositiva
" Terranova: 150.000\$ x 35% = 52.500	x 16% =	8.400\$ "
" C. B : 150.000\$ x 12% = 18.000	x 16.5% =	2.970\$ "

Fuente: HUOT, René: *Understanding Income Tax*, 1993-94 edition, Ed. Carswell, Ontario, 1993, págs. 545-546.

En este sentido, apuntamos aquí, en nuestro ordenamiento a raíz del sistema de concierto vasco y de convenio navarro el Impuesto de Sociedades es un tributo concertado y convenido respectivamente. En este sentido existe la posibilidad de que una sociedad realice operaciones tanto en el territorio de la Comunidad del País Vasco o Navarra como en territorio del Estado de forma que, de acuerdo con los arts. 18.Dos y 17.2 de la Ley de Concierto y de la Ley de Convenio respectivamente, es necesario determinar qué proporción implican las operaciones realizadas en uno u otro territorio en relación al global. Estas partes proporcionales determinarán en cuanto deben tributar a cada Administración las Sociedades que realicen operaciones en ambos territorios.

Dicho esto, en nuestra opinión, la no posibilidad de establecer recargos sobre el Impuesto de Sociedades no responde a ningún motivo jurídico en especial sino a cuestiones puramente de oportunidad económica siendo posible que, con las modificaciones legales oportunas, pueda establecerse un recargo sobre el citado tributo estatal.

y demás exacciones sobre el juego.

Este conjunto de tributos no agota las posibilidades del art. 11 de la LOFCA puesto que figuran como cedibles, además de los anteriores, la imposición general sobre las ventas en su fase minorista y los impuestos especiales. La duda es, por tanto, si existe la posibilidad de que sobre estos tributos las Comunidades Autónomas establezcan un recargo o, en otros términos, si el ámbito del recargo se ciñe a los tributos efectivamente cedidos o a todos aquellos susceptibles de cesión. En este sentido CORS MEYA<sup>134</sup> analiza el ámbito de aplicación del recargo autonómico ciñéndolo a los tributos cedidos efectivamente y los no cedidos que graven la renta y el patrimonio de forma que, "(...) *solamente se excluyen el recargo sobre el Impuesto de Sociedades y sobre toda la imposición indirecta no cedida.*" En la misma línea podemos incluir a FERREIRO LAPATZA<sup>135</sup> que considera que sólo los tributos efectivamente cedidos forman parte del ámbito de aplicación del recargo autonómico.

Por su parte, PEÑA VELASCO y RODRÍGUEZ MONTAÑÉS<sup>136</sup> consideran que esta cuestión no tiene mayor transcendencia. Para estos autores los recargos pueden establecerse sobre todos los tributos que se contemplan en el art. 11 mientras así se prevea por los Estatutos de Autonomía respectivos debido a que, siguiendo el art. 10.2 LOFCA: "*Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica*". En otras palabras, consideran que todos los tributos que se hallan contemplados en los respectivos Estatutos de Autonomía ya están cedidos de forma que no es posible diferenciar entre tributos cedibles y cedidos.

La diferencia entre ambas posturas radica en cuándo entienden realizada la cesión.

---

<sup>134</sup>) CORS MEYA, F.X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 420.

<sup>135</sup>) FERREIRO LAPATZA, J.J.: La hacienda..., ob., cit., pág. 162. De esta opinión también se muestra LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., pág. 78.

<sup>136</sup>) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 390; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M<sup>a</sup> del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 88.

En este sentido nos identificamos con la interpretación dada por FERREIRO LAPATZA cuando concibe que la cesión de los tributos no debe ser entendida efectiva hasta que, además de contemplarse en el Estatuto y la LOFCA, se promulga la ley estatal que establece el alcance de la cesión<sup>137</sup> y la ley particular de cesión a cada Comunidad Autónoma. En este sentido, tal y como constata el propio autor, los Estatutos de Autonomía además de contemplar los tributos cedidos también contemplan, de forma expresa o implícita, que la cesión necesita un acuerdo entre la Comunidad Autónoma y el Estado de forma que, interpretamos, no se considera suficiente la simple relación de los tributos en los Estatutos de Autonomía.

Efectivamente, FERREIRO LAPATZA<sup>138</sup> muestra como cada Estatuto de Autonomía ha previsto como tributos cedidos todos los que figuran como susceptibles de cesión en el art. 11 de la LOFCA. Pero, este autor destaca que, a excepción de los Estatutos de Autonomía de Madrid y La Rioja, los demás prevén que la modificación o supresión de los tributos cedidos implica la extinción o modificación de la cesión. Por otro lado, todos los Estatutos indican que la norma estatutaria que relaciona los tributos cedidos se puede modificar por un acuerdo entre el Estado y la Comunidad Autónoma el cual se tramitará como proyecto de ley y, finalmente, se dispone en todos ellos, salvo en el de las Comunidades Autónomas de Canarias y Baleares, que el alcance y condiciones de la cesión se establecerán por una Comisión Mixta Estado-Comunidad autónoma cuyo acuerdo se tramitará por proyecto de ley.

De acuerdo con estas previsiones se ha optado, para realizar la cesión, por promulgar la Ley 30/1983 de 28 de diciembre a modo de ley uniformizadora a la cual se remiten las diversas leyes particulares de cesión a cada Comunidad Autónoma. El sentido de estas leyes particulares nos lo da la Disposición adicional cuarta de la Ley 30/1983 que prevé: "*El alcance y condiciones de la cesión de los tributos a que se refiere la presente Ley tendrá plena efectividad para cada Comunidad autónoma a la entrada en vigor de su respectiva ley específica de cesión*". En conclusión, bajo nuestro punto de vista, la cesión

---

<sup>137</sup>) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Los impuestos..., ob., cit., págs. 685-686.

<sup>138</sup>) *Idem*, La hacienda..., ob., cit., pág. 135-136.

efectiva de los tributos se produce cuando concurren por un lado la previsión de cedible en el bloque constitucional -compuesto por la CE, la LOFCA y los respectivos Estatutos de Autonomía- y las leyes ordinarias representadas en la Ley 30/1983 mencionada y las leyes particulares de cesión a cada Comunidad Autónoma.

Así pues, siguiendo la concepción con la que nos mostramos partidarios, el ámbito de aplicación de los recargos en relación con los tributos cedidos se ha de ceñir a los tributos efectivamente cedidos. De esta manera, en las condiciones actuales, una Comunidad Autónoma no puede establecer recargos sobre la imposición general sobre las ventas y sobre los consumos específicos en su fase minorista. Esto es consecuencia, de acuerdo con lo dicho anteriormente, de la previsión del carácter cedible de estos tributos en la LOFCA y en todos los Estatutos de Autonomía -excepto en el de Cataluña y Galicia- pero su no previsión como cedidos en la Ley 30/1983 y las leyes particulares, impide considerarlos como impuestos efectivamente cedidos.

No obstante esto, en relación con la Tasa que grava el juego cabe, además, plantear la duda de si está cedida o no a las Comunidades Autónomas de Baleares, Madrid y Cantabria. En otras palabras, como se sabe esta tasa figura como un tributo cedible en el art. 11.1.f) de la LOFCA y, así mismo, el art. 1.1 e) de la Ley 30/1983 contempla este tributo como cedido y su regulación sirve como marco para realizar la cesión de los tributos a cada Comunidad Autónoma en concreto. Pues bien, en el caso de la Comunidad Autónoma de Baleares esa ley particular es la Ley 51/1985 de 27 de diciembre que sujeta a una condición de carácter suspensivo la cesión de la recaudación producida por la tasa fiscal que grava el juego, redactada en el art. 2.2 en los siguientes términos "*La entrada en vigor de la cesión de las referidas tasas y exacciones se producirá el primer día del ejercicio siguiente a aquel en que el coste efectivo de los servicios transferidos supere el rendimiento total de los tributos susceptibles de cesión.*" Con relación a las Comunidades Autónomas de Madrid y Cantabria sus leyes de cesión son la 42/1983 de 28 de diciembre y la 34/1983 de 28 de diciembre que regulan en sus respectivos arts. 2 otra condición

suspensiva con diferente redacción pero con, a nuestro juicio, el mismo efecto<sup>139</sup>.

En consecuencia, parece posible afirmar que hasta la realización de la citada condición no puede considerarse la tasa estatal sobre el juego como cedida a esas Comunidades Autónomas. De hecho, siguiendo los datos de la Administración tributaria para 1994 se puede afirmar que el Estado percibe la recaudación de este tributo<sup>140</sup> "(...) *procedente de Casinos, Bingos y Máquinas recreativas de las Comunidades Autónomas de Baleares, Cantabria y Madrid (...) por estar cedido, convenido o concertado con el resto de las Comunidades Autónomas*". De derecho, como hemos dicho, entendemos realizada la cesión cuando concurren la previsión de la LOFCA y de los respectivos Estatutos además de la Ley General Reguladora de la Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas y las respectivas leyes particulares de cesión. En este caso concurren esos cuatro cuerpos normativos pero en el último de ellos -las leyes de cesión particular a cada Comunidad Autónoma- se ha dispuesto una condición suspensiva que en la actualidad sigue

---

<sup>139</sup>) Art. 2.1 y 2 de la Ley 34/1983 de 28 de diciembre:

"1.- *La presente ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1984, siempre que en aquélla fecha el coste efectivo de los servicios transferidos a la Comunidad Autónoma (de Cantabria) exceda del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión.*

2.- *Si no se diese esta condición, esta ley entrará en vigor el primer día del ejercicio siguiente a aquél en el que el coste efectivo de los servicios transferidos exceda del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión.*

*No obstante, y aun cuando no se diese la condición señalada en el primer apartado, si el coste efectivo de los servicios transferidos, a la fecha que se indica en el mismo, fuera superior al rendimiento de los impuestos susceptibles de cesión, excluidas las tasas y exacciones sobre el juego, se procederá a la cesión de aquéllos, sin perjuicio de que, en el ejercicio siguiente a aquél en el que el coste de los servicios supere el rendimiento total de los tributos susceptibles de cesión, se proceda a la cesión de las señaladas tasas y exacciones."*

Art. 2.1 y 2 de la Ley 42/1983 modificada por la Ley 16/1990 de 29 de noviembre:

"Art. 2.1.- *La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1984, siempre que en aquella fecha el coste efectivo de los servicios transferidos a la Comunidad Autónoma de Madrid exceda del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión.*

2.- *No obstante la cesión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será efectiva a partir del día 1 de enero de 1990. La efectividad de la cesión de los restantes tributos susceptibles de ello se producirá sucesivamente, previa solicitud de la Comunidad Autónoma de Madrid, siempre que la financiación inicial por porcentaje de participación en los ingresos del Estado sea superior al rendimiento del tributo o tributos cuya cesión pase a ser efectiva, en el mismo ejercicio al que se refiere la citada financiación inicial, y dicha efectividad tendrá lugar el día 1 de enero del ejercicio siguiente a aquél en que se cumpla tal condición."*

<sup>140</sup>) MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *Memoria de la Administración Tributaria 1994*, Centro de Publicaciones del MEH, Madrid, 1995, pág. 505.

teniendo efecto<sup>141</sup>. Se puede completar esta argumentación con lo dispuesto en el art. 10 de la LOFCA la cual define como tributo cedido a los "(...) *establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*". Consecuentemente si la recaudación no alimenta el Presupuesto de las Comunidades Autónomas en cuestión, como de hecho se muestra, es difícil entender que este tributo se halla efectivamente cedido.

Pues bien, si la Tasa estatal sobre el juego no se halla efectivamente cedida a esas Comunidades, el recargo que han establecido las tres, tal y como se ha visto en el capítulo primero de este trabajo, ha de tener su fundamento, siguiendo el art. 12 de la LOFCA, en la concepción de la tasa estatal como impuesto sobre la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. Pero esta posibilidad no está libre de problemas. El precepto indica que los impuestos no cedidos, para ser un tributo base del recargo tributario autonómico, han de tener como objeto de gravamen la renta o el patrimonio. Sin embargo, se deriva del art. 3.3 del RDL 16/1977 de 25 de febrero que regula la tasa, que el tributo referido al juego en casinos tiene como objeto los ingresos brutos (deduciendo lo pagado en premios) que se obtengan por el citado juego, que el tributo referido al juego en general tiene como base las cantidades que los jugadores dedican al juego y que en el caso de las máquinas de juego se han establecido cuotas que varían de acuerdo con el tipo de máquina, que son, como se desprende de las explicaciones de ORÓN MORATAL, una medida estimativa de los ingresos que pueden producir la explotación de las máquinas<sup>142</sup>. En cualquier caso, no parece que la tasa en

---

<sup>141</sup>) Se ha de advertir que las Comunidades Autónomas mencionadas no son las únicas que vieron condicionada la cesión de esta tasa. Pero, de acuerdo con la indicación aportada por la anterior publicación citada, dicha condición suspensiva se ha realizado percibiendo en sus Presupuestos el rendimiento de la tasa estatal sobre el juego.

Entre las Comunidades Autónomas que han visto condicionada su cesión figuran la Comunidad Autónoma de Asturias (art. 2 de la Ley 33/1983 de 28 de diciembre), la Comunidad Autónoma de La Rioja (art. 2 de la Ley 35/1983 de 28 de diciembre), la Comunidad Autónoma de Murcia (art. 2 de la Ley 36/1983 de 28 de diciembre), la Comunidad Autónoma de Valencia (art. 2 de la Ley 37/1983 de 28 de diciembre), la Comunidad Autónoma de Aragón (art. 2 de la Ley 38/1983 de 28 de diciembre), la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha (art. 2 de la Ley 39/1983 de 28 de diciembre), la Comunidad Autónoma de Canarias (art. 2 de la Ley 40/1983 de 28 de diciembre), la Comunidad Autónoma de Extremadura (art. 2 de la Ley 41/1983 de 28 de diciembre) y Comunidad Autónoma de Castilla y León (art. 2 de la Ley 43/1983 de 28 de diciembre).

<sup>142</sup>) ORÓN MORATAL, G.: Régimen...ob., cit., pág. 93.

esas modalidades, que son empleadas por las Comunidades analizadas para establecer sus recargos como se vio en el capítulo primero, tenga como objeto la renta o el patrimonio sino que tiene por objeto los ingresos brutos obtenidos por la actividad de explotación del juego que se trate. En consecuencia, la conclusión sería que estos recargos autonómicos no tienen un fundamento en un impuesto cedido (por las razones apuntadas) o un impuesto no cedido que grave la renta o el patrimonio de las personas físicas, por lo que su legalidad puede ser dudosa.

No obstante, esta interpretación que nos lleva a una conclusión tan radical (la improcedencia del establecimiento de este recargo) puede ser minorada si asumimos la interpretación de la Sentencia 296/1994 de 10 de noviembre objeto de cita en este trabajo. En el fundamento jurídico quinto de esta sentencia se advierte que "*(...) es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo (...)*" para precisar más tarde que la base imponible para la tasa sobre el juego en máquinas recreativas se concreta "*(...) en atención a los rendimientos previsibles o capacidad económica generada por la explotación de las máquinas, de manera que con ello se hace evidente que su verdadero fin consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta.*". Su argumentación concluye considerando que la tasa es un auténtico impuesto "*(...) que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresivas de capacidad económica.*" De acuerdo con este fundamento podría estimarse que la tasa estatal que grava el juego tiene como objeto gravar la renta con lo que el recargo tributario de las Comunidades de Madrid, Cantabria y Baleares, se establecería sobre un impuesto que grava la renta. Pero, parte del problema seguiría subsistiendo en cuanto que sólo se puede gravar la renta de las personas físicas y, en cambio, como vimos en el capítulo primero, los sujetos pasivos del recargo a título de contribuyentes son también las personas jurídicas. Por ello el recargo podría fundamentarse con respecto a personas físicas que percibieran rendimientos por la explotación de estas actividades pero no con respecto a las personas jurídicas<sup>143</sup>.

---

<sup>143</sup>) Sobretudo si, como advierte ORÓN MORATAL, estimamos que sólo las personas jurídicas pueden explotar el juego mediante casinos, modalidad de juego que es gravada por los recargos tributarios autonómicos de las Comunidades de Baleares, Cantabria y Madrid. ORÓN MORATAL, G.: Los juegos...,

En relación con los recargos sobre los impuestos cedidos no es este el único problema que se plantea. En este sentido hemos de dejar constancia que hasta ahora hemos defendido que los recargos sólo se pueden construir sobre impuestos y de hecho el legislador constitucional así parece entenderlo. Pero si descendemos a la legislación orgánica encontramos cómo entre los impuestos cedibles o cedidos que recoge el art. 11 se encuentra "*f) Las tasas y demás exacciones sobre el juego.*" Es más, este artículo y el art. 20.1.c) de la LOFCA parecen ampliar el ámbito de aplicación de los recargos no sólo a los impuestos estatales, como refleja el texto constitucional, sino a todos los tributos estatales (tasas y contribuciones especiales).

Sobre este tema LINARES MARTÍN DE ROSALES<sup>144</sup> expresó su disconformidad con que el recargo autonómico se construyese sobre la citada tasa fundamentándose en dos motivos. De un lado que el texto constitucional expone que el recargo se construye sobre impuestos estatales y el segundo que el Congreso, cuando se elaboró la LOFCA, no aprovechó la oportunidad de corregir el ámbito del recargo de forma que interpreta que el legislador sólo lo contempla sobre impuestos estatales. Esta argumentación es rechazada por PEÑA VELASCO<sup>145</sup> en el sentido de que el término << impuestos >> mencionado en la constitución equivale a tributo de forma que puede acoger lo establecido en la LOFCA. De otro lado, observa que el legislador contempla en el art. 20.1.c) de esa ley la posibilidad de establecer recargos sobre tributos que son objeto de cesión, entre los cuales figuran impuestos y otras figuras que formalmente no lo son.

Bajo nuestro punto de vista, la realidad nos muestra, viendo el capítulo primero, que las Comunidades Autónomas han establecido ya sus recargos sobre el citado tributo de forma que no parece que sus legislativos estén acordes con la interpretación del primer

---

ob., cit., pág. 3.

<sup>144</sup>) LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: *Régimen financiero de las Comunidades Autónomas Españolas*, Diputación General de Aragón, 1981, pág. 128. Así mismo CODES ANGUITA destaca la no coherencia de que el texto constitucional hable de impuestos cedidos y que el Proyecto de ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas contemple en su art. 11 la cesión de tasas y demás exacciones sobre el juego. CODES ANGUITA, J.L.: << La cesión de impuestos estatales como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas >>, REHL, vol. X, nº 30, 1980, págs. 578-579.

<sup>145</sup>) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 387-388.



autor citado. Además, reiteramos nuestra negativa a que el recargo se construya sobre un tributo cuya naturaleza es la de tasa por los argumentos aportados en ese mismo capítulo y que no vamos a repetir, de forma que no nos identificamos con lo considerado por PEÑA VELASCO. A este tema nos podemos acercar desde otra perspectiva que permite una interpretación que imprime coherencia al bloque constitucional. En nuestra doctrina encontramos diferentes autores<sup>146</sup> que admiten la posibilidad de que el recargo autonómico se pueda establecer sobre la tasa estatal que grava el juego y, por ende, que la citada tasa sea un tributo cedible. Se adhieren, así, al planteamiento de MATEO RODRÍGUEZ<sup>147</sup> que considera "*(...) sin perjuicio de que formalmente la concesión de la autorización (para la celebración del juego) se configure como hecho imponible, el nacimiento y cuantificación de la obligación tributaria se hace depender de la capacidad contributiva que manifiesta el sujeto por la obtención de ingresos derivados de la organización o celebración de juegos, actividad del sujeto pasivo que, en términos reales constituye, por tanto el hecho imponible del tributo. (...) En definitiva, nos encontramos ante un impuesto sobre los juegos de suerte, envite o azar que erróneamente ha sido denominado <<tasas>> por la normativa que lo establece (...)*"

Esta tesis también ha sido expuesta por nuestros tribunales en el sentido de concebir la tasa sobre el juego, a pesar de su denominación, como un impuesto. Así lo ha considerado el Tribunal Supremo en diversos pronunciamientos<sup>148</sup> y el Tribunal Constitucional parece que ha cerrado la polémica en su Sentencia 246/1994 de 10 de

---

<sup>146</sup>) CORS MEYA F.X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 419; LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., pág. 79; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M<sup>a</sup> del P.: Los recargos..., ob., cit., págs. 86-87 o BELUCHE RINCÓN, I.: Alcance..., ob., cit., pág. 101.

<sup>147</sup>) MATEO RODRÍGUEZ, L.: Tributación..., ob., cit., págs. 1230-1231. No obstante podemos encontrar autores que muestra su disconformidad ante esta tesis. En este sentido ALONSO GONZÁLEZ explica que: "*A nuestro modo de ver, y de acuerdo con lo hasta ahora sostenido, el hecho imponible principal o distintivo de esta tasa es la autorización y sobre su vinculación con la categoría tributaria de las tasas es difícil de dudar*" ALONSO GONZÁLEZ, L.: <<Los recargos autonómicos sobre el juego mediante máquinas y aparatos automáticos>>, RHAL, n<sup>o</sup> 69, 1993, págs. 418 y 431.

<sup>148</sup>) Como ejemplo se pueden aportar las Sentencias de 3 de diciembre de 1987, 15 de enero de 1988, 16 de enero de 1988, 19 de enero de 1988, 13 de febrero de 1988, 18 y 19 de marzo de 1988, 16, 25 y 27 de abril de 1988, 13, 17 y 19 de julio de 1988, 20 de mayo de 1988, 10 y 13 de junio de 1988, 9 y 23 de septiembre de 1988, 10 de octubre de 1988, 30 de marzo de 1989, 3 de abril de 1989, 5 de mayo de 1990, 13 de junio de 1990 y 25 de octubre de 1994.

noviembre tal y como ya hemos visto en el capítulo anterior.

La consecuencia, en lo que a nosotros nos interesa, la expresa ORÓN MORATAL<sup>149</sup> cuando considera que *"Habiendo examinado en este mismo trabajo el régimen jurídico de la tasa estatal sobre los juegos de azar y concluido que estamos ante un impuesto, podemos afirmar, desde nuestro punto de vista, que pueden establecerse recargos por las Comunidades Autónomas sobre la <<tasa>> estatal que grava los juegos de suerte, envite o azar, por ser uno de los impuestos cedidos a las mismas, y ser éste el requisito necesario para que así sea, según el artículo 12 de la LOFCA"*.

En nuestra opinión, esta es la interpretación que mayor coherencia imprime al bloque constitucional. La consideración de que la tasa sobre el juego responde, no por mero capricho interpretativo sino por el estudio de su estructura, a la naturaleza de un impuesto implica que se respeta por la LOFCA el mandato constitucional de que los impuestos cedidos sean tributos de esta naturaleza. Así mismo, implica que el recargo se establecerá sólo sobre los impuestos estatales de acuerdo con el texto constitucional y sin que debamos pensar que se trata de una artificiosidad técnica el que se admita un recargo sobre una tasa.

También se plantean dudas, en tercer lugar, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio. Siguiendo el art. 4 de la Ley 30/1983 de Cesión, parece que se ha cedido el rendimiento con relación a los sujetos pasivos residentes en el territorio autonómico. En consecuencia, se puede presumir, que se ha cedido el rendimiento del tributo procedente de la obligación personal de contribuir y no el derivado de la obligación real de contribuir<sup>150</sup>. Así mismo, esta vertiente del impuesto no puede ser considerada como

---

<sup>149</sup>) ORÓN MORATAL, G.: Régimen..., ob., cit., pág. 169.

<sup>150</sup>) Según ESCRIBANO LÓPEZ *"La lógica consecuencia de este punto de conexión consiste en entender no cedido el Impuesto en relación con sujetos a la obligación real de contribuir, en cuyo caso la competencia será de la Administración central aunque en la práctica algunas Comunidades Autónomas hacen caso omiso de esta delimitación de competencias"*. ESCRIBANO LÓPEZ, Fco.: <<El impuesto sobre el Patrimonio>> en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, 3ª ed., Madrid, 1995, pág. 308. De opinión similar se muestra BAENA AGUILAR cuando escribe que *"(...) si sólo se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, por ejemplo, que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio, entonces*

susceptible de ser base de un recargo puesto que, por un lado, no parece cedida y por otro no responde al carácter de tributo sobre el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en el territorio de las Comunidades Autónomas tal y como exige el art. 12 de la LOFCA. En consecuencia un hipotético recargo tributario autonómico tendría que ser establecido sobre el impuesto en relación con el régimen personal de contribuir (que es el efectivamente cedido) sin posibilidad de abarcar la obligación real de contribuir que se contiene en su régimen jurídico.

En similares términos es posible considerar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que el régimen de este tributo contempla también una obligación personal o real de contribuir que depende de la residencia habitual del sujeto pasivo. Examinando el impuesto cuando grava las transmisiones *mortis causa*, parece que se ha cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento de las dos obligaciones mencionadas ya que el art. 5 de la Ley 30/1983 de 28 de diciembre de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas contempla, como punto de conexión territorial, la residencia habitual del causante. En consecuencia, la no referencia a un punto de conexión vinculado con el contribuyente nos induce a pensar que se hallan cedidas ambas obligaciones, pudiendo ser el tributo, en las dos modalidades, base de un hipotético recargo. Se llega a idéntica conclusión si examinamos el impuesto cuando grava la donación de bienes inmuebles, puesto que el punto de conexión es la ubicación del bien, independientemente de donde se halle al donatario. En cambio, no nos parece posible extender esta conclusión con respecto a la cesión del rendimiento del impuesto cuando grava la donación de los demás bienes y derechos. En ese caso el punto de conexión es la residencia habitual del donatario por lo que, creemos, no se halla cedida la obligación real de contribuir y sí la personal puesto que, como ocurre con el Impuesto sobre el Patrimonio, se utiliza un punto de conexión del que depende estar sometido a un tipo u otro de obligación. En consecuencia, bajo nuestro punto de vista, el recargo tributario autonómico puede

---

*los sujetos pasivos de dicho Impuesto por obligación real son deudores de la Administración del Estado, no de la autonómica.*" No obstante, afirma a pie de página, que en la práctica la obligación real de los impuestos cedidos va a parar a las arcas de la Comunidad Autónoma del domicilio fiscal del no residente, puesto que no existe un procedimiento de gestión diferenciado del de la obligación personal correspondiente. BAENA AGUILAR, A.: *El domicilio tributario en derecho español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 51-52.

establecerse sobre el Impuesto comentado cuando grava la donación de bienes inmuebles en cualquiera de las dos modalidades de obligación por estar cedido en esos términos. También podrá ser establecido sobre el Impuesto en relación con la obligación personal de contribuir cuando grava la donación de los demás bienes y derechos. Pero, en cambio, no sobre la obligación real ya que no parece estar cedida ni responde a ser un impuesto no cedido que grava el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Una cuestión adicional, en aras de completar el estudio del ámbito del recargo tributario autonómico, se plantea cuando nos centramos en uno de los impuestos susceptibles de ser cedidos a las Comunidades Autónomas: la imposición general sobre las ventas en su fase minorista. Este concepto estuvo, en un principio, vinculado al Impuesto sobre el Lujo que se recaudaba en destino tal y como recoge la Disposición transitoria tercera de la LOFCA. Posteriormente, siguiendo la Disposición adicional segunda en su apartado 2, se interpretó la ley orgánica en el sentido de que se trataba de ceder el Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase de gravamen sobre las ventas al por menor.

Pues bien, aunque ya sabemos que no es un tributo cedido, y en consecuencia no cabe la posibilidad de establecer recargos autonómicos sobre él, ello no es óbice para detenernos, siquiera sea brevemente, en ciertas cuestiones que, caso de cederse efectivamente, pudieran plantearse en relación con el tema que ocupa nuestra atención. En efecto, según nuestro criterio, se presentan dos tipos de cuestiones: a) qué se ha de entender por cesión de la recaudación de un Impuesto sobre el Valor Añadido producido en fase minorista y b) si el establecimiento del recargo no implicará una violación de la normativa comunitaria que regula el impuesto.

Con respecto a la primera cuestión, PERETÓ GARCÍA<sup>151</sup> trató el tema en el contexto de la Ley 30/1985 de 2 de agosto del Impuesto sobre el Valor Añadido, definiendo <<fase minorista>> en función del concepto de comerciante minorista establecido en el art. 62 de la citada Ley. En este sentido, entendió que podía cederse la

---

<sup>151</sup>) PERETÓ GARCÍA, M.: <<El IVA y las Comunidades Autónomas: su financiación>>, en *El IVA en el sistema tributario español*, vol. II, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1986, págs. 1472.

recaudación procedente de cualquier sujeto pasivo que reuniera los requisitos de ese precepto. Por su parte GARCÍA AÑOVEROS<sup>152</sup> expuso una concepción más restringida de lo que podía ser cedido: el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave a minoristas que no son personas físicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido que gravase a minoristas que transmitan bienes de los indicados en el art. 142 del anterior RIVA.

La regulación establecida por la anterior Ley quedó derogada por la Disposición derogatoria primera de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre. En el nuevo texto el artículo 149<sup>153</sup> se ocupa de definir qué se ha de entender por comerciante minorista de forma que, a nuestro juicio, será la recaudación procedente de esos sujetos pasivos la susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas y, en consecuencia, serán estos los sujetos pasivos susceptibles de ser gravados a través del recargo autonómico que aquí tratamos.

Ahora bien, siguiendo el art. 149 se reduce la fase minorista a la entrega de bienes de forma que parecería que la recaudación que se ha de ceder es la producida por los

---

<sup>152</sup>) GARCÍA AÑOVEROS, J.: *¿Crisis...*, ob., cit., pág. 389.

<sup>153</sup>) Art. 149.1:

*"A los efectos de esta Ley, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurren los siguientes requisitos:*

*1º Realizar con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso algunos de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.*

*No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometidos los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración como tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.*

*2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tenga la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por 100 del total de las entregas realizadas de los citados bienes.*

*El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que en ellos concorra alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) Que no puedan calcular el porcentaje que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.*

*b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*2. Reglamentariamente se determinarán las operaciones o procesos que no tienen la consideración de transformación a los efectos de la pérdida de la condición de comerciante minorista."*

comerciantes definidos en el artículo citado y, al mismo tiempo, ellos serían los sujetos pasivos de un hipotético recargo autonómico. Este ámbito de cesión del Impuesto sobre el Valor Añadido nos parece estrecho en comparación con lo previsto en el art. 11.1.d) LOFCA que prevé la cesión de la recaudación de la fase minorista sin diferenciar si esta se ciñe o no a la entrega de bienes. Por ello entendemos, con PERETÓ GARCÍA<sup>154</sup>, que el art. 149 sirve de referencia para definir al empresario o profesional minorista susceptible de generar la recaudación cedible a las Comunidades Autónomas y, por tanto, sujeto pasivo potencial de un hipotético recargo autonómico pero sin agotar el concepto de fase minorista al que se refiere la LOFCA.

LINARES MARTÍN DE ROSALES<sup>155</sup> también se ha aproximado a este concepto acotándolo a aquellas operaciones realizadas por sujetos pasivos del Impuesto que tratan exclusivamente con consumidores finales residentes en el mismo territorio y, además, siempre que esos sujetos se relacionen tributariamente con una sola Comunidad Autónoma. En definitiva identifica la fase minorista con una fase de puesta en consumo tanto de servicios como de operaciones mixtas de entrega y servicios además de la propias que sirven de base al "Recargo de equivalencia".

En este sentido, el art. 149.1.1º de la LIVA define el concepto de comerciante y su número 2º añade los requisitos para que éste sea minorista. Por su parte, el art. 84 de la LIVA contiene, en general, los sujetos pasivos del impuesto. De la interpretación conjunta de ambos preceptos puede extraerse una posible definición de fase minorista de forma que serían las entregas de bienes o prestaciones de servicios, sin que haya existido elaboración previa, que se efectúen a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales sino de consumidores finales. Así mismo serán sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido en esta fase los empresarios y profesionales que realizan estas actividades siempre y cuando las contraprestaciones de estas operaciones excedan del 80 por 100 de su

---

<sup>154</sup>) PERETÓ GARCÍA, M: El IVA..., ob., cit., pág. 1472-1473.

<sup>155</sup>) LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.: <<El IVA como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas: una aproximación>>, CT, nº 52, 1985, págs. 118-119.

actividad total. En consecuencia, el Impuesto sobre el Valor Añadido que deben repercutir estos sujetos en la operaciones indicadas sería la base sobre la que se podría establecer un posible recargo autonómico<sup>156</sup>.

Realizada la aproximación a qué se puede entender por fase minorista dentro del Impuesto sobre el Valor Añadido y considerando que es en esta fase donde se ha de construir el recargo autonómico aún queda por analizar cómo influye la regulación comunitaria sobre el citado recargo. En relación con este tema también se ha levantado una cierta polémica entre la doctrina que muestra posturas contrapuestas. Así GARCÍA AÑOVEROS<sup>157</sup> señaló que la Sexta Directiva sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido impedía, entre otras limitaciones, que las Comunidades Autónomas impusieran un recargo sobre este tributo. Por su parte JIMÉNEZ COMPAREID<sup>158</sup> advierte que, con ciertos requisitos, es posible el recargo sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido "*(...) mientras se mantenga la estructura del IVA armonizado en la base imponible, sin entrar en la uniformización de los tipos de gravamen y el establecimiento de un recargo sobre un impuesto estatal no suponga (...) sino una decisión sobre la instauración y la fijación del tipo impositivo, no hay motivo jurídico para sostener la infracción de la norma comunitaria, no se compromete el buen funcionamiento del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido.*" En consecuencia, siguiendo a este último autor, el recargo autonómico no violaría el ordenamiento comunitario pues, en realidad, se traduciría en una elevación de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido en uno de los Estados miembros de la Unión Europea.

Pero, en nuestra opinión, la interpretación de JIMÉNEZ COMPAREID también nos lleva a negar la posibilidad de establecer el citado recargo en caso de que el Impuesto sobre el Valor Añadido alcance grados de armonización que no abarquen sólo la base

---

<sup>156</sup>) Hemos de decir que cabe incluso afirmar que un recargo de este tipo podría ser repercutido al igual que sucede con el tributo base en este caso. Como ejemplo, en este sentido, podemos traer el recargo municipal canario sobre el Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo (art. 4.2 Ley 8/1992 de 4 de diciembre).

<sup>157</sup>) GARCÍA AÑOVEROS, J.: *¿Crisis...*, ob., cit., pág. 388.

<sup>158</sup>) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: *La imposición...*, ob., cit., pág. 209.

imponible sino también el tipo impositivo<sup>159</sup>. Además su interpretación nos induciría a negar el hecho de que el recargo, aunque dependiente, también tiene unas características propias como tributo autonómico que no ha de implicar, necesariamente, una simple elevación de tipos impositivos por la intervención de dos entes. En definitiva, estimamos que es necesario profundizar en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el nivel comunitario a fin de aproximarnos a una conclusión en este tema.

Dicho esto, el tratamiento de este punto ha de comenzar por el art. 33 de la Sexta Directiva (77/388/CEE)<sup>160</sup> que establece lo siguiente "*1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estado miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.*

*2. Toda referencia a productos sujetos a impuestos especiales en la presente Directiva se entenderá hecha a los siguientes productos, tal y como se definen en las*

---

<sup>159</sup>) Con esta posición también conviene HUCHA CELADOR al exponer que "*En el caso del IVA, las objeciones a la posibilidad de implantación de recargos autonómicos derivarían de un doble hecho: por un lado, el proceso irreversible de armonización fiscal europeo que se extiende a los tipos de gravamen del tributo y que hace inviable el gravamen del consumo por parte de los entes subcentrales cuando el estado agota la banda máxima de los citados tipos (...)*" El otro motivo radica en que el recargo provocaría distorsiones en el mercado comunitario pues el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido pivota sobre la producción y no sobre el consumo produciéndose un fenómeno de <<exportación fiscal>> en caso de imposición del tributo autonómico. HUCHA CELADOR, F. de la: Reflexiones..., ob., cit., pág. 470.

De hecho la armonización de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido ya ha sido objeto de regulación por parte de la Unión Europea a través de la Directiva 92/77/CEE de 19 de octubre donde se fija un tipo general mínimo del 15 por 100, erradica los tipos incrementados y permite un tipo de gravamen reducido para los productos de consumo básico.

<sup>160</sup>) Sexta Directiva (77/388/CEE) en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor añadido: base imponible uniforme. DOCE N° L 145 que entró en vigor el 1 de enero de 1979. Este artículo fue redactado por la Directiva del Consejo 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991 (DOCE núm. L. 376 de 31 de diciembre de 1991).



*disposiciones comunitarias vigentes:*

*-Los aceites minerales.*

*-El alcohol y las bebidas alcohólicas*

*-Las labores del tabaco."*

La regulación anterior pone de manifiesto una prohibición en el sentido de que los Estados miembros no pueden introducir tributos sobre el volumen de negocios. Esta prohibición ha sido tratada en diversas ocasiones por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que ha realizado una labor de interpretación de cada caso concreto sin establecer unos principios generales. Por ello, extraer una referencia para estimar cuándo un tributo es incompatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido implica examinar los pronunciamientos del Tribunal.

Un primer pronunciamiento del Tribunal Europeo, siguiendo a OLIVER CUELLO<sup>161</sup>, sobre este punto es la STJCE de 27 de noviembre de 1985 Rousseau Wilmot c. ORGANIC donde el Tribunal examinó la compatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido de una contribución social de solidaridad y un impuesto de ayuda mutua sobre el volumen de negocios cuya recaudación se destinaba a un fondo social. En este tema el Tribunal argumentó que el art. 33 pretende impedir que el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido se vea comprometido por las medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios, y recaigan sobre las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicho esto el Tribunal consideró que el art. 33 no puede tener por objeto la prohibición a los Estado miembros de mantener o introducir derechos y tasas que no tengan un carácter fiscal, sino que se exigen específicamente para alimentar los fondos sociales.

Un segundo pronunciamiento es la STJCE de 8 de julio de 1986 Kerrut C. Finanzant Mönchengladbach-Mitte donde se analiza la compatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido de un tributo alemán sobre transmisiones. Sobre el tema JIMÉNEZ

---

<sup>161</sup>) OLIVER CUELLO, R.: <<La jurisprudencia comunitaria sobre la compatibilidad del IVA con otros tributos>>, CT, nº 72, pág. 86.

COMPAREID<sup>162</sup> constata que el tribunal considera que: "(...) ninguna disposición de Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro grave una operación, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de la Sexta Directiva, con otros impuestos sobre las transmisiones -en este caso se trataba de un derecho de registro- con tal de que dichos impuestos no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios."

En la STJCE Bergandi c. Directeur des Services Fiscaux de La Manche de 3 de marzo de 1988 el Tribunal europeo nos da una característica para reconocer un impuesto sobre el volumen de negocios que, por ende, podría ser incompatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido. En este pronunciamiento el Tribunal trata un tributo francés sobre máquinas para juego y considera que este no es incompatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido por el hecho de gravar la puesta a disposición del público del bien. De la sentencia se extrae que el Tribunal no considera un tributo sobre el volumen de negocios aquel que grava la puesta a disposición del público de un determinado bien, sin considerar los ingresos que puede producir esa puesta a disposición<sup>163</sup>.

Pero, a nuestro juicio, el fallo más clarificador es Wisselink y Abemij c. Staatssecretaris van Financiën de los Países Bajos<sup>164</sup>. En este caso el Tribunal trata un tributo holandés que grava la entrega e importación de turismos y ciclomotores con un tipo impositivo sobre el precio de venta y se devenga sólo una vez siendo repercutido en el consumidor final. El Tribunal considera que este tributo es compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido ya que el impuesto controvertido:

1) Si bien constituye un impuesto sobre el consumo cuya base imponible es proporcional al precio de las mercancías, no constituye sin embargo un impuesto general, puesto que sólo grava dos categorías de productos muy determinados (vehículos y ciclomotores).

---

<sup>162</sup>) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 207.

<sup>163</sup>) OLIVER CUELLO, R.: La jurisprudencia..., ob., cit., pág. 90.

<sup>164</sup>) Asuntos acumulados 93 y 94/88. Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, vol. 7, año 1989, págs. 2671-2709.

2) No grava la circulación de bienes y servicios ni las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que sólo se aplica una vez, en la fase de la entrega por el fabricante o de la importación y se repercute después íntegramente en la fase de comercialización siguiente, sin que haya una nueva imposición.

3) Si bien el impuesto pagado no es deducible de la fase precedente, forma parte integrante del precio de coste del vehículo y los vehículos usados que no hayan sido importados ya que no se le someten.

4) La base imponible se constituye con el precio del catálogo del vehículo sin Impuesto sobre el Valor Añadido y, cuando éste se devenga, se calcula sobre la contrapartida realmente obtenida por el proveedor, incluido el impuesto extraordinario.

5) El impuesto no compromete el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que se percibe de forma paralela a este último sin sustituirlo<sup>165</sup>

En la STJCE de 7 de mayo 1992 Bozzi c. C.N.P<sup>166</sup> el Tribunal trata una exacción configurada como una cotización complementaria de abogados y procuradores consistente en un porcentaje sobre todas las remuneraciones que formen parte de su cifra de negocios anual a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. El Tribunal considera que esta exacción es compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido por el hecho de que sólo afecta a abogados y procuradores además de que no se aplica a la totalidad de los honorarios percibidos por estos profesionales sino a sólo a sus actuaciones ante los tribunales, es una carga monofásica y no es deducible. En segundo lugar se diferencia del

---

<sup>165</sup>) Estos argumentos también son utilizados en la STJCE de 19 de marzo de 1991 N.v. Giant c. Commune d'Overijse (Asunto C-109/90, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, vol. 3, 1991, págs. I-1385-I-1399) donde se trata un tributo local belga sobre espectáculos y diversiones. El Tribunal, basándose en los argumentos anteriores, falló en el sentido de establecer la compatibilidad de este tributo local con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>166</sup>) Asunto C-347/90. Recopilación Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, vol. 5, 1992, págs. I/2947-I/2972.

Impuesto sobre el Valor Añadido en que no siempre es proporcional a la remuneración que el cliente ha de satisfacer por la prestación profesional. Por último, el Tribunal expone que se trata de una carga recaudada en una sola fase, sin que exista un mecanismo de deducción para el profesional.

En la STJCE de 16 de diciembre de 1992 Belunade c. Directeur des Services Fiscaux de la Loire Atlantique se estudia la compatibilidad con el Impuesto sobre el Valor Añadido de unos derechos de registro. En este pronunciamiento el Tribunal considera que el art. 33 trata de evitar tributos que de hecho graven la circulación de bienes y servicios de modo similar al impuesto indirecto tratado comprometiendo el sistema común de este último. En todo caso se considera que gravan la circulación de bienes y servicios los impuestos, derechos y tasas que presenten las características esenciales del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido, el Tribunal, como destaca OLIVER CUELLO<sup>167</sup>, describe este tributo como uno que "*(...) se aplica de manera general a las transacciones que tengan por objeto bienes y servicios, es proporcional al precio de dichos bienes y servicios, se devenga en cada fase del proceso de producción y de distribución y, por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y servicios, ya que el impuesto debido con ocasión de cada transacción se calcula previa deducción del pagado con ocasión de la transacción precedente*".

Hasta ahora las sentencias que hemos mostrado parecen admitir la compatibilidad de los diversos tributos examinados con el Impuesto sobre el Valor Añadido pero también podemos encontrar pronunciamientos del Tribunal Europeo dirigidos a negar esta compatibilidad. Este es el caso de la sentencia de 31 de marzo de 1992 Dansk Denkavit y Poulsen Trading c. Skatteministeriet<sup>168</sup> donde el Tribunal estudia una Contribución para el Mercado de Trabajo establecida en Dinamarca. El Tribunal estudió la citada contribución extrayendo de ella caracteres similares y diferentes a aquel impuesto indirecto pero finalizó considerando que: "*(...) para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre*

---

<sup>167</sup>) OLIVER CUELLO, R.: La jurisprudencia..., ob., cit., pág. 97.

<sup>168</sup>) Asunto C-200/90. Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, vol. 3, año 1992, págs. I/2217- I/2252. Este caso fue de nuevo tratado en la Sentencia de 1 de diciembre de 1993 fruto del recurso por incumplimiento que interpuso la Comisión contra el Reino de Dinamarca

*el volumen de negocios no es preciso que sea en todo semejante al IVA; basta con que presente las características esenciales de éste.*". Así pues, de acuerdo con este pronunciamiento y debido a las similitudes existentes con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Tribunal consideró que se trataba de un tributo sobre el volumen de negocios y por ello incompatible con el tributo europeo.

El establecimiento de un posible recargo autonómico sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase minorista, a nuestro juicio, ha de tener en cuenta los criterios aquí expuestos. En este sentido parece ineludible pensar, en primer lugar, que un recargo sobre el impuesto estatal, siendo éste un tributo que grava el volumen de negocios, también gravará el citado volumen (recordemos que el aspecto material del tributo base y el recargo suele ser común, así como el objeto del tributo). Así mismo, también se puede argumentar que el recargo (como tributo que comparte el hecho imponible del impuesto base) es semejante de forma esencial al Impuesto sobre el Valor Añadido (la misma base imponible, ser un tipo de carácter proporcional, etcétera). En consecuencia podría plantearse una respuesta negativa al establecimiento de recargos sobre la fase minorista del Impuesto sobre el Valor Añadido por incompatibilidad del citado tributo autonómico con el Derecho comunitario, más concretamente, con el art. 33 de la Sexta Directiva.

Ahora bien, también es posible encontrar argumentos que avalen el establecimiento del recargo autonómico. En este sentido se ha de destacar que el recargo recae sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido concretado en una fase minorista, no gravando las otras posibles fases del proceso de producción sino que, como hemos dicho antes, sólo las transmisiones de bienes o prestaciones de servicios hechos a sujetos que no sean empresarios o profesionales, la Seguridad Social o entidades colaboradoras. Concentrado en esta fase el recargo autonómico no parece suponer una distorsión al sistema general del tributo comunitario tal y como exigen las sentencias precedentes.

En definitiva, sobre este tema es posible encontrar argumentos que avalen la posición afirmativa o negativa a la compatibilidad del recargo con el Derecho comunitario. Es pues un punto que queda abierto a la espera de que se produzcan las circunstancias

necesarias y un posible pronunciamiento del Tribunal de Justicia<sup>169</sup>.

Para finalizar el tratamiento del ámbito sobre el que se puede construir el recargo autonómico sobre la fiscalidad indirecta hemos de contemplar también la posibilidad de gravar por este tributo los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista tal y como consta en el art. 11.1.e) de la LOFCA. En este sentido traemos aquí la Ley 38/1992 de 28 de diciembre por la que se regulan impuestos sobre determinados productos como son: el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios, el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte<sup>170</sup>.

En la legislación que regula estos tributos no se contempla un determinada fase denominada "fase minorista" por lo que sería necesaria su previa identificación para, posteriormente, proceder a su cesión regulando su alcance. Realizado este presupuesto necesario es cuándo procedería el establecimiento de un posible recargo autonómico.

Esta previa identificación de una fase minorista puede implicar que se grave con estos tributos el comercio de los productos anteriores en una determinada fase que podríamos identificar con la provisión al consumidor final de los mismos. Para concretar más la misma podrían utilizarse las referencias procedentes de la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido o bien el concepto que se deriva del RDLeg. 1175/1990 de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre

---

<sup>169</sup>) Consultando el trabajo de ADAME MARTÍNEZ se puede contemplar otra posibilidad. Esta consta de que sea el Estado el que establezca, dentro del marco normativo comunitario, un recargo sobre el Impuesto del Valor Añadido en su fase minorista cuya recaudación sea cedida a las Comunidades Autónomas. ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Ed. Comares, Granada, 1996, págs. 622-623.

<sup>170</sup>) Sobre esta posibilidad HUCHA CELADOR muestra una posición negativa cuando escribe que "Similares son las consideraciones que cabe hacer en torno a los impuestos especiales, inmersos también en el proceso de armonización fiscal a nivel comunitario y donde el establecimiento de recargos autonómicos generaría problemas similares a los detectados en el caso del IVA, puesto que son impuesto que gravan la fabricación o producción de determinados productos, aun cuando, a través del mecanismo de la repercusión obligatoria, recaigan sobre el consumo". HUCHA CELADOR, F. de la: *Reflexiones...*, ob., cit., pág. 470.

Ahora bien, en nuestra opinión, la identificación de esta fase minorista implicaría un necesario seguimiento del tributo que es cedido a las Comunidades Autónomas hasta la fase que hemos identificado como minorista y que se relaciona con la provisión al consumidor. Esto es debido a que, a diferencia de lo que ocurre con un tributo multifásico como es el Impuesto sobre el Valor Añadido, estos tributos especiales son monofásicos gravando sólo la fase de la fabricación o la fabricación e importación y se repercuten sobre los adquirentes de los citados productos sin diferenciar si son consumidores finales o no<sup>172</sup>. Este aspecto también se repite en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte cuyo hecho imponible se basa en la primera matriculación en España de vehículos<sup>173</sup>.

En este sentido, estos tributos pasan al consumidor final -quien deberá, en definitiva, soportar un posible recargo autonómico- confundidos con el precio final del producto que se trate. Por ello estimamos necesario regular medidas para la identificación en la fase minorista de la base imponible o la cuota impositiva del citado tributo con la finalidad de poder establecer sobre él el recargo autonómico.

Así mismo, en este contexto también es necesario tener en cuenta la normativa comunitaria. Siguiendo a NAVAS VÁZQUEZ<sup>174</sup> la citada normativa persigue dos objetivos puesto que, por un lado, armoniza el régimen de los productos que son gravados en los países de la Unión Europea y, por otro lado, permite establecer otros impuestos adicionales siempre y cuando respeten la normas impositivas aplicables a la imposición

---

<sup>171</sup>) En la Regla 4ª, D) de la Instrucción de este RDLeg. encontramos que: "*A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas se considera comercio al por menor el efectuado para el uso o consumo directo. Igual consideración tendrá el que, con el mismo destino, se realice sin almacén o establecimiento, siendo suficiente que se efectúen las transacciones o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores, o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.*"

<sup>172</sup>) Art. 5 y 14 Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

<sup>173</sup>) Art. 65, Ley 38/1992 de 28 de diciembre.

<sup>174</sup>) NAVAS VÁZQUEZ, R.: Los impuestos..., ob.,cit., págs. 490-492.

### 3.3.- El recargo no puede implicar la disminución de ingresos del Estado por dichos impuestos.

Este es otro de los límites que impone el art. 12 de la LOFCA que es interpretado por FERREIRO LAPATZA<sup>175</sup> o PEÑA VELASCO<sup>176</sup> en el mismo sentido que ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA<sup>177</sup> cuando explica que con él se trata de evitar: "*(...) el <<vaciado>> de la recaudación de los impuestos por el Estado (así sucedería si tales recargos fueran deducibles o compensables en la cuota del Tesoro Público) (...)*". Con esta opinión similar también es posible relacionar a autores como RUIZ BEATO-BRAVO<sup>178</sup>, CORS MEYA<sup>179</sup>, LÓPEZ DÍAZ<sup>180</sup> o LINARES MARTÍN DE ROSALES<sup>181</sup> que interpretan esta limitación como una prohibición a que los recargos sean deducibles en los tributos sobre los que recaen.

Sobre este precepto GARCÍA FRÍAS<sup>182</sup> considera que, si bien tiene el objetivo que los autores señalados estiman, podría haberse evitado: "*(...) porque la competencia para realizar deducciones de cualquier tipo en un tributo corresponde al ente titular del tributo y nunca al titular del recargo, ya que esto supondría transgredir el ámbito competencial*". Esta cita nos da pie para destacar que la prohibición contenida en el artículo 12.2 de la LOFCA no está dirigida a las Comunidades Autónomas sino al Estado que es el único que puede diseñar el cuadro de deducciones de sus propios tributos. En el mismo

---

<sup>175</sup>) FERREIRO LAPATZA, J.J: La hacienda...,ob., cit., pág. 162.

<sup>176</sup>) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 392.

<sup>177</sup>) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: La financiación...,ob., cit., pág. 53.

<sup>178</sup>) RUIZ-BEATO BRAVO, J.: Los recursos..., ob., cit., pág. 2747.

<sup>179</sup>) CORS MEYA, X.: Los recursos..., ob., cit., pág. 420.

<sup>180</sup>) LÓPEZ DÍAZ, A<sup>o</sup>.: Régimen..., ob.,cit., pág. 95.

<sup>181</sup>) LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: Comentarios..., ob., cit., pág. 162.

<sup>182</sup>) GARCÍA FRÍAS, M<sup>a</sup> de los A.: La financiación...,ob., cit., pág. 168.



sentido LASARTE y CALERO<sup>183</sup> consideran que: "*(...) recogiendo la idea de competencia de que antes se ha hecho mención, parece que el carácter deducible o no del recargo a los efectos del impuesto sobre la Renta no puede ser establecido por una ley autonómica.*"

Nuestro Tribunal Constitucional, por su parte, ha tenido ocasión de tratar la prohibición que aquí analizamos en su, ya mencionada, Sentencia 150/1990 donde los recurrentes alegaban que la legislación estatal sobre la renta, recogida en la derogada Ley 44/1978, preveía que los recargos no estatales pudieran ser deducidos. Los recurrentes consideraban que si el recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid se incluía en dicha previsión se estaría violando el art. 12.2 de la LOFCA. El Alto Tribunal, por su parte, en el fundamento jurídico sexto rechazó la citada argumentación basándose en que la LIRPF 44/1978 no podía conocer, por lógica cronológica, la prohibición establecida en 1980 por la LOFCA. Así mismo, consideró que la LOFCA limitaba la efectividad de la citada ley ordinaria estatal de forma que se prohibía la posible deducibilidad del recargo. Finalmente, remató su argumentación de rechazo, considerando que el art. 19.1 de la LIRPF 44/1978: "*(...) está pensando en recargos que graven cada uno de los rendimientos o manifestaciones de renta en que analíticamente es susceptible de descomponerse la renta global neta de un sujeto pero no, como es aquí el caso, en un recargo que recae sobre la renta globalmente considerada.*"

En la actualidad, a la luz de los argumentos hasta ahora expuestos hemos de interpretar el art. 42 de la Ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el supuesto de establecerse un recargo sobre este tributo. Este artículo se remite, para la estimación directa del rendimiento neto de actividades empresariales y profesionales, a la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Ésta se halla recogida en la Ley 43/1995 de 27 de diciembre la cual recoge, en su art. 10, el concepto y determinación de la base imponible. Ese elemento se identifica como la renta en el período positivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. La base se determinará en régimen de estimación directa y se realizará corrigiendo, según la normativa del impuesto, el resultado contable determinado de acuerdo con la legislación

---

<sup>183</sup>) LASARTE, J. y CALERO, J.: El recargo en el..., ob., cit., pág. 406.

mercantil. En consecuencia, interpretamos, para determinar el resultado contable se consideran a los tributos no estatales como un gasto deducible con la excepción del propio Impuesto de Sociedades que se contempla como gasto no deducible en el art. 14.1.b). Similar conclusión se puede extraer en la determinación de la renta producida por estas actividades a través de la estimación objetiva por coeficientes contemplada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Efectivamente, siguiendo el art. 30.f) del Reglamento del Impuesto, los tributos no estatales también son un gasto deducible para determinar la base imponible a gravar por ese tributo estatal.

Ahora bien, a pesar de la regulación expuesta por la LIS o la normativa que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un recargo tributario autonómico sobre ese tributo no entra en este supuesto debido a que implicaría la disminución de ingresos del Estado en un impuesto que forma parte del ámbito del recargo y, además, es un recargo que grava la renta global como destacó el Tribunal Constitucional con la anterior regulación. Así pues, el art. 12.2 de la LOFCA debe ser considerado por el Estado a la hora de regular el cuadro de deducciones en los tributos de los que es titular. En este sentido hemos de destacar que una ley ordinaria estatal posterior no puede implicar la derogación del mandato de la ley orgánica puesto que, siguiendo LASARTE y CALERO<sup>184</sup>, las relaciones entre ley ordinaria y ley orgánica se rigen: "*(...) no tanto por el principio de jerarquía cuanto por el principio de competencia. El <<ejercicio de las competencias financieras>> de las Comunidades Autónomas es una materia expresamente reservada a la ley orgánica por el artículo 157.2 de la Constitución de acuerdo con cuyas previsiones fue elaborada la LOFCA.*" En consecuencia, destacan los autores citados, una ley ordinaria que pretendiera la deducción del recargo incurriría en inconstitucionalidad por intromisión en una materia reservada a legislación orgánica.

Parece, por tanto, que la limitación del art. 12.2 de la LOFCA se ha de entender en el sentido de que el recargo tributario autonómico no debe configurarse como un concepto que disminuya los ingresos del Estado que producen los tributos sobre los que se puede establecer. Pero, en nuestra opinión, esta prohibición se puede precisar.

---

<sup>184</sup>) *Ibidem*, pág. 405.

Efectivamente, la prohibición del art. 12.2 de la LOFCA puede ser entendida en el sentido de que el recargo tributario autonómico no puede disminuir ni directa ni indirectamente los ingresos del Estado por los tributos que forman su ámbito de aplicación. Es decir, no puede ser deducible en el impuesto sobre el que recae ni provocar disminución de ingresos en ningún otro tributo susceptible de ser recargado. Pero también puede ser interpretado en el sentido de que lo prohibido es que el recargo sea un concepto deducible en el tributo sobre el que recae, sin perjuicio de que pueda deducirse en otros impuestos que forman parte de su ámbito de aplicación. Esta parece que era la idea del autor del Anteproyecto de ley para la regulación de los recargos, pues se matizaba la prohibición analizada a través de los arts. 4.1 y 2 que preveían: "*1.- En ningún caso los recargos podrán suponer minoración de los ingresos que correspondan al Estado por los impuestos sobre los que aquéllos recaen*<sup>185</sup>. En consecuencia, no podrán deducirse su importe de la cuota de tales impuestos ni será gasto deducible para determinar la base de los mismos.

*2.- El recargo del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas no tendrá la consideración de gasto deducible para determinar la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."*

De acuerdo con este texto parecería que la intención del legislador se dirigía a prohibir que el Estado atribuyese el carácter de deducible en un impuesto base a la cuota procedente de un recargo tributario autonómico que se estableciera sobre él. No obstante, esto no sería óbice para que el recargo mencionado fuera deducible en otros tributos diferentes al que le sirve de base, fueran o no del grupo sobre el que el recargo se puede imponer. La consecuencia práctica de esta interpretación es que, contrariamente a la opinión de ORÓN MORATAL<sup>186</sup>, consideramos que los recargos tributarios autonómicos que recaen sobre la tasa estatal que grava el juego son deducibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos que sean sujetos pasivos en aquél tributo.

Por lo demás, este artículo, es decir, el 12.2 de la LOFCA, dispone que la

---

<sup>185</sup>) La negrita es nuestra.

<sup>186</sup>) ORÓN MORATAL, G.: Régimen..., ob., cit., pág. 170-173.

disminución no se ha de producir en los ingresos del Estado. En este sentido se puede interpretar que en los tributos cedidos, el recargo podría ser deducible debido a que la recaudación producida por ellos es de las Comunidades Autónomas. Sobre este tema, LÓPEZ DÍAZ<sup>187</sup> destaca que: "(...) *esta modalidad no tendría demasiado sentido, ya que no originaría un aumento de los ingresos de las Comunidades, pues lo que se recauda más por el recargo se pierde de los impuestos cedidos, debido a la deducción.*"

También se puede plantear, con relación a este artículo, es qué sucede con los tributos estatales que no pertenecen al ámbito de aplicación del recargo. En otros términos, hemos dicho que se prohíbe que el recargo implique una reducción de los ingresos que el Estado puede percibir a través del impuesto sobre el que se establece. Esto nos conduce a pensar en el supuesto de si recargos sobre impuestos estatales pueden ser deducidos en otros que no sean parte del ámbito del recargo tributario autonómico. Se trataría, por ejemplo, de determinar si es deducible conforme a la regulación establecida en la LIS, el recargo autonómico impuesto sobre la tasa estatal cedida que grava los juegos de suerte, envite o azar.

Sobre esta cuestión nos mostramos partidarios de la opinión de JIMÉNEZ COMPAREID<sup>188</sup> quien piensa que "(...) *no es inadmisibles que la cuota abonada en concepto de recargo autonómico pueda minorar directa o indirectamente los ingresos del Estado por cualquier otro tributo estatal, todo ello de acuerdo con la legislación propia de este tributo estatal*".

Y es que, hemos de advertir, siguiendo a RODRÍGUEZ MONTAÑÉS<sup>189</sup>, que la

---

<sup>187</sup>) LÓPEZ DÍAZ, A<sup>o</sup>: Régimen jurídico..., ob., cit., pág. 95.

<sup>188</sup>) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 332.

<sup>189</sup>) Según RODRÍGUEZ MONTAÑÉS considera: "(...) *estimamos que la deducción de un recargo sobre otro tributo, ya sea de la base o de la cuota de este último, constituye una decisión del legislador en base a variadas motivaciones, que dispondrá su deducibilidad, en su caso, atendiendo a razones de lógica jurídica o de política fiscal, o bien determinará su no deducibilidad por otras razones, entre las que se pueden encontrar frecuentemente las económicas, teniendo en cuenta que la deducción supondrá siempre una disminución de los ingresos a obtener por el ente a cuyo favor se encuentre establecido el tributo en el que se practique dicha deducción.*". RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M<sup>a</sup> del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 164.

deducibilidad o no del recargo autonómico no depende de la lógica jurídica del recargo o de una imposibilidad técnica. En este sentido existen en nuestro ordenamiento otros recargos para la financiación de entes diferentes al titular del tributo base que son deducibles. Es, por ejemplo, el caso del recargo provincial, visto en el capítulo primero, sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas. Este tributo es uno de los que se pueden considerar como deducibles en relación con el Impuesto de Sociedades de forma que el recargo provincial sobre él, desde el momento que comparte con él su hecho imponible gravando el ejercicio de una actividad económica, también es deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Así mismo podemos citar aquí el recargo en favor de la Áreas Metropolitanas sobre la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que es un gasto deducible para determinar los rendimientos netos del capital inmobiliario procedente de una vivienda de carácter habitual<sup>190</sup> o el recurso permanente de las Cámaras de Industria, Comercio y Navegación como gasto deducible a la hora de determinar los rendimientos por actividades empresariales<sup>191</sup>.

Por último, en este apartado se ha de tratar un recargo al que se hará mención más abajo y que se puede denominar "recargo sustitutivo"<sup>192</sup>. Con esta expresión se quiere dar a conocer un posible recargo tributario autonómico que viene a sustituir la imposición estatal sobre la que recae compartiendo la presión fiscal sobre el contribuyente. En otras palabras, el Estado crea un espacio para los recargos autonómicos disminuyendo los tipos impositivos de los impuestos estatales que forman el ámbito de aplicación del recargo autonómico. De esta forma la presión fiscal que antes de la imposición del recargo se derivaba para los sujetos pasivos no aumenta pero tiene causa en la acción conjunta de dos tributos: el impuesto base estatal y el recargo autonómico. Por otro lado, esta medida vendría complementada con una disminución del montante de las transferencias que, por diversos conceptos en los que no entramos, pueden ser realizadas entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

---

<sup>190</sup>) Art. 35.B) LIRPF.

<sup>191</sup>) Art. 42.2 de la LIRPF o art. 30.Uno.f) del Reglamento del Impuesto.

<sup>192</sup>) GAYUBO PÉREZ utiliza esta denominación en su trabajo <<Corresponsabilidad fiscal y solidaridad>>, RVHP, PALAU 14, nº 15, 1991, págs. 211-212.

Pues bien, en este sentido no es difícil ver que este supuesto podría implicar un mecanismo que significase una disminución de los ingresos del Estado. La disminución de los tipos impositivos de los tributos estatales sería la causa de que aquél ente recibiese una recaudación disminuida por el hecho de habilitar un "espacio" al recargo autonómico.

Pero, en nuestra opinión, un recargo de este tipo no implicaría una violación de lo dispuesto en el art. 12.2 de la LOFCA aunque la disminución de tipos impositivos significa una disminución de los ingresos estatales. Esto es debido a que, en primer lugar, no se configura el recargo como una partida deducible dentro del tributo recargado sino que el Estado disminuye la presión fiscal del tributo del que es titular de acuerdo con sus propias opciones, creando un margen que es ocupado seguidamente por el recargo autonómico. En segundo lugar, la disminución de ingresos no supone necesariamente un déficit en las arcas públicas, si también disminuyen las cuantías que a modo de transferencias el Estado debe proporcionar a las Comunidades Autónomas. Así mismo, podría añadirse que este artículo no puede suponer un obstáculo a la coordinación que dos entes con poder tributario pueden realizar a la hora de sistematizar el sistema tributario global.

Hasta ahora nuestra atención se ha dedicado a examinar al recargo autonómico, como un tributo que se puede incorporar al sistema tributario. Esta integración se ha de realizar siguiendo unas pautas cuyo objetivo es preservar el orden que ha de regir el conjunto de exacciones y que afectan a la configuración del recargo. Pero el régimen jurídico del tributo autonómico no se configura sólo con esas guías sino también ha de responder a los principios que forman el contenido del deber de contribuir. El análisis de su influencia es, precisamente, el objeto de nuestro interés a partir de aquí.

#### **4.- EL DEBER DE CONTRIBUIR Y EL RECARGO TRIBUTARIO AUTONÓMICO.**

En nuestra Constitución el art. 31.1 y 3 contempla el deber de contribuir con el siguiente tenor: "*1.- Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los*

*principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. (...) 3.- Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley"*

De este artículo derivamos los diferentes principios que delimitan el deber de los ciudadanos a la contribución de los gastos públicos y que se identifican como el principio de generalidad, el principio de capacidad económica, el principio de igualdad, el principio de progresividad y el principio de no confiscatoriedad<sup>193</sup>. En las siguientes líneas se tratará, como ya hemos dicho, de dar un contenido o significado de ellos con la finalidad de estudiar su influencia a la hora de configurar el recargo tributario autonómico<sup>194</sup>, sin olvidar, que el principio de legalidad también informa este deber de los ciudadanos.

En este sentido hemos de decir que, en nuestra opinión, los principios constitucionales que rigen el deber de contribuir se han de predicar de todo el sistema tributario pero esto no quiere decir que sea sólo éste el objetivo de esos principios sino que, siguiendo a CAZORLA PRIETO<sup>195</sup> *"El sistema tributario es un conjunto armónico e integrado de tributos, y no puede hablarse de un sistema tributario justo sin que también lo sean los distintos elementos que lo componen. De aquí se infiere que el postulado de justicia material en el sistema tributario se extiende también a su exigencia en todos y cada uno de los tributos que lo integran."* Así pues, una vez se ha examinado cómo se puede insertar el recargo tributario autonómico en el sistema tributario, en las siguientes líneas se analizará la influencia de los diferentes principios sobre la exacción autonómica tratada. Se ha de advertir que no es objeto de los próximos subapartados el examen exhaustivo de

---

<sup>193</sup>) Sobre estos principios y su desarrollo jurisprudencial puede verse, entre otros, RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: Los límites... ob., cit., págs. 1281-1348.

<sup>194</sup>) Se ha de constatar que, siguiendo a MARTÍN QUERALT o SOLER ROCH y de acuerdo con el art. 9 de la CE, las Comunidades Autónomas, como poderes públicos que son, se hallan vinculadas en el ejercicio de sus competencias a la norma constitucional, de forma que deben realizar estos principios dentro de su territorio. MARTÍN QUERALT, J.: La institucionalización..., ob., cit., pág. 158. SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T.: <<Los principios jurídico constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas>>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984, págs. 3036.

<sup>195</sup>) CAZORLA PRIETO, L. M<sup>a</sup>: <<Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico>>, RDP, nº 80-81, 1980, pág. 535.

los principios que informan el deber de contribuir, pues excedería del más modesto objetivo de este trabajo, sino que a través de una aproximación a cada uno de ellos se describe esta faceta del régimen jurídico del recargo analizando las cuestiones concretas que en relación con los principios constitucional-tributarios se pueden plantear.

#### 4.1.- El principio de generalidad.

Según ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA<sup>196</sup> el principio de generalidad deriva de la expresión << todos contribuirán >> con la que el autor da un significado y, con ello, un contenido a este principio. Según él, con el vocablo "todos" se ha eludido hacer mención a "todos los españoles" de forma que "(...) *al sostenimiento de los gastos públicos no han de contribuir solamente los españoles, sino quienes sean titulares de las capacidades económicas previstas por la ley y cualquiera que sea su nacionalidad incluidos los apátridas*". En consecuencia, el autor da un sentido al principio vinculado con la territorialidad ya que, interpretamos, estima que la realización del deber de contribuir no depende de la nacionalidad del sujeto obligado "(...) *sino de la residencia habitual o del lugar en que radiquen los bienes, en que se realicen las actividades económicas o en que se presten los servicios sujetos al tributo*".

Pero este principio no se ha de relacionar sólo con la posible vinculación territorial de los contribuyentes sino que presenta otra perspectiva. Efectivamente, siguiendo a CORTÉS DOMINGUEZ, el principio de generalidad no es más que un reflejo del principio de igualdad<sup>197</sup>. En este sentido la generalidad significa "(...) *que todos los ciudadanos han de concurrir a las cargas públicas, pero esto no implica su efectiva contribución, sino la de todos y sólo aquellos que deban hacerlo según los principios de justicia tributaria.*"

Siguiendo esta última cita es posible concretar un poco más el significado de este

---

<sup>196</sup>) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<Comentario al artículo 31 de la Constitución>>, en *Comentarios a las Leyes Políticas*, T. III, EDERSA, Madrid, 1983, pág. 304-305.

<sup>197</sup>) CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento...*, ob., cit., pág. 92.



principio en nuestro ordenamiento. Este es expuesto por PÉREZ ROYO<sup>198</sup> cuando escribe que el principio significa "(...) establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio afecta a todos los que tengan capacidad económica". Así pues, prosigue el autor, se impone que los posibles beneficios fiscales que el legislador tributario establezca han de fundamentarse, no en la arbitrariedad o la discrecionalidad, sino en la capacidad económica o en otras razones amparadas por el ordenamiento<sup>199</sup>. Finalmente, es posible concretar un poco más siguiendo a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ<sup>200</sup> que consideran que las personas obligadas serán tanto personas físicas como personas jurídicas que sean titulares de capacidad económica suficiente para contribuir a los gastos públicos.

En síntesis el principio de generalidad parece implicar que todos los titulares de capacidad económica, independientemente de su nacionalidad o de su carácter de persona física o jurídica, han de contribuir a los gastos públicos salvo que gocen de exenciones o beneficios fiscales amparados en el ordenamiento jurídico y no en la discrecionalidad o la arbitrariedad. Pues bien, una vez nos hemos acercado al significado del principio de generalidad hay que dar un paso más contrastándolo con la regulación actual del recargo. Como ya se ha mencionado, la previsión del recargo se encuentra en el art. 157.1.a) de la CE donde se dispone que se establecerá sobre impuestos estatales. Así se puede derivar que el principio de generalidad con relación a este recargo se cumplirá, por razón de su dependencia, siempre que sea seguido por los impuestos estatales.

Ahora bien, cuando seguimos examinando el bloque constitucional que regula la financiación autonómica observamos que en el art. 12 de la LOFCA el régimen jurídico

---

<sup>198</sup>) PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., págs. 38-39.

<sup>199</sup>) Sobre el principio de generalidad el Tribunal Supremo, en el segundo fundamento de derecho de su sentencia de 2 de junio de 1986, explica que no implica que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Es posible que se regulen tributos en relación con grupos concretos de personas siempre que la distinción no se deba a relaciones *intuitu personae*.

<sup>200</sup>) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., págs. 123-126.

de este tributo se concreta un poco más. En particular, y en relación con este principio, vemos que el tributo se puede establecer sobre los impuestos cedidos de forma que el principio de generalidad, como hemos dicho, se cumplirá para el recargo si, efectivamente, los citados tributos también siguen dicho principio. El segundo grupo de tributos sobre los que se puede construir el recargo son los no cedidos concretándolos en aquellos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. A estos últimos debemos dedicar someramente nuestra atención.

De esta regulación podemos derivar que el legislador orgánico ha matizado el principio de generalidad específicamente en relación con el recargo. Uno de los impuestos estatales no cedidos que restan es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuyos sujetos pasivos con carácter de contribuyentes son, siguiendo el art. 11 de la Ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas "*Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto.*

*a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*

*b) Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.*

*A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros, los rendimientos satisfechos por:*

- Empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español.*
- Personas jurídicas o entidades públicas o privadas residentes en dicho territorio.*
- Establecimientos permanentes situados en el mismo."*

Pues bien, contrastando el art. 12 de la LOFCA y el presente artículo podemos extraer que el recargo autonómico ha de ser establecido sobre personas físicas con domicilio fiscal<sup>201</sup> en la Comunidad de forma que se crea una exención de carácter subjetivo para aquellos que se encuentran sujetos por una obligación real. Efectivamente,

---

<sup>201</sup>) A efectos de no complicar la exposición, en este punto consideramos de forma amplia que el concepto de domicilio fiscal y de residencia habitual son equivalentes (art. 45.1 de la LGT). Esto es sin detrimento de analizar tal cuestión en el capítulo tercero en relación con el principio de territorialidad.

el hecho imponible del recargo derivado de ser construido sobre este tributo estatal queda precisado con esta exención en el sentido de que no todas las personas físicas perceptoras de rentas gravadas lo serán por el tributo autonómico, sino sólo aquellas que poseen su residencia habitual o domicilio fiscal situado dentro del territorio autonómico<sup>202</sup>.

Así mismo, ya vimos que la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cuando grava la donación de bienes y derechos diferentes de los bienes inmuebles, no se halla cedida. En consecuencia el recargo tributario autonómico no alcanza a aquellos que sean contribuyentes de esos impuestos y estén sometidos a una obligación real de contribuir.

Además, el principio de generalidad, como hemos dicho, está relacionado con el principio de igualdad. En este sentido, MENÉNDEZ MORENO, examina si el recargo tributario autonómico puede ir en contra de esta faceta del principio si el tributo es establecido por cada Comunidad Autónoma teniendo, como consecuencia, diferente presión fiscal<sup>203</sup>. Sin perjuicio de tratar más adelante este tributo relacionándolo con el principio de igualdad, adelantaremos aquí que, con el autor citado<sup>204</sup>, bajo nuestro punto de vista, el recargo tributario autonómico no ha de ser uniforme en todas las Comunidades Autónomas. Una diferente presión fiscal en cada uno de esos territorios no es una violación del principio aquí tratado cuando se fundamenta en otros principios del ordenamiento como puede ser la autonomía política reconocida en la CE.

Por otro lado, esto no significa que las Comunidades Autónomas estén exentas de asumir este principio dentro de su propio territorio. En consecuencia cuando establezcan

---

<sup>202</sup>) En este sentido hemos de especificar que la obligación real de contribuir por este tributo diferencia entre las rentas obtenidas o no a través de un establecimiento permanente. Pues bien, la ley distingue entre este concepto y el de domicilio fiscal de forma que, en nuestra opinión, no es posible la identificación del mismo lo que implicaría que los sujetos pasivos de esta obligación en este supuesto no estaría obligados por un hipotético recargo autonómico.

<sup>203</sup>) MENÉNDEZ MORENO, A.: <<Principio de generalidad y poder tributario de las Comunidades Autónomas >>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. 3, IEF, Madrid, 1984, págs. 2230-2231.

<sup>204</sup>) *Ibidem*, pág. 2236.

un recargo tributario sobre un tributo estatal y relacionen con él beneficios tributarios, éstos han de estar fundamentados en principios o valores que estén contemplados por nuestro ordenamiento. En este sentido, se abre otro aspecto a tratar en relación con el tributo objeto de nuestro interés como es la extrafiscalidad. Sin perjuicio de tratar el tema con mayor profundidad en los siguientes subapartados, podemos afirmar que las Comunidades Autónomas no podrán fundamentar los posibles beneficios fiscales que vinculen a su recargo tributario en proscritas razones arbitrarias o discrecionales.

Finalmente se ha destacado que el principio implica que tanto las personas jurídicas como las físicas han de contribuir a los gastos públicos. No obstante, en relación con el recargo tributario autonómico, el art. 12 de la LOFCA matiza este principio cuando, dentro del ámbito del recargo autonómico, el Impuesto de Sociedades se halla excluido de ser impuesto base del tributo autonómico. Ahora bien, sobre esta cuestión es necesario realizar alguna aclaración con el objetivo de matizar precipitadas conclusiones.

En primer lugar, se ha de hacer referencia al hecho de que estamos hablando de los impuestos no cedidos, de forma que cuando las personas jurídicas resultan sujetos pasivos a título de contribuyentes por los tributos cedidos serán gravadas por el recargo tributario autonómico. Es decir, estimamos que el art. 12 de la LOFCA implica que las personas jurídicas no serán contribuyentes del recargo autonómico en relación con impuestos no cedidos que graven la renta o el patrimonio sin que tenga efecto esta limitación cuando se trata de los impuestos efectivamente cedidos.

En segundo lugar, precisamos que con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se puede traer aquí el art. 10 de la Ley 18/1991 de 6 de junio que regula el régimen de atribución de rentas y los arts. 52 a 55 de la misma ley que regulan el régimen de transparencia fiscal<sup>205</sup>. Ambos casos se relacionan con personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica diferentes a personas físicas lo que no debe llevar a

---

<sup>205</sup>) En el art. 10 se contemplan las sociedades civiles, con o sin personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y entes referidos en el art. 33 de la LGT. En el art. 52 se refiere a sociedades con la mitad de su activo compuesto por valores y sociedades de mera tenencia de bienes, sociedades que desarrollan una actividad profesional o sociedades que obtengan el 50 por 100 de sus ingresos brutos de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas.

considerar a estos entes sujetos pasivos del tributo y, por ello, sujetos pasivos de un hipotético recargo tributario autonómico. Estos entes son contemplados en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pero los sujetos pasivos del tributo a título de contribuyente son las personas físicas que obtienen renta a través de ellos. Así pues, el recargo tributario autonómico que se estableciera sobre ese impuesto estatal no tendría por esta vía como sujetos pasivos a personas jurídicas excepcionando lo dispuesto en el art. 12 de la LOFCA.

#### 4.2.- El principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica se encuentra en el art. 31.1 de la CE después del principio de generalidad ya comentado. Siguiendo con la concepción, expresada más arriba, conforme a la cual los principios tributario-constitucionales han de influir en cada figura, es objetivo de este subapartado relacionar este principio con el recargo tributario autonómico. En consecuencia, es necesario acercarse a su significado dentro de nuestro ordenamiento eludiendo, citando a CASADO OLLERO<sup>206</sup>, "(...) *todo lo que no sea atenerse a la función normativa del principio de capacidad económica.*" Desde esta perspectiva se trata el principio sin entrar, por tanto, en las polémicas doctrinales sobre su contenido o efectividad como criterio para la distribución de las cargas públicas y criterio para la consecución del ideal de justicia en el ámbito tributario<sup>207</sup>.

Sobre el principio de capacidad económica nuestro Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones aunque, como constata CASADO OLLERO<sup>208</sup>, su tarea no ha supuesto unos criterios claros que delimiten con precisión los contornos del

---

<sup>206</sup>) CASADO OLLERO, G.: <<El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)>>, REDF, nº 32, 1982, pág. 569.

<sup>207</sup>) Sobre la evolución de la importancia de este principio véase PALAO TABOADA, C.: <<Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva>> en *Estudios en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II, Ed. Tecnos, Madrid, 1976, págs. 375-426. Así mismo BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: *Derecho...*, ob., cit., págs. 176-185.

<sup>208</sup>) CASADO OLLERO, G.: Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 10.

principio. El citado Tribunal lo trató en su Sentencia 27/1981 de 20 de julio<sup>209</sup> en cuyo fundamento jurídico cuarto expresó la idea de que éste no agota<sup>210</sup> "(...) *el principio de justicia en materia contributiva*". A pesar de esta mengua en su protagonismo, el Tribunal no elude su concreción cuando expone en el mismo fundamento que "*Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*". Con posterioridad, en la Sentencia 37/1987 de 26 de marzo, el Tribunal, en el fundamento jurídico decimosegundo, expone, flexibilizando la exigencia anterior, que la capacidad económica puede fundamentar la imposición bastando que "(...) *dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo*". El principio de capacidad económica opera, insiste el Tribunal en el fundamento jurídico cuarto de su Sentencia 221/1992 de 11 de diciembre<sup>211</sup> "(...) *como un límite al poder legislativo en materia tributaria.*" En consecuencia se quebraría dicho límite "(...) *en aquéllos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.*"

Pues bien, siguiendo a CASADO OLLERO<sup>212</sup>, de la jurisprudencia anterior puede deducirse que el principio de capacidad económica implica, para el ente impositor,

---

<sup>209</sup>) BOE nº 193 de 13 de agosto de 1981.

<sup>210</sup>) MARTÍN DELGADO escribió, con anterioridad a esta sentencia, que el principio de capacidad económica no agota la realización del ideal de justicia sino que el art. 31.1 de la CE supone: "(...) *una clara diferencia entre la nueva disposición y las concepciones tradicionales sobre la capacidad económica: mientras que estas últimas venían manteniendo que la capacidad económica representaba la justicia tributaria, la Constitución rompe con esta tradición reduciéndola a un mero criterio, no exclusivo, cuyo contenido está por precisar.*" MARTÍN DELGADO, J.M<sup>a</sup>.: <<Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978>>, HPE, nº 60, 1979, pág. 65.

LASARTE ALVAREZ se muestra partidario de la apreciación del tribunal en el sentido de que se opone "(...) *a la tendencia doctrinal sacralizadora de la capacidad contributiva como primer criterio del ordenamiento fiscal*". LASARTE ALVAREZ, J.: <<Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional>>, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, pág. 90.

<sup>211</sup>) BOE nº 16 de 19 de enero de 1993.

<sup>212</sup>) CASADO OLLERO, G.: <<Los fines no fiscales de los tributos>> en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, págs. 121.