

la territorialización del recargo se tendrá que realizar ateniéndose "(...) a los puntos de conexión establecidos para dichos impuestos por la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas."

Pero, en nuestra opinión, el camino utilizado por estos autores no está exento de pequeños puntos grises. En este sentido se destaca que los tributos cedidos, siguiendo el art. 10 de la LOFCA, se definen como los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma. Es decir, los tributos cedidos tienen esta denominación por el hecho de que la recaudación que producen está cedida a las Comunidades Autónomas. Siguiendo con nuestro razonamiento vemos, además, que la LOFCA precisa en el art. 10.4 una serie de puntos de conexión por los que se vinculan los tributos al territorio de cada Comunidad. O, también se puede interpretar, que los puntos de conexión son utilizados como instrumentos para vincular la recaudación que produce la realización de determinados hechos imponibles cedidos con un territorio concreto y, en caso de delegación de la gestión, determinar la competencia administrativa, pero no poseen otro fin. Por utilizar los términos de PÉREZ ROYO²⁴⁵ "(...) la cesión no implica un régimen especial: la normativa sigue siendo estatal, aunque las competencias de gestión se deleguen a la Comunidad Autónoma. Es en orden a esta delegación y a la atribución de la recaudación para lo que son relevantes los puntos de conexión."

O, como señala FERREIRO LAPATZA²⁴⁶, "*Los criterios de sujeción al impuesto cedido no varían con la cesión,*" puesto que con los puntos de conexión "*Se trata de determinar qué hechos imponibles generan una obligación cuyo producto, entendiendo por tal la suma de dinero que el sujeto pasivo ha de entregar como tributo, debe atribuirse a la Comunidad Autónoma a la que se cede el impuesto. No se debe hablar aquí, repetimos, de criterios de sujeción, sino de criterios de atribución, o (...) de <<puntos de*

²⁴⁵) PÉREZ ROYO, F.: <<Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados>>, en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 11ª ed, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 450-451.

²⁴⁶) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Los impuestos..., ob., cit., pág. 686. Véase también del mismo autor Los impuestos cedidos..., ob., cit., págs. 604-605.

conexión >> del impuesto con la Comunidad Autónoma a la que se cede y que determinan la atribución a ella de sus rendimientos."

En conclusión, parece posible afirmar que los puntos de atribución²⁴⁷ de la recaudación y de las competencias de gestión no son parte esencial de los tributos en sí mismos considerados sino que funcionan como instrumentos de, utilizando palabras de JIMÉNEZ COMPAREID, jurisdiccionalización de la recaudación y de determinación del ente que puede exigirla, siendo esto ajeno al tributo analizado fuera del contexto que implica la financiación autonómica²⁴⁸.

Pues bien, como ya se dijo, el recargo autonómico se puede establecer sobre las bases o las cuotas de tributos cedidos y no cedidos. Concentrándonos en los primeros, y de acuerdo con lo afirmado aquí, el establecimiento del recargo no implica asumir para éste los puntos de atribución que se relacionan con el tributo base. Queremos con ello decir que, bajo nuestro punto de vista, el aspecto espacial del hecho imponible del recargo se delimitará, como se apunta en el capítulo dos, por el carácter territorial del ente que lo establece y a través de los criterios de sujeción que se prevean expresamente en la ley que lo impone o en la hipotética ley orgánica estatal de carácter coordinador que se ha mencionado anteriormente.

Las consideraciones aquí expuestas no deben ser interpretadas como una posición enfocada a negar la posibilidad de utilizar como medio de delimitación del aspecto espacial mencionado los puntos de atribución que se relacionan en la Ley de Cesión. Aquellos

²⁴⁷) Utilizaremos a partir de ahora la denominación puntos de atribución para referirnos a los contenidos en la Ley de Cesión cuyo objetivo es la atribución la recaudación y la gestión de un determinado impuesto cedido.

Esta nomenclatura nos permite diferenciarlos de los puntos de conexión o criterios de sujeción que determinan que un hecho se puede subsumir en un hecho imponible concreto.

²⁴⁸) Siguiendo a PÉREZ ROYO podemos destacar algunas cosas más en relación con el aspecto espacial del hecho imponible de los tributos cedidos. En la página 389 del manual citado anteriormente el autor trata los puntos de conexión en el Impuesto sobre el Patrimonio sin contemplar los relativos a la cesión del impuesto para determinar la aplicación territorial de este tributo.

Similar consideración se puede realizar para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuyo ámbito territorial se encuentra tratado por el autor en la página 409 de la misma obra.

pueden ser, en algunos casos, la opción más correcta y más conveniente para la Comunidad Autónoma que establece el recargo²⁴⁹, pero en otros pueden suponer efectos no deseables o no consecuentes con el ordenamiento. En este sentido se analizan a continuación diversos supuestos de recargos sobre tributos cedidos y la conveniencia o no, en nuestra opinión, de asumir los puntos de atribución para delimitar el aspecto espacial del hecho imponible del recargo tributario autonómico²⁵⁰.

El Impuesto sobre el Patrimonio es, como ya se sabe, uno de los que pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas tal y como se comprueba a través del art. 11 de la LOFCA. Este es un tributo de carácter personal²⁵¹ y por ello, siguiendo el art. 10.4 de la LOFCA, se vincula al territorio de la Comunidad Autónoma a través del domicilio fiscal de los sujetos pasivos. No obstante, cuando se estudia la regulación que se efectúa sobre la cesión de este tributo en la Ley 30/1983 de 28 de diciembre se puede comprobar que el art. 4.1 prevé "*1.- Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio.*"

Pues bien, estimamos que, si este punto de atribución es utilizado como criterio de sujeción para delimitar el aspecto espacial del hecho imponible del recargo, se produciría la consecuencia de que también se está delimitando el abanico de contribuyentes del recargo: serían aquellos que tienen su residencia habitual en el territorio de la Comunidad que establece el tributo. En consecuencia se está delimitando a los sujetos pasivos susceptibles de ser gravados pero no se territorializa la riqueza, la manifestación de

²⁴⁹) En este sentido sí que mostramos una posición diferente a la defendida por JIMÉNEZ COMPAREID cuando considera que a través de los analizados puntos de conexión "*El legislador central ya no armoniza: ahora el legislador central uniformiza*". En este sentido el autor da la impresión de que las Comunidades Autónomas están limitadas en su poder tributario en cuanto al establecimiento del recargo a utilizar necesariamente los puntos de conexión establecidos para repartir territorialmente la recaudación de los tributos cedidos. JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 252.

²⁵⁰) LÓPEZ DÍAZ también concluye que los puntos de conexión de los tributos cedidos no siempre están de acuerdo con el art. 157.2 de la CE cuando son asumidos para el recargo tributario autonómico. LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., pág. 90-93.

²⁵¹) Art. 1 de la Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio.

capacidad económica que resulta gravada por el recargo. Es más, utilizando tal criterio de sujeción en relación con el recargo, al tratarse de un impuesto de carácter personal, resultaría que el recargo gravaría toda la riqueza también gravada por el impuesto base independientemente de su situación. Y esa riqueza, examinando el art. 1 de la Ley 19/1991 de 6 de junio que regula el Impuesto sobre el Patrimonio, se comprueba que es "(...) *el patrimonio neto de las personas físicas (...)*" y este está compuesto por "(...) *el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular (...)*".

Ante estas apreciaciones conviene recordar que la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, si bien flexibiliza lo contenido en el art. 157.2 de la CE a través de realizar una interpretación estricta del concepto <<bienes>>, también se puede derivar que el citado artículo no permite una afección directa, inmediata de bienes situados en otras Comunidades Autónomas. En este sentido consideramos que la utilización de los puntos de atribución "domicilio fiscal" o "residencia habitual" o, incluso, el criterio de sujeción "residencia habitual" para la obligación personal del propio tributo base (previsto en el art. 5.Uno.a) de la Ley 19/1991 de 6 de junio), como criterios de sujeción para el recargo autonómico, podrían implicar efectos contrarios a esa sentencia pues no territorializan los efectos del recargo a los bienes, al patrimonio ubicado en la Comunidad Autónoma que lo establezca.

En consecuencia creemos probar que es necesaria una delimitación, en este caso, del aspecto espacial del hecho imponible del recargo puesto que, por la interpretación constitucional, no puede coincidir con el del tributo base. Así mismo, se comprueba cómo no es posible traer en todos los casos al régimen de los recargos autonómicos los puntos de atribución establecidos en los impuestos cedidos para circunscribir, siguiendo la jurisprudencia constitucional, el tributo autonómico al territorio.

Pero, como también se ha dicho, la no obligación no implica la no utilización o la diferencia necesaria. Es posible que los puntos de atribución establecidos para repartir la recaudación de los tributos cedidos sean convenientes para delimitar el aspecto espacial del hecho imponible del recargo autonómico. Esta conveniencia se puede producir en relación con los tributos indirectos o de carácter real cuya no territorialización puede producir

distorsiones en el mercado. Este sería el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que es un impuesto cedible tal y como figura en el art. 11 de la LOFCA y que ha sido efectivamente cedido.

La jurisdiccionalización de la recaudación de este tributo, siguiendo a JIMÉNEZ COMPAREID²⁵², vemos que se realiza a través de los siguientes puntos de atribución establecidos en el art. 6 de la Ley de Cesión de Tributos.

a) La residencia habitual de las personas físicas o el domicilio fiscal de las jurídicas cuando son adquirentes en:

- Trasmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos.
- Constitución de derechos sobre bienes muebles, semovientes y créditos.
- Cesión onerosa de derechos sobre bienes muebles, semovientes y créditos.
- Constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones.
- Concesiones administrativas de explotación de servicios.

b) Lugar de radicación del bien (normalmente inmueble):

- Transmisiones onerosas de bienes inmuebles.
- Arrendamientos de bienes inmuebles.
- Constitución de derechos sobre bienes inmuebles.
- Cesión onerosa de derechos sobre bienes inmuebles.
- Constitución de préstamos con garantía real²⁵³.
- Concesiones administrativas de bienes.

c) Lugar de formalización de la operación o inscripción de la garantía:

- Transmisión de acciones, derechos de suscripción, participaciones sociales, obligaciones y títulos análogos.
- Constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento.

²⁵²) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 264.

²⁵³) El párrafo tercero del apartado tercero del art. 6 especifica que si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca sobre inmuebles sitios en más de un territorio, el rendimiento corresponderá a cada Administración en proporción a las responsabilidades que cubran los bienes de cada territorio objeto de garantía y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura en proporción a los valores comprobados de los bienes.

- Préstamos con garantía real²⁵⁴.

Se ha de añadir, con el mismo autor, que este impuesto cedido presenta dos hechos imponibles cedidos más con la previsión de los correspondientes puntos de atribución. En este sentido (art. 1.c).3. de la Ley de Cesión) se cede el hecho imponible que recoge las operaciones societarias (constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de sociedades) y se utiliza como punto de atribución el domicilio social cuando se trata de constituir una nueva sociedad -de nueva creación o por fusión- y en caso de aumentos o disminuciones de capital, fusión por absorción, transformación y disolución el punto de atribución es el domicilio fiscal²⁵⁵. Por último también se han cedido (art. 1.c).4, 5 y 6 de la Ley de Cesión) hechos imponibles relacionados con el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y se utilizan, en relación con él los siguientes puntos de atribución:

a) Lugar de autorización u otorgamiento de los documentos notariales, de libramiento o emisión de los documentos mercantiles y de sede del órgano registral ante el que se producen los documentos administrativos²⁵⁶.

b) Domicilio fiscal del primer tenedor o titular del documento mercantil cuando su libramiento o emisión hubiere tenido lugar en el extranjero.

Pues bien, dejando aparcada, de momento, esta regulación pasamos a examinar la normativa del tributo base contenida en el Real Decreto 1/1993 de 24 de septiembre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Trasmisiones

²⁵⁴) En este caso, el mismo párrafo tercero objeto de la nota anterior especifica que si un mismo préstamo estuviese garantizado con hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento inscribible en varios territorios, el rendimiento corresponderá a cada Administración en proporción a las responsabilidades que cubran los bienes de cada territorio objeto de garantía y, en ausencia de esta especificación expresa en la escritura en proporción a los valores comprobados de los bienes.

²⁵⁵) Este punto de atribución se encuentra definido en la Ley de Cesión en el art. 10 que prevé "*Se entiende que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de que se trate cuando tengan en dicho territorio su domicilio social y en el mismo esté, efectivamente, centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.*"

²⁵⁶) Art. 6.7, 8 y 9 de la Ley de Cesión.

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. De su articulado destacamos el art. 6 donde se prevé el ámbito territorial de aplicación del impuesto y se delimita el aspecto espacial del hecho imponible a través de una serie de criterios de sujeción basados en el territorio. En consecuencia, el establecimiento, sin mayores consideraciones, de un recargo sobre el citado impuesto implica un aspecto espacial equivalente en ambos tributos lo que daría lugar a situaciones, a nuestro juicio, técnicamente complejas²⁵⁷.

En este sentido, los puntos de atribución establecidos para la asignación de la recaudación del tributo base estudiado, pueden ser útiles o los más convenientes técnicamente para delimitar el aspecto espacial del hecho imponible del recargo. Así, por ejemplo, las operaciones de transmisión relacionadas con bienes muebles pueden ser gravadas por la Comunidad Autónoma mediante el recargo dependiendo de la residencia habitual o el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que adquiere por ellas los bienes. Se ha de destacar que esta opción no violenta el art. 157.2 de la CE conforme la interpretación dada por el Tribunal Constitucional pues el Impuesto base y el recargo gravarían las operaciones relacionadas con esos bienes pero no los bienes de forma directa. En consecuencia esta opción puede ser viable, insistimos, técnicamente pero, creemos que antes de asumirla es necesario hacer algunas consideraciones.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de carácter real o, en palabras de SAINZ DE BUJANDA²⁵⁸, el lado objetivo del presupuesto de hecho "(...) *puede ser <<pensado>> y, consiguientemente, definido por la norma sin referencia a ningún sujeto determinado.*" Pues bien, bajo nuestro punto de vista, la utilización como criterios de sujeción de la residencia habitual de las personas físicas o el domicilio fiscal de las personas jurídicas, para conectar el hecho realizado al territorio de la Comunidad, pueden implicar que el elemento objetivo del recargo tributario asuma una característica concreta del sujeto pasivo, pasando a adquirir

²⁵⁷) Un supuesto imaginable sería que una ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña estableciera un recargo sobre este tributo sin delimitar su hecho imponible en cuanto al aspecto espacial. En este caso sería posible la paradójica situación de gravar la transmisión de un bien inmueble producida en Galicia debido al aspecto espacial del impuesto base.

²⁵⁸) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., pág. 175.

una característica que dota de un matiz personalizado al elemento objetivo. En otros términos, el elemento objetivo del hecho imponible del recargo autonómico no podría << pensarse >> sin tener en cuenta que ha de ser realizado por sujetos con residencia habitual o con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad. Consecuentemente, parece que el recargo autonómico sujetaría no las transmisiones gravadas por el tributo base sino las transmisiones que realizasen sus residentes o domiciliados según sea el caso, utilizando una nota que no procede de la regulación que de los sujetos pasivos hace el impuesto cedido en relación con las transmisiones. Además, se llegaría a la situación de gravarse transmisiones realizadas fuera de la Comunidad Autónoma, dejando sin gravar las realizadas dentro de ella por no residentes. Por ello estimamos que la coherencia lleva a la conclusión de que los puntos de atribución del impuesto cedido en las operaciones relacionadas con bienes muebles no son los más convenientes.

Pues bien, basándonos en el carácter territorial de las Comunidades Autónomas de forma que la efectividad de sus normas alcanza su territorio; en que la jurisprudencia constitucional parece prohibir la extraterritorialidad intencionada y directa de las normas autonómicas y en que el art. 21 de la LGT ofrece la guía de que los tributos no personales se han de aplicar conforme al principio de territorialidad parece que estamos en posición de afirmar que es necesario prever cómo circunscribir un recargo sobre este aspecto del Impuesto de Transmisiones al territorio autonómico. En este sentido creemos que la imposición de recargos sobre este impuesto estatal requiere reglas que sitúen las operaciones relacionadas con bienes muebles en el territorio autonómico²⁵⁹. Éstas, así

²⁵⁹) Esta conclusión puede necesitar, por otro lado, una gestión del recargo muy coordinada. Imaginemos el supuesto de un bien mueble adquirido por un residente persona física con vecindad civil catalana en Galicia. En este caso la Comunidad Autónoma de Cataluña resulta competente para gestionar el impuesto base y la de Galicia para establecer el recargo. La gestión de este último podría realizarla el Estado, de acuerdo con lo defendido en este trabajo, haciendo la transferencia oportuna a la Comunidad gallega o delegar la gestión -opción quizás más apropiada- a la Comunidad autónoma catalana para que realice la transferencia posterior.

Se ha de advertir que este juego de recaudación y posterior transferencia entre Comunidades Autónomas no resulta extraño en los tributos cedidos si contemplamos que el R.D. 828/1995 de 29 de mayo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contempla una serie de normas en su Título V para la gestión del impuesto de las que destacamos el art. 103 donde se dan reglas para determinar qué ente administrativo es el competente para la gestión del impuesto. Pues bien, es de destacar que las mismas pueden no coincidir con los puntos de conexión para atribución de recaudación y gestión contemplados en la Ley de Cesión. Un ejemplo es que, siguiendo el reglamento, en operaciones societarias el ente administrativo competente para gestionar el

mismo, podrían estar contenidas -como producto de una coordinación vertical y horizontal- en la ley orgánica que en este trabajo se ha mencionado anteriormente²⁶⁰.

Consideraciones similares se pueden realizar en relación con las transmisiones de bienes encarnadas en préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones pues se consideran vinculados al territorio a través de una característica esencial de la persona que los adquiere como es la residencia habitual o el domicilio fiscal. En lo que respecta a las concesiones administrativas nos parece apropiado que se asuma el criterio de la ubicación de bienes inmuebles cuando estos son objeto de la concesión pero, por las razones expuestas anteriormente, creemos que no es adecuado utilizar el criterio de la residencia habitual o el domicilio fiscal del sujeto pasivo cuando se trata de la explotación de servicios.

En relación con las operaciones relacionadas con bienes inmuebles parece útil determinar, por las razones expuestas, el aspecto espacial del recargo autonómico a través del punto de atribución utilizado para la cesión: el lugar donde radica el citado bien. De esta forma cada Comunidad Autónoma establece un recargo en función de la riqueza que se está manifestando con el tráfico que puedan producir los bienes inmuebles radicados en

impuesto que las grava es aquel en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de la entidad. En cambio el punto de atribución utilizado para la constitución o fusión con extinción de sociedades es el domicilio social, siendo el fiscal para las otras operaciones societarias gravadas.

En cualquier caso es significativo el art. 105 del mismo reglamento el cual dispone que "*Cuando de la aplicación de las reglas de los dos artículos anteriores, resulte atribuida la competencia territorial a una oficina integrada en la estructura administrativa de un ente público al que no corresponda el rendimiento del tributo, según las normas establecidas en las Leyes de cesión a las Comunidades Autónomas, se mantendrá la competencia para la gestión liquidación del impuesto, pero el importe ingresado se transferirá a la caja del ente público a que corresponda*".

Se ha de destacar, así mismo, que el texto reglamentario también contempla en sus arts. 8 y 9 una serie de reglas para interpretar cuándo los bienes objeto de transmisiones se encuentran situados en España y sujetos a su tributo y, también, cuándo los documentos gravados por Actos Jurídicos Documentados producen efectos jurídicos y económicos en España y, por ende, se encuentran sujetos a este gravamen.

En consecuencia, creemos, que esta experiencia reglamentaria tanto en la regulación de la gestión como en prever unos puntos de sujeción al hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados podría ser empleada para circunscribir los efectos del recargo autonómico al territorio de la Comunidad Autónoma que se trate.

²⁶⁰) La realización de reglas por las cuales se puede ubicar en un determinado territorio operaciones relacionadas con bienes inmuebles puede ser una tarea compleja pero posible. En este sentido, por ejemplo, la ley de cesión realiza esta tarea en los supuestos de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento donde se utiliza como punto de atribución el lugar donde se inscribe la garantía (art. 6.2.b) de la Ley de Cesión).

su territorio. Igual consideración nos merece utilizar el lugar donde esté ubicado el registro en aquellos actos inscribibles.

Respecto de las operaciones societarias, el legislador estatal estima que están sujetas al impuesto cuando se realizan en relación con una sociedad cuya sede de dirección efectiva está en España, cuando lo esté el domicilio social o se realicen en España operaciones de su tráfico. Por otro lado para atribuir la recaudación y distribuir la gestión se utiliza por la Ley de Cesión el domicilio social o fiscal según la operación societaria que se trate. Pues bien, parece posible afirmar que vincular con el territorio de la Comunidad Autónoma las operaciones societarias gravadas por un recargo sobre este impuesto sería posible a través de esos puntos, de forma que el gravamen se centraría en el territorio comunitario no incidiendo directamente en otros. Ahora bien, en nuestra opinión, quizás sería necesario en esta cuestión la debida coordinación horizontal para que se utilizase un criterio de sujeción común²⁶¹ puesto que podría darse un efecto de doble imposición interna cuando, por ejemplo, para gravar una operación societaria por el recargo una Comunidad Autónoma utilizase el domicilio social y otra la sede de dirección efectiva²⁶².

Por último la recaudación producida y la gestión del impuesto en su modalidad de actos jurídicos documentados se produce a través de puntos de atribución relacionados con los documentos en sí. Por su parte, la normativa del impuesto considera sujetos esos documentos cuando se formalizan en territorio nacional o tengan efectos en España. En nuestra opinión cualquiera de los puntos mencionados podrían ser viables en relación con el recargo autonómico aunque quizás fuera necesario, como sucede en operaciones societarias, una puesta en común de los citados puntos para evitar posibles distorsiones en el sistema tributario. Consideración aparte puede merecer el caso de los documentos mercantiles emitidos en el extranjero puesto que asumir el punto de atribución de la ley

²⁶¹) Quizás el más apropiado fuera el lugar de dirección efectiva puesto que el domicilio social podría convertirse en un criterio flexible para ubicar la sociedad en el territorio más conveniente fiscalmente.

²⁶²) No es difícil imaginar un supuesto. La Comunidad Autónoma de Murcia grava las operaciones societarias vinculadas con sociedades cuya dirección efectiva se ubica en su territorio mientras que la Comunidad Autónoma de Valencia grava las vinculadas con personas morales domiciliadas fiscalmente en el suyo. Puede darse, por tanto, el caso de que las dos graven una misma persona moral atendiendo estos criterios.

de cesión puede traer aquí las consideraciones realizadas en cuanto a la transmisión de bienes muebles. En este sentido parece más congruente determinar en qué parte del territorio español tiene sus efectos el acto formalizado en el extranjero utilizando así el criterio contemplado en la ley del impuesto base.

En lo que hace al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como se sabe, es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Sus puntos de atribución se recogen en el art. 5 de la Ley de Cesión de forma que se considera producido en territorio de la Comunidad Autónoma el rendimiento del impuesto que: a) grava las adquisiciones *mortis causa* cuando el causante tenga su residencia habitual en el territorio de esa Comunidad Autónoma; b) grava los bienes de las personas jurídicas cuando éstas tengan su domicilio fiscal en el territorio de dicha Comunidad Autónoma²⁶³ y c) grava las donaciones de bienes inmuebles cuando éstos radiquen en territorio de esa Comunidad Autónoma y el del que grava las de los demás bienes y derechos cuando el donatario tenga su residencia habitual en la misma.

Pues bien, si se hace un acercamiento a la normativa del tributo contemplada en la Ley 29/1987 de 18 de diciembre se puede comprobar que el art. 1 dispone que este impuesto es de una naturaleza directa y subjetiva gravando los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. La regulación también contempla dos tipos de obligaciones: personal para aquellos que son residentes en España y real para aquellos que obtienen el incremento del patrimonio en el territorio español. Los términos de cesión de estas obligaciones ya han sido tratados en el capítulo segundo por lo que no insistiremos aquí, centrando nuestra atención en los puntos de atribución.

Con respecto a la obligación personal se podría optar por el criterio de sujeción "residencia habitual" del tributo base o el punto de atribución "residencia habitual del causante" para la cesión del impuesto. Pero, en nuestra opinión el efecto de la utilización de ambos para determinar la sujeción al hecho imponible del recargo sería contrario a la Sentencia 150/1990 que se ha comentado anteriormente. Efectivamente, el aspecto material

²⁶³) Este tributo fue derogado a raíz en virtud de la disposición final primera apartado tercero de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

del hecho imponible es el incremento patrimonial a título lucrativo como consecuencia de diferentes causas (herencia, legado o cualquier título sucesorio). Un incremento patrimonial que es definido por el art. 2 del R.D 1629/1991 de 8 de noviembre que aprueba el reglamento del impuesto, como una incorporación de bienes y derechos²⁶⁴. Es por ello que, en nuestra opinión, la riqueza sobre la que se sustenta el tributo (el objeto material) son los bienes y derechos que, siguiendo la interpretación jurisprudencial citada, no pueden ser afectados por un recargo de forma inmediata y directa si están situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma que lo establece.

Resumiendo, el establecimiento de un recargo sobre la obligación personal de contribuir en el Impuesto sobre Sucesiones, sin consideraciones territoriales de ningún tipo, implicaría la asunción de unos criterios de sujeción que gravarían todos los incrementos en favor de los sujetos pasivos. Los bienes que suponen el incremento serían gravados independientemente de dónde estuvieran situados lo que implicaría ir en contra de la interpretación constitucional dada en la Sentencia 150/1990. Parece, por ello, necesario buscar en este punto medios para circunscribir el gravamen del recargo al territorio de una Comunidad Autónoma²⁶⁵ sin despensar el tributo en aras de la coherencia.

²⁶⁴) En este sentido el art. 1 del Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones prevé que están sujetos al tributo "(...) los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo." El art. 2 de este mismo texto define el incremento de patrimonio como "(...) toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física (...)"

²⁶⁵) En cuanto a la gestión, podría plantearse la situación de que el tributo base estaría gestionado por una Comunidad Autónoma (donde residía el causante) y el recargo por el Estado o, con la debida delegación, por la Comunidad Autónoma que lo estableciera lo que podría implicar una gestión separada y presumiblemente compleja. Es por ello que podría delegarse por el Estado la gestión de este recargo a la Comunidad Autónoma que gestionase el tributo base la cual, con la debida coordinación, debería gestionar y transferir el importe del recargo a las Comunidades Autónomas donde se hallasen bienes del causante.

De hecho, siguiendo el art. 31 de la LISD se puede comprobar que los sujetos pasivos deben presentar una declaración comprensiva de los hechos imposables lo que podría completarse con la expresión de la ubicación de los mismos. Este suministro de información principal, además, se puede completar con la suministrada por los diferentes obligados que figuran en el art. 32 de la LISD.

Un supuesto de gestión de un tributo por el Ente público al que no corresponde el rendimiento de ese tributo se encuentra previsto en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por lo que no es extraño en nuestro ordenamiento. En este sentido el art. 70 del mismo prevé una serie de normas para determinar la competencia territorial de gestión del mismo disponiendo en el art. 71 que "*Cuando de la aplicación de las reglas del artículo anterior resulte atribuida la competencia territorial a una oficina integrada en la estructura administrativa de un Ente público al que no corresponda el rendimiento del tributo, según las normas establecidas en las Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas, se mantendrá la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto, pero el importe ingresado se transferirá a la Caja*

En relación con la obligación real no surgirían los problemas anteriores debido a que igual que se ha de determinar cuándo un bien está sito en territorio español²⁶⁶, creemos, es posible concretar en qué Comunidad Autónoma se puede encontrar ubicado. En consecuencia, no parece violentarse el principio de territorialidad de acuerdo con la interpretación del Tribunal Constitucional reflejada en la Sentencia tantas veces citada. Esto es así porque la circunscripción al territorio autonómico comentada anteriormente ya se deriva de las propias características de la obligación real de contribuir, es decir, de su criterio de sujeción.

En relación con el impuesto que grava las donaciones cabe hacer las mismas apreciaciones pues se trata de un incremento de patrimonio producido por un negocio jurídico a título lucrativo con la diferencia de que éste es *inter vivos*. En relación con la obligación personal de contribuir traemos aquí las mismas consideraciones que en el caso anterior cuando se trata de donar bienes muebles. No obstante se ha de matizar que en caso de tratarse de donaciones de bienes inmuebles podría ser viable la utilización como criterio de sujeción al hecho imponible del recargo el punto de atribución que es el lugar donde se hallan sitos los bienes donados. Por último, centrando la atención en la obligación real de contribuir, es posible traer aquí las consideraciones hechas para el Impuesto de Sucesiones recordando, como ya se vio en el capítulo segundo, que no parece cedida esta obligación con respecto a las donaciones de bienes muebles.

Por último, se ha de considerar el caso de la tasa sobre el juego que se ha configurado como el impuesto²⁶⁷ cedido más utilizado por las Comunidades Autónomas para ser recargado. El hecho imponible de este tributo está constituido por la autorización, organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar y, como ya se expuso en el capítulo primero, consideramos que su aspecto espacial coincide con todo el territorio

del Ente público a que corresponda. " No obstante este apunte se realiza sin entrar a considerar si el principio de legalidad implicaría que este reglamento no puede alterar lo dispuesto en la Ley de Cesión en cuanto a la atribución de la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

²⁶⁶) Véase art. 18.2 del RD 1629/1991 de 8 de noviembre donde se prevén normas de ubicación de los bienes gravados en territorio español.

²⁶⁷) En consecuencia con lo argumentado en el capítulo anterior utilizamos este término.

español²⁶⁸.

Como ya se sabe éste es un impuesto de carácter cedido de forma que en el art. 8 de la Ley de Cesión se contempla el punto de atribución con el que se relaciona la recaudación del tributo y su gestión con el territorio de una determinada Comunidad Autónoma. En este sentido, el rendimiento y la gestión se atribuyen dependiendo de dónde se realice el hecho imponible cuando se trata de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar. Así también se atribuye el rendimiento en la tasa que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias siendo el punto de atribución el territorio de la Comunidad Autónoma que autorice la celebración o hubiese sido competente para autorizarla.

Las diferentes Comunidades Autónomas que han establecido este recargo no han previsto, hasta donde llega nuestro conocimiento, en los textos legales respectivos criterios de sujeción al hecho imponible del recargo basados en el territorio. Por ello, la conclusión que podría derivarse, siguiendo la interpretación aquí expuesta, es que el recargo autonómico se devenga independientemente del lugar donde se produzca el hecho imponible puesto que se asume el aspecto espacial del tributo estatal. No obstante, esta conclusión puede ser precipitada pues se puede argumentar que los puntos de atribución para la cesión han sido asumidos tácitamente como criterios de sujeción al recargo autonómico.

Pero, bajo nuestro punto de vista, es posible aportar otro argumento para basar la territorialización del recargo autonómico sobre este impuesto. Éste encuentra sus raíces en el hecho de que la competencia sobre el juego puede ser asumida por parte de las Comunidades Autónomas de forma que sean estas las que autoricen la celebración u organización de juegos objeto de gravamen dentro de su territorio²⁶⁹. Por otro lado, la

²⁶⁸) Es de recordar que, siguiendo el art. 21 de la LGT, se prevé que "*Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional (...)*".

²⁶⁹) Sobre la distribución de competencias en materia de juego puede consultarse MINISTERIO PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: *Régimen de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Juego*, Colección Informes y Documentos, Serie Administraciones Territoriales, Madrid, 1991.

autorización forma parte del aspecto material del hecho imponible del impuesto base que es, a su vez, asumido por el recargo. En consecuencia, parece lógico pensar que este recargo autonómico se devengará sólo para los casos en que la autorización es otorgada para la celebración u organización de juegos dentro del territorio de la Comunidad Autónoma no devengándose, lógicamente, cuando dicha autorización es competencia de otra administración autonómica por razón de territorio. En otros términos, uno de los límites al ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas es su propio territorio de forma que, en este caso, sólo las ejercerán sobre la actividad de juego que en él se realice. Consecuentemente, el devengo del recargo que estamos tratando sólo se producirá en el momento en que ejerzan su competencia de autorización del juego que se trate por razón del territorio donde esa actividad se efectue.

Con el examen del principio de territorialidad cuyo contenido impide los efectos extraterritoriales en relación con la Tasa estatal que grava el juego, se finaliza su análisis con respecto a los tributos cedidos. De este apartado se extrae la conclusión de que los puntos de atribución concebidos para la cesión de la recaudación y de la gestión no siempre pueden ser convenientes, por razones constitucionales o de coherencia, como criterios de sujeción al hecho imponible del recargo. A continuación, para completar la visión del análisis se procede al estudio del mismo principio en relación con los impuestos no cedidos.

5.2.2.- El recargo sobre tributos no cedidos y el principio de territorialidad como límite a sus efectos.

En relación con los recargos sobre tributos no cedidos se ha de señalar que no parece, de acuerdo con lo dicho anteriormente, que exista en la actualidad una limitación espacial a los efectos del recargo fuera del territorio de la Comunidad Autónoma. En este

En la actualidad tienen competencias sobre el juego todas las Comunidades Autónomas que, han establecido los recargos sobre la tasa estatal que grava esta actividad. Así lo prevé el art. 9.32 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, el art. 10.21 del Estatuto de Autonomía de Murcia, el art. 31.31 del Estatuto de Autonomía de Valencia, el art. 31.20 del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha, el art. 26.20 del Estatuto de Autonomía de Madrid, el art. 10.20 del Estatuto de Autonomía de Asturias, el art. 22.20 del Estatuto de Autonomía de Cantabria, el art. 27.27 del Estatuto de Autonomía de Galicia, el art. 10.23 del Estatuto de Autonomía de Baleares o el art. 10.35 del Estatuto de Autonomía del País Vasco.

sentido, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la que gira este apartado, parece que un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendría el mismo alcance que la obligación personal de contribuir, es decir, que serían objeto del recargo toda la renta obtenida por el sujeto pasivo independientemente de donde se pudiera obtener.

Por otro lado, como señala JIMÉNEZ COMPAREID²⁷⁰, no parece que sea viable un recargo que determinase una obligación similar a una obligación real de contribuir. Efectivamente, su conclusión se apoya en el hecho de que la LOFCA prevé en el art. 12 que un recargo sobre un impuesto que grave la renta ha de obligar a aquellos sujetos pasivos personas físicas que tienen su domicilio fiscal sito en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Siguiendo en este tema a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ la regulación del domicilio a efectos tributarios se contiene en los arts. 45 y 46 de la LGT. Con base en los mismos parece posible definir el domicilio fiscal a través del concepto de residencia habitual del que se carece de una definición expresa en la citada Ley General. Por ello los autores citados se han remitido al art. 12 de la LIRPF definiéndose como residente a quien lo sea por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, no computándose las ausencias temporales, salvo excepciones. Los mismos autores señalan que esta definición de residencia habitual se reitera en el art. 9 de la Ley de Cesión y también destacan que la obligación real se produce cuando los sujetos pasivos residen en el extranjero más de seis meses del año natural²⁷¹. En definitiva concluyen que "*(...) será domicilio fiscal aquél en el que se resida durante más de esos seis meses (o los 183 días) al año, sirviendo también este criterio para los supuestos en que un sujeto resida en diversos lugares dentro del territorio nacional.*"

²⁷⁰) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 259.

²⁷¹) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 329.

En relación con el recargo RODRÍGUEZ MONTAÑÉS²⁷² también se remite al art. 45,1,a) de la Ley General Tributaria concluyendo que el domicilio fiscal previsto en el art. 12 de la LOFCA se corresponde con la residencia habitual²⁷³. En la misma línea se ha de ubicar a LÓPEZ DÍAZ²⁷⁴ cuando se remite a la LIRPF y al art. 9 de la Ley de Cesión para llegar a la conclusión de que domicilio fiscal en el art. 12 de la LOFCA equivale a residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de forma que "*(...) con relación a los recargos, éstos podrán establecerse sobre aquellos impuestos estatales no cedidos que graven la renta (...) de las personas físicas que permanezcan en el territorio de la Comunidad durante más de ciento ochenta y tres días en el año natural, no teniéndose en cuenta a estos efectos las ausencias cuando por sus circunstancias pueda inducirse que no tendrán una duración superior a tres años.*"

LASARTE y CALERO²⁷⁵ señalan que el recargo autonómico no puede tener como sujetos pasivos a personas físicas "*(...) no residentes en la correspondiente Comunidad Autónoma, ni puede, en los demás casos, producir directamente efectos fuera de su territorio (...)*". Por su parte CORS MEYA²⁷⁶ también señala a pie de página que el art. 12 utiliza como punto de conexión al territorio de una Comunidad Autónoma la residencia efectiva. Así mismo PEÑA VELASCO²⁷⁷ considera que el domicilio fiscal es uno de los límites más claros que establece la LOFCA en relación con el establecimiento de los recargos definiéndolo a través del concepto de residencia habitual²⁷⁸.

²⁷²) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 129.

²⁷³) Se ha de destacar, con MEDEL CÁMARA, que éste fue el criterio que se contempló dentro del Proyecto de ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas. MEDEL CÁMARA, B.: El sistema..., ob., cit., pág. 529.

²⁷⁴) LÓPEZ DÍAZ, A^o.: Régimen..., ob., cit., pág. 82-83.

²⁷⁵) LASARTE, J. y CALERO, J.: El recargo..., ob., cit., pág. 391.

²⁷⁶) CORS MEYA, X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 422.

²⁷⁷) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 391.

²⁷⁸) Sobre este tema parece posible trasladar aquí la crítica que a la Ley de Cesión realiza FERREIRO LAPATZA cuando considera sorprendente la contraposición entre residencia y domicilio fiscal. El autor destaca que, siguiendo el art. 45 de la LGT, en nuestro ordenamiento "*(...) el domicilio fiscal en las personas naturales es, (...) el de su residencia habitual (...)*". FERREIRO LAPATZA, J.J.: Los impuestos

Por su parte JIMÉNEZ COMPAREID²⁷⁹ no realiza esta equivalencia puesto que con JUAN Y PEÑALOSA²⁸⁰ destaca que es posible diferenciar entre dos conceptos como domicilio y residencia²⁸¹. En este sentido escribe que la equivalencia implica una complejidad²⁸² que produciría casos de injusticia. Para evitarlo propone que el domicilio fiscal sea equivalente a constar como domiciliado en cualquiera de los Ayuntamientos que integran una Comunidad Autónoma. En este sentido parece que el autor citado en primer lugar muestra sus discrepancias a que sea considerada la residencia habitual como punto de conexión territorial a la Comunidad Autónoma.

Pero, a nuestro juicio, sin perjuicio de asumir las diferencias que existen entre domicilio fiscal y residencia efectiva, en este caso es posible reconducir, identificándonos con los autores citados en primer término, el domicilio fiscal con la residencia efectiva

cedidos..., ob., cit., pág. 609.

²⁷⁹) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., págs. 255-260.

²⁸⁰) Este autor considera que residencia y domicilio son dos conceptos interrelacionados pero que no es posible identificarlos de pleno. En este sentido define residencia como "(...) una noción delimitadora de la jurisdicción fiscal y tiene su campo de aplicación en el ámbito internacional preferentemente." En cuanto a domicilio considera que "(...) tiene una trascendencia menor y es una circunstancia de lugar cuyos efectos fiscales no son los de atribuir una jurisdicción fiscal -propiamente dicha- sino unas facultades administrativas-fiscales a determinadas autoridades con poderes circunscritos a una demarcación administrativa. Es el lugar donde deben presentarse declaraciones, o pagar, o ser controlado, etc...". JUAN Y PEÑALOSA, J.L. de: <<La residencia y el domicilio en la Ley general tributaria>>, CT, nº 50, 1985, págs. 165-166.

²⁸¹) ALONSO FERNÁNDEZ también diferencia entre domicilio y residencia cuando escribe que "(...) mientras la residencia se perfila como noción delimitadora de la jurisdicción fiscal, reconducible a la esfera internacional, el domicilio adquiere menor dimensión geográfica, no atribuye jurisdicción -entendiendo ésta como emanada de la soberanía de un Estado- sino el ámbito territorial sobre el que se ejercen las potestades de los órganos administrativos." ALONSO FERNÁNDEZ, F.: <<El domicilio fiscal>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1991, pág. 743.

Por su parte BAENA AGUILAR explica que el domicilio fiscal es un criterio de distribución de la potestad administrativa de ejecución de la ley tributaria "(...) la distribución territorial del ejercicio del poder-deber público se realiza en función de la localización jurídica del sujeto interesado. Esta es una de las funciones típicas del domicilio en Derecho Público, ayudar a resolver el <<conflicto de Autoridades>>- determinar la Autoridad competente territorialmente en las relaciones con el ciudadano- y la más relevante en materia tributaria." BAENA AGUILAR, A.: El domicilio..., ob., cit., págs. 37-38.

²⁸²) JIMÉNEZ COMPAREID cuestiona quien ha de juzgar si un contribuyente reside o no en una Comunidad Autónoma. Cómo se ha de demostrar esta circunstancia. Cómo se puede comprobar la residencia de un sujeto en una Comunidad Autónoma. Cómo lo podría comprobar ésta. JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 258.

siguiendo la normativa vigente²⁸³. En este sentido parece una labor coherente el hecho de no variar el concepto de domicilio fiscal con otros conceptos por pensar que pueda ser difícil demostrar cuándo un sujeto pasivo permanece más de 183 días en el territorio de una Comunidad Autónoma determinada. Puede ser necesario que se deba perfeccionar el criterio debido a la imposición de recargos o que se deba ser más eficiente a la hora de constatar la residencia de los individuos pero, bajo nuestro punto de vista, igual que el Estado comprueba cuándo un contribuyente es residente en su territorio, puede comprobar dónde tiene fijada dicha residencia. Por otro lado, esta actividad no sería ajena a las tareas tributarias que ha de desempeñar ese ente desde el momento en que, según interpretamos en el capítulo dos, puede ser titular de la gestión del tributo que estudiamos.

Además el criterio de residencia habitual parece más apropiado para vincular a los sujetos obligados con un territorio determinado. En otras palabras, la utilización del concepto de domicilio fiscal, en el sentido que propone JIMÉNEZ COMPAREID, podría generar un efecto de fiscalidad a la carta en el sentido de que bastaría domiciliarse en un Ayuntamiento de una determinada Comunidad autónoma con el fin de eludir el recargo de la que se es residente habitual. Así mismo, bajo nuestro punto de vista, este punto de conexión considerado en sentido estricto podría tener como consecuencia que los sujetos pasivos satisficieran sus obligaciones en relación con el recargo en Comunidades Autónomas diferentes de las que reciben servicios.

Reclamando la atención con otro tema relacionado, se ha de destacar que el contribuyente puede realizar su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas optando por el modo de tributación individual o conjunta. Se puede plantear la hipótesis de que los miembros de una misma unidad familiar residan en Comunidades Autónomas diferentes de acuerdo con los criterios planteados anteriormente (permanencia de más de 183 días en un territorio determinado). Por lo tanto, si ambas Comunidades han establecido un recargo y los cónyuges optan por una tributación conjunta ¿qué recargo

²⁸³) De hecho, siguiendo a BAENA AGUILAR, el domicilio fiscal también es utilizado por el Derecho material aunque de forma impropia y no sólo como un elemento jurídico formal. En este sentido el autor cita a COCIVERA el cual constata que en ocasiones es un criterio para "localizar" el hecho imponible. BAENA AGUILAR, A.: El domicilio..., ob., cit., pág. 42. COCIVERA, B.: *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Giuffré, Milán, 1961, pág. 154.

resulta aplicable?. En nuestra opinión, parece claro que la opción tributación individual o conjunta no debe ser retirada para comodidad en la gestión. Es por ello que la solución debe provenir de la coordinación de los entes territoriales implicados²⁸⁴.

La conclusión que se puede derivar de este subapartado se traduce en el hecho de que el principio de territorialidad, en el sentido de limitar los efectos del recargo fuera del territorio comunitario, influye en él. En este sentido parece posible considerar que el citado tributo puede tener efectos extraterritoriales siempre que no sea afectando directa e inmediatamente a bienes (en sentido estricto) situados fuera de la Comunidad Autónoma, tal y como ha dejado sentado la doctrina del Tribunal Constitucional.

Por otro lado se ha diferenciado entre los recargos sobre tributos cedidos y no cedidos. En relación con los primeros se ha comprobado que los puntos de atribución al territorio de las Comunidades Autónomas, pudiendo ser los más convenientes, no se imponen a estos entes de forma que es posible utilizar otros aunque, posiblemente, sea necesaria una mayor coordinación entre entes impositores. En relación con los tributos no cedidos parece que no hay una delimitación de los efectos del recargo sino una delimitación territorial de los sujetos que pueden ser gravados por él concretándose en los residentes habituales en la Comunidad Autónoma.

6.- RECAPITULACIÓN.

El objeto de este capítulo es estudiar el recargo tributario autonómico desde la perspectiva que implica ese segundo adjetivo. Si en el capítulo segundo se ha estudiado al

²⁸⁴) En este sentido es posible plantear la hipótesis de un cónyuge residente en la Comunidad Autónoma de Valencia y otro en la Comunidad Autónoma de Cataluña. Deciden presentar su declaración conjunta en la Administración tributaria del Estado sita en cualquiera de las dos Comunidades. Surge la duda de qué recargo se debe aplicar en el caso de que ambas lo establecieran sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para determinarlo parece que una hipotética ley orgánica debería aportar criterios de aplicación los cuales podrían ser los recogidos en el art. 12 de la LIRPF diferentes al de la residencia habitual basado en el tiempo de permanencia. Así podría ser aplicado el recargo de la Comunidad Autónoma donde radique el núcleo principal o la base de las actividades empresariales o profesionales o de los intereses económicos de la unidad familiar. O también el recargo de la Comunidad Autónoma donde radique el cónyuge con los hijos menores de edad.

recargo como un tributo, en éste se ha introducido en el contexto de la financiación de las Comunidades Autónomas puesto que es, como se deriva del art. 157.1 a) de la CE, un recurso componente de su hacienda. En este sentido, el primer paso se da en la dirección de examinar cómo influye esta exacción en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas sin perder la perspectiva de que aquél concepto es una condición necesaria para poder considerar la existencia de una autonomía política efectiva.

La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas es un concepto que, en nuestra opinión, abarca las vertientes de gasto y de ingreso que se comprenden en la actividad financiera. De acuerdo con esto, el recargo tributario autonómico se encuadra en la segunda faceta mencionada, de forma que las Comunidades Autónomas pueden expresar su autonomía financiera estableciendo el recargo autonómico a través de regular su estructura y el volumen de ingresos a percibir.

Pero una perspectiva más completa de la influencia en la autonomía financiera del recargo autonómico implica acercarse al sistema de financiación. El objetivo de este paso es averiguar cómo se desarrolla la autonomía financiera en la vertiente del ingreso desde la perspectiva de determinar la estructura y, por ende, el volumen de ingresos que producen los diferentes recursos.

La conclusión que se puede obtener de esa aproximación es que la autonomía financiera, en la faceta indicada, se presenta poco desarrollada aunque no inexistente. En este sentido el recargo tributario autonómico se destaca como una vía por la que se puede desarrollar el concepto. El amplio margen de maniobra para determinar el volumen y la estructura de ese tributo, la posibilidad de escoger la materia imponible, su capacidad para producir ingresos no afectados y su posible utilidad como tributo extrafiscal son manifestaciones de esa autonomía.

Así mismo, el recurso se muestra como un instrumento útil para el desarrollo del nivel de responsabilidad o corresponsabilidad fiscal existente en el sistema de financiación. Este nivel llega a su cota máxima desde el momento en que las Comunidades Autónomas ejercen su poder legislativo (competencia normativa) como expresión de su autonomía

política. Además, la corresponsabilidad fiscal en el uso de los recursos es mejorada desde el momento en que el recurso produce ingresos de carácter no afectado o sujetos a la financiación del nivel mínimo de servicios (titularidad sobre la recaudación). La gestión del tributo, no obstante, no implica un aumento de la corresponsabilidad existente en esta materia si concebimos que es competencia del Estado, excepto que se contemple la intervención de las Comunidades Autónomas en esta tarea (competencia de gestión).

El principio de coordinación también ha de estar presente a la hora de establecer el recargo, gestionarlo y utilizar su recaudación. En relación con la primera perspectiva su regulación se encuentra contenida en la LOFCA lo que no impide proponer que se apruebe una ley orgánica que desarrolle este texto en relación con el régimen jurídico del recargo. La competencia de gestión es otro campo donde la coordinación ha de estar presente a través de mecanismos que permitan a las Comunidades Autónomas integrarse en esta tarea. En relación con la recaudación, la coordinación se manifiesta necesaria en una vertiente horizontal en el sentido de delimitar territorialmente los efectos del recargo. También, con respecto a ese principio, se puede contemplar al propio recargo como una medida de coordinación como muestra el ejemplo del sistema de financiación canadiense.

El siguiente principio que se trata es el de solidaridad. En relación con éste se considera que el recargo tributario autonómico no puede ser un factor que dificulte su realización y que, como no puede ser de otra manera, el principio no sea un obstáculo insalvable para la utilización de la exacción examinada. En consecuencia es necesario buscar el punto de equilibrio que permita una utilización del recurso sin obstaculizar la efectividad del principio. Este punto puede ser conseguido, en nuestra opinión, a través de establecer los recargos preferentemente sobre los tributos cedidos, mientras que sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establezca con el máximo cuidado de no desvirtuarlo como instrumento para la redistribución de renta y, en consecuencia, para hacer efectivo el citado principio.

Finalmente, el principio de territorialidad es tratado como otro de los parámetros que se han de tener en cuenta para establecer el tributo autonómico objeto de nuestra investigación. El principio se examina, en relación con el recargo, desde dos vertientes:

como límite al establecimiento de barreras fiscales y como límite a los efectos extraterritoriales del tributo autonómico. Con respecto a la primera, se concluye que es interpretado de forma flexible por lo que es necesario examinar caso por caso para determinar si la intención perseguida con el recargo tributario es establecer un obstáculo fiscal, siendo en este caso inconstitucional. Por lo que se refiere a la segunda, se ha determinado que pueden existir efectos extraterritoriales siempre que no se afecte de forma inmediata y directa a bienes -entendido en sentido material- situados fuera de la Comunidad.

En este subapartado se ha diferenciado entre recargos sobre tributos cedidos y no cedidos. En relación con los primeros es posible afirmar que los puntos de atribución de gestión y recaudación no son parte ineludible del régimen jurídico del recargo autonómico, pudiendo emplearse otros como puntos de conexión territorial más acordes, en nuestra opinión, con la jurisprudencia constitucional y con la coherencia entre el tributo base y el recargo tributario autonómico. En relación con los segundos existe una delimitación en cuanto a los sujetos que pueden ser gravados por el recargo concretándose en las personas físicas residentes habituales en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Pues bien, esos puntos de conexión territorial implican unos sujetos pasivos que, realizando el presupuesto de hecho de los impuestos base del recargo tributario autonómico, lo son de una obligación cuya singularización y gestión es tratada en el siguiente capítulo.

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

SUMARIO: 1.- Introducción; 2.- La obligación procedente del recargo tributario autonómico: ¿accesoria o principal?; 3.- Caracterización de la obligación derivada del recargo tributario autonómico; 3.1.- La cuantificación de la obligación derivada del recargo tributario autonómico; 3.2.- El recargo y la extinción de su deuda tributaria mediante el pago; 3.3.- El recargo y otros medios de extinción de la deuda; 3.4.- El recargo autonómico y las garantías reales de la Sección 5ª del Capítulo V de la LGT.; 3.5.- El recargo y las obligaciones a cuenta; 4.- La gestión del recargo tributario autonómico; 4.1.- Sujeto competente y normativa aplicable para la gestión del recargo autonómico; 4.2.- La liquidación de la obligación tributaria procedente del recargo autonómico; 4.3.- Proyección de la existencia de una obligación tributaria originada por el recargo en los procedimientos de comprobación e inspección; 4.4.- La recaudación tributaria y el recargo autonómico; 4.5.- El recargo tributario autonómico y la revisión en materia tributaria; 5.- Las infracciones y sanciones tributarias y el recargo autonómico; 6.- Recapitulación.

1.- INTRODUCCIÓN.

Esta investigación sobre el recargo tributario autonómico se ha realizado, hasta ahora, a través de su descripción de acuerdo con las coordenadas que nuestro ordenamiento posee para el establecimiento de tributos. Se ha estudiado su implantación actual en el sistema tributario, se ha analizado la influencia de los principios que informan el deber de contribuir y se ha examinado cómo determinan su regulación los principios que informan la hacienda autonómica. En consecuencia, a través de estos pasos, se ha realizado una foto fija del tributo, se ha observado desde una perspectiva estática.

A continuación, utilizando conceptos del mundo de la imagen, es necesario realizar un estudio del tributo desde una perspectiva más cinematográfica, es decir, más dinámica. Por eso, el objeto del presente capítulo es la descripción de la dinámica del recargo. En

este sentido, con SAINZ DE BUJANDA¹, se pretende, una vez estructurado el recargo tributario autonómico, determinar cómo se convierte en una suma monetaria, cómo se desarrolla el proceso para hacer efectiva la cantidad que implica su devengo. De forma que, como dice el último autor citado, "*Se abre así una fase dinámica, funcional y procedimental que tiene, en definitiva, el objetivo antedicho de aplicar el tributo.*"

El objeto que fundamenta este capítulo se desarrolla a través de cuatro apartados. En primer lugar trataremos de determinar el carácter de la obligación tributaria procedente del recargo autonómico. En un segundo apartado se realiza su caracterización tratando cuestiones como su cuantificación, su extinción o la aplicación de las garantías que la LGT dispone para las obligaciones procedentes de tributos.

El tercer apartado que compone este capítulo está dedicado a tratar aspectos relativos a la gestión de la obligación tributaria procedente del recargo autonómico. Cuestiones como el sujeto competente y la normativa aplicable a la gestión de esta obligación; la liquidación; la comprobación o la investigación; la recaudación o la revisión a instancia de parte de los actos administrativo-tributarios, forman sus subapartados.

Finalmente, el capítulo termina con un cuarto apartado donde se estudia el tema del recargo y el derecho sancionador. El aspecto que se trata en relación con este punto es si la cuantía que implica la obligación tributaria derivada del tributo objeto de nuestro estudio ha de ser incluida o excluida en la formación de diferentes cantidades que se necesitan considerar para aplicar sanciones administrativas proporcionales o completar tipos penales como el contemplado en el art. 349 de nuestro Código Penal. Así pues, en las siguientes líneas se pasa a dar cuerpo a cada uno de los aspectos anunciados en esta introducción.

¹) SAINZ DE BUJANDA, Fdo: Sistema..., ob., cit., págs. 22 y 23. En términos similares se pronuncia CASADO OLLERO en su "Proyecto docente de Derecho Financiero y Tributario" quien estima que el estudio de un tributo como instituto, "*(...) demanda en primer lugar un análisis estático y posteriormente un análisis dinámico de las diferentes figuras tributarias. El primero requerirá el tratamiento, por así decir, fotográfico de los elementos y de los mecanismos estructurales del presupuesto del tributo. En cambio, el análisis dinámico requiere el tratamiento cinematográfico de la sucesión lógico-jurídica de los efectos jurídicos derivados de los distintos presupuestos normativos, y de los actos tributarios a través de los que se alcanza la percepción de los tributos.*" CASADO OLLERO, G.: *Proyecto docente de derecho financiero y tributario*, pág. 388-389.

2.- LA OBLIGACIÓN PROCEDENTE DEL RECARGO TRIBUTARIO AUTONÓMICO: ¿ACCESORIA O PRINCIPAL?.

El tratamiento previo de este aspecto de la visión dinámica del recargo tributario autonómico tiene, a nuestro juicio, una justificación concreta. Extraer de una serie de argumentos el carácter accesorio o principal de la obligación determina el análisis de diferentes aspectos relacionados con la posterior gestión de dicha obligación.

Se ha de pensar, por ejemplo, que el cumplimiento irregular de una obligación tributaria considerada principal genera otra serie de obligaciones de diverso carácter como son las producidas por la concurrencia de los recargos del art. 61.3 de la LGT o el recargo de apremio, por no mencionar las sanciones. Calificar a la deuda procedente del recargo autonómico como principal o accesorio -en caso de impago del recargo y cobro del tributo base- implicará que la aplicación de esas otras obligaciones será considerado un incumplimiento total de la obligación tributaria o un cumplimiento parcial de una obligación tributaria global. La diferencia adquiere importancia si se considera, además, que en el primer caso hay extinción de una obligación tributaria perviviendo otra, mientras que en el segundo existe un pago que se ha de considerar a cuenta² de una deuda tributaria global.

Así mismo, en nuestra opinión, el carácter de principal o accesorio de la obligación procedente del recargo tributario influye a la hora de su extinción. Es decir, en caso de ser una prestación accesorio de la obligación principal se tendería, en caso de insolvencia, a la satisfacción preferente de la primera en detrimento de las segunda. En cambio, determinar el carácter principal de esta obligación puede situar al mismo nivel ambas obligaciones. A estos aspectos de la gestión, sin perjuicio de otras consideraciones, se ha de añadir que el carácter accesorio o principal de la deuda procedente del recargo puede

²) Recordemos aquí el art. 21.1 del RGR y el principio de integridad del pago.

avalar o rechazar su posible gestión conjunta o separada³. Así mismo un carácter u otro puede ser fundamento o detrimento de que una inspección tributaria se ejecute dependiendo o no de si es realizada con respecto al tributo base. Finalmente, sin ánimo de agotar las incógnitas, el carácter que aquí se trata de atribuir puede ser un elemento que facilite o dificulte la inclusión de la cuantía del recargo para considerar montantes necesarios con el fin, por ejemplo, de averiguar si un tipo penal ha sido realizado; trascendiendo el tema, por tanto, del campo de la gestión tributaria.

Pero previamente hay que determinar qué se entiende por una obligación tributaria de carácter principal. Después, se ha de examinar si la obligación que procede del recargo autonómico se corresponde con sus características obteniendo un primer argumento, en caso afirmativo, para atribuirle un carácter de principal o, en caso negativo, un carácter de accesoria⁴.

Siguiendo en este desarrollo a FERREIRO LAPATZA⁵, por obligación tributaria se puede entender "*(...) la obligación establecida por la ley de entregar a un ente público, a título de tributo, una cantidad de dinero.*" De esta definición el autor deriva tres notas que caracterizan la obligación tributaria: es una obligación *ex lege*, es una obligación de Derecho público y, finalmente, es una obligación de dar una cantidad de dinero a título de tributo. Siguiendo a este autor, podemos pasar a analizar estas características en relación con el recargo tributario autonómico.

³) Del capítulo primero, no obstante, se puede derivar que, aunque la tendencia está dirigida a una gestión conjunta existen supuestos de gestión separada como sucede en el recurso permanente de las Cámaras de Comercio o de gestión compartida como sucede en el recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

⁴) Según PÉREZ DE AYALA PELAYO la obligación tributaria es el vínculo fundamental y principal de forma que todas la demás facetas del fenómeno tributario existen en función de ella. Se trata de una obligación legal, de Derecho público y "*En tercer lugar, es una obligación principal frente a las restantes situaciones jurídicas de contenido obligacional. En este sentido, tiene carácter autónomo, no dependiente de ninguna otra obligación, y definitivo, ya que el ingreso efectuado en pago de la misma extingue el vínculo jurídico entre la Hacienda pública y el deudor tributario, sin que surjan ulteriores compensaciones o se mantengan expectativas en relación con otra obligación futura de la que dependa la ya realizada*". PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones FDUCM, 2ª ed., 1990, págs. 346-347.

⁵) FERREIRO LAPATZA, J.: *Curso...*, ob., cit., pág. 342.

En primer lugar la nota del carácter legal de la obligación tributaria implica que es la ley la que determina los hechos cuya realización suponen el nacimiento de la obligación. En consecuencia, es por voluntad de la ley y no por voluntad de los sujetos privados que una obligación de este tipo nace⁶. Esta característica parece posible trasladarla sin dificultad al recargo tributario autonómico puesto que, como se vio en el capítulo segundo, el principio de legalidad informa su régimen jurídico. En este sentido, el recargo autonómico es establecido a través de una ley autonómica que configura su hecho imponible junto con los elementos que asume del tributo base que, necesariamente, han de ser establecidos por otras normas de igual tipo. Consecuentemente, su hecho imponible se regula a través de esas normas y su realización por parte de los sujetos pasivos implica el nacimiento de una obligación tributaria.

La segunda característica se traduce en que es una obligación de Derecho público⁷. Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA la naturaleza jurídico pública de la obligación tributaria aparece cuando se piensa que todo tributo tiene su fundamento en el poder financiero del ente que lo establece⁸. Por otro lado BAYONA DE PEROGORDO y

⁶) Son claras en este sentido las palabras de VICENTE ARCHE-DOMINGO cuando expone que "*El ordenamiento jurídico no puede permitir que por la inercia de los particulares no se produzcan las relaciones esenciales para la vida social (...)*". De ello se puede extraer que, necesariamente, la ley ha de establecer unas obligaciones sobre los sujetos privados destinadas a posibilitar la realización de los fines de la comunidad. VICENTE ARCHE-DOMINGO, Fdo.: <<Configuración jurídica de la obligación tributaria>> RDFHP, nº 25, 1957, pág. 13.

⁷) No obstante este carácter de público FERREIRO LAPATZA amparándose en los estudios de GIANNINI o HENSEL no desvincula la obligación de derecho público de la obligación privada de forma que la normativa procedente de la LGT y la que se puede extraer del Derecho civil conforman su régimen jurídico. FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., págs. 344-346.

CORTÉS DOMÍNGUEZ también evidencia que las relaciones entre la obligación de derecho público derivada del tributo y la obligación civil ha sido un tema tratado en la doctrina siendo de gran peso puesto que implica la aplicación de la normativa civil para el desarrollo de las instituciones cuando son aplicadas. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: Ordenamiento..., ob., cit., págs. 268-270.

VICENTE-ARCHE explica sobre esta cuestión que "*Cuando se dice que la obligación tributaria es una obligación de Derecho público se está, por lo tanto, haciendo referencia al interés protegido y a la naturaleza de uno de los sujetos, pero en modo alguno a la prestación objeto de la obligación, al débito impositivo que continua siendo -en su patrimonialidad- de la misma naturaleza que en las obligaciones de derecho privado*". VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fdo.: Configuración..., ob., cit., pág. 38.

Puede consultarse sobre la misma cuestión, BAYONA DE PEROGORDO, J.J y SOLER ROCH, M^a T.: Derecho..., ob., cit., T.II, págs. 32-34.

⁸) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., pág. 195.

SOLER ROCH⁹ relacionan a los arts. 22 y 31 de la LGP como muestra del carácter público de esta obligación. El primero de ellos recoge a los tributos como uno de los derechos de crédito que integra la Hacienda Pública y el segundo precepto indica que ese derecho se realizará conforme a los procedimientos administrativos correspondientes y ostentando la Hacienda pública las prerrogativas que se hayan establecido legalmente.

Con MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ¹⁰, se puede añadir que el carácter de obligación de Derecho público implica la indisponibilidad del crédito tributario. Es el ordenamiento y, en concreto, la ley, los que marcan las posibles incidencias con relación a este instituto impidiendo alteraciones por parte del titular del crédito o del contribuyente¹¹.

En lo que aquí interesa no parece que existan problemas en trasladar las notas anteriores a una hipotética obligación tributaria derivada de un recargo. De hecho, su fundamento se encuentra en el poder financiero que poseen las Comunidades Autónomas y que se extrae del ordenamiento. Además del art. 157.1.a) de la CE se puede derivar que se trata de un recurso que forma parte de la Hacienda de esos entes teniendo que aplicarse los procedimientos oportunos que la ley dispone para hacer efectivo el derecho de crédito. Finalmente la indisponibilidad de la obligación tributaria se deriva de que se trata de un tributo y, como tal, de un instrumento a través del que se realiza el deber de contribuir, de forma que las incidencias en la obligación que se produce, han de ser, necesariamente, contempladas en la ley.

⁹) BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.: Derecho..., ob., cit., T.II, págs. 34-35.

¹⁰) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 278.

¹¹) En este sentido el crédito tributario transciende de la esfera de la Administración para convertirse en un crédito de interés público o colectivo.

ARIAS ABELLÁN considera que el fundamento de la indisponibilidad del crédito tributario recogida en el art. 36 de la LGT es el carácter de normas de naturaleza jurídico pública que, en última instancia, encuentran su justificación en el fin que cumplen: la regulación del deber de contribuir y la efectividad de los principios que lo informan. ARIAS ABELLÁN, M^a D.: <<La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la LGT>> en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, I.E.F., 1991, págs. 620-623.

Por último, otra nota que caracteriza la obligación tributaria, es la de tratarse de una obligación de dar y de dar una cantidad de dinero. Siguiendo a BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH¹² en nuestro ordenamiento el contenido de la obligación tributaria es "(...) *el de entregar una suma de dinero (...)*". De esta forma se cumple con la finalidad del tributo que es la de ser un mecanismo para aportar ingresos con los que financiar la actividad de los entes públicos realizándose, así, el deber de contribuir.

No parece difícil trasladar esta característica al recargo tributario autonómico¹³. Este es un recurso que, como ya sabemos, forma parte de la Hacienda de las Comunidades Autónomas que lo establecen con el fin -sin entrar en cuestiones de extrafiscalidad- primordial de allegar ingresos para cubrir los gastos que implica su actividad financiera. Unos ingresos que se encarnan en las sumas de dinero que los contribuyentes entregan con la finalidad de satisfacer la deuda que del recargo se deriva. Además, se ha de advertir que la cantidad que se entrega por parte del contribuyente es para satisfacer un recargo que, como ya se consideró en el capítulo primero, se configura como una exacción tributaria.

Como se ha ido viendo, las diferentes notas que pueden caracterizar la obligación tributaria pueden ser trasladadas a la relación Comunidad Autónoma-sujetos privados que supone el recargo tributario autonómico. Parafraseando a SAINZ DE BUJANDA¹⁴ el recargo tributario autonómico produce una obligación legal, en favor de un ente público,

¹²) BAYONA DE PEROGORDO J.J. y SOLER ROCH, M^a T.: Derecho..., ob., cit., T.II, pág. 38. No obstante esta nota, como muestra el propio FERREIRO, ha sido objeto de discusión cuando el crédito tributario se hace efectivo a través de la utilización de efectos timbrados. FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., págs. 346-352. Así mismo MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ advierten que a partir de la Ley 16/1985 de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español la obligación de dar también puede hacerse efectiva a través de la entrega de bienes patrimoniales previa valoración y admisión por parte de la Administración. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: Curso..., ob., cit., pág. 279.

¹³) Incluso trasladar con respecto a él la polémica señalada en la nota anterior pues, como se verá, también puede satisfacerse a través de efectos timbrados o pagos en especie.

¹⁴) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., pág. 285. Así mismo VICENTE ARCHE define la obligación tributaria "(...) *como el vínculo jurídico que la ley crea -a través de un presupuesto de hecho- entre el Estado u otro ente público como sujeto activo, y una persona física o jurídica (sujeto pasivo), por virtud de la cual éste debe cumplir en favor de aquél una prestación que, en último extremo es siempre pecuniaria.*". VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fdo.: Configuración..., ob., cit., pág. 19.

en cuya virtud, y a título de tributo, una persona, física o jurídica, debe entregar una suma de dinero sea mediante pago en efectivo, sea mediante el empleo de efectos timbrados o la entrega de otros bienes que autorice la ley. A esta cuestión se puede añadir que a través de esta obligación los sujetos pasivos realizan su deber de contribuir a sufragar los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

No obstante, como hemos visto, este deber de contribuir a través de una obligación tributaria implica la existencia de una deuda homónima. Una deuda que siguiendo el art. 58 de la LGT se compone de diversos conceptos que van desde la cuota tributaria a las sanciones pasando por los recargos sobre las bases y las cuotas en favor del Tesoro o de otros entes.

Los diferentes conceptos que se integran en el citado artículo han sido tratados por la doctrina agrupándolos en accesorios y principales. Así FERREIRO LAPATZA considera que la cuota tributaria ha de diferenciarse de otras obligaciones accesorias como pueden ser los intereses de demora, recargos por ingresos fuera de plazo o apremio y sanciones pecuniarias¹⁵. CORTÉS DOMÍNGUEZ también considera que se puede predicar el carácter de accesorios de los conceptos denominados en el art. 58 como intereses de demora, recargos por incumplimiento tempestivo de la obligación tributaria o las sanciones pecuniarias¹⁶.

SAINZ DE BUJANDA también advierte que la doctrina distingue en ocasiones entre la prestación tributaria fundamental, como la que tiene por objeto la cuota, y unas prestaciones tributarias accesorias, como las que tienen por objeto los recargos, los intereses o las sanciones¹⁷. BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH realizan, aunque con ciertas reservas en las que no entramos, una exposición sobre los diferentes

¹⁵) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 413.

¹⁶) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: Ordenamiento..., ob., cit., págs. 458-459. Se ha de advertir que este autor no hace referencia expresa los recargos por incumplimiento intempestivo sino a los recargos por aplazamiento o prórroga de la anterior legislación.

¹⁷) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., pág. 286.

conceptos que integran la deuda tributaria diferenciando entre prestación principal identificada con el art. 58.1 y prestaciones accesorias identificadas con las recogidas en el art. 58.2 de la LGT¹⁸.

Así las cosas, surge de nuevo la cuestión objeto de este apartado ¿es la obligación tributaria derivada del recargo autonómico derivada o accesoria de la obligación tributaria principal?. En este punto se ha detectado una cierta polémica doctrinal. Se puede aportar la posición de FERREIRO LAPATZA sobre este tema. Este autor considera que en la dualidad de obligaciones accesorias y obligaciones principales es necesario destacar que los recargos sobre tributos estatales no suponen una categoría de las primeras. Estos recargos son tributos que, con la realización de su hecho imponible, dan lugar a una obligación tributaria propia. En este sentido, siguiendo la terminología de BERLIRI, el autor considera que no se trata de una disyuntiva entre obligación accesoria y principal sino que se ha de hablar, interpretamos, de dos obligaciones principales aunque coligadas¹⁹.

En la misma posición se puede ubicar a CAZORLA PRIETO²⁰ quien opina que la obligación nacida del recargo es una verdadera obligación de forma que "(...) *no es una obligación complementaria o accesoria, nos hallamos ante dos obligaciones tributarias distintas, con entidad propia, por lo que no es admisible el concepto de accesoria a la que nace del recargo (...)*". En esta idea de considerar la obligación derivada del recargo como una obligación no accesoria parece situarse RAMALLO MASSANET al considerar que los recargos a favor de ente diferente del Tesoro (siguiendo el mismo art. 58.2.a) de la LGT) generan una cuota tributaria, pues sobre ella se pueden construir los otros conceptos no tributarios del art. 58.2 de la LGT²¹. Así mismo GARCÍA FRÍAS considera que, cuándo se trata de recargos (por ella denominados sobreimpuestos) a favor de entes diferentes al que establece el tributo base, nos situamos ante dos obligaciones diferentes

¹⁸) BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH. M^a T.: Derecho..., ob., cit., vol II, págs. 167-175.

¹⁹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., págs. 336 y 413.

²⁰) CAZORLA PRIETO, L.M.: Recargos..., ob., cit., pág. 59.

²¹) RAMALLO MASSANET, J.: Hecho..., ob., cit., pág. 649-650.

cuyo cumplimiento o incumplimiento origina consecuencias particulares para cada una²². Por su parte CORTÉS DOMÍNGUEZ²³ expone que cuando los recargos proceden del mismo ente que es titular del tributo base se trata de cuotas de formación compleja mientras que cuando es un ente distinto el que establece el recargo "*(...) entonces se trata de obligaciones distintas.*" RODRÍGUEZ MONTAÑÉS se identifica con esta posición cuando estima que la obligación tributaria derivada del recargo tiene un fin propio y no es una consecuencia de la obligación principal, por lo que no está subordinada a otra obligación²⁴.

El SDFUM²⁵ también ha expuesto el art. 58 de la LGT como un precepto que prevé que la deuda tributaria se compone, por un lado, de la cuota tributaria y junto a ésta y cuando existan "*(...) la ley incluye también otras prestaciones tributarias (los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, ya sean a favor del Tesoro -la Administración financiera del Estado- o de otros entes públicos) (...)*". Después, sigue considerando el Seminario, se contemplan otras prestaciones consideradas accesorias.

SOLER ROCH, por su parte, define lo que se puede entender por obligación de carácter principal y obligación de carácter accesorio²⁶. En este sentido, podemos reconocer una obligación tributaria principal por su "*(...) carácter autónomo, no dependiente de ninguna otra obligación y definitivo, ya que el ingreso efectuado en pago de la misma extingue el vínculo entre la Hacienda pública y el deudor tributario (...)*". Al lado de esta obligación se han situado obligaciones que responden a intereses y títulos distintos siendo denominadas obligaciones instrumentales. La autora citada las clasifica,

²²) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 52.

²³) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: Ordenamiento..., ob., cit., pág. 458.

²⁴) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 43.

²⁵) SDFUM: *Notas de Derecho Financiero*, T.I, vol. 3, Madrid, 1975, pág. 55.

²⁶) SOLER ROCH, M^a T.: <<Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, REDF, nº 25, 1980, pág. 18.

diferenciando entre obligaciones tributarias a cuenta²⁷, obligaciones accesorias, obligaciones extratributarias²⁸ y obligaciones de devolución²⁹.

Pues bien, de las diferentes obligaciones que la autora clasifica, centramos la atención en la denominada accesoria que la define³⁰, como "(...) *aquellas en las que el presupuesto de hecho, aun siendo en sí mismo autónomo, guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia sería imposible el nacimiento mismo de la obligación accesoria.*"

Destaca la autora que estas obligaciones de carácter accesorio han sido identificadas por la doctrina dentro del art. 58.2 de la LGT introduciendo en este grupo los recargos sobre las bases o las cuotas, los recargos del art. 61.3, el interés de demora, el recargo de apremio o las sanciones pecuniarias. Esto es, sin perjuicio de que dentro de este grupo cada una de las prestaciones guarden unas características propias, forman un conjunto heterogéneo de prestaciones. En este sentido se destacan los recargos del apartado a) que, según SOLER ROCH, son de carácter tributario configurándose³¹ como "(...)

²⁷) Según la autora estas obligaciones "(...) *consisten en la entrega de sumas de dinero eventualmente a título definitivo de tributo a un ente público, pero no constituyen una obligación tributaria principal, sobre todo por dos razones: porque carecen de naturaleza contributiva y porque se definen en relación con la obligación principal.*" . *Ibidem*, pág. 17.

²⁸) La autora explica que estas obligaciones "(...) *son todas aquellas situaciones jurídicas de contenido obligacional que traen su causa, por así decirlo, del procedimiento de aplicación del tributo y fundamentalmente, de una obligación tributaria ya satisfecha. Estas obligaciones no pueden, sin embargo, calificarse propiamente de tributarias, porque no contienen un crédito tributario, en sentido técnico, es decir, un derecho de crédito a favor de la Hacienda Pública exigido a título de tributo. Acreedor y deudor son ajenos a la esfera jurídico-financiera y el cumplimiento de dichas obligaciones se desenvuelve asimismo, en un terreno ajeno al procedimiento tributario. Son, en definitiva, obligaciones entre los particulares que tienen su origen en el pago de un tributo, pero cuyo régimen jurídico es, en principio, como ya observó BERLIRI, análogo al de cualquier obligación de Derecho común.*" *Ibidem.*, pág. 18.

²⁹) Estas son, según SOLER ROCH, obligaciones que "(...) *tienen una estructura contrapuesta a la de la obligación principal, en la medida en que en este caso, es la Hacienda Pública quien asume la posición deudora frente al particular que, precisamente, detenta un derecho de crédito frente a aquélla. Aunque la Hacienda Pública constituye una de las partes implicadas en el vínculo, creemos que tiene razón BERLIRI cuando afirma que estas obligaciones no pueden ser calificadas de tributarias en sentido técnico-jurídico, pues no se exigen a título de tributo.*" *Ibidem.*, pág. 18-19.

³⁰) *Ibidem*, pág. 17.

³¹) *Ibidem*, pág. 17.

< < *sobreimpuestos* > > *de la deuda tributaria principal sobre la que se giran; (...)*". En consecuencia, aunque se trata de una obligación de carácter tributario, no parece que la autora le otorgue la característica de principal puesto que considera que depende de otra obligación. Esta idea se reitera con mayor claridad cuando, hablando de las obligaciones principales y accesorias en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, expone que un hipotético recargo autonómico sobre este tributo estatal es una obligación tributaria accesoria potencial³².

BAYONA DE PEROGORDO parece sumarse también a esta posición cuando escribe, junto con SOLER ROCH, que los recargos sobre bases o cuotas exigibles a favor de distintos entes públicos son "*(...) prestaciones accesorias de naturaleza tributaria, porque su exigibilidad y método de cálculo son concebibles en relación con una obligación preexistente (...)*". Así mismo, consideran ambos autores como ejemplo de estos recargos a los autonómicos contemplados en el bloque constitucional³³.

PÉREZ DE AYALA PELAYO³⁴ por su parte opina que la obligación procedente del recargo es de carácter tributario y técnicamente "*(...) es una obligación accesoria (...)*". No obstante esta afirmación, no parece que esto sea obstáculo para considerar también que "*La obligación de pagar el recargo aparece coligada, estrechamente unida, a la obligación de pagar el tributo base.*"

³²) *Ibidem*, pág. 33. Parece que la autora ha variado su pensamiento sobre este aspecto pues escribía en 1974 que la doctrina diferenciaba, siguiendo el art. 58 de la LGT, entre la prestación tributaria principal y las prestaciones accesorias que se identificaban con el apartado 2 de ese artículo pero excluyendo las previstas en la letra a). Concluye, pues, la autora que "*Parece desprenderse de esta distinción doctrinal, que se reserva la denominación de accesorias a las prestaciones que no tienen carácter de tributo, aunque, de hecho, todas se devenguen con ocasión de la aplicación del mismo.*" SOLER ROCH, M^a. T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, I.E.F., Madrid, 1974, pág. 174.

³³) BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a. T.: *Derecho...*, ob., cit., T.II, pág. 169.

³⁴) PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas...*, ob., cit., págs. 202-203. En nuestra opinión ambos conceptos no son totalmente identificables. Siguiendo el Diccionario de la Real Academia de la Lengua por << *accesorio-a* >> se entiende que "*(...) depende de lo principal o se le une por accidente*"; mientras que << *coligado-a* >> significa "*Unido o confederado con otro u otros*". Real Academia de la Lengua Española: *Diccionario...*, ob., cit., págs. 19 y 508.

En esta idea también parece situarse LÓPEZ DÍAZ³⁵ quien considera que el recargo no genera una deuda tributaria propia sino que la cuota que se deriva del recargo forma parte de la deuda tributaria del impuesto sobre el que recae. En este sentido el autor parece conceder una importancia especial al concepto de deuda tributaria que se extrae del art. 58 de la LGT donde, efectivamente, el recargo de carácter tributario aparece como un concepto que, en su caso, formará parte de la deuda tributaria.

Así pues, siguiendo a estos últimos autores, se ha de llegar a la conclusión de que el recargo tributario autonómico es una obligación de carácter accesorio con respecto a otra obligación principal. Esta posición se fundamenta en el hecho de que la obligación derivada del recargo depende de la obligación principal para su nacimiento y en la circunstancia de que la cuota que puede determinar se encuentra, en virtud del art. 58 de la LGT, incluida dentro de la deuda tributaria cuyo objeto nuclear parece ser la cuota tributaria derivada del tributo principal.

En nuestra opinión la calificación del recargo tributario autonómico como causa de una obligación accesorio o principal no puede depender de la concepción de deuda tributaria que pueda contenerse en el art. 58 de la LGT. Esta referencia legal es susceptible, como advierte RODRÍGUEZ MONTAÑÉS³⁶, de ser modificada de forma que estaríamos ante un concepto de deuda tributaria voluble que tan pronto podría situar al recargo como una prestación "sobre" la cuota tributaria como una prestación "junto a" la cuota tributaria³⁷.

³⁵) LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., pág. 98.

³⁶) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 173.

³⁷) Recientemente hemos tenido la experiencia de una modificación del concepto de deuda tributaria a través de los elementos que la integran. Antes de la modificación de la LGT a través de la Ley 25/1995 de 20 de julio, la deuda tributaria se integraba por la cuota, los recargos exigibles sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos, el interés de demora, el recargo de aplazamiento o prórroga, el recargo de apremio y las sanciones.

Pues bien, en la actualidad la deuda tributaria se constituye por la cuota, los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta. A estos conceptos se unen: los recargos tributarios, los recargos del art. 61.3 de la LGT, el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias. En este sentido SOLER ROCH consideró que las obligaciones a cuenta que se exponen en el art. 58.1 de la LGT eran obligaciones de carácter instrumental SOLER ROCH, M^a T.: Notas sobre..., ob., cit., pág. 17. En la actualidad el contemplar las citadas obligaciones en el apartado 1 del nuevo art. 58 de

Por eso parece más útil utilizar otros criterios que no sean esta referencia positiva. Así distinguiremos, siguiendo el trabajo de SOLER ROCH, entre obligación principal y obligaciones de otro tipo que giran a su alrededor y, entre éstas últimas, destacamos las denominadas accesorias que dependen de la principal en el sentido de que de no existir la primera no parece posible la concurrencia de las segundas.

En este sentido, el recargo tributario autonómico se configuraría como una obligación tributaria accesoria en el caso de que dependiese de una obligación principal para su nacimiento, para su existencia. Esta situación podría encontrar un fácil fundamento. Los recargos se construyen sobre bases o cuotas tributarias de forma que, en caso de concurrencia de alguna exención de tipo total, estos puntos de construcción del tributo que tratamos no tendrían lugar y, en consecuencia, tampoco el recargo (el ejemplo práctico se encuentra en el recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas). En otros términos para el devengo de la obligación tributaria procedente del recargo autonómico parece ser absolutamente necesario el devengo de la obligación tributaria principal.

Si bien este fundamento es totalmente factible, bajo nuestro punto de vista no es generalizable a todos los supuestos de exención. Es posible concebir hipótesis donde el objeto de la prestación de la obligación tributaria principal sea igual a cero -lo que

la LGT ha llevado a afirmar a ESEVERRI MARTÍNEZ que se "(...) reconoce que también son deudas tributarias los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se debieron retener y los ingresos a cuenta, con lo cual todos ellos quedan configurados jurídicamente como deudas tributarias con un grado de autonomía total respecto de la verdadera deuda de la que traen causa, perdiéndose un tanto su esencia y naturaleza que no es otra -a pesar del dictado de la Ley- que la de ingresos a cuenta o pagos anticipados sobre obligaciones pecuniarias futuras. Por lo demás, el precepto no hace sino respaldar una tendencia marcada en los últimos años en la forma de ordenar el régimen jurídico de estos pagos a cuenta conforme a la cual, se trata de deudas con sustantividad propia, con un específico régimen tributario independiente de las deudas principales de la que traen causa, sin perjuicio de que su función de ingresos a cuenta de una obligación futura les reporta su condición de deducibles de la deuda principal una vez que ésta sea determinada." ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: << Artículo 58 de la Ley General Tributaria >>, en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de Julio*, Cedecs, Derecho Tributario, Barcelona 1995, pág. 76.

De esta cita extraemos que, si bien siguen siendo una obligación dependiente de la obligación tributaria, esas obligaciones poseen una identidad y unas características propias que se cristalizan con la modificación del art. 58 de la LGT.

equivaldría, a mi juicio, a un no nacimiento de obligación tributaria³⁸- y, en cambio, una obligación derivada del recargo puede desarrollarse de forma autónoma.

Sin entrar en otras consideraciones -sobre la extrafiscalidad, la política económica estatal, etc...- parece lógico pensar que en los supuestos donde se establezcan tipos impositivos iguales a cero o deducciones o reducciones que supongan una cuota impositiva de la misma entidad, técnicamente, podría establecerse un recargo sobre las cuotas o bases que persistan generándose con ello una obligación tributaria. En otras palabras, si se parte de esta hipótesis es posible concebir el no nacimiento de la obligación tributaria, pues concurren circunstancias que eliminan su objeto, y el nacimiento de la obligación tributaria procedente del recargo autonómico.

Esta conjetura puede tener y ha tenido un reflejo empírico. En el primer caso se puede exponer que en relación con los Impuestos Especiales se dispuso un tipo cero para el Vino y Bebidas Fermentadas³⁹. Pues bien, imaginando una hipotética cesión en las condiciones que el ordenamiento determina, un recargo podría construirse sobre la base imponible a modo de tipo impositivo específico o gradual⁴⁰. Así pues, siguiendo a MARTÍNEZ LAFUENTE⁴¹, la concurrencia de un tipo cero equivalente a una exención tributaria puede dar lugar a su no nacimiento, sin perjuicio de que un recargo pueda

³⁸) De acuerdo con el fundamento jurídico segundo de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 14 de enero de 1994 cuando una deuda tributaria es igual a cero no puede hablarse de la citada deuda.

³⁹) Art. 30 Ley 38/1992 de 28 de diciembre sobre Impuestos Especiales.

⁴⁰) Éste no es extraño en nuestro ordenamiento como se muestra en el capítulo primero con el recargo local sobre el canon catalán de infraestructuras hidráulicas.

⁴¹) MARTÍNEZ LAFUENTE, explica que el tipo cero "(...) no es un tipo de gravamen, pues no supone poner en práctica técnica tributaria alguna, que conduzca a la obtención de una cuota, sino, antes y al contrario, el tipo cero no tiende a la imposición de gravamen alguno, sino a conseguir una dispensa del gravamen, por lo que su carácter de exención aparece". MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: << El tipo cero y las exenciones tributarias >>, HPE, nº 34, 1983, pág. 74.

Así mismo PONT CLEMENTE considera que "(...) cabe configurar al tipo de gravamen cero como una modalidad de la exención tributaria, a la que es de aplicación la teoría general que la estudia." PONT CLEMENTE, J.F.: La exención..., ob., cit., pág. 76. Por su parte HERRERA MOLINA también concluye que el tipo cero "(...) es una técnica que produce en determinados supuestos la supresión del gravamen. Es, por tanto, una exención total." HERRERA MOLINA, P.M.: La exención..., ob., cit., pág. 274.

suponer una obligación tributaria.

El segundo caso no se produce por la aplicación de un tipo impositivo igual a cero, sino por la aplicabilidad de reducciones o deducciones que pueden tener como resultado una cuota impositiva final igual a cero. Es el supuesto fáctico que se podía derivar de la regulación del recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estableció la ley de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la que ya se ha hecho referencia.

En la Ley 23/1983 de 27 de octubre de la Comunidad Autónoma del País Vasco se dispuso un recargo con tipos impositivos alícuotas de carácter progresivo contemplados en el art. 5 de su texto. Pues bien, el citado recargo se construía sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y es de mención, para lo que aquí interesa, el art. 7 de esta ley⁴². Éste disponía que los contribuyentes podían compensar los excesos pagados en concepto de tributo base con la cuota que podía generar el recargo.

Pues bien, es posible imaginar un supuesto donde el recargo sobre la cuota diferencial diera lugar al nacimiento de una determinada cuota tributaria objeto, a su vez, de la prestación de una obligación tributaria mientras que la cuota diferencial final del

⁴²) Art. 7 de la Ley 23/1983 de 27 de octubre.

"1.- Vendrán obligados a presentar declaración del recargo todos los sujetos pasivos no afectados por la exención del artículo cuarto anterior.

La declaración se presentará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ante la Diputación foral competente para la exacción de este tributo.

2.- Las declaraciones e ingresos del recargo se efectuarán en forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

3.- Los contribuyentes podrán compensar los excesos ingresados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a que tuvieran derecho de devolución, con el importe del recargo que vengan obligados a satisfacer, de conformidad con lo establecido en esta Ley.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entiende sin perjuicio de la obligación de las Diputaciones Forales de transferir a favor de la Hacienda General del País Vasco los importes de recargo objeto de compensación.

4.- Las cantidades satisfechas por este recargo no tendrán la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni podrán ser deducidas de la cuota de este Impuesto."

impuesto base fuese igual a cero⁴³. Incluso es posible concebir un supuesto como el previsto en el propio artículo donde el sujeto pasivo fuese deudor en la obligación tributaria causada por el recargo y, en cambio, acreedor en relación con el tributo principal.

En definitiva, si bien es posible considerar, como en este trabajo se ha concluido, que el recargo es un tributo que se establece sobre otro tributo que le sirve de fundamento creemos que no, necesariamente, se ha de extraer la conclusión de que la obligación que de él deriva es accesoria de la principal. Parece posible afirmar, por el contrario y después de los ejemplos que se extraen del ordenamiento, que dependiendo de la regulación que del recargo tributario se realice, éste puede implicar el nacimiento de una obligación tributaria diferente de otra principal e incluso, puede subsistir sin la necesaria concurrencia de ésta.

Pero, por otro lado, no es este el único argumento que puede fundamentar el hecho de que la obligación de un recargo no sea, ineludiblemente, dependiente o accesoria de una hipotética obligación principal. La obligación tributaria se deriva, como obligación *ex lege* que es, de la realización por parte de un sujeto pasivo de un determinado hecho imponible⁴⁴ contemplado en la ley. Pues bien, si esto es así, es decir, si la realización de un hecho imponible implica el nacimiento de una obligación considerada principal se puede afirmar que la realización de varios hechos imponibles puede implicar el nacimiento de diversas obligaciones de las consideradas principales.

En este trabajo, en el capítulo segundo, determinamos que el recargo poseía un hecho imponible formado por elementos propios y elementos comunes del hecho imponible del tributo base. En este sentido parece posible diferenciar un hecho imponible para el

⁴³) Este mismo supuesto se puede producir, por ejemplo, en el Impuesto sobre Sucesiones cuando la base imponible fuera objeto de reducciones tales que la base liquidable fuera igual a cero. La situación se reproduciría en el caso de que el recargo autonómico se construyese sobre la base imponible de ese tributo.

⁴⁴) Art. 28 Ley General Tributaria
"1.- El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

recargo autonómico y un hecho imponible para el tributo base⁴⁵. Es más, consideramos, después de lo estudiado en el capítulo dos, que el hecho imponible del recargo se configura como un grado de especificación de algunos de los elementos que componen el hecho imponible del tributo base. Por ende, podría considerarse que el hecho imponible del recargo resulta un hecho imponible especificado mientras que el hecho imponible del tributo base podría ser calificado como genérico con respecto a él.

Esta argumentación es posible precisarla más. En las líneas anteriores hemos intentado mostrar la idea de que el supuesto de concurrencia de un recargo autonómico sobre un impuesto estatal implica, dos hechos imposables cuyo devengo en común supone dos obligaciones tributarias. Pero es posible alcanzar el mismo resultado desde la perspectiva del producto de las citadas obligaciones.

Expresándonos en otros términos, es conocido de todos que la obligación tributaria puede ser definida como una obligación de dar una cantidad de dinero en concepto de tributo. Una obligación tributaria que tiene un objeto determinado como es la prestación tributaria que consiste en dar una cantidad de dinero que, en cuanto a los tributos, se configura en una cuota impositiva. Pues bien, en el caso del recargo autonómico y de un impuesto base se producen dos cuotas impositivas. En definitiva, siguiendo a GARCÍA FRÍAS, si la cuota es el objeto de la prestación tributaria, que es a su vez el objeto de la obligación tributaria⁴⁶, obtendremos que la existencia de dos cuotas impositivas implica la existencia de dos prestaciones tributarias y, en consecuencia, la existencia de dos obligaciones tributarias⁴⁷.

⁴⁵) En este sentido hemos de recordar que, al menos, el recargo suponía un aspecto cuantitativo diferente al del tributo base. Un aspecto cuantitativo diferente que puede determinar un elemento objetivo también diferente en ambos tributos. Esto nos lleva, siguiendo a BERLIRI, a la idea de que "(...) *dos hechos imposables específicos deben contener al menos un elemento distinto, que lo que convierte en caracterizador a un hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento.*" BERLIRI, A.: *Principios de Derecho Tributario*, (Trad. AMORÓS RICA, N. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.), vol. II, Madrid, 1971, pág. 314.

⁴⁶) Esta secuencia lógica ha sido expuesta por VICENTE ARCHE-DOMINGO, Fdo.: *Elementos...*, ob., cit., pág. 934; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento...*, ob., cit., pág. 458 o RAMALLO MASSANET, J.: *Hecho imponible...*, ob., cit., pág. 605-606.

⁴⁷) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: *La financiación...*, ob., cit., pág. 50.

En palabras de GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁴⁸ "*Todos los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas presentan la configuración de exacciones tributarias distintas de la exacción principal y cada una de ellas tienen su propia y específica cuota, pero que en modo alguno puede confundirse con la cuota de la exacción principal*". Más concretamente GARCÍA FRÍAS señala que las cuotas del recargo y del impuesto base han de aparecer perfectamente delimitadas, pues son cuotas distintas que pertenecen a impuestos diferentes⁴⁹. En consecuencia, avanzando una posible conclusión, e identificándonos con aquellos autores citados más arriba que diferencian dos obligaciones principales -cuando concurren un recargo y un tributo base-, la obligación tributaria procedente de los recargos del 58.2.a) de la LGT y, más concretamente, el recargo autonómico, no parece que deba implicar, necesariamente, una obligación accesoria. Finalmente, se puede aportar a esta cuestión, como argumento añadido, que el significado del concepto "obligaciones accesorias" no parece ser unánime⁵⁰ entre la doctrina.

Hasta aquí se ha considerado que el recargo autonómico no implica una obligación accesoria de la principal. Para ello se han aportado argumentos en relación con la propia obligación tributaria cuya causa radica en la realización del hecho imponible del recargo. Por un lado se ha estimado que esta obligación puede tener lugar aunque la obligación tributaria del tributo base no. Por otro lado, también, se ha señalado la existencia de dos hechos imponibles y dos cuotas que implica dos obligaciones diferentes. Pero, a nuestro juicio, es posible tratar también este tema desde la perspectiva de los sujetos activos intervinientes en la obligación tributaria.

No obstante, es necesario abrir un paréntesis en relación con quién puede ser

⁴⁸) GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: <<Comentario al artículo 58 de la Ley General Tributaria >>, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieros*, T.I. Ed. de Derecho Financiero, EDERSA, 1982, pág. 487.

⁴⁹) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: *La financiación...*, ob., cit., pág. 65-66.

⁵⁰) Por ejemplo, FERREIRO LAPATZA considera que las mismas no son aquellas que, sin existir una principal, no pueden concurrir sino que son obligaciones que si bien se crean en consideración o como secuela de otra, tienen el objetivo de asegurar el cumplimiento de la principal. En este sentido el recargo tributario autonómico no podría participar de este significado de obligación accesoria puesto que su cumplimiento o incumplimiento no determina la satisfacción correcta o incorrecta de la obligación principal. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, ob., cit., pág. 335-336.

considerado el sujeto activo de la relación jurídica que implica la obligación tributaria derivada del recargo tributario autonómico. En este sentido una obligación tributaria, como cualquier otra obligación, implica la existencia de un sujeto activo que tiene el carácter de acreedor y posee un derecho de crédito y de un sujeto pasivo que tiene un carácter de deudor y ha de satisfacer el citado derecho. De acuerdo con esto, se puede afirmar, que en el supuesto que forman un tributo base y un recargo tributario autonómico se ha de hablar, como ya se hizo en el capítulo segundo, de un sólo sujeto pasivo. Pero, no es tan fácil llegar a una conclusión parecida si nos referimos a los sujetos activos en relación con el recargo tributario autonómico puesto que podemos distinguir, como se hizo también en el capítulo dos, entre un sujeto activo concebido como el ente que establece el recargo (titular del poder tributario), como el ente que gestiona el recargo (titular de la competencia de gestión) o como el ente beneficiario del recargo (titular de la recaudación). Pero, en definitiva, la pregunta es quién de ellos se erige como titular del derecho de crédito que se relaciona con el recargo tributario autonómico⁵¹ o, en otros términos, quien de ellos exige el citado derecho siendo el sujeto activo de la relación tributaria.

En este sentido encontramos que existe una polémica doctrinal recogida por RODRÍGUEZ MONTAÑÉS cuando explica que un sector de la doctrina estima como acreedor de la obligación tributaria al ente público que gestiona o recauda el tributo que se trate. Otro sector, en cambio, estima que el acreedor del tributo es el que ostenta el derecho al producto recaudado⁵².

Optar por una u otra posición implica consecuencias diferentes en relación con el recargo tributario autonómico. Siguiendo la primera, pueden existir dos obligaciones tributarias diferenciables y sólo una relación jurídica entablada entre el sujeto pasivo y la

⁵¹) En este sentido el SDFUM considera que "(...) no hay duda de que designamos por sujeto activo al acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria. En este sentido, el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de un crédito." SDFUM: Notas..., T.I, vol. 2, 1967, pág. 600.

⁵²) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., págs. 150-151.

Administración tributaria del Estado que adquiere el título de sujeto activo⁵³. Por el contrario, siguiendo la segunda, existirá una dualidad de sujetos activos encarnados en la Comunidad Autónoma en cuanto al recargo tributario y el Estado en cuanto al tributo base. En este supuesto la Administración posee un papel de ente gestor que mantiene unas potestades para hacer efectivos dos derechos de crédito. Por tanto, la relación obligacional sería doble puesto que el sujeto pasivo es deudor de la hacienda del Estado por el tributo base y de la hacienda de las Comunidades Autónomas por el recargo⁵⁴.

En nuestra opinión se ha de partir de que el sujeto activo es el ente que posee la capacidad para poder exigir el derecho de crédito que la relación jurídica obligacional tributaria implica. Más concretamente, en nuestro caso, se trata de identificar al ente público que tiene la capacidad para exigir el derecho de crédito que el recargo tributario autonómico determina. En este sentido parece que se trata de la Administración del Estado puesto que ella realiza las funciones y procedimientos necesarios para exigir los créditos que estamos barajando (el del tributo base y el del recargo autonómico). En consecuencia ello nos llevaría a la primera posición planteada pero, creemos, también, encontrar una posible contradicción con lo dicho y lo que se va a exponer en estas páginas.

⁵³) En este sentido se pronuncian RODRÍGUEZ MONTAÑÉS y CAZORLA PRIETO. La primera autora considera que en caso de una liquidación y recaudación conjuntas se ha de hablar de una sola relación jurídica. En cambio, se puede hablar de dualidad de relaciones cuando "(...) *la competencia para gestionar corresponda a entes diferentes a lo que la lleven a cabo en el tributo principal (...)*". Interpretamos, así mismo, que la autora estima que en el primer caso sólo existe un sujeto activo y en el segundo una dualidad de ellos puesto que identifica a éste con "(...) *el ente que liquide y tenga la titularidad de la recaudación de tal obligación siendo la actuación del ente que establece el recargo previa y ajena a esta relación, mientras que la del beneficiario es posterior e igualmente ajena al cumplimiento de la aludida obligación concreta.*" RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., págs. 145-147 y 151-152.

Por su parte el segundo autor escribe que a pesar de la dualidad de obligaciones "(...) *la conclusión a la que hay que llegar es la de que estamos ante una sola relación jurídica en la que se produce la exigencia de las dos obligaciones tributarias. La identidad de sujetos activos y pasivos de la relación jurídica y la conexión entre recargos estudiados e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ende, de las obligaciones dimanantes de ellas y, por fin, el tratamiento legal de la materia, abonan esta opinión.*" CAZORLA PRIETO, L. M^a: Recargos..., ob., cit., pág. 60.

⁵⁴) Esta posición sería la que mantiene FERREIRO LAPATZA cuando explica que "*El acreedor, (...), el sujeto activo de la obligación tributaria que determina el recargo, el titular del derecho de crédito es la Comunidad autónoma que establece el recargo, pero el Estado es el único que puede y debe gestionarlo, cobrarlo, recaudarlo, debiendo entregar después las sumas recaudadas a la Comunidad Autónoma acreedora*". FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 373.

Efectivamente, podría ser complejo diferenciar entre dos deudas tributarias de carácter principal puesto que sería más lógico fundirlas en una sola prestación pecuniaria en favor de la Administración del Estado, utilizando lo dispuesto en la Disposición Final segunda de la LGT que más tarde será objeto de comentario⁵⁵. Así mismo, no sería necesaria la intervención por parte de las Comunidades Autónomas en la gestión debido a que no se trata de su derecho de crédito sino que sólo poseen un papel de beneficiarias del recargo que ellas establecen. Finalmente, podríamos preguntarnos, cómo se podría producir el efecto de transparencia necesario para la corresponsabilidad fiscal si consideramos que frente al sujeto pasivo sólo se sitúa un sujeto activo representado en la Administración tributaria del Estado o, más concretamente, la Agencia Estatal Tributaria. En nuestra opinión, utilizando el esquema de la existencia de una sola relación jurídica donde el sujeto activo es la Administración estatal y el sujeto pasivo el contribuyente, aun conteniendo dos obligaciones diferenciables, no favorece la necesaria transparencia del sistema para poder identificar los entes que realizan actuaciones fiscales con la finalidad que asuman su responsabilidad en este campo.

Por estas razones nos decantamos por considerar, siguiendo a SOLER ROCH y FERREIRO LAPATZA, que en el caso de obligaciones tributarias se puede considerar que el titular del derecho de crédito es el ente territorial que establece el tributo y que la Administración -como ente gestor- mantiene una serie de potestades previstas en la ley para hacer efectivo ese derecho de crédito⁵⁶. En este sentido, estimamos que son,

⁵⁵) Siguiendo a RODRÍGUEZ MONTAÑÉS cuando existe un sólo ente que gestiona el recargo, existe una sola relación jurídica que "(...) dará lugar a la determinación de una sola deuda tributaria, cuyos posibles elementos se encuentran enumerados en el artículo 58 de la LGT". RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 146.

⁵⁶) SOLER ROCH, M^a T.: Notas sobre la configuración..., ob., cit., pág. 14. En nuestra explicación estamos asumiendo una diferenciación entre la Hacienda Pública como titular de derechos de crédito procedentes de los diferentes tributos establecidos y la Administración tributaria como ente con las potestades necesarias para la gestión. Esta concepción no es ajena a nuestro ordenamiento puesto que se puede extraer de los arts. 2 y 3 de la Ley General Presupuestaria cuyo tenor literal es "Art. 2.- La Hacienda Pública, a los efectos de esta Ley, está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus Organismos Autónomos." y "Art. 3.- La Administración de la Hacienda Pública cumplirá las obligaciones económicas del Estado y de sus Organismos autónomos, mediante la gestión y aplicación de su haber conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico y, además, promoverá el más adecuado funcionamiento de los sistemas financieros y monetario, según las medidas de política económica que se establezcan."

respectivamente, la Comunidad Autónoma y el Estado los sujetos activos de los derechos de crédito que implican el recargo tributario autonómico y el tributo base. En consecuencia, la Administración tributaria del Estado realiza, a través de los procedimientos necesarios y sujeta al principio de reserva de ley, las tareas de gestión pertinentes para la realización del derecho de crédito que ambos tributos implican.

Considerando, por tanto, como sujeto activo de la relación jurídica que implica el recargo tributario autonómico a la Comunidad Autónoma cerramos este paréntesis en relación con los sujetos activos. Sobre la base de lo considerado, bajo nuestro punto de vista, la obligación tributaria procedente del recargo autonómico implica la existencia de un sujeto activo diferente al que implica el tributo base. Es la Comunidad Autónoma la que se erige como sujeto activo del recargo tributario mientras que es el Estado el sujeto activo del tributo base⁵⁷, es decir, el titular de lo recaudado, siguiendo la distinción más arriba realizada

Hasta este momento hemos aportado argumentos dirigidos a considerar que el recargo autonómico no implica una obligación accesoria de una obligación principal. En este sentido es posible afirmar que ambos tributos implican obligaciones diferenciadas pero, sin duda, relacionadas. Una relación que, como ya se ha determinado, parte del hecho imponible a través de compartir su aspecto material, la estructura temporal del hecho imponible, el devengo y los sujetos pasivos. Además, en cuanto al recargo autonómico, la gestión del tributo base y del tributo autonómico discurren conjuntamente. En consecuencia nos encontramos con dos obligaciones diferentes pero que se hallan

⁵⁷) Conclusión similar se puede extraer de las consideraciones en torno a prestaciones fundamentales y accesorias que realiza el SDFUM. En este punto el Seminario considera que se pueden diferenciar dos supuestos en relación con los recargos. El primero de ellos es cuando "(...) el recargo es a favor del mismo ente acreedor en la obligación tributaria que se está considerando." El segundo caso es cuando "(...) el recargo sobre la base imponible o la cuota es a favor de un ente público distinto del acreedor de la obligación tributaria que se considere (...)" de manera que nos encontramos ante otra prestación tributaria diferente a la del tributo base existiendo, por tanto, una prestación calificable de fundamental que puede identificarse con "(...) la prestación debida al ente acreedor primario -supongamos que sea el Estado- (...)" y otra accesoria identificable con "(...) la prestación tributaria debida al otro u otros entes públicos (municipios o provincias, por ejemplo) (...)". Aclara el Seminario que el adjetivo de accesorio no debe ser interpretado como dependiente sino que "(...) tan tributaria es, en efecto la obligación a favor del Estado como la obligación a favor de la provincia o el municipio (...)" por lo que la denominación sólo implica que la prestación considerada fundamental lo es porque sus normas definidoras también determinan los de la considerada accesoria. SDFUM: Notas..., ob., cit., págs. 53-54.