

íntimamente unidas o, en palabras de BERLIRI, nos encontramos ante dos obligaciones coligadas⁵⁸. Así pues, con FERREIRO, estas obligaciones están íntimamente unidas por una causa común y una gestión conjunta pero implican dos obligaciones distintas⁵⁹.

En definitiva, la conclusión que es posible desprender de este apartado es que el recargo autonómico no implica una obligación accesoria de una obligación principal. El recargo autonómico se configura como susceptible de generar una obligación tributaria propia aunque, naturalmente, ligada a una obligación que, siguiendo la terminología del SDFUM, puede ser denominada fundamental⁶⁰. Pero, insistimos, esa ligazón no impide que se pueda caracterizar, como se realiza en el apartado siguiente, la obligación tributaria derivada del recargo autonómico.

3.- CARACTERIZACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DERIVADA DEL RECARGO TRIBUTARIO AUTONÓMICO.

En el presente apartado se van a tratar diferentes aspectos de la obligación tributaria -como es su cuantificación, su extinción y las garantías de carácter personal y real que la propia LGT ha dispuesto para asegurar el derecho de crédito que determina un tributo- relacionándolos, de forma singular, con el recargo tributario autonómico. La finalidad perseguida con este proceder es la "caracterización" de la obligación tributaria procedente del recargo o, en otros términos, determinar sus atributos peculiares profundizando un poco más en la conclusión apuntada en el apartado anterior: el carácter principal de la obligación tributaria derivada del recargo tributario autonómico.

⁵⁸) BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di diritto tributario*, vol. 1, Giuffrè, Milano, 1974, págs. 236-237.

⁵⁹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso...*, ob., cit., pág. 336.

⁶⁰) Fundamental, según el Seminario "(...) por el hecho de que las normas definidoras de los elementos esenciales de la primera obligación determinan también los de la segunda (...)". SDFUM: *Notas...*, ob., cit., pág. 54.

3.1.- La cuantificación de la obligación derivada del recargo tributario autonómico.

Siguiendo a FERREIRO LAPATZA⁶¹, una vez realizado el hecho imponible y determinado el nacimiento de la obligación tributaria "*Es necesario que de alguna forma - el legislador- determine la cantidad a pagar*". En este sentido, la obligación tributaria derivada del recargo autonómico presenta la misma necesidad de cuantificación que la obligación fundamental, para lo que el legislador deberá prever los elementos precisos para determinar la cantidad a pagar en concepto de recargo.

En relación con este tema, la doctrina viene diferenciando dos formas de cuantificar la obligación tributaria dependiendo de que el tributo del que deriva sea de carácter fijo o de carácter variable. Siguiendo a RAMALLO MASSANET⁶² por tributo de carácter fijo se entiende "*(...) aquel en que la norma jurídica prevé el montante o cuantía de la prestación.*" de manera que junto al presupuesto de hecho hipotético se establece, como consecuencia jurídica, el pago de una concreta cantidad de dinero. Por tributo de carácter variable, explica el autor citado, "*(...) se entiende aquel en que la norma jurídica no suele establecer un mandato o consecuencia concretamente cuantificada, sino los elementos para llegar a ella (...)*".

Del capítulo primero de este trabajo se puede extraer que los recargos de carácter tributario han sido configurados, generalmente, como tributos variables, participando de esta condición los recargos tributarios autonómicos allí recogidos. Efectivamente, se han establecido sobre tributos que participan de esta característica de forma que es necesario utilizar los elementos proporcionados por el legislador para cuantificar la obligación tributaria base. En consecuencia, la característica de variable se traspa al recargo tributario de forma que las variaciones del tributo base también afectan la cuantía de la obligación tributaria procedente de ese tributo. O, en otros términos, los recargos tributarios no se cuantifican a través de una cuantía preestablecida por el legislador en la ley, sino que es necesario utilizar los elementos proporcionados por la normativa del

⁶¹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 403.

⁶²) RAMALLO MASSANET, J.: Hecho..., ob., cit., pág. 608.

tributo base y del recargo tributario para cuantificar la obligación de esta última exacción.

Pero es necesario detenernos en el recargo sobre la tasa que grava el juego a través de máquinas recreativas de la Comunidad Autónoma de Madrid. En el capítulo primero, examinando el aspecto cuantitativo de los diversos recargos tributarios autonómicos sobre la tasa estatal que grava el juego, dimos cuenta de que el art. 17 de la Ley 12/1994 de 27 de diciembre sobre tributación de los juegos de suerte envite y azar de la Comunidad Autónoma de Madrid disponía unas cuotas fijas como recargo a la tasa estatal. En otros términos, la obligación tributaria derivada del recargo no se cuantifica en este caso a través de elementos proporcionados por la ley sino que ésta prevé el montante o la cuantía de la prestación. De acuerdo con esto, se plantea un supuesto donde se establece un recargo de carácter fijo cuando el tributo base puede ser considerado de carácter variable⁶³, lo que sirve de fundamento para concluir que no es posible considerar de forma absoluta que el recargo asume el carácter de variable o fijo que pueda tener el tributo base.

En este sentido, la experiencia muestra que los recargos tributarios autonómicos se han configurado como tributos variables, siendo una característica predicable del tributo base. Ahora bien, bajo nuestro punto de vista, puede afirmarse que esta correspondencia en el carácter no debe ser una norma absoluta sino que se puede configurar un recargo tributario autonómico como una exacción de carácter fijo mientras que el tributo base es de carácter variable. Podría ser argumentado que este tipo de recargos pierden su carácter de tales para obtener el título de tributo propio pero, en nuestra opinión, esta mutación no se produce desde el momento en que el hecho imponible del tributo base sirve de fundamento para el recargo tributario autonómico. Este tributo asume aspectos del hecho imponible como el material, el temporal o, del elemento subjetivo, los sujetos pasivos mientras que mantiene como propios el aspecto cuantitativo, el aspecto espacial y, como parte de su elemento subjetivo, el sujeto activo.

⁶³) El carácter de variable que hemos atribuido a la tasa estatal que grava el juego a través de máquinas recreativas choca con la denominación legal que prevé, como vimos en el capítulo primero, una serie de cuotas fijas. Pero, en este aspecto, nos identificamos con ORÓN MORATAL que discrepa de la calificación normativa puesto que existen elementos en la propia norma que permiten graduar la cuantía de la prestación tributaria. Entre ellos se puede hacer mención del hecho de que el legislador diferencia entre tipos de máquinas (art. 3. Dos.A y B) y que la cuota puede variar al alza si varía el precio para la partida (art. 3.Cuatro). ORÓN MORATAL, G.: Régimen..., ob., cit., págs. 91-94.

En cambio se nos antoja menos coherente que sobre un impuesto de carácter fijo se establezca un recargo tributario autonómico que se pueda considerar variable. En efecto, un tributo base de carácter fijo cuenta sólo con una cuota prevista por el legislador siendo el elemento estructural sobre el que puede ser implantado un recargo. Un elemento que no varía, de manera que aun cuando el recargo tributario autonómico se estableciera con carácter de tributo variable (en esencia, a través de un tipo impositivo alícuota proporcional), la cuota objeto de la prestación pecuniaria que implica la obligación tributaria del recargo sería siempre la misma.

La última combinación posible (se han tratado en los párrafos anteriores el tributo base variable y el recargo tributario variable, el tributo base variable y el recargo tributario fijo y el tributo base fijo y el recargo variable) se traduce en que el tributo base sea de carácter fijo y que el recargo tributario autonómico tenga el mismo carácter. No parece que esta combinación presente una problemática especial puesto que se trataría de dos tributos de carácter fijo que comparten el mismo hecho imponible implicando el segundo una nueva deuda tributaria o un aumento de la deuda tributaria -considerado el término en sentido no normativo- inicial.

La conclusión de los últimos párrafos es que se vuelve a mostrar cómo el recargo tributario autonómico no ha de ser considerado como una prestación accesoria dependiente del tributo base sino que puede ser configurado como un tributo que origina una obligación de carácter principal y autónoma. De este punto del subapartado se extrae que la obligación tributaria procedente del recargo autonómico puede ser cuantificada a través de una cuota fija o a través de los elementos que la normativa proporciona, sin depender necesariamente para ello de la obligación tributaria fundamental.

Ahora, centrando nuestra atención en el recargo tributario autonómico como un tributo de carácter variable, se ha de decir que la normativa ha de proporcionar los elementos necesarios para la cuantificación de la obligación tributaria: la base y el tipo impositivo. En este sentido no parece que existan problemas en considerar que la base del recargo tributario autonómico se identifique con la base imponible, la base liquidable o la cuota (íntegra, líquida o diferencial) del tributo base dependiendo de la opción considerada

adecuada por el legislador autonómico a la hora de establecer el impuesto compartido. Esta conclusión se deriva del hecho de no encontrar, hasta donde nuestro conocimiento alcanza, en el ordenamiento actual ninguna indicación en contra (la cual podría contenerse, como ya dijimos, en una teórica ley coordinadora) y de que del art. 58.2.a) de la LGT se deriva que el recargo tributario se puede establecer sobre las bases o las cuotas no estando adjetivados de ninguna manera esos conceptos.

Con respecto a lo expuesto en este último párrafo, insistimos en la conclusión a la que llegamos cuando se trató, en el capítulo dos, el aspecto cuantitativo del recargo tributario autonómico. A esa altura del trabajo afirmamos que el tributo autonómico se podía diferenciar del tributo estatal en que sus bases no tenían porqué coincidir. En efecto, las bases para cuantificar las obligaciones tributarias que se derivan pueden ser diferentes desde el momento en que el legislador autonómico tiene la opción de elegir el punto estructural (base o cuota) sobre el que establecer su recargo. Como ejemplos prácticos traemos aquí la experiencia de los recargos tributarios autonómicos relacionados en el capítulo primero que muestra que han sido establecidos, hasta el momento, sobre las cuotas y no sobre las bases de los tributos estatales.

El tipo impositivo es el otro elemento necesario para cuantificar la obligación tributaria procedente del recargo autonómico de tipo variable. Este elemento será un tipo impositivo de carácter específico o una alícuota dependiendo de si la base sobre la que recae es no monetaria⁶⁴ o monetaria. En el último caso, el tipo impositivo alícuota puede ser configurado, siguiendo a RODRÍGUEZ MONTAÑÉS⁶⁵, de forma proporcional (que se muestra como el más habitual), de carácter progresivo (como era el caso del recargo

⁶⁴) Un recargo tributario autonómico tendría un tipo impositivo en sentido estricto cuando recayese sobre los Impuestos Especiales (entendidos como impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista) y utilizase como base su base imponible no monetaria. Esto sucedería, por ejemplo, en el caso de un recargo sobre el Impuesto que grava la fabricación de cerveza.

⁶⁵) Esta autora considera que el recargo puede poseer tipos impositivos progresivos o proporcionales siendo adecuados los primeros para recargos de carácter personal y los segundos para recargos de carácter real. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., págs. 120-121.

vasco sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas)⁶⁶. Así mismo, se ha de insistir en la conclusión, ya expuesta en el capítulo segundo al tratar el principio de legalidad y el recargo tributario autonómico, que este elemento no ha de coincidir con el de la obligación fundamental siendo característico de la obligación tributaria derivada del recargo autonómico.

Finalmente, tanto en el caso de ser un tributo fijo como variable, la obligación tributaria procedente del recargo autonómico tendrá como objeto una cuota impositiva. Ésta, como ya hemos expuesto en el apartado dos de este capítulo, constituye un elemento útil para identificar a la obligación tributaria del recargo diferenciándola de la homónima de la obligación fundamental. A esta cuota se le podrán añadir, en caso de que procedan, los otros elementos que se prevén en el art. 58 de la LGT, así como los recargos del art. 61.3, es decir, entre otros el interés de demora, el recargo de apremio o las sanciones pecuniarias. Así mismo, su obtención por el ente público que se trate supone la extinción de la obligación tributaria del recargo, tema que tratamos en los dos subapartados siguientes.

3.2.- El recargo y la extinción de su deuda tributaria mediante el pago.

Uno de los medios para la extinción de la obligación tributaria, posiblemente la principal, es el pago entregando al ente público la cantidad de dinero pertinente. Este pago realizado en el plazo señalado en la normativa del impuesto tiene efectos liberatorios para el sujeto pasivo. Ahora bien, la extinción del crédito está sometida al principio de integridad⁶⁷ de forma que la suma aportada ha de ser idéntica al objeto de la obligación tributaria. Así las cosas, es posible plantear si el pago parcial de una deuda tributaria global formada por el recargo tributario autonómico y el tributo base tiene o no efectos

⁶⁶) Sobre el tipo impositivo de carácter progresivo para el recargo tributario CAZORLA PRIETO ha mostrado su reticencia cuando el tributo base posee un tipo del mismo carácter. Se basa en que la acción conjunta de ambos podría arrojar resultados que implicasen un atentado contra el principio de prohibición de alcance confiscatorio. CAZORLA PRIETO, L. M^a: Recargos..., ob., cit., pág. 73.

⁶⁷) Art. 21.1 del RGR

"Para que el pago produzca los efectos que le son propios, tratándose de recaudación en período voluntario, ha de ser de la totalidad de la deuda."

liberatorios para el sujeto pasivo. Pues bien, de acuerdo con lo mantenido a lo largo de este capítulo parece posible pensar que el pago parcial de esa deuda global puede implicar efectos liberatorios con relación a uno u otro derecho de crédito -siempre y cuando con respecto a él el pago sea íntegro-. Consecuentemente, parece probable la extinción de uno de los créditos tributarios mientras el otro discurre a través del periodo ejecutivo, es objeto de un aplazamiento o fraccionamiento o es satisfecho de forma intempestiva. Esta autonomía en la extinción de las obligaciones no es una cuestión derivada simplemente del desarrollo que aquí se efectúa sino que encuentra un fundamento legal en el art. 62.1 de la LGT según el cual las deudas tributarias se presumen autónomas. Siguiendo el SDFUM⁶⁸ este artículo alude a que "(...) *no existe una única relación obligatoria entre el deudor y la Hacienda pública por todas las deudas tributarias no pagadas sino que cada presupuesto de hecho origina una deuda autónoma de las otras, aunque sea el mismo sujeto pasivo.*" Ciertamente, no hace falta justificar de nuevo que nos hallamos ante tributos con hechos imposables diferenciables, ante obligaciones coligadas, ante derechos de crédito en favor de diferentes haciendas aunque coincidentes en el mismo sujeto pasivo. En conclusión, parece lógico afirmar la efectividad de este principio de autonomía en relación con las deudas procedentes del recargo tributario autonómico y el tributo base.

También, con respecto al pago tempestivo, hay que plantearse qué medios pueden o deben utilizarse para su realización. Siguiendo el art. 59 de la LGT el pago podrá hacerse en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados. También, aunque no se ha recogido en la LGT, el art. 29 del RGR dispone que se admite que el pago de deudas pueda ser realizado a través de la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español en los casos establecidos por las leyes⁶⁹.

Así pues ambas obligaciones tributarias pueden ser satisfechas a través del pago en efectivo que será la forma habitual. Por lo que se refiere al pago mediante efectos

⁶⁸) SDFUM: Notas..., vol.3, T.I, pág. 72.

⁶⁹) Como ejemplo de tributos que admiten este medio de pago y que forman parte del recargo autonómico se pueden destacar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (art. 36.3 de la LISD), el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 36. Dos de la LIP) o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 97.3 LIRPF).

timbrados se ha de destacar que este sistema está previsto para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Respecto de los arrendamientos de fincas urbanas la ley del tributo dispone en su art. 12 que el tributo se satisface a través de los citados efectos; así mismo, en relación con la cuota fija para documentos notariales el tributo se satisface a través de la adquisición de papel timbrado y, finalmente, las letras de cambio deberán ser extendidas (art. 37 de la LITPAJD) en efectos de este tipo, con las excepciones previstas en la ley. En consecuencia, se plantea si la obligación de adquirir los efectos timbrados, al tratarse de obligaciones tributarias independientes, a fin de satisfacer el tributo cedido implica que la deuda del recargo haya de ser satisfecha de forma análoga y, si es así, como se deberían configurar los efectos citados.

El pago mediante efectos timbrados originó en su día una polémica doctrinal, sobre la cual no vamos a entrar, en la que se debatía si con su concurrencia la obligación tributaria sufría una transformación de obligación de dar en una de hacer pues se requería la adquisición e inutilización del efecto timbrado para considerar la extinción de la deuda tributaria⁷⁰. Hoy en día la mayoría de la doctrina considera que el pago mediante estos efectos no altera el carácter de la obligación tributaria. En este sentido, siguiendo las explicaciones del Seminario⁷¹, el pago mediante la afección de una cantidad de dinero a la adquisición de estos efectos se trata de "(...) un mero requisito formal; así, y no de otro modo, quiere el Derecho que se realice el pago." De acuerdo con estas palabras, el pago a través de efectos timbrados es un requisito que, por las circunstancias que sean, es requerido por el Derecho. En este sentido podríamos considerar que se configura como un requisito para la gestión recaudatoria del tributo que se trate de forma que no se admite otro medio de extinción de la obligación tributaria.

En relación con la deuda originada por el recargo, bajo nuestro punto de vista, debería seguir el mismo sistema de extinción de la deuda tributaria. No vemos coherente

⁷⁰) Sobre esta cuestión puede consultarse FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., págs. 346-352 y del mismo autor <<La extinción de la obligación tributaria>> RDFHP. nº 77, 1968, págs. 1039-1049.

⁷¹) SDFUM: Notas..., vol. 3, T.I, pág. 70.

que para el tributo base se disponga este medio de extinción de la obligación mientras que para el recargo se regulen mecanismos de liquidación o autoliquidación para una posterior recaudación sin utilizar efectos timbrados. Ahora bien, se ha de destacar que el efecto timbrado, en aras de la transparencia del sistema que influye en el procedimiento de gestión, se debe configurar, bajo nuestro punto de vista, de forma que se distinga el importe del recargo del importe del tributo base⁷². En consecuencia, por ejemplo, se podría proponer que el timbre se representase a través de dos estampas que hicieran referencia al tributo del Estado y al de la Comunidad Autónoma respectiva.

Otro medio de pago, que no es contemplado en la LGT, es el que se realiza mediante la entrega de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español. Esta modalidad de extinción de la deuda tributaria se encuentra contemplada en el art. 73 de la Ley 16/1985 de 25 de junio el cual permite la opción al contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades de satisfacer el crédito tributario mediante la entrega de esos bienes. El art. 29 del RGR regula el procedimiento a seguir para hacer efectiva esta modalidad de pago contemplando, en su apartado 6, su aplicación cuando se trata de tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. Por tanto, debido a que este medio de pago se contempla como una opción que las leyes de determinados tributos ofrecen al contribuyente no parece incongruente pensar que la deuda del tributo base sea satisfecha a través de estos bienes mientras que la del recargo es satisfecha en metálico.

⁷²) Sobre el diseño de los efectos timbrados el art. 60.2 de la LGT dispone que "*Cuando el pago de las deudas tributarias se realice y acredite mediante efectos timbrados, la forma, estampación, visado, inutilización, condiciones de canje y demás características se establecerán por disposiciones reglamentarias.*"

Esta disposición se ha desarrollado a través del art. 28 del RGR de cuyos apartados destacamos el 3 y el 4.

"3.- *La creación y modificación de efectos timbrados se hará por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, que se publicará en el Boletín Oficial del Estado. Su formato y características técnicas se ajustarán a las necesidades a satisfacer. Llevarán numeración correlativa, excepto cuando sean inferiores a la cifra que se fije por el Ministerio de Economía y Hacienda.*

4.- *El grabado, estampación y elaboración, tanto de los propios efectos como de los troqueles, matrices y demás elementos sustanciales para el empleo de los mismos se realizarán por la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, salvo que el Ministerio de Economía y hacienda autorice su realización por otras Entidades"*

En nuestra opinión, el diseño de los efectos timbrados a través del procedimiento debido ha de tener en cuenta una necesidad expuesta en este trabajo: facilitar la transparencia del sistema. Por eso, ese diseño ha de contemplar el que son dos entes los que gravan al sujeto pasivo debiendo evidenciarse esta circunstancia cuando se adquieren los citados efectos.

Ahora bien, también se puede plantear la cuestión de si esa opción es ejercitable en relación con el recargo autonómico extendiendo la facultad que se prevé para el tributo base. En nuestra opinión la circunstancia de que se contemple este medio de pago para el tributo base, no implica que también se pueda ejercer necesariamente para el recargo autonómico si la ley que lo establece no lo contempla. Siguiendo en esta cuestión a FALCÓN Y TELLA no parece posible considerar que la extinción de una obligación tributaria a través de la entrega de este tipo de bienes se pueda fundamentar en razones de gestión sino, más bien, en razones de carácter extratributario⁷³. Por otro lado, señala el mismo autor, que basándonos en la indisponibilidad del crédito tributario se necesita de una ley que previendo este modo de pago, diseña lo que denomina una "obligación tributaria facultativa". Es decir, insistiendo en lo dicho anteriormente el legislador concede al deudor tributario la facultad de optar entre extinguir la deuda por medio de la entrega de dinero o por medio de la entrega de estos bienes⁷⁴.

Relacionando la cuestión con el recargo tributario autonómico parece posible realizar algunas afirmaciones. Por un lado, reiterarnos en el pensamiento de que no parece posible la extensión al recargo de esta opción cuando se contempla para el tributo base. Por otro lado, siendo una derivación de lo anterior, ha de ser la propia Comunidad Autónoma -la cual puede tener sus razones extratributarias- la que conceda esta opción al deudor del recargo⁷⁵.

Así las cosas, parece posible confirmar, con esta cuestión, la circunstancia de que las obligaciones que se derivan del recargo tributario autonómico y del impuesto que le

⁷³) FALCÓN Y TELLA, R.: <<Problemática del pago en especie: Una nota sobre la facultad resolutoria en las obligaciones tributarias>>, REDF, nº 54, 1987, pág. 224.

⁷⁴) *Ibidem*, págs. 222-223.

⁷⁵) Es posible encontrar ejemplos de Comunidades Autónomas que contemplan la posibilidad de la entrega de este tipo de bienes para el pago de deudas. Así la Comunidad Autónoma de Cataluña contempla en el art. 58 de la Ley 9/1993 de 30 de septiembre sobre el Patrimonio Cultural Catalán que los propietarios de esos bienes pueden solicitar la admisión de la cesión en propiedad de los mismos a la Administración de la Generalidad en pago de sus deudas.

El art. 90 de la Ley 1/1991 de 3 de julio de la Comunidad Autónoma de Andalucía también prevé que el pago de todo tipo de deudas se realice por la adjudicación a la Junta de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Andaluz.

sirve de fundamento, a pesar de su íntima unión, pueden ser satisfechas de forma diferente. En este sentido, la obligación del tributo base puede tener una forma de extinción opcional para el sujeto tributario -en metálico o con entrega de determinados bienes- mientras que la obligación del recargo continuará siendo extingible -salvo disposición autonómica en contrario- por medio de una cantidad de dinero.

3.3.- El recargo y otros medios de extinción de la deuda.

Del apartado anterior se puede inferir que uno de los sistemas de extinción, el principal, de la deuda tributaria es el pago. Pero la LGT contempla, además, otros medios de extinción como son la prescripción, la compensación, la condonación o la insolvencia del deudor. En las siguientes líneas serán tratadas las diferentes instituciones en relación con el recargo tributario autonómico.

Consultando la obra que sobre la prescripción tributaria ha escrito FALCÓN Y TELLA encontramos que esta institución se puede definir a través de dos notas. Por un lado el silencio de la relación jurídica y por otro, el mantenimiento de dicho silencio durante un periodo de tiempo determinado⁷⁶. El mismo autor explica que el efecto de su concurrencia consiste "*(...) en la inadmisibilidad del ejercicio tardío de un derecho (...)*" de forma que se impone al acreedor de una obligación la abstención de ejercer las facultades y acciones con las que es posible hacer efectivo su crédito.

Pues bien, siguiendo el art. 64 de la LGT, nuestro ordenamiento impone que determinados derechos y acciones⁷⁷ tienen un plazo en el que deben ejercerse -cinco años-

⁷⁶) FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, Ed. La Ley, Madrid, 1992, pág. 67. Sobre este instituto también puede verse VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1990; así como MARTÍN CÁCERES, A.F.: <<Prescripción. Artículos 64 a 67 de la LGT>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, págs. 1009-1044.

⁷⁷) De este trabajo excede el entrar en la polémica que enuncian en su manual MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ sobre la naturaleza del periodo de caducidad, de prescripción o híbrido que puede atribuirse al periodo de cinco años contemplado en el art. 64. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, ob., cit., pág. 457. Sobre esta cuestión puede consultarse el trabajo de ESEVERRI

transcurrido el cual la Administración ha de abstenerse de llevarlos a cabo o, en caso contrario, el administrado puede enervar por esta causa su efectividad. En consecuencia, la Administración tributaria ha de abstenerse de proceder a liquidar la obligación tributaria que se trate, exigir la realización de la prestación tributaria o, finalmente, imponer las sanciones del mismo carácter que sean pertinentes.

Relacionando estas cuestiones con la obligación procedente del recargo tributario autonómico parece posible afirmar que es plenamente aplicable el citado art. 64 de la LGT. En nuestra opinión, el ente administrativo que gestione esa obligación lo hará aplicando la normativa estatal general (aspecto que se tratará en el apartado siguiente) para la realización de dicha tarea. En consecuencia, el citado ente administrativo se verá imposibilitado de ejercer -en sentido amplio- las acciones que se contemplan en el mencionado artículo de la LGT. Asimismo sería de aplicación el régimen jurídico que se recoge en la norma codificadora en relación con su cómputo (art. 65), la interrupción de la prescripción (art. 66) y su aplicación de oficio (art. 67)⁷⁸.

Ahora bien, la circunstancia, a nuestro juicio, de la existencia de dos obligaciones coligadas que implican dos deudas tributarias autónomas requiere realizar una precisión en relación con la interrupción de la prescripción. Los actos que implican esta interrupción son recogidos en el art. 66 de la LGT siendo el primero de ellos cualquier acción

MARTÍNEZ, E.: <<Apuntes sobre la prescripción tributaria>>, REDF, nº 57, 1988, págs. 5-28 o JUAN LOZANO, A. M^a: *La interrupción de la prescripción tributaria*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 13-17.

⁷⁸) Sobre la aplicación del régimen jurídico de la prescripción tributaria en relación con la obligación procedente del recargo tributario autonómico FALCÓN Y TELLA considera de forma afirmativa esta posibilidad aunque basándose en un principio de coordinación y no, como se muestra a lo largo del trabajo, debido a la distribución de competencias que muestra el ciclo de realización del recargo tributario autonómico. FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción...*, ob., cit., pág. 58.

El enlace de la prescripción tributaria con la competencia de gestión se basa en que es un instituto que no configura el tributo, en concreto, que no configura la estructura del recargo autonómico, su perspectiva estática, la cual, como se ha señalado pertenece a la Comunidad Autónoma juntamente con el Estado. La prescripción parece identificable más con la dinámica del tributo, con el desarrollo de la obligación que implica su gestión.

MARTÍN CÁCERES por su parte considera que el art. 17 de la LOFCA legitima a las Comunidades Autónomas a establecer normas específicas sobre la prescripción. No obstante, también expone que la LGT ha de ser aplicada como norma general que garantiza el trato común de los ciudadanos frente a la Administración Pública. MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción del crédito tributario*, Ed. marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 17

administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto conducente al reconocimiento, regulación, inspección aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible.

Bajo nuestro punto de vista, esta última precisión es importante. En estas líneas se parte de la base de que existen dos obligaciones coligadas derivadas, precisamente, de la existencia de dos hechos imposables íntimamente unidos pero susceptibles de un desarrollo diferenciado. Por otro lado, siguiendo a FALCÓN Y TELLA⁷⁹ "(...) *la autonomía de cada obligación tributaria (...) impide que los efectos de la interrupción de la prescripción puedan extenderse más allá del concepto tributario y del ejercicio a que se afecte la actuación de la Administración o del particular dotada de virtualidad interruptiva*". En consecuencia parece posible considerar que para que una determinada acción administrativa produzca la interrupción, tanto en relación con la obligación derivada del tributo base como en la procedente del recargo tributario autonómico, ha de estar referida expresamente a ambas relaciones jurídicas. En otros términos no parece adecuado extender la eficacia interruptiva de un acto administrativo referido a la obligación tributaria derivada del tributo base a la obligación homónima de recargo autonómico⁸⁰.

En relación con las letras b) y c) del mismo art. 66 de la LGT vale la precisión del párrafo anterior. A nuestro juicio es necesario que los diferentes actos que tienen la virtud de interrumpir la prescripción están referidos a las dos obligaciones que tratamos. En caso contrario, es posible interpretar que el plazo de prescripción sea interrumpido para una de

⁷⁹) *Ibidem*, pág. 164. Consultando la obra de VEGA HERRERO se observa que la autora considera que el art. 66.1.a) de la LGT exige que el acto interruptor se dirija "(...) a la liquidación o recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible", lo que implica que "(...) la actuación interruptiva ha de referirse a un tributo concreto (...)". VEGA HERRERO, M: La prescripción..., ob., cit., pág. 94.

⁸⁰) Sobre esta cuestión GÉNOVA GALVÁN explica que "*Ha de destacarse que estos actos interruptivos sólo despliegan tal efecto exclusivamente con relación a la deuda o deudas respecto de las cuales se hace valer o se reconoce el derecho, pues, como es suficientemente sabido, de la realización de cada hecho imponible nace una obligación tributaria y la prescripción se aplicará, en su caso, a ella, con total y absoluta independencia de otras posibles obligaciones tributarias nacidas de la realización de otros hechos imposables por el mismo sujeto pasivo, y en este sentido habrá de entenderse la expresión <<del impuesto devengado por cada hecho imponible que se contiene en el apartado a) del número 1 del artículo 66 de la Ley General Tributaria (...)>>*". GÉNOVA GALVÁN, A.: <<La prescripción tributaria>>, REDF, nº 57, 1988, págs. 52-53.

las deudas tributarias mientras que para la otra pueda transcurrir normalmente.

Pero la prescripción en materia tributaria no se ha contemplado tan sólo en relación con el ejercicio de acciones o derechos por parte de la Administración sino también por parte de los administrados. En este sentido la letra d) del art. 64 de la LGT prevé que el derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercible por el administrado también tiene un periodo de prescripción de cinco años. Esta previsión es trasladable también en relación con el recargo tributario autonómico, siendo aplicable la consideración de que el efecto interruptivo de un acto fehaciente del sujeto dirigido a la obtención del ingreso indebido debe referirse expresamente a las dos obligaciones.

El art. 68 de la LGT contempla otro de los medios de extinción de las obligaciones tributarias como es la compensación⁸¹ cuya regulación se halla desarrollada en los arts. 63 a 68 del RGR. Por compensación podemos entender, siguiendo a MATEO⁸², el "(...) modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones tributarias de aquellos sujetos pasivos de las mismas que, por derecho propio, sean acreedores del ente público sujeto activo de la correspondiente obligación tributaria". Teniendo esta definición del instituto podemos relacionarlo con el recargo en relación con dos cuestiones; la compensación de la obligación tributaria procedente del recargo con otros créditos en favor del sujeto pasivo del tributo autonómico y la compensación de la transferencia que el Estado debe efectuar a la Comunidad Autónoma que lo establece, con otras obligaciones donde él es acreedor. Antes de entrar a considerar estas cuestiones se ha de precisar, siguiendo a MATEO, que el sistema de compensación para la extinción de deudas también es aplicable para el caso de que el titular del derecho de crédito es una Comunidad Autónoma⁸³.

⁸¹) Sobre compensación tributaria puede consultarse MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: <<Compensación tributaria y otras técnicas compensatorias>>, CT, nº 50, 1984, págs. 173-179; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M: <<Otras formas de extinción. Artículo 68 de la LGT>>, en *Comentarios en la Ley Tributarias y Financieras, Ley General Tributaria*, T.I., EDERSA, Madrid, 1982, págs. 600-611.

⁸²) MATEO, L.: <<Extinción de la obligación tributaria por compensación>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1991, pág. 1052.

⁸³) *Ibidem.*, pág. 1054.

Volviendo al punto que ocupa estas líneas parece que un elemento esencial de la compensación es la existencia de dos relaciones de carácter obligacional cuyo punto común es la identificación de sujetos aunque con diferentes posiciones. Pues bien, de acuerdo con esto no parece que exista una problemática especial cuando una Comunidad Autónoma gestiona por delegación el recargo que establece. Este ente, bien sea porque reconoce un crédito a través de un acto administrativo firme o porque así lo dispone en la normativa reguladora del recargo podrá, a través del procedimiento debido, compensar su derecho de crédito con las posibles obligaciones que tenga con el sujeto pasivo.

Ahora bien, diferente parece el supuesto donde una Administración financiera gestiona el derecho de crédito procedente de un tributo que no es de la titularidad de la Hacienda pública del ente al que pertenece. Efectivamente, si una de las características de la compensación es la identificación de los sujetos que intervienen en dos obligaciones con diferente carácter parece lógico pensar que el derecho de crédito que genera el recargo tributario autonómico sólo se puede compensar si el derecho de crédito que posee el sujeto pasivo es en contra de la Hacienda autonómica. En otros términos, no parece apropiado que el derecho de crédito que surge del recargo tributario autonómico pueda suponer la compensación con respecto a obligaciones que la Hacienda pública estatal u otra posean en favor del sujeto pasivo. En nuestra opinión la compensación se ha de producir entre aquellas obligaciones donde se encuentren los mismos sujetos. En consecuencia, la Administración financiera autonómica debería comunicar la existencia de un derecho de crédito reconocido a través de acto administrativo firme a la Administración tributaria que gestione el recargo que ha establecido su Comunidad autónoma y esta última procedería a la compensación de acuerdo con el procedimiento que se trate.

Pero la compensación de créditos no se contempla sólo en las relaciones sujeto pasivo-Estado/Comunidades Autónomas sino también, siguiendo el apartado 2 del art. 68 de la LGT, entre los propios entes públicos⁸⁴. En este sentido, conviene recordar que la

⁸⁴) Art. 68.2 de la LGT

"La extinción total o parcial de las deudas tributarias que las Entidades estatales autónomas, instituciones oficiales y Corporaciones locales tengan con el Estado podrá acordarse por vía de compensación, cuando se trate de deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles."

Del tenor literal del precepto se hace necesario advertir que interpretamos, siguiendo a MATEO,

Comunidad Autónoma es titular de un derecho de crédito procedente del recargo que es gestionado por la Administración estatal o que puede ser gestionado por otra Administración tributaria autonómica. En consecuencia, puede plantearse que se realice una compensación del citado derecho de crédito y aquéllos otros que las Administraciones públicas gestionantes posean en relación con la Comunidad Autónoma que estableció el recargo⁸⁵.

Otra forma de extinción que forma parte del objeto de este apartado es la condonación. Este sistema se halla previsto en el art. 69 de la LGT y se contempla también en el art. 69 del RGR. Ambos preceptos, de acuerdo con el principio de indisponibilidad del tributo se remiten a una hipotética ley que será la que ha de declarar los requisitos necesarios para que se produzca.

Parece evidente que la hipótesis que se plantea es si una posible ley estatal -como ente titular de los tributos base del recargo- condonando, por las circunstancias que sean, deudas tributarias implica la condonación de las deudas tributarias derivadas de posibles recargos. Una solución a esta cuestión puede estar basada en el principio de indisponibilidad de la prestación y en la circunstancia de que se parte del hecho de la existencia de dos derechos de crédito tributarios cuando concurren recargo y tributo base.

De acuerdo con esto, parece lógico pensar que la condonación en este caso deberá ser realizada a través de una ley del ente titular del derecho de crédito que se trate. En consecuencia, el Estado no parece ser ente apropiado para condonar los créditos tributarios

que también se incluyen a las Comunidades autónomas como entes con los que se puede producir este instituto. MATEO, L.: Extinción..., ob., cit., pág. 1056-1057.

⁸⁵) Esta posibilidad de compensación es contemplada en la regulación que se contiene en el art. 65 del RGR. El mismo en su apartado 2 dispone que "2.- *Esta compensación se realizará, en primer lugar, con los créditos que a favor de las Entidades citadas existan en las correspondiente Delegaciones de hacienda y, en segundo lugar, con cargo a las cantidades que correspondan sobre los importes que la Administración del Estado deba transferir a aquéllas.*"

También el apartado 4.b) del artículo contempla que "b) *Cuando se trate de deudas de las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas, la resolución acordando la compensación se comunicará a la Entidad deudora y a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales para que haga figurar en las propuestas las órdenes de pago extendidas a favor de la Entidades citadas, las retenciones a favor del Tesoro público.*"

que proceden de recargos cuyo establecimiento depende de las Comunidades Autónomas. Así las cosas, creemos, que la condonación que se pueda establecer para los créditos procedentes de los tributos base no ha de extenderse a los créditos de los recargos que se hayan establecido sobre ellos. La condonación en ambos casos necesita de una ley del Estado y de la Comunidad Autónoma en este sentido puesto que el primero tendrá la competencia de gestión en exclusiva, pero no la de disponer del importe en que se traducen los recargos en perjuicio de otro ente territorial.

El art. 70 de la LGT hace referencia a la extinción provisional del crédito tributario debido a la insolvencia del deudor una vez se han agotado los respectivos procedimientos ejecutivos. La provisionalidad tendrá el espacio temporal de la prescripción transcurrido el cual una teórica rehabilitación económica del sujeto pasivo no es base para la satisfacción de sus deudas. En relación con el recargo tributario autonómico no parece que esta cuestión presente ningún problema salvo el de especificar -como ya se ha venido haciendo- que una vez nacidas las obligaciones tributarias las deudas que implican soportan sus propias circunstancias a través del plazo de ingreso y el procedimiento ejecutivo.

Las formas de extinción de la obligación tributaria aquí enumeradas están previstas en la LGT pero, siguiendo a FERREIRO LAPATZA⁸⁶, es posible considerar otras establecidas en otros sectores del ordenamiento jurídico. En este sentido se puede plantear la importancia de otros medios de extinción contemplados en nuestro ordenamiento como pueden ser la pérdida de la cosa debida, la confusión de los derechos de acreedor y deudor y la novación⁸⁷.

No obstante, siguiendo a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ⁸⁸, así como a SAINZ DE BUJANDA⁸⁹, esos últimos

⁸⁶) FERREIRO LAPATZA, J.J.: La extinción..., ob., cit., pág. 1023.

⁸⁷) Art. 1156 del Cc.

⁸⁸) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 461.

⁸⁹) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., pág. 289.

medios de extinción se han considerado incompatibles con los principios del Derecho tributario y, en consecuencia, no se acomodan a la naturaleza de la obligación tributaria. Pero los primeros autores precisan la posibilidad de la concurrencia de estos últimos institutos pudiendo producirse para el recargo tributario autonómico en los términos que ellos plantean⁹⁰.

Particularmente interesante, a nuestro juicio, es la novación. En relación con este instituto los autores anteriores hacen referencia a ella desde el momento en que es posible hablar de situaciones donde cambien los sujetos -activo o pasivo- que intervienen en la relación jurídica⁹¹. Pues bien, en relación con el recargo podría plantearse un supuesto de novación, siguiendo el art. 1203 del Cc., considerando una subrogación a un tercero de los derechos del acreedor.

El supuesto que planteamos parte de la idea de que el titular del derecho de crédito que es derivado del recargo tributario autonómico es la Comunidad Autónoma. Pues bien, se podría construir la hipótesis de que la Comunidad Autónoma y el Estado, por las causas que sean, llegasen a un acuerdo, reflejado en la correspondiente ley -por ejemplo la de coordinación que aquí se ha comentado- donde el último transfiriera al primero las cantidades que implican los recargos establecidos sin sufrir las alteraciones que puede implicar la gestión del derecho de crédito (insolvencias, aplazamientos, cambios en la base imponible, etc...). El Estado, por su parte, asumiría el derecho de crédito del recargo tributario autonómico pasando a incorporarlo a su Hacienda pública. En consecuencia parece posible pensar que se produciría una subrogación en los derechos de la hacienda autonómica como acreedor (por ejemplo, prelación de créditos tributarios, intereses de demora o ejecución de bienes del deudor a su favor) pudiendo considerar una novación

⁹⁰) En relación con la pérdida de la cosa consideran que se puede producir cuando se acepta la dación en pago de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico Español. Si estos se entregan y se pierden posteriormente el crédito resultaría extinguido. Pues bien, es posible trasladar el supuesto al recargo tributario autonómico si, como hemos visto, se acepta este sistema de pago.

La confusión se produce cuando coinciden en el mismo ente público una posición deudora y acreedora identificándose estos supuestos con los de exención contemplados en la normativa de cada tributo.

⁹¹) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 461-462.

quizá no extintiva pero si modificativa de la obligación tributaria primitiva. En consecuencia, bajo nuestro punto de vista, en el caso de que se produjese la subrogación del Estado en el derecho de crédito de la Comunidad Autónoma, al asumirlo el primero a cambio de las transferencia al segundo ente, se podría considerar la existencia de una novación modificativa de la obligación tributaria.

Hasta aquí hemos tratado los diferentes medios existentes en el ordenamiento para la satisfacción de la deuda tributaria. Pero en ocasiones la correcta extinción es alterada de forma perjudicial para la Hacienda pública lo que fundamenta que el ordenamiento establezca garantías para el correcto cumplimiento; algunas de las cuales, en relación con el recargo, se tratan en el siguiente subapartado

3.4.- El recargo autonómico y las garantías reales de la Sección 5ª del Capítulo V de la LGT.

El objeto de este subapartado es analizar cómo se relacionan algunas de las posibles garantías establecidas para un tributo cuando es base de un recargo autonómico⁹². La cuestión clave a tratar se plantea en el sentido de averiguar si del ordenamiento se puede extraer el que estas garantías, dispuestas para el crédito tributario derivado del tributo base, se extienden a su vez al crédito tributario procedente del recargo autonómico. En este sentido las posibles interpretaciones pueden seguir, a nuestro juicio, la referencia dispuesta en el art. 2.3 de la LOFCA según el cual "*Las Comunidades Autónomas gozarán del tratamiento fiscal que la Ley fija para el Estado.*" En consecuencia, con este artículo se puede interpretar que, en principio, aquéllos preceptos que implican garantías para los créditos procedentes del tributo base pueden extenderse al crédito que procede de un hipotético recargo sobre ellos. No obstante esto, se hace necesario algún comentario adicional pues la aplicación del principio en el contexto del recargo tributario autonómico

⁹²) Hemos de destacar, con SIMÓN ACOSTA, que las garantías contempladas en este apartado no recogen todas las que pueden relacionarse con el crédito tributario. SIMÓN ACOSTA, E.: <<La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias >>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, I.E.F., Madrid, 1991, pág. 1079. Así mismo RODRÍGUEZ BEREJO relaciona otras posibles garantías conectables con el crédito tributario, RODRÍGUEZ BEREJO A.: <<Las garantías del crédito tributario >>, REDF, nº 30, 1981, págs. 217-218.

puede plantear algunas cuestiones.

Nuestra atención se centra en las garantías de carácter real que, como se sabe, se encuentran reguladas en los arts 71 a 76 de la LGT. Éstas no parecen vinculadas directamente a lo que disponga cada tributo en particular, es decir, su efectividad no está vinculada a que cada tributo las prevea en su régimen jurídico. Por ello, podemos pensar que son establecidas con carácter general sin detrimento de su relación con figuras tributarias concretas de nuestro sistema tributario⁹³. Así pues, las garantías que aquí se están regulando pueden ser aplicadas en relación con el recargo autonómico cuando reúne las características de los tributos que, siguiendo el tenor literal de los artículos, encuentran asegurado el crédito tributario que producen⁹⁴.

Ahora bien, no podemos dejar de mencionar la posibilidad de concurrencia de diversos entes sobre el patrimonio -entendido en sentido amplio- del deudor. En otros términos, cuando la garantía sirve para asegurar los derechos de crédito de un mismo ente no parece que haya ningún problema especial. Sin embargo, la cuestión se plantea cuando la garantía es para créditos tributarios de entes diferentes como es el caso de un recargo autonómico sobre un tributo base que no se halle cedido.

Concretando un poco más, se puede observar que las garantías previstas en los arts. 73 y 74 de la LGT son relacionables, como se ha visto en nota a pie de página, con

⁹³) Así, por ejemplo, el art. 72 de la LGT prevé un supuesto de responsabilidad del sujeto que adquiere la titularidad de una explotación o actividad económica en relación con las deudas tributarias procedentes de tributos que graven esas actividades. Este supuesto se puede asociar con tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre Actividades Económicas.

El art. 73, por su parte, prevé que determinados entes territoriales gozan de prelación especial para el cobro de deudas tributarias procedentes de tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro o sus productos directos, ciertos o presuntos. Un tributo de este carácter puede ser el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El art. 74 contempla el derecho de afección de los bienes que son objeto de transmisión en garantía de los tributos que gravan esa transmisión. Estos se pueden identificar con el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Finalmente el art. 75 contempla un derecho de retención el cual se puede concretar que se produce para los tributos aduaneros.

⁹⁴) Concretamente con respecto al art. 73 de la LGT SIMÓN ACOSTA considera que esta garantía es predicable también en relación con los recargos del art. 58.2.a) cuando los mismos son establecidos por las Comunidades Autónomas. SIMÓN ACOSTA, E.: La hipoteca..., ob., cit., págs. 1083 y 1085.

tributos cedidos a las Comunidades Autónomas de forma que la concurrencia de un recargo autonómico no parece plantear problemas a la hora de satisfacer los créditos garantizados. Pero diferente, bajo nuestro punto de vista, puede ser el caso de un recargo tributario autonómico sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dando como resultado derechos de crédito que gozan de la prelación contenida en el art. 71 de la LGT⁹⁵ o la contenida en el art. 73 en cuanto a gravar la renta de los bienes y derechos inscribibles. La consecuencia se traduce en la existencia de dos derechos de crédito de diferentes titulares garantizados de la misma manera sobre una capacidad económica única planteando por ello el problema de cómo deben ser satisfechos.

Una solución podría provenir de las palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO que, con CORTÉS, estimó que el art. 71 sólo era aplicable a la Hacienda estatal puesto que la LGT, cuando lo estima oportuno, diferencia entre Haciendas⁹⁶. No nos podemos identificar con esta interpretación debido a la concurrencia en esta materia del principio de igualdad de trato fiscal (art. 2.3 de la LOFCA) lo que nos lleva a concluir que el art. 71 es también de aplicación en relación con ente territoriales diferentes al Estado. Pues bien, hasta donde mi conocimiento llega, no tenemos referencia de una normativa que contemple esta posibilidad y la resuelva de forma que, siguiendo a RODRÍGUEZ BEREIJO, parece necesario promulgar una normativa que establezca o una prelación de créditos en este caso específico o que instaure expresamente la regla de *pro rata*⁹⁷. Iguales consideraciones son aplicables con respecto al art. 73 de la LGT que, además, diferencia entre posibles entes territoriales acreedores de tributos entre los que pueden incluirse las Comunidades Autónomas.

Esta cuestión de la necesidad de ordenar la satisfacción de los créditos concurrentes

⁹⁵) Art. 71 de la LGT

"La Hacienda pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la hacienda pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 73 y 74."

⁹⁶) RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: Las garantías..., ob., cit., pág. 196.

⁹⁷) *Ibidem.*, pág. 198.

se reproduce en el supuesto de que el sujeto pasivo no pueda afrontar su pago. En relación con esto se ha de diferenciar el caso en el que el sujeto puede realizar pagos en el periodo debido del caso en que los derechos de crédito se encuentran inmersos en un procedimiento de apremio en fase de aplicación e imputación de la suma obtenida. En el primero, siguiendo el art. 45.2. del RGR⁹⁸ y de acuerdo con LÓPEZ DÍAZ y GARCÍA FRÍAS⁹⁹, parece que el sujeto pasivo puede imputar sus pagos de la forma que crea oportuna. En el segundo, en cambio vuelve a surgir la necesidad de una ordenación de los créditos para su cobro para lo que el art. 62.2 y 3 de la LGT prevén una prelación de créditos que, en este caso, no parece la más adecuada¹⁰⁰.

⁹⁸) Art. 45.2 del RGR.

"2. El deudor de varias deudas podrá, al realizar el pago, imputarlo a aquella o aquellas que libremente determine."

⁹⁹) LÓPEZ DÍAZ, A.: Régimen..., ob., cit., págs. 60-63. GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., págs. 52-53.

¹⁰⁰) El hipotético supuesto no es difícil de concebir. Un sujeto pasivo contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de un recargo tributario autonómico puede encontrarse que en el periodo reglamentario para el pago su nivel de tesorería no le permite afrontar los dos créditos conjuntamente. En este sentido puede imputar el pago que le sea posible a la satisfacción de uno de ellos siguiendo el art. 45.2 del RGR solicitando el consiguiente aplazamiento o fraccionamiento para el otro crédito tributario de acuerdo con lo que se prevé en el art. 61.4 de la LGT.

Ahora bien, en caso de que transcurrido el periodo reglamentario disponible para la satisfacción de los créditos tributarios y comenzado el periodo de apremio y el consiguiente embargo de los bienes del deudor siendo estos insuficientes, qué crédito tiene preferencia en su satisfacción: el derecho de crédito procedente del tributo estatal o el derecho de crédito procedente del tributo autonómico.

Sobre este tema el art. 168 del RGR en su apartado 3 regula la imputación de lo obtenido a los créditos existentes en un expediente de apremio disponiendo que:

"3.- Cuando en el caso anterior el expediente incluya varios débitos, una vez aplicado el importe obtenido a las costas, con el resto se seguirán las normas siguiente:

a) En primer lugar se aplicarán las cantidades obtenidas que estén afectadas singularmente al pago de deudas determinadas, sea por garantía, derecho real u otras de igual significación.

b) Aplicadas las anteriores, se tendrán en cuenta las preferencias genéricas establecidas en favor de determinadas clases de créditos en las Leyes Generales Tributaria y Presupuestaria, así como en otras leyes aplicables.

c) Realizadas las aplicaciones anteriores, si existe sobrante, se aplicará por orden de antigüedad de los créditos, determinado por la fecha de vencimiento del periodo voluntario".

De este artículo se deriva que lo embargado, en primer lugar, debe satisfacer las costas del procedimiento. Posteriormente se deben obtener las cantidades que estén afectas al pago de deudas debido a una garantía. En este caso se reproduce lo ya comentado en relación con las garantías reales y en concreto con las recogidas en los artículos 73 y 74 de la LGT.

Después es de aplicación las preferencias contempladas en las leyes como la contenida en los arts. 62.3 y 71 de la LGT. La efectividad del primer artículo será objeto de posterior tratamiento mientras que en relación con el segundo son de reiterar los comentarios ya realizados.

Otro criterio para la imputación de pagos es el de la antigüedad del crédito (art. 62.2 de la LGT) que también será objeto de comentario en el texto principal del trabajo. En conclusión no parece que se haya previsto o sea efectivo el artículo para el supuesto que aquí tratamos.

El apartado 2 que prevé esa prelación temporal no soluciona el problema planteado debido a que el tributo base y el recargo poseen un devengo y una exigibilidad coetáneos. El apartado 3 parece arrojar más luz en este punto disponiendo que la Hacienda Pública es un ente con preferencia en cuanto al cobro de sus créditos ante otras Entidades -sin especificar a qué Entidades está referido- sin perjuicio de las prelacións establecidas en los arts. 71, 73 y 76 cuya aplicación, como se ha visto en el caso de los primeros artículos, no implica una solución al tema que tratamos, mientras que el tercer artículo se refiere a supuestos de fraccionamiento o aplazamiento del pago.

Pues bien, esa prelación de la Hacienda Pública sobre otras Entidades podría ser interpretada en el sentido de que la Hacienda del Estado prevalece ante las Haciendas de otros Entes Públicos cuando concurren para la satisfacción de créditos. Más concretamente, se podría estimar que cuando convergen el Estado y la Comunidad Autónoma sobre el patrimonio de un deudor de ambos entes por un tributo base y un recargo autonómico, sería el crédito del primer ente el que goza de preferencia para su satisfacción en virtud de este art. 62.3 de la LGT. Pero, en nuestra opinión, no es posible aplicar el artículo en este sentido puesto que el precepto que debe regir en el supuesto de concurrencia del Estado y las Comunidades Autónomas es el ya citado art. 2.3 de la LOFCA por el que se extiende a las Comunidades Autónomas el trato fiscal que prevé el ordenamiento para el Estado.

Por otro lado se ha de recordar que el art. 157.3 de la CE dispone que es a través de Ley Orgánica cómo se regularán las normas para resolver los posibles conflictos que pudieran surgir entre las Comunidades Autónomas y el Estado en materia financiera. En consecuencia, este podría ser otro argumento en contra de la aplicación de los preceptos de la LGT revelándose la igualdad de trato como un principio para dirimir los conflictos entre Haciendas. Así las cosas, parece que la solución puede venir de la mano de que en el caso planteado la satisfacción de los diferentes créditos tributarios concurrentes ha de realizarse aplicando, salvo que se disponga otra cosa¹⁰¹, la regla de *pro rata*¹⁰². Así

¹⁰¹) En este sentido este puede ser otro de los puntos que debería ser regulado en una hipotética ley orgánica sobre recargos autonómicos que ya se ha propuesto en el capítulo tercero de este trabajo.

mismo, consideramos que, a falta de disposición en contrario, esta regla también debería ser aplicada en situaciones donde concurren no el Estado y las Comunidades Autónomas, sino estas últimas sobre el mismo patrimonio.

Una vez caracterizada la obligación tributaria procedente del recargo autonómico a través de elementos que se relacionan con su cuantificación, su extinción o su garantía, creemos que también es posible hacerlo a través de otras prestaciones vinculadas. Nos referimos a las obligaciones a cuenta relacionadas con una obligación principal a las que dedicaremos las próximas líneas.

3.5.- El recargo y las obligaciones a cuenta¹⁰³.

Pagos a cuenta o fraccionados, cantidades retenidas e ingresos a cuenta forman parte de ese conjunto de mecanismos a través de los que la Hacienda Pública obtiene unas sumas a cuenta de una obligación tributaria futura. Alrededor de estos sistemas de obtención de ingresos estimamos oportuno realizar algunas consideraciones con respecto al recargo autonómico.

¹⁰²) Sobre este tema el ordenamiento jurídico canadiense puede aportar un ejemplo de solución. En el mismo se considera que las deudas tributarias contraídas con el Estado federal no tienen prevalencia sobre las deudas del mismo tipo contraídas con la Provincia si no existe ningún tipo de regulación que establezca una prioridad expresa de una sobre otra. Esta es la tesis que se ha reflejado en diversos pronunciamientos de los tribunales canadienses cuando se ha planteado este problema siendo ejemplo el caso *In re Silver's Case*, el caso *Re Walter's Trucking Service L.T.D.* o el caso *Attorney General of Canada v. Workmen's Compensation Board*.

Como ejemplo de regulación del problema planteado encontramos el art. 228 del *Federal Income Tax Act* el cual prevé que en caso de que existan dos deudas -federal y provincial- concurrentes siendo producto del impuesto sobre la renta federal y el recargo provincial sobre dicho impuesto, es necesario remitirse al *Tax Collection Agreement* que regula las relaciones de ambos entes en cuanto a la imposición sobre la renta se refiere. Este texto en su art. 15 prevé que sea la deuda provincial la que goza de una preferencia a la hora de ser satisfecha. Incluso su número 2 prevé que en caso de que sean varias las Provincias las que concurren sobre al patrimonio de un mismo contribuyente insolvente su patrimonio será dividido *pro rata* entre las diferentes deudas provincial y el restante será atribuido a la deuda tributaria con el Estado federal.

¹⁰³) La creación de un apartado propio donde se considera el recargo y estas obligaciones se fundamenta en, como advertimos en la introducción a este trabajo, eludir en lo posible problemas cuyo tratamiento excede su objeto. Por ello no entramos en la naturaleza de estos pagos que podría llevarnos a ubicarlos en otros apartados del mismo pero con la previa y necesaria justificación. Para poder profundizar en la polémica doctrinal sobre su naturaleza puede consultarse PONT I CLEMENTE, J.F.: *El pago fraccionado de los tributos*, Marcial Pons, I.E.F., Madrid, 1993, págs. 42-73 y la bibliografía por él citada.

La primera de ellas se centra en el hecho de que este tipo de pagos, repasando los tributos que forman parte del ámbito del recargo autonómico, se encuentran contemplados para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los rendimientos que son objeto de gravamen por este impuesto pueden estar vinculados a alguno de estos sistemas (los rendimientos del trabajo o los rendimientos del capital mobiliario por ejemplo) y van a ser destinados a la satisfacción de la deuda futura procedente del tributo. Los citados pagos son realizados, por tanto, con el efecto futuro de disminuir o eliminar la deuda tributaria o, incluso, generar un derecho de crédito a favor del contribuyente que se determina a través de una cuota denominada diferencial.

En nuestra opinión, esta forma de obtener la cuota diferencial impide que sea un punto estructural conveniente para imponer el recargo autonómico. Esta idea se fundamenta en el hecho de que las citadas obligaciones a cuenta están dirigidas a la satisfacción del derecho de crédito estatal y no a la futura extinción del derecho de crédito procedente del recargo autonómico¹⁰⁴.

No obstante la cuestión fundamental que ahora debemos tratar se traduce en si son posibles estos ingresos a cuenta en relación con el recargo autonómico. En otras palabras, puede ser importante determinar si se pueden establecer, por parte de las Comunidades Autónomas, las citadas obligaciones a cuenta vinculándolas con el recargo autonómico. En nuestra opinión, creemos que no existe impedimento de carácter jurídico para que las Comunidades Autónomas puedan establecer un sistema de obligaciones a cuenta de la deuda que proceda de un hipotético recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estatal.

Esta proposición puede tener, bajo nuestro punto de vista, diversas ventajas. En primer lugar la percepción por parte de las Comunidades Autónomas de una serie de

¹⁰⁴) No parece muy coherente el establecimiento de un recargo sobre una de las cuotas tributarias que puede dar un resultado igual a cero o, incluso, un derecho de devolución en favor del contribuyente.

Un ejemplo de esta elusión podría ser el sistema canadiense donde el art. 2.1.a) de los *Tax Collection Agreement* prevé que los recargos de las Provincias se han de establecer sobre la cuota del impuesto federal que surge antes de la deducción de las cantidades pagadas a cuenta.

ingresos de forma regular y temporalmente no demasiado separada¹⁰⁵. En segundo lugar la obligación por parte de los que realizan estos pagos de reflejar en diferentes documentos la existencia del tributo autonómico con lo que se puede contribuir a la transparencia del sistema en aras de la corresponsabilidad fiscal¹⁰⁶.

No obstante, también puede presentar desventajas. Así la de aumentar la fiscalidad indirecta o la de añadir complejidad y aumentar el coste de las tareas de gestión. Amén de que este tipo de pagos pueden resultar complejos en determinados supuestos. Por ejemplo, es posible imaginar un contribuyente residente en la Comunidad Autónoma de Cataluña pero que percibe rendimientos del trabajo en la Comunidad Autónoma de Valencia. De acuerdo con esto pueden suponerse diversas variables:

a) Que la Comunidad Autónoma de Cataluña haya establecido un recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estatal con previsión de retenciones sobre los rendimientos del trabajo. Por su parte que la Comunidad Autónoma de Valencia, ejerciendo su poder tributario, estableciera una regulación similar. La cuestión que se plantea es cuál de las dos regulaciones es aplicable al supuesto con la importancia de cuál de las dos Comunidades ha de ser beneficiaria de los pagos a cuenta.

b) Un segundo supuesto planteable puede ser el caso de que sólo una de ellas establezca el recargo y las retenciones.

Pues bien, en nuestra opinión la resolución de estos supuestos -presuponiendo a

¹⁰⁵) Por otro lado, basándonos una vez más en los acuerdos políticos entre el Partido Popular y Convergencia y Unión, parece que en el futuro las Comunidades Autónomas de régimen financiero común pueden disponer de alguna manera de los denominados pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido en el punto 9, apartado 3 de esos acuerdos encontramos que "*La autonomía financiera y la suficiencia del sistema de financiación exigen atribuir a las Comunidades Autónomas una participación en las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta del impuesto. Esta participación se instrumentará estableciendo un sistema de anticipos a cuenta de la liquidación correspondiente que operará con carácter automático.*"

¹⁰⁶) Precisamente este es uno de los sistemas que han sido destacados por el Informe del *Department of Finance Canada* como un medio para aumentar la transparencia del sistema. En este sentido se hace necesario que los obligados tributarios que realizan estas operaciones obtengan de los documentos que se traten la información suficiente que les permita identificar a los entes con poder tributario que intervienen. DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: *The Federal- Provincial...*, ob., cit., pág. 31.

priori la posibilidad de las obligaciones cuenta- ha de partir de la base de que el recargo se establece sobre la renta de los domiciliados en el territorio autonómico (art. 12.1 de la LOFCA). En este sentido no es posible una obligación de carácter real por lo que la Comunidad Autónoma de Valencia no podría gravar la renta del trabajo obtenida en su territorio. En consecuencia, parece que es la Comunidad Autónoma de Cataluña la que percibiría unos ingresos por un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de este residente habitual o domiciliado en su comunidad.

Por otro lado, extender el régimen jurídico establecido para la Comunidad Autónoma de Cataluña respecto de las retenciones en relación con el recargo que establece al territorio de la Comunidad Autónoma de Valencia podría ser considerado contrario al principio de territorialidad que informa a todo ente de carácter territorial. Por ello, una posible solución podría ser que el residente en la Comunidad Autónoma de Cataluña soportase la retención que pudiera aplicarse en la Comunidad Autónoma de Valencia. Posteriormente debería ser deducible con relación al recargo catalán lo que implicaría, a su vez, que la Comunidad Autónoma Valenciana realizase las transferencias oportunas a la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

En el segundo caso, si la regulación procede de la Comunidad Autónoma de Cataluña, al contribuyente no se le aplicaría ningún tipo de retención aunque debería habilitarse la posibilidad de que realizase algún tipo de pago a cuenta o fraccionado. Si la regulación procediera de la Comunidad Autónoma de Valencia sería necesario permitir al contribuyente la deducción con la consiguiente transferencia por parte de esa Comunidad Autónoma a la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Pero, además, esta complejidad puede incrementarse si tenemos en cuenta que, como defenderemos, es la Administración estatal la competente para la gestión, con lo que las operaciones de comunicación de los tipos de la retención a los que satisfacen rendimientos que son objeto de realización de obligaciones a cuenta, así como la percepción de los ingresos de que se trate y las posibles transferencias han de ser realizados

por ese ente administrativo¹⁰⁷.

Con la referencia a las obligaciones a cuenta, se han analizado hasta aquí varias cuestiones con el objeto de poder diferenciar la obligación tributaria procedente del recargo autonómico de la obligación que implica el tributo base. Pero esa obligación, como obligación de derecho público que es, se hace efectiva a través de los diferentes procedimientos que regulan la gestión tributaria entendida en sentido amplio. Este es el paso que se pretende dar en el siguiente apartado cuyo objeto es tratar aspectos relacionados con la gestión de la obligación derivada del recargo tributario autonómico.

4.- LA GESTIÓN DEL RECARGO TRIBUTARIO AUTONÓMICO.

Antes de desarrollar este apartado conviene realizar algunas precisiones sobre su estructura. La gestión de los tributos es un concepto que se puede entender con un significado amplio o con un significado estricto¹⁰⁸. El primero es el que aparece recogido en el art. 90 de la LGT¹⁰⁹, situado en el Título III de ese texto legal bajo la rúbrica de "*La gestión tributaria*". Pues bien, ese artículo prevé que las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión: para la liquidación y recaudación y para la resolución de reclamaciones que contra esa gestión se susciten.

¹⁰⁷) Estas hipótesis no están tan alejadas de nuestra realidad ya que la distribución de la capacidad para obtener la realización de obligaciones cuenta no es desconocida en nuestro derecho si observamos los arts. 7 a 15 o 23 y 24 de la Ley 12/1981 de 13 de mayo por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o los arts. 8 a 14 y 22 y 23 de la Ley 28/1990 de 26 de diciembre por el que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad de Navarra.

¹⁰⁸) En este sentido MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ exponen que la gestión de los tributos se identifica especialmente "(...) con la liquidación del tributo (...)". MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Curso..., ob., cit., pág. 337

¹⁰⁹) Art. 90.- "*Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes.*"

Siguiendo ese contenido, vamos a estructurar el presente apartado. Así se estudiarán los dos órdenes de gestión mencionados. En primer lugar la liquidación y la recaudación, completando con la inspección tributaria. En segundo lugar, y como final del apartado, vamos a analizar los posibles problemas que implica la existencia de recargos en cuanto a las reclamaciones o recursos que se puedan interponer.

Pero antes de entrar en el análisis detallado de esas cuestiones, creemos necesario detenernos, siquiera sea brevemente, en otros temas relacionados. Se trata de determinar quien es el ente competente para la gestión del recargo autonómico y, además, de averiguar cual es la normativa que ha de regular esta actividad de gestión. Ellos van a ocupar seguidamente nuestra atención.

4.1.- Sujeto competente y normativa aplicable para la gestión del recargo autonómico.

Como ya se ha mencionado más arriba es necesario diferenciar entre el sujeto activo en cuanto titular del derecho de crédito y el sujeto que se presenta frente al contribuyente como titular de una serie de potestades para gestionar ese derecho de crédito. Pues bien, la cuestión a dilucidar en este punto es qué Administración tributaria es la competente para la gestión del recargo autonómico.

Sobre este tema ya nos hemos pronunciado en el capítulo segundo. En su apartado segundo llegamos a la conclusión, cuya fundamentación no vamos a repetir, de que se trata de una laguna en el ordenamiento que se puede resolver en el sentido de considerar al Estado como el ente competente para la gestión de la obligación tributaria procedente del recargo tributario autonómico¹¹⁰. Así pues, el recargo autonómico podría ser gestionado

¹¹⁰) Sobre esta cuestión hay posiciones diversas que no vamos a repetir. Sirva como exponente FALCÓN Y TELLA quien consideró en su momento que la titularidad de competencias de gestión del recargo autonómico corresponde a las Comunidades Autónomas pero es posible concertar su gestión con la Administración tributaria del Estado. No obstante, el autor advierte que la gestión conjunta no se fundamenta solamente en razones prácticas de eficacia, economía o coordinación sino que es incluso "*(...) constitucionalmente exigible (...)*". Finalmente considera que es aconsejable rellenar el vacío normativo en el sentido de establecer la obligación de que la Administración del Estado gestione los recargos autonómicos cuando se establezcan sobre tributos no cedidos. FALCÓN Y TELLA, R.: La distribución..., ob., cit., pág.

conjuntamente con los tributos base. Esta cuestión no supone ningún problema si centramos la atención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas puesto que implica que el recargo se gestiona conjuntamente con el citado tributo estatal. En cambio, en los impuestos cedidos, bajo nuestro punto de vista, puede ser necesaria una delegación de la competencia de gestión para las Comunidades con la finalidad de que se realice de forma conjunta. En cualquier caso, parece posible fundamentar una interpretación dirigida a considerar al Estado, a su Administración tributaria, como ente competente para gestionar el derecho de crédito de las Comunidades Autónomas derivado del recargo.

Pero esta conclusión sólo nos permite averiguar el ente competente para la gestión del recargo, no así la normativa aplicable para efectuar dicha tarea. En otros términos, parece claro quien es el ente competente para llevar a cabo la gestión tributaria del recargo. En cambio no resulta claro derivar del ordenamiento el ente -Estado o Comunidades Autónomas- competente para regular dicha actividad gestora en relación con el recargo tributario autonómico.

En este sentido se ha destacado por OLIVERA MASSÓ que nuestra Constitución y la LOFCA han regulado la autonomía financiera en la vertiente del ingreso y del gasto y los Tribunales han realizado una actividad de concreción de las diversas competencias. Sin embargo, expone el citado autor, no se ha puesto tanto énfasis¹¹¹ "(...) *sobre cuales deben ser los principios que regulen el régimen jurídico y el procedimiento administrativo a seguir por tales Administraciones en el desenvolvimiento de su autonomía financiera.*"

Por su parte SOLER ROCH explica también que la Constitución, la LOFCA o los Estatutos de Autonomía no prevén de forma expresa una regulación sobre un régimen

554-555.

LAGO MONTERO explica que la gestión de los recargos corresponde exclusivamente a las Comunidades Autónomas "(...) *si su ley creadora atribuyera la gestión a la propia Comunidad.*" LAGO MONTERO, J.M.: *Algunas consideraciones...*, ob., cit., págs. 558-559.

¹¹¹) OLIVERA MASSÓ, P.: << Los conceptos constitucionales de hacienda general, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria >>, CT, nº 71, 1994, pág. 102.

jurídico de la gestión de los tributos. Esta autora destacó que las Comunidades Autónomas, dentro de este contexto de indefinición, estaban estableciendo Leyes Generales de Hacienda o Finanzas de las Comunidades Autónomas donde se otorgan competencias en relación con sus tributos propios. En consecuencia, se deriva de lo expuesto por la autora la posibilidad de encontrar normativa autonómica que regula aspectos relacionados con la gestión de los tributos propios de la Comunidad Autónoma que se trate¹¹².

RAMALLO MASSANET también evidencia esta circunstancia cuando destaca que existen leyes autonómicas de carácter presupuestario y tributario que regulan materia relativa al régimen jurídico general de los tributos¹¹³. La conclusión, aunque problemática, que extrae del análisis de este panorama normativo es que todo él supone que "*(...) la Comunidad Autónoma tiene competencia para esa regulación sobre los procedimientos de gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus propios impuestos (...)*".

Sin mayores consideraciones se podría llegar a la conclusión de que en nuestro sistema la competencia normativa de establecimiento de tributos implica una competencia sobre la regulación del régimen jurídico de su gestión. De esta forma las Comunidades Autónomas establecen y ejercen una competencia de gestión plena sobre sus propios tributos, igual que sucede con el Estado teniendo en su caso la opción de acoger la regulación estatal para la gestión o establecer una propia.

Esta conclusión, además, tendría una importante repercusión con relación al recargo tributario autonómico. En este caso, se podría interpretar que el papel de la Administración estatal -como ente gestor del derecho de crédito autonómico que implica el recargo- sería parecido al de la administración autonómica respecto de los tributos cedidos. Esta Administración estaría obligada a aplicar, en la gestión del recargo autonómico, las normas de gestión que cada Comunidad Autónoma haya podido dictar en cuanto a la gestión de

¹¹²) SOLER ROCH, M^a T.: <<Las posibilidades de aplicación de la proyectada ley General Tributaria a los distintos niveles de hacienda>>, CT, n^o 59, 1989, pág. 112-113.

¹¹³) RAMALLO MASSANET, J.: <<Estructura constitucional del Estado y la Ley General Tributaria>>, CT, n^o 67, 1993, págs. 105-106.

su conjunto de tributos. Todo esto sería acorde con el hecho de que algunas Comunidades Autónomas, de las que han establecido recargos sobre la Tasa estatal que grava el juego, contemplan disposiciones relacionadas con su gestión¹¹⁴.

Pero dicha conclusión puede ser calificada de precipitada. El hecho es que en la doctrina surgen voces cuyo objetivo es determinar la aplicabilidad de normas estatales que, como la LGT, regulan el régimen jurídico de los tributos en materia de gestión.

SOLER ROCH se pronuncia en el sentido de que el art. 31 de la CE regula el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas. Este deber está en el Título I del texto constitucional y se ha de hacer efectivo con independencia de la Hacienda territorial que lo exija¹¹⁵. Así mismo, entiende que, siguiendo el art. 149.1.1 del texto constitucional "*(...) corresponde al Estado la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento del deber de contribuir.*"

OLIVERA MASSÓ plantea el mismo tema pero desde otra perspectiva. El autor se muestra contrario a una atomización de los sistemas presupuestario y tributario o, en expresión elocuente, se muestra contrario a un Big-Bang del régimen jurídico de las Administraciones tributarias y financieras. En este sentido considera que si bien el art. 133.2 de la CE reconoce el poder de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir tributos éste se ha de ejercer de acuerdo con la Constitución y las Leyes¹¹⁶. En consecuencia las Comunidades Autónomas han de ceñirse "*(...) no sólo a los principios contenidos en el bloque de constitucionalidad sino también a las leyes ordinarias del Estado y, en concreto, a las dictadas en uso de los títulos competenciales del art. 149.1.18*

¹¹⁴) Así, por ejemplo la Disposición Final de la Ley cántabra 3/88 de 26 de octubre que dispone en su apartado 2º que

"2.- *En las materias reguladas por esta Ley, se aplicará con carácter subsidiario la Ley General Tributaria y normas complementarias.*"

La Comunidad Autónoma de Valencia, por su parte, contempla en la Disposición adicional de la Ley 14/1985 de 27 de diciembre que

"*En las materias reguladas por esta Ley se aplicará con carácter subsidiario la Ley General Tributaria y normas complementarias.*"

¹¹⁵) SOLER ROCH, M^a T.: Las posibilidades..., ob., cit., pág. 119.

¹¹⁶) OLIVERA MASSÓ, P.: Los conceptos..., ob., cit., pág. 103.

de la CE y de la Hacienda General (art. 149.1.14 CE)".

JIMÉNEZ COMPAREID¹¹⁷ parece pronunciarse en el mismo sentido cuando trata el tema del régimen jurídico de la gestión de los tributos autonómicos. El citado autor concluye que "*(...) lo único que queda claro es que en el reparto constitucional de la materia ha de combinarse el binomio bases-desarrollo. El anclaje constitucional de esta concurrencia normativa está por resolver, (...). En la articulación de este binomio las bases se hallan en la normativa estatal, presidida por la Ley General Tributaria: el problema es determinar cuáles de sus preceptos son básicos y cuales no. Una próxima Ley General Tributaria ha de abordar con seriedad este asunto.*"

De los autores anteriores se extrae una conclusión. Bien sea fundamentándose en el art. 31.1 y 149.1 o en el 149.1.14 o 18 de la CE parece posible afirmar que el Estado posee una competencia básica en sentido material que lo hace competente para la regulación del régimen jurídico general de los tributos. Ello lleva a que las Comunidades desarrollen estas bases cuando tengan competencia para hacerlo o que apliquen, en su caso, la normativa estatal. En conclusión, desde el punto de vista de los autores citados, se trata de una competencia compartida donde el Estado regula la posición básica de los ciudadanos y las Comunidades autónomas pueden desarrollar dicha regulación.

La cuestión que aquí se está tratando también ha sido considerada por SAINZ DE BUJANDA¹¹⁸. De sus explicaciones se extrae que, amparándose en la competencia estatal recogida en el art. 149.1.14 de la CE, el régimen jurídico general de los tributos es una competencia estatal aplicable en todo el territorio de la Nación. No obstante, a pesar del carácter exclusivo que presenta esta competencia piensa que no impide¹¹⁹ "*(...) ciertos ámbitos muy delimitados, en los que las Asamblea legislativas de las Comunidades pudieran introducir soluciones peculiares.*"

¹¹⁷) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 446.

¹¹⁸) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: <<Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria>>, CT, n° 62, 1992, págs. 103-112.

¹¹⁹) *Ibidem*, pág. 108.

Por su parte GARCÍA TORRES se muestra partidario de considerar el poder de las Comunidades Autónomas como condicionado por el poder Estatal de acuerdo con una interpretación literal del art. 133 de la CE. En este sentido se ha de ceñir el poder tributario autonómico a lo dispuesto por el Estado en materia tributaria siendo la LGT una de las manifestaciones del poder estatal de forma que, junto con la LOFCA y según artículos como el 133.1, 157.3 y 149.1.14 de la CE, delimitan el régimen jurídico aplicable a los tributos en general¹²⁰.

RAMALLO MASSANET nos presenta otra forma de tratar el tema -aplicabilidad de la normativa estatal, con la norma emblemática que es la LGT, en el régimen jurídico general de los tributos y, en lo que interesa ahora, en la regulación de su gestión- y se aproxima a otra conclusión diferente. Este autor parte de la premisa de que la distribución competencial en materia tributaria asigna a las Comunidades Autónomas una capacidad¹²¹ "*(...) para la legislación de <<su sistema>> tributario, para la reglamentación de dicho sistema, para la ejecución o función administrativa de aplicación del mismo y para la resolución de reclamaciones. Es decir, tienen una competencia legislativa y reglamentaria de carácter sustantivo para elaborar su sistema tributario y una competencia de ejecución del mismo*". En cambio, destaca el autor, "*(...) en ninguna caso se les asigna la competencia para regular las materias que son propias de la Ley General Tributaria ni de los Reglamentos Generales que la desarrollan*". Partiendo de esta ausencia de competencias considera, posteriormente, que la competencia del Estado sobre la materia es de carácter exclusivo¹²² de forma que no es necesario pararse a analizar a este respecto el rango de la normativa estatal (ley orgánica, ley básica, etc...) puesto que su imperatividad viene dada por el principio de competencia. En conclusión, de la exposición del autor se deriva que la promulgación de la normativa que regula la gestión de los tributos, es competencia del Estado mientras que su ejecución es competencia de las Comunidades Autónomas. Esta tesis la consideramos avalada, como ya se advirtió en el

¹²⁰) GARCÍA TORRES, J.: <<Análisis constitucional de algunos problemas en torno a las fuentes de derecho en la Ley General Tributaria>>, CT, nº 61, 1992, págs. 40-42.

¹²¹) RAMALLO MASSANET, J: Estructura..., ob., cit., pág. 106.

¹²²) *Ibidem*, pág. 117.

capítulo segundo, por el art. 19.1 de la LOFCA que prevé que las Comunidades Autónomas tengan plenas atribuciones para la ejecución y organización de las tareas de gestión sin hacer mención a que ente debe regularlas.

En resumidas cuentas, nos hallamos ante un tema que no presenta una solución demasiado clara. Se plantean diversas posiciones que dan lugar a diversas consecuencias al relacionarlo con la gestión del recargo autonómico. Por un lado la de aquéllos que consideran que nos encontramos ante una competencia compartida de forma que se soluciona la cuestión, en términos de JIMÉNEZ COMPAREID, en el binomio legislación básica-legislación de desarrollo. Por otro lado la de aquéllos que consideran que se trata de una competencia exclusiva estatal y que, en consecuencia, las Comunidades Autónomas se han de ceñir a lo dictado por el Estado sobre la materia.

Concentrando nuestra atención en los recargos autonómicos la aplicación de una u otra postura conlleva diferentes consecuencias. Siguiendo la primera interpretación la Administración del Estado debería gestionar el citado recargo de acuerdo con la legislación de alcance básico que el Estado dicte y aplicando las peculiaridades de cada Comunidad Autónoma cuando desarrolle la citada legislación estatal. Esto implicaría, por ejemplo, que la obligación tributaria del recargo sería gestionada de forma básicamente común a la obligación del tributo base sin perjuicio de posibles diferencias. Éstas, además, no existirían más que en aquellas Comunidades que poseyeran la competencia para el desarrollo de las bases.

En cambio, aplicando la posición de RAMALLO MASSANET el resultado es diferente. Las Comunidades Autónomas verían limitada su capacidad de establecer normas de gestión de sus tributos y, naturalmente, de sus recargos. De acuerdo con lo establecido en páginas anteriores la Administración del Estado debería aplicar el mismo régimen de gestión para las obligaciones tributarias derivadas del tributo base estatal y el recargo tributario autonómico.

Pues bien, a pesar de estas dos posibles soluciones vamos a profundizar un poco más con relación al recargo tributario autonómico. Este mayor abundamiento vendría

justificado tanto por el conocimiento del régimen jurídico del tributo como por la circunstancia de que, según nuestro parecer, no se trata de un tributo propio sino de un impuesto compartido.

Precisamente éste es el motivo por el cual no parece adecuada la aplicación del binomio básico-desarrollo en el ámbito de la gestión del recargo autonómico. Insistimos en que con respecto a los tributos propios y los recargos autonómicos ya tuvimos oportunidad de ver en el capítulo segundo que no era posible su identificación. En este sentido llegamos a la conclusión de que los recargos autonómicos responden a una naturaleza de tributos compartidos que, a diferencia de los tributos propios, forman su régimen jurídico a través de la actuación de dos entes que tienen diferentes cometidos en la realización efectiva de este recurso.

Este carácter diferente proviene no sólo de la naturaleza del tributo, sino también del diferente trato que se deriva de la LOFCA. En este sentido esa ley orgánica contempla en su art. 17.c) que las Comunidades Autónomas son competentes, cómo ya se ha determinado, para el "(...) *establecimiento y la modificación (...)*" de los recargos sobre los impuestos del Estado sin que exista otra atribución expresa de competencias sobre materias que incidan en la gestión de estos tributos. Tampoco encontramos una mención expresa a los recargos autonómicos en el art. 19 de la LOFCA. Ésta otorga, como ya sabemos, competencias a las Comunidades Autónomas en cuanto a la ejecución y organización de las tareas de gestión de los tributos propios sin encontrar un precepto similar para los recargos. Así mismo, reiteramos nuestra opinión de que del ordenamiento es posible extraer que la gestión es competencia del Estado¹²³.

¹²³) Sobre esta misma cuestión es posible extraer una interpretación tangencial del Tribunal Constitucional. En el fundamento jurídico octavo de la Sentencia 150/1990 se trató la Disposición adicional cuarta de la Ley madrileña objeto del recurso que trataba sobre la gestión del recargo autonómico. El texto de la misma posponía la regulación de su gestión para otro momento. El Tribunal no entró sobre su dicción literal pero consideró que si el recargo se debía gestionar conjuntamente con el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas debía derivarse que "(...) *no es difícil tampoco resolver, conforme a las leyes y reglamentos tributarios de carácter general, los problemas relativos a la compensación de deudas y la eventual impugnación de los actos correspondientes de la Administración Tributaria (...)*".

Se puede interpretar, después de leer lo considerado por el Tribunal, que, al menos, cuando la gestión del recargo tributario autonómico es conjunta es de aplicación la normativa denominada de carácter general que, en nuestra opinión, se ha de asociar con la normativa estatal.

Esta ausencia en la LOFCA de disposiciones que delimiten la competencia que tratamos se completa con el similar panorama que ofrecen la CE y los Estatutos de Autonomía, calcándose el que se presenta en relación con los tributos propios si se observan las leyes autonómicas ya citadas que regulan el recargo sobre la Tasa estatal que grava el juego. En conclusión, la ausencia de preceptos sobre cuya base se pueda sostener una interpretación que fundamente una competencia autonómica sobre la regulación de la normas sobre gestión de los recargos y el diferente régimen jurídico que rodea a este tributo frente a los tributos propios nos aboca a considerar que la competencia de gestión de este tributo se puede considerar del Estado abarcando su regulación y ejecución.

Sobre esta cuestión parece importante la cláusula de cierre del sistema de distribución de competencias que se contempla en el art. 149.3 de la CE. Del texto de este artículo se puede destacar la previsión de que *"La competencia sobre las materias que no se hayan asumido por los Estatutos de Autonomía corresponderán al Estado (...)".* Si admitimos el carácter compartido que presenta el recargo autonómico no encontramos en los Estatutos de Autonomía ninguna referencia expresa relativa a la asunción de la competencia de gestión de este tipo de tributos. En este sentido parecen muy clarificadoras las palabras que se recogen en el fundamento jurídico primero de la Sentencia 18/1982 de 4 de mayo¹²⁴ donde el Tribunal Constitucional expone que *"Para determinar si una materia es de la competencia del Estado o de la Comunidad Autónoma, o si existe un régimen de concurrencia, resulta en principio decisivo, el texto del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma, a través del cual, se produce la asunción de competencias. Si el examen del Estatuto correspondiente revela que la materia de que se trate no está incluida en el mismo, no cabe duda que la competencia será estatal, pues así lo dice expresamente el art. 149.3 de la Constitución."*

No obstante lo dicho por el Tribunal Constitucional, cabe plantear la hipótesis de que, como señala TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ¹²⁵ *"(...) no hay obstáculo alguno*

¹²⁴) BOE nº 118 de 18 de mayo de 1982.

¹²⁵) FERNÁNDEZ, T.R.: <<El sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas>>, REVL, nº 201, 1979, págs. 15-16.

de orden constitucional para recabar mañana por la vía de la reforma del Estatuto correspondiente lo que se ha abandonado u olvidado hoy." En este sentido parece que se vuelve a plantear cual es la distribución más adecuada en relación con esta materia pudiendo volver a las consideraciones de los autores citados: para unos se ha de desarrollar por el binomio bases-desarrollo y para otros es una competencia exclusiva del Estado con fundamento en el art. 149.1.14 de la CE o en el carácter limitado del poder tributario autonómico de acuerdo con el art. 133.2 de la CE.

Pero, en relación con el recargo tributario autonómico y su gestión puede ser posible mantener la interpretación que se ha expuesto. Este recurso ya se configura como diferenciado de los tributos propios en el texto constitucional. Además, como se mostró en el capítulo segundo, este trato diferenciado no es sólo una casualidad normativa sino que la naturaleza de la propia figura es diferente. Finalmente principios como el de coordinación de la Hacienda del Estado o el de eficacia, que informa la actuación de la Administración pública, pueden fundamentar, por un lado, una gestión conjunta del recargo con el tributo base y, por otro, una titularidad del Estado de la competencia de gestión que puede extenderse tanto a la capacidad de establecer normas como a la capacidad de ejecutar la propia tarea de gestión.

De acuerdo con lo aquí expuesto y a estas alturas de nuestro trabajo podemos aportar una conclusión que, en cierta forma, reitera afirmaciones realizadas. El recargo tributario autonómico se presenta como un impuesto donde no es posible hablar de un nexo de unión entre la competencia normativa de establecimiento y la de gestión basado en que se han de realizar por el mismo ente. La primera es, como ya se ha visto, compartida entre dos entes mientras que la segunda es exclusiva del Estado de forma que este regulará esta tarea y su Administración tributaria realizará la ejecución. No obstante esto, como se dijo en el capítulo tercero, en relación con el principio de coordinación, sería conveniente abrir cauces para una participación -en sentido amplio- de las Comunidades Autónomas en la tarea de gestión (entendida como ejecución, no de su regulación) de la obligación tributaria derivada del recargo que han establecido.

Así mismo se han expuesto una serie de argumentos que llevan a la conclusión de

que el ejercicio de la citada competencia ha de seguir la normativa que establezca el Estado sobre ella. De esta manera la competencia exclusiva del Estado también es plena puesto que este ente la regula y ejecuta. Por ello cuando tratemos, en las próximas líneas, problemas relacionados la gestión de la obligación tributaria derivada del recargo autonómico las posibles soluciones se aportarán basándonos en la normativa estatal.

4.2.- La liquidación de la obligación tributaria procedente del recargo autonómico.

Siguiendo a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ¹²⁶ la liquidación de un tributo consiste "*(...) en fijar la cuantía exacta del tributo en cada supuesto en que se realiza su hecho imponible, siendo por tanto una actividad necesaria en los tributos variables, (...). Para ello se partirá de los elementos de cuantificación expresados por la norma y de su dimensión o magnitud en el caso concreto.*" Por su parte, leyendo a FERREIRO LAPATZA¹²⁷, se comprueba que en nuestro sistema esta liquidación, esta operación de fijar la cuantía de los tributos, puede ser realizada a través de dos mecanismos:

a) La norma jurídica encomienda al administrado la tarea de determinar el hecho imponible realizado y, de acuerdo con esto y los elementos de cuantificación precisos, fijar la cantidad que se ha de pagar.

b) La norma jurídica encomienda a la Administración, de acuerdo con los datos que ella misma se procura y obtiene del administrado, la determinación del hecho imponible, de la base, del tipo y la cuota.

En este sentido el art. 10 k) de la LGT prevé que la obligación de realizar operaciones de liquidación por parte de los particulares ha de ser contemplada en la ley. Las leyes de los diferentes tributos que componen el sistema han ido disponiendo si su

¹²⁶) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: Curso..., ob., cit., pág. 338.

¹²⁷) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 477.

determinación cuantitativa se ha de realizar a través de una liquidación administrativa, previa declaración por parte del administrado, o si, por el contrario, es el sujeto pasivo el obligado a realizar una declaración-liquidación o autoliquidación. Actualmente, siguiendo las explicaciones del último autor citado, se comprueba en nuestro ordenamiento una extensión del segundo mecanismo.

Dicho esto se puede pasar a examinar cómo se relaciona la liquidación tributaria con el recargo tributario autonómico. Ligando este apartado con la conclusión del anterior se puede llegar a considerar que la aplicación de uno u otro sistema de concreción de la deuda es una cuestión que ha de regular el Estado. Éste determinará a través de una norma legal y, más concretamente, a través de las leyes de cada tributo-base el sistema de liquidación del recargo autonómico. En consecuencia, es posible afirmar, que el mecanismo que se contempla en cada ley que establece un tributo-base se ha de extender al recargo tributario autonómico.

En consecuencia un recargo autonómico sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siguiendo los arts. 96. Uno¹²⁸ y 97. Uno¹²⁹ de la Ley 18/1991 de 6 de junio se debe autoliquidar por el administrado al tiempo de autoliquidar la deuda del tributo estatal. Igual método es aplicable en el caso de una obligación procedente de un recargo sobre el Impuesto sobre el Patrimonio cuya Ley 19/1991 de 6 de junio dispone en su art. 36. Uno¹³⁰ que los sujetos pasivos están obligados a realizar la autoliquidación del impuesto.

Una de las cuestiones a tratar en torno a estos dos tributos se traduce en que en

¹²⁸) Art. 97. Uno. "Estarán obligados a presentar y suscribir la declaración por este Impuestos con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan:

- a) Los sujetos pasivos por obligación personal.
- b) Los sujetos pasivos por obligación real."

¹²⁹) Art. 97. Uno. "Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración del Impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministerio de Economía y Hacienda."

¹³⁰) Art. 36. Uno "Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Ministerio de Economía y Hacienda."

ambos, por diferentes motivos¹³¹ en los que no se va a entrar, se contempla la exención para el sujeto pasivo del deber de declarar y, en consecuencia, de autoliquidar su obligación tributaria. Así en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se contempla en el art. 96.Dos y Tres de su Ley reguladora los requisitos necesarios para que los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir queden sujetos al deber de declarar¹³². De igual forma, el art. 37 a) de la LIP prevé que los sujetos por obligación personal de contribuir cuyo patrimonio neto o valor de bienes y derechos no sobrepase determinadas cuantías se hallan exentos de la obligación de declarar y, por ello, no tienen por qué liquidar su deuda tributaria¹³³.

Así las cosas, parece justificado plantear si esta exención de un deber ha de considerarse extensible al recargo tributario autonómico. Sin mayores precisiones y de acuerdo con una idea basada en que es el Estado el ente competente para regular la gestión de ambos tributos, debería asumirse que en cuanto al recargo el sujeto pasivo está dispensado de hacer cualquier tipo de declaración-liquidación. Ahora bien, es necesario

¹³¹) MARTÍN QUERALT señala que por razones de eficacia administrativa "(...) el legislador dispensa de la obligación de formular declaración a determinados contribuyentes, con el fin de no incrementar innecesariamente las tareas gestoras y al mismo tiempo, no incrementar innecesariamente la presión fiscal indirecta de ciertos perceptores de rentas, cuya declaración se presume va a arrojar resultado negativo". MARTÍN QUERALT, J.: El impuesto..., ob., cit., pág. 177.

¹³²) Art. 96. Dos y Tres de la LIRPF

"Dos. No obstante, no estarán obligados a declarar los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que obtengan rentas inferiores a 1.100.000 pesetas brutas anuales procedentes exclusivamente de alguna de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos del trabajo y asimilados que no tengan el carácter de rendimientos empresariales o profesionales.

b) Rendimientos del capital mobiliario e incrementos de patrimonio sujetos al impuesto que no superen conjuntamente las 250.000 ptas brutas anuales.

A los efectos del límite de la obligación de declarar, no se tendrán en cuenta los rendimientos de la vivienda propia que constituya residencia habitual del sujeto pasivo, o en su caso, de la unidad familiar.

Tratándose de pensiones y haberes pasivos, el límite a que se refiere el párrafo primero de este apartado será de 1.200.000 pesetas.

Tres. En la tributación conjunta, el límite de la obligación de declarar a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior será de 1.200.000 ptas."

¹³³) Art. 37 a) de la LIP.

"Están obligados a presentar declaración:

a) Los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, cuando su base imponible, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 17.000.000 de pesetas, o cuando no dándose esta circunstancia el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 100.000.000 de pesetas."