

LOS RECARGOS SOBRE IMPUESTOS DEL ESTADO COMO RECURSO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. CONCEPTO Y ESTRUCTURA DEL RECARGO: LOS RECARGOS LEGALMENTE ESTABLECIDOS SOBRE LAS BASES O LAS CUOTAS DEL ARTÍCULO 58.2.a) DE LA LGT. III. LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS RELATIVAS A LOS RECARGOS AUTONÓMICOS SOBRE IMPUESTOS ESTATALES. 1. La competencia normativa. 1.1. Recargos creados y establecidos por las Comunidades Autónomas. 1.2. Recargos creados por el Estado a favor de las Comunidades Autónomas. 1.2.1. Supuestos de competencia normativa compartida. 1.2.2. Supuestos de competencia normativa estatal y competencia sobre el rendimiento autonómico: ¿Recargo o participación en un tributo estatal? 2. La competencia administrativa o de gestión. 3. La competencia sobre el rendimiento. IV. LA CONFIGURACIÓN DEL RECARGO COMO RECURSO AUTONÓMICO. V. BIBLIOGRAFÍA..

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 157.1.a) de la CE contempla entre los recursos integrantes de la Hacienda autonómica los recargos sobre impuestos estatales. En este trabajo nos vamos a ocupar de este recurso autonómico desde la perspectiva de su delimitación constitucional, atendiendo para ello a las competencias tributarias que sobre dicho recurso pueden ejercer las Comunidades Autónomas y, en su caso, el Estado. Delimitación competencial que ha de realizarse a la luz de los principios constitucionales de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y de coordinación de los distintos niveles de Hacienda que integran el Estado autonómico.

* Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid.

II. CONCEPTO Y ESTRUCTURA DEL RECARGO: LOS RECARGOS LEGALMENTE ESTABLECIDOS SOBRE LAS BASES O LAS CUOTAS DEL ARTÍCULO 58.2.a) DE LA LGT

El instituto del recargo no surge por la necesidad de dotar de unos determinados instrumentos financieros a los nuevos Entes político-territoriales a los que da cabida la Constitución de 1978, sino que goza de una amplia tradición en la Legislación y en la doctrina. De ahí que cuando la Constitución lo designa como uno de los recursos con que van a contar las Comunidades Autónomas no pueda evitarse interpretar que se está refiriendo al instituto del recargo al que alude ya la LGT en su artículo 58.2.a), según el cual, formarán parte de la deuda tributaria los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos¹.

Lo cual, en primer lugar, plantea el problema de delimitar a qué tipo de recargos se está refiriendo la Constitución, puesto que el término recargo admite en nuestro Ordenamiento jurídico varias acepciones². Atendiendo a las exigencias constitucionales derivadas de la autonomía financiera y del poder tributario reconocido a las Comunidades Autónomas y la posición de éstas en

¹ No obstante, la STC 179/1985, en el FJ 3, asimila los recargos autonómicos a participaciones en ingresos del Estado, al señalar que "con el término recargos se designan en la legislación elementos de la deuda tributaria de muy diversa naturaleza (así, por ejemplo el artículo 58 de la Ley General Tributaria) sin que pueda excluirse el que al menos en ciertos supuestos los recargos establecidos en favor de un ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último. Así lo ha podido entender incluso el constituyente, al haber calificado implícitamente en el artículo 157.1.a) CE (referente a los recursos de las Comunidades Autónomas) los recargos sobre impuestos estatales como participaciones de los ingresos del Estado." Considera, al respecto, GARCÍA FRIAS, M.A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, p. 56 (en nota 103), que a pesar de este ambiguo pronunciamiento del Tribunal Constitucional, no cabe pensar en una afirmación absoluta sobre la naturaleza de los recargos como una forma de participación, trayendo a colación distintas opiniones doctrinales sobre la cuestión, a las que nos remitimos. Precisamente, la autora aborda la cuestión de la distinción de los recargos autonómicos sobre impuestos estatales respecto a las participaciones en ingresos del Estado, (pp. 55-57), apuntando distintas notas diferenciadoras entre unos y otras. En opinión de JIMENEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, ed. BOE, Madrid, 1994, pp. 106 y ss., el que en el artículo 157.1 de la CE aparezcan en un mismo apartado los recargos, los impuestos cedidos y las participaciones en ingresos del Estado encuentra su justificación desde una perspectiva histórica y se debe a la influencia que sobre este precepto constitucional tuvieron las normas reguladoras de las Haciendas Locales vigentes en el momento. Al respecto, vid., también el trabajo de FERNANDEZ AMOR, J.A.: "Análisis jurídico del recargo autonómico: relaciones con los tributos cedidos", Cedecs, Barcelona, 1999.

² Sobre estas acepciones, cfr. GARCÍA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pp. 23 y ss. Distingue esta autora los recargos de carácter sancionatorio o indemnizatorio, los recargos como elementos cuantificadores del tributo y los recargos como sobreimpuestos.

el sistema político-constitucional, la acepción de recargo a que se refiere la Constitución no puede ser otra que aquella que lo concibe como una prestación patrimonial de naturaleza tributaria³. En concreto, como un auténtico impuesto, distinto del impuesto que le sirve de base⁴.

Es preciso distinguir el supuesto en el que coincide el Ente público *titular* del impuesto base y del recargo, de aquél en el que no se produce esta coincidencia o identificación entre el Ente público *titular* del impuesto base y el Ente público *titular* del recargo. En el primer caso, la mayoría de la doctrina considera que el recargo no da lugar a una obligación tributaria distinta de la obligación tributaria del impuesto que le sirve de base, por lo que afirman que el recargo no constituye más que una técnica de cuantificación del tributo base⁵.

³ Atribuyen naturaleza tributaria a los recargos, entre otros, FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Constitución y Haciendas Locales", *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 4/1984, pp. 149 y 150; CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, EDILEX, Madrid, 1986, p. 44; LOPEZ DIAZ, A.: "Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas", *RHAL*, núm. 52, 1988, pp. 52 y 53; RODRIGUEZ MONTAÑES, M. P.: *Los recargos como ingreso tributario de los Entes Públicos territoriales*, IEF, Madrid, 1991, pp. 44 y ss.; GARCIA FRIAS, M. A.: *La financiación territorial...*, cit., pp. 29 y ss. CARLON RUIZ, M.: "Los recargos como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas: especial atención a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias", *Revista Jurídica de Asturias*, núm. 20, 1996, p. 74. Por el contrario, rechaza que el recargo sea un tributo en sentido estricto CASADO OLLERO, G.: "Recargos Locales", en *Manual de Derecho Tributario Local*, Ed. Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1987, p. 553, configurándolo como un instrumento técnico para aumentar la prestación derivada de un determinado tributo.

⁴ Señala GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación territorial...*, cit., p. 36, que los recargos "son impuestos establecidos por un ente público con potestad tributaria normativa, cuya principal característica es la de superponerse a otro impuesto preexistente, y por tanto, asumir el hecho imponible perteneciente a dicho impuesto, de ahí que en ocasiones se hable de sobreimpuesto, impuesto parásito o impuesto adicional."

⁵ En este sentido considera RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *REDF*, núm. 20, 1978, p. 649, que el concepto de cuota "se obtiene no sólo por los elementos cuantitativos que a ella dan lugar (...) sino también por la consideración de que se trate de un mismo acreedor", por lo que incluye en dicho concepto de cuota los recargos cuando se establecen a favor del mismo sujeto titular del tributo base, lo que corrobora en un trabajo posterior, "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", *REDF*, núm. 60, 1988, p. 546, al señalar respecto a estos recargos que "la finalidad que se consigue podría obtenerse igualmente elevando el tipo impositivo del tributo principal". De igual opinión son CORTES DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, p. 458; LOPEZ DIAZ, A.: "Régimen jurídico de los recargos...", cit., pp. 57 y 58; GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pp. 34 y 35, para quien "la función realizada por este recargo es simplemente la de aumentar la cuantía de una obligación preexistente." Por el contrario, CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., p. 163, señala que "en puridad jurídico formal y conceptual, también puede hablarse de obligaciones distintas, ya que nacen de títulos diferentes, aunque a causa de las identidades subjetivas conocidas, la decantación material y no conceptual no sea fácil."

La utilización de esta técnica de cuantificación de la prestación tributaria da lugar a una única cuota, si bien ésta es de formación compleja⁶.

En el segundo caso, se ha señalado por la doctrina que el recargo y el tributo base dan lugar al nacimiento de dos obligaciones tributarias distintas, de carácter principal, que se han calificado, siguiendo a BERLIRI como obligaciones tributarias coligadas⁷. Y ello, por la concurrencia de elementos comunes en la configuración del tributo base y del recargo⁸.

El artículo 157.1.a) de la CE se refiere, por las razones antedichas, a este último tipo de recargos. En ellos, se establezcan sobre la base o sobre la cuota del tributo base, coinciden determinados elementos de la estructura del tributo base y del recargo. En concreto, tanto una como otra figura tendrán el mismo hecho imponible⁹. Si bien, se ha apuntado la posibilidad de que el recargo pueda tomar en consideración sólo determinados elementos del hecho imponible configurador del tributo principal¹⁰. Asimismo, coincidirá el sujeto pasivo del tributo base y del recargo y, en el caso de recargos establecidos sobre la base, también coincidirá este elemento en la estructura de ambas figuras. Si el

⁶. Cfr. CORTES DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, cit., p. 458.

⁷. BERLIRI, A.: *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, vol. Primero, Giuffrè, Milano, 1985, pp. 254 y 255, considera distintas las categorías de las obligaciones conexas y accesorias de la categoría de las obligaciones coligadas, ya que mientras en las primeras se produce una única relación jurídico tributaria en la que se insertan, unidas a la obligación tributaria principal, más obligaciones mediante una relación de accesoriedad o conexión, en el caso de las obligaciones coligadas existen varias relaciones jurídico tributarias distintas pero coligadas por un vínculo tal, que hace que una repercuta más o menos intensamente sobre la otra. Como un típico caso de obligaciones coligadas incluye el de los recargos que estamos tratando (*sovrimposte*).

⁸. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Constitución...", cit., p. 936; LOPEZ DIAZ, A.: "Régimen jurídico...", cit., pp. 59 y 60; GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pp. 33 y 34.

⁹. Señala CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., p. 39, que "el hecho imponible del recargo coincide con el del tributo al que se adhiere. El recargo se construye a partir de la base imponible o la cuota del tributo principal, que constituye el punto de conexión; en uno y otro caso se va a parar al objeto y al hecho imponible del tributo principal" y ello, claro está, porque base imponible y cuota del tributo principal, que constituyen los elementos de contacto con el recargo, se construyen sobre el hecho imponible del tributo principal, por lo que al servir de base al recargo le trasladan el mismo hecho imponible que es común así para tributo principal y recargo.

¹⁰. Cfr. LLORENTE BRAGULAT, J.L.: "El concepto de deuda tributaria a efectos de determinación de las sanciones previstas en la Ley General Tributaria", en *Anales de la D.G.C.E. 1966-1973*, vol. 2º, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975, p. 32; LOPEZ DIAZ, A.: "Régimen jurídico...", cit., pp. 50 y 51.

elemento de contacto entre el tributo base y el recargo es la cuota tributaria de aquél, entonces, ésta constituirá la base imponible del recargo.

Junto a estos elementos comunes del recargo y del tributo principal, coexisten también en la estructura del recargo determinados elementos propios del mismo. Entre ellos destaca especialmente el sujeto activo del recargo, contemplado éste desde la triple perspectiva representada por el sujeto activo de la imposición o titular del poder tributario, el acreedor del tributo y el beneficiario del mismo. También, lógicamente, el tipo de gravamen y la cuota del recargo. Incluso, fundamentalmente cuando el recargo se articule sobre un tributo de carácter personal, se ha apuntado la posibilidad de que se establezcan determinados elementos del recargo que atiendan a las circunstancias personales del sujeto pasivo, como pueden ser deducciones a practicar en la cuota del recargo o determinados beneficios fiscales que incidirán en la deuda tributaria derivada del mismo¹¹.

Interesa especialmente al objeto de nuestro estudio analizar el elemento subjetivo del recargo, en concreto, el sujeto activo del mismo en sus diversas manifestaciones y conjugar este elemento con la distribución de competencias tributarias que inciden sobre los recargos que las Comunidades Autónomas pueden establecer sobre impuestos estatales.

Desde la óptica del sujeto activo del recargo cabe distinguir hasta tres posibles posiciones en función de las competencias que se ejerzan sobre el

¹¹. La posibilidad de establecer deducciones en la cuota o bonificaciones es admitida por GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., p. 66, basándose en que al recargo es aplicable la teoría general del impuesto. Como ejemplo que podría considerarse viable señala la autora la introducción de una bonificación del 50 por 100 en el recargo provincial del IAE para los cinco primeros años de ejercicio de una actividad. No obstante, reconoce la autora la dificultad de introducir deducciones sobre la cuota del recargo por el riesgo que ello entraña de desnaturalización de la figura. SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: "¿Inconstitucionalidad del nuevo modelo de financiación autonómica? (I)", *RVHP. Palau 14*, núm. 29, 1997, p. 21 (en nota 28), parece descartar esta posibilidad cuando, saliendo al paso de las opiniones doctrinales que han establecido una equivalencia entre la opción adoptada por el modelo de financiación para el período 1997-2001 respecto al IRPF y la del recargo compensado sobre la cuota líquida del IRPF, señala que no puede compartirse tal teoría desde un punto de vista jurídico porque "mientras que el recargo sólo comporta la atribución de competencias normativas sobre el tipo, impidiendo cualquier otra distribución de la carga tributaria para los ciudadanos que no sea la establecida por el Estado, con el nuevo modelo se ostentan competencias sobre la tarifa, las deducciones en la cuota y la progresividad de la escala de los tipos de gravamen, que a estos efectos son fundamentales para la determinación de la distribución de la carga fiscal que comporta cualquier impuesto."

mismo. En primer lugar, el *sujeto activo de la imposición* o titular del poder tributario necesario para la creación y establecimiento del recargo. Nos referimos ahora exclusivamente al sujeto que ostenta la competencia normativa necesaria para crear el recargo. En segundo lugar el *acreedor del tributo* que, siguiendo la tesis del profesor RAMALLO de que el acreedor del tributo es el Ente que dicta el acto de liquidación¹², se identificaría con el Ente que ejerce la competencia administrativa o de gestión del recargo y, en tercer lugar, el *beneficiario* del recargo que sería el sujeto al que va destinada la recaudación del mismo y que se identificaría con el titular de la competencia sobre el rendimiento.

III. LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS RELATIVAS A LOS RECARGOS AUTONÓMICOS SOBRE IMPUESTOS ESTATALES

1. La competencia normativa

Como hemos señalado, el recargo es un tributo y, como tal, su creación y la regulación de sus elementos esenciales está sometida al principio de reserva de ley. Es necesario, por tanto, el ejercicio de poder tributario para crear y regular el recargo, con lo cual, sólo los Entes públicos que ostenten competencia legislativa general podrán crear recargos. Está claro, por tanto, que en el Estado autonómico podrán crear recargos el Estado y las Comunidades Autónomas. Los Entes Locales podrán, en su caso, *establecer* recargos ya creados por el Estado o las Comunidades Autónomas, en el sentido de dotarles de plena vigencia en su respectivo territorio, y podrán regular determinados elementos de los mismos atendiendo a lo dispuesto en su ley de creación.

Con lo cual, en principio, podemos distinguir dos *posibilidades* de ejercicio del poder tributario encaminado al establecimiento de recargos, si bien, tenemos que determinar qué supuestos incluidos en estas posibilidades constituyen auténticos recargos y cuáles no.

1.1. Recargos creados y establecidos por las Comunidades Autónomas

La primera de esas posibilidades aludidas, estrechamente imbricada con el reconocimiento de un grado máximo de autonomía financiera a las Comuni-

¹² Cfr. RAMALLO MASSANET, J.: "El reparto...", cit., pp. 544 y 545.

dades Autónomas, supone otorgar a las Comunidades Autónomas un amplio margen de libertad para crear y establecer recargos sobre impuestos estatales, llevando a cabo la completa ordenación del recargo.

Las Comunidades Autónomas gozan de potestad legislativa, por lo que podrán crear y establecer recargos en ejercicio de su propio poder tributario. Esta es la noción de recargo acogida por el texto constitucional en el artículo 157.1.a) y en los diferentes Estatutos de Autonomía. Y ello, atendiendo a la competencia legislativa general de que gozan las Comunidades Autónomas y a la autonomía financiera a éstas garantizada constitucionalmente (art. 156.1), que ha de traducirse en un cierto margen de decisión respecto al volumen de ingresos de que van a disponer las Haciendas autonómicas y respecto a las fuentes de las que tales ingresos van a proceder.

En este caso, cabe preguntarse si es necesaria una previa *habilitación* legal que determine sobre qué impuestos estatales pueden las Comunidades Autónomas establecer recargos. Habida cuenta de la peculiar estructura de los recargos, una mínima exigencia derivada del principio de coordinación financiera exige que tal *habilitación* se produzca y que la misma sea establecida por una ley del Estado, en concreto, por la ley a que se remite el artículo 157.3 de la Constitución¹³.

Si nos fijamos en el ejercicio de la competencia normativa para la creación y ordenación del recargo en este caso, puede afirmarse que tal competencia corresponde a la Comunidad Autónoma. Ciertamente, atendiendo a la estructura del recargo, nos encontramos con el dato de que determinados elementos asumidos por el recargo, destacadamente el hecho imponible, forman parte también del tributo principal. Con lo cual, podría afirmarse que puesto que determinados elementos del recargo son regulados por el ente titular del tributo principal, nos encontramos con una competencia normativa compartida entre el Ente titular del tributo base, en nuestro caso el Estado, y el Ente titular del recargo, la Comunidad Autónoma. Esta competencia normativa

¹³ No es de extrañar, por ello, que la STC 179/1985 señale que "si a alguien compete, en principio, establecer recargos sobre los impuestos estatales, cualquiera que sea el ente a favor del cual sean establecidos es al propio Estado." (FJ 3). BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, Civitas, 1998, p. 176, considera acertada esta idea, pues el establecimiento de recargos sobre impuestos puramente estatales incide de manera relevante sobre el ejercicio por el Estado de sus propias competencias tributarias, tanto por la posible disminución del ingreso estatal, como por la incidencia que ello pueda tener respecto de sus objetivos de política económica.

compartida permitiría calificar al recargo como un *tributo compartido* entre el Estado y las Comunidades Autónomas¹⁴.

Sin embargo, conviene matizar esta conclusión. Y ello, fundamentalmente, porque la competencia normativa del Estado no va dirigida a establecer o regular determinados elementos integrantes de un recargo autonómico, sino a crear y ordenar un impuesto estatal, con independencia de la existencia o no de tal recargo. La creación y ordenación del recargo es un producto del ejercicio del poder tributario de la Comunidad Autónoma que lo establece. Es el ejercicio del propio poder tributario el que incorpora la decisión de crear el recargo y el que regula el mismo, aunque para ello se sirva de un producto normativo ajeno, constituido por determinados elementos del impuesto base¹⁵.

La técnica empleada en la ordenación del recargo podría equipararse en alguna medida a la técnica del reenvío a una norma estatal con el objeto de incorporarla al Ordenamiento propio de la Comunidad Autónoma¹⁶. Mediante este reenvío la norma estatal se convertiría en derecho autonómico con las vicisitudes que aquélla vaya sufriendo en su Ordenamiento de origen. Es decir, la norma estatal no quedaría *congelada* en el estado en el que se encontraba en el momento de efectuarse tal reenvío. En nuestro caso, a través de la creación del recargo se utilizan determinadas normas estatales como si fueran

¹⁴ En este sentido, señala RAMALLO MASSANET, J.: "El reparto...", cit., p. 546, que "desde el punto de vista de la competencia normativa el recargo supone una competencia compartida ya que el ente que recarga lo hace sirviéndose de un conjunto normativo perteneciente a otro orden jurídico al que añaden o superponen un elemento nuevo y propio del orden jurídico que recarga." El autor insiste en esta idea en un trabajo posterior, "el tipo de gravamen" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, IEF, Madrid, 1991, pág. 884, en el que entiende por tributo compartido aquél en cuya regulación interviene más de un ente público, con independencia de qué ente los gestione y cuál o cuáles disfruten de su rendimiento, incluyendo en esta categoría el establecimiento de recargos por parte de Comunidades Autónomas o Entes Locales sobre un tributo de competencia normativa y de rendimiento de otro ente público.

¹⁵ Señala GARCÍA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pp. 106 y 107, que "no creemos que los recargos sean siempre tributos compartidos, porque en el recargo puro no hay competencia compartida, cada ente tiene la competencia exclusiva para regular todos los elementos del tributo, ejerce plenamente su potestad, lo que se comparte es el hecho imponible, porque es idéntico en ambos impuestos."

¹⁶ Cfr. MUÑOZ MACHADO, S.: *Las potestades legislativas de las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1979, pp. 92 y 93; TOMAS VILLARROLLA, J.: "Las fuentes del Derecho en las Comunidades Autónomas", en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. I., IEF, Madrid, 1979, pp. 158 y ss.

normas propias de las Comunidades Autónomas para la regulación de una figura tributaria propia de éstas. Esta incorporación al orden jurídico particular de la Comunidad Autónoma se produce con la creación del recargo, sin que tal hecho tenga por qué condicionar la ordenación del impuesto estatal que sirve de base al recargo¹⁷.

1.2. Recargos creados por el Estado a favor de las Comunidades Autónomas

1.2.1. Supuestos de competencia normativa compartida

La segunda posibilidad es que, antidiendo a la fuerte conexión existente entre el tributo principal y el recargo, fuese el Estado el que crease el recargo a favor de las Comunidades Autónomas, dejando un margen en la ordenación del mismo a éstas y la posibilidad de establecerlo o no, en el sentido de dotarle de vigencia.

En este caso, el Estado y la Comunidad Autónoma compartirían la competencia normativa, en el sentido de que al Estado correspondería la creación del recargo y a la Comunidad Autónoma la regulación de determinados elementos del mismo, significativamente el tipo de gravamen, y la decisión de dotar a esa figura tributaria de vigencia en el territorio autonómico¹⁸.

Sin embargo, esta posibilidad de competencia compartida entre el Estado y la Comunidad Autónoma en la regulación del recargo se aviene mal con el grado de autonomía financiera que la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas. Y ello porque, en definitiva, la decisión sobre la creación del recargo corresponde al Estado aunque a la Comunidad Autónoma se conceda entera libertad para fijar el tipo de gravamen.

No obstante, hay que tener en cuenta la circunstancia de que es posible que motivos de interés general determinen que sea una ley estatal la que cree el recargo a favor de las Comunidades Autónomas. Por ejemplo, porque sea necesario armonizar el ejercicio del poder tributario que en este ámbito pue-

¹⁷ Señala CORS MEYA, F.X.: "Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas", REDF, núm. 59, 1988, p. 422, que los recargos "necesitan, precisamente, hacer suyos los elementos fundamentales de este impuesto base, si quieren nacer y existir como tal obligación tributaria autónoma; por lo tanto, estos elementos se convierten a través de esta prestación en elementos tributarios del recargo."

¹⁸ Cfr. GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pp. 106 y 107.

den ejercer las Comunidades Autónomas, como una exigencia derivada del principio de coordinación financiera o del principio de solidaridad interterritorial al que, según el propio artículo 156.1 de la CE ha de adecuarse la autonomía financiera reconocida a las Comunidades Autónomas, o bien, de los principios materiales de justicia tributaria, habida cuenta de la sensibilidad de la figura del recargo para *chocar* con principios de justicia tributaria como el de capacidad económica y el de no confiscatoriedad¹⁹.

Además, la Constitución, desde un punto de vista sistemático, no enumera los recargos sobre impuestos estatales entre los recursos previstos en el apartado b) del artículo 157.1, es decir, entre los tributos propios, sino entre los previstos en el apartado a), junto a los impuestos cedidos y a otras participaciones en ingresos del Estado. Lo cual no es, lógicamente, determinante a los efectos que estamos tratando, pero no excluye, en abstracto, la posibilidad que estamos planteando de que sea el Estado el que cree y regule un determinado recargo autonómico, dejando un cierto espacio a la Comunidad Autónoma para que ésta regule también determinados elementos del recargo y, en su caso, decida sobre su establecimiento en el sentido restringido de decidir sobre la vigencia de tal recargo o no en su territorio²⁰.

En conclusión, se trata, en este caso, de que el Estado cree el recargo y deje un *espacio* a la Comunidad Autónoma para que regule determinados elementos del mismo dentro de los límites establecidos por la norma estatal de creación del recargo. En este supuesto la competencia normativa es claramente compartida entre el Estado y la Comunidad Autónoma. El problema de la admisión constitucional de esta posibilidad de establecimiento de recargos autonómicos es que limita el ámbito de la autonomía financiera reconocida a las Comunidades Autónomas, al menos respecto a la decisión que entraña la creación o no del recargo. Con lo cual, es necesario que concurra un motivo que justifique esta limitación de la autonomía financiera autonómica y esta justificación debe venir dada atendiendo a las exigencias del principio de coordinación financiera, de solidaridad y de los principios materiales de justicia tributaria.

¹⁹. Cfr. CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., pp. 81 y ss.; RODRIGUEZ MONTAÑES, M.P.: *Los recargos...*, cit., p. 108 y ss.; GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pp. 139 y ss.

²⁰. Sobre la justificación histórica de la inclusión de los recargos en el apartado a) del artículo 157.1 de la CE junto a los tributos cedidos y a otras participaciones en ingresos del Estado, vid. JIMENEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...*, cit., pp. 107 y 108.

1.2.2. Supuestos de competencia normativa estatal y competencia sobre el rendimiento autonómica: ¿Recargo o participación en un tributo estatal?

Desde el punto de vista del sujeto activo de la imposición cabe, por último, plantearse la posibilidad de que sea el Estado el que cree y regule el tributo en todos sus elementos, así como el que determine la vigencia del recargo, convirtiéndose la Comunidad Autónoma en una mera beneficiaria del producto derivado del recargo²¹.

En este caso, en el que la Comunidad Autónoma se limita a percibir el rendimiento del recargo sin que pueda ejercer ningún tipo de competencia normativa en relación con el mismo²², podría pensarse que, en realidad, no nos encontramos ante un recargo sino ante una forma de participación en ingresos del Estado, caracterizada, precisamente, desde una perspectiva jurídica, por la ausencia del ejercicio del poder tributario propio de la Comunidad Autónoma²³. Es decir, el Estado habría establecido conforme a lo dispuesto en el

²¹ Señala CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., p. 30, que "la posición del beneficiario se caracteriza por el dato económico de la percepción de los rendimientos derivados del recargo."

²² Señala CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., p. 32, que el beneficiario "no se integra en el círculo subjetivo del mecanismo jurídico tendente a la exigencia del tributo. Sin embargo tiene un verdadero interés en que esta operación se lleve a cabo debidamente, pues de ello depende asimismo la suerte de su recargo. Ocupa, por tanto, una posición de tercer interesado respecto a la exigencia del tributo y los instrumentos jurídicos a tal efecto." A juicio de CAZORLA la presencia del beneficiario como tercero interesado da lugar a relaciones de índole política que se ejercerán cerca del Ente que gestione el tributo principal y el recargo, si bien, en el ámbito jurídico-financiero puede dar lugar a dos tipos de relaciones, aquellas necesarias para articular los vínculos para la distribución de lo recaudado por el recargo y aquellas, no obligatorias, que permitan al beneficiario colaborar en la gestión del tributo y del recargo en cuya recaudación está interesado. PEÑA VELASCO, G. de la: "Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas", REDF, núm. 43, 1984, p. 378, resta importancia a ese interés del beneficiario en la correcta gestión del recargo pues "en tanto que el recargo se gestiona conjuntamente con el tributo sobre el que recae y por la misma Administración pública resulta difícil pensar que se pueda producir una gestión eficaz del tributo recargado y una desidia en la gestión del propio recargo".

²³ Señala PALAO TABOADA, C.: "La Hacienda Regional y la Constitución Española" *Revista de Estudios Regionales*, núm. 2, 1978, p. 150, que los recargos suponen el ejercicio de un poder tributario mientras que las participaciones no. En el mismo sentido se pronuncian ROVIRA I MOLA, A.: "La coordinación de los sistemas fiscales", en *La coordinación financiera, autonómica y local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984, p. 53; LOPEZ DIAZ, A.: "Régimen jurídico...", cit., p. 56; GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., p. 56.

artículo 58.2.a) de la LGT un recargo sobre la base o la cuota de uno de sus tributos y dicho recargo no significaría sino el porcentaje de recaudación de ese tributo que el Estado va a otorgar a otro Ente público. No se trataría, en realidad, de un recargo sino de una participación en la recaudación de un tributo del Estado.

Sin embargo, desde una perspectiva económica, se ha señalado que la participación no implica presión tributaria directa del Ente territorial beneficiario sobre el ciudadano, mientras que el recargo sí²⁴. Sin embargo, no es éste un dato especialmente relevante para cifrar la diferencia entre participación y recargo, puesto que también el establecimiento del recargo puede ir acompañado de medidas compensadoras que anulen ese aumento de presión fiscal como, por ejemplo, la bajada de los tipos de gravamen en el impuesto base. Además, también se puede obtener el mismo resultado económico a través de la participación si como consecuencia del establecimiento de ésta se aumentan los tipos de gravamen en el tributo respecto al que se concede la participación.

Más relevante resulta, a efectos de distinguir el recargo de la participación en tributos del Estado, el dato relativo al ejercicio del poder tributario, que sí se da en el recargo y no en la participación. Ahora bien, para que este dato pueda ser relevante es necesario que el Ente a favor del cual se establece el recargo ostente competencia tributaria normativa, sobre todo si ésta es de carácter legislativo, como ocurre con las Comunidades Autónomas, pues esto es lo que nos permite determinar esta nota diferenciadora. Más difícil se plantea la cuestión cuando estamos frente a los Entes Locales, carentes de esa competencia legislativa necesaria para crear el recargo y regular sus elementos esenciales. No obstante, los Entes locales también gozan de potestad normativa suficiente como para regular determinados elementos del recargo con las condiciones y los límites establecidos en la ley de creación del mismo y para determinar la vigencia de dicho recargo. Ello supone también el ejercicio de un poder tributario suficiente como para poder distinguir el recargo de la participación en tributos del Estado, pese a que una y otra figura pueda ser idéntica atendiendo a sus resultados económicos²⁵.

Lo que no parece coherente con la autonomía financiera y con la propia figura jurídico-constitucional del recargo es que la totalidad de la competencia normativa quede en manos del Estado, correspondiendo a las Comunidades Autónomas únicamente el producto de la recaudación del mismo. En este

²⁴. Cfr. ROVIRA I MOLA, A.: "La coordinación...", cit., p. 54; LOPEZ DIAZ, A.: "Régimen jurídico...", cit., p. 56.

²⁵. Cfr. ROVIRA I MOLA, A.: "La coordinación...", cit., p. 55.

caso, como hemos señalado, nos encontraríamos ante otro recurso autonómico, cual es la participación en el rendimiento de un tributo estatal.

2. La competencia administrativa o de gestión

Respecto a la competencia administrativa o de gestión en relación con los recargos, la LOFCA no se pronuncia expresamente, por lo que cabe, en principio, que esta competencia se atribuya *directamente* tanto al Ente titular del recargo —la Comunidad Autónoma en nuestro caso— como al Ente titular de las competencias de gestión del tributo principal²⁶. Si bien, los elementos de contacto que unen al recargo con el tributo principal aconsejan, por razones de eficacia, que su gestión se realice por el mismo Ente que gestiona el tributo principal²⁷. De ahí que, en aras, fundamentalmente, de la eficacia de la actuación administrativa se haya abogado por la gestión conjunta del tributo principal y del recargo²⁸. Sin embargo, el reconocimiento a las Comunidades Autónomas de poder tributario para establecer recargos y la consecuente calificación de éstos como tributos propios de las Comunidades Autónomas, unido a la omisión en la LOFCA de una referencia expresa al régimen compe-

²⁶. RAMALLO MASSANET, J.: "El reparto...", cit., p. 546, señala que la gestión "puede llevarse a cabo tanto por el ente titular del poder tributario que establece el recargo como por el ente titular del poder tributario que estableció el tributo recargado." BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *La gestión ...*, cit., pp. 134 y 135 se refiere, a la hora de determinar la atribución de las competencias de gestión del recargo, a dos posibilidades: que se atribuyan al ente titular de las competencias de gestión del tributo base o bien, que se atribuyan al ente titular del rendimiento del recargo, manifestando, no obstante, lo inconveniente que resultaría esta segunda opción en la medida en que pueda dar lugar a la gestión separada de tributo principal y recargo. En contra, NIETO MONTERO, B.B.: "Los recargos autonómicos sobre tributos estatales". *Revista Información Fiscal*, núm. 35, 1999, p. 82, para el que la gestión ha de corresponder necesariamente al ente que gestione el tributo-base.

²⁷. Señala, al respecto, FALCON Y TELLA, R.: "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", RFDUC, núm. 72, 1987, p. 190, que "la superposición de órganos autonómicos y estatales en la gestión del tributo principal y del recargo pugnaría con los principios de eficacia, economía y coordinación..." En igual sentido se pronuncia BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *La gestión...*, cit., p. 134.

²⁸. Cfr. MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: "La financiación de las regiones en España", RHAL, núm. 35, 1982, p. 273; ROVIRA I MOLA, A. de: "La coordinación...", cit., p. 374; RUIZ-BEATO BRAVO, J.: "Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales" en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984, p. 2752 y 2753; CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., p. 53; LOPEZ DIAZ, A.: "Régimen jurídico...", cit., pp. 97 y ss.; RODRIGUEZ MONTAÑES, M.P.: *Los recargos...*, cit., pp. 170 y ss. GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pp. 77 y 78.

tencial sobre la gestión de los mismos —a salvo lo dispuesto en el artículo 20.1.c) respecto a la revisión en vía económico-administrativa— podría avalar la tesis de que el régimen aplicable a los recargos respecto a la competencia de gestión es el mismo que el de los tributos propios autonómicos²⁹. Con lo cual, de acuerdo con la LOFCA, en principio, las Comunidades Autónomas podrían gozar de la competencia de gestión de los recargos que establezcan disponiendo para ello de una plena potestad de autoorganización de su propia Administración tributaria. Si bien, esta competencia se reconoce en el artículo 19.1 de la LOFCA sin perjuicio de la colaboración con la Administración tributaria del Estado, *especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo*. Lo que se traduce en que la Comunidad Autónoma podría llevar a cabo por sí misma la gestión del recargo o delegar la misma al Ente que desarrolle la gestión del impuesto principal³⁰.

²⁹. En este sentido, señalan MARTINEZ LOPEZ, R.M.; PABLOS GALLEGOS, M.A.; PIÑA GARRIDO, M.D.: "Coordinación y colaboración entre Administraciones tributarias estatal y autonómicas", RVHP. *Palau 14*, núm. 13, 1991, pp. 165 y 166, en relación a un posible recargo de las Comunidades Autónomas sobre el IRPF, que "la regulación y gestión del recargo corresponderá, en principio, a la Comunidad Autónoma como sucede siempre con sus tributos propios, categoría en la que los recargos sobre impuestos estatales se incluyen." Con carácter general señala GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., p. 82, que "el ente que establece un determinado tributo es el competente para otorgar la cualidad de acreedor del mismo, al ser éste originariamente el titular de dicha competencia, por ello puede decidir desempeñarla él mismo (obviamente a través de su propia administración) o dejarla en manos de otro ente diferente. Se trata pues de una competencia que corresponde al titular de la potestad tributaria normativa, por tanto al sujeto que regula con carácter general un determinado hecho imponible, a pesar de que esta competencia pueda encomendarse a un sujeto diferente." No podemos compartir, sin embargo, la conclusión de esta última autora, puesto que no consideramos correcto que el Ente titular de la competencia tributaria normativa sea asimismo el titular *originario* de la competencia tributaria administrativa o de gestión. Es decir, no compartimos que la competencia normativa ejerza *per se* una *vis* atractiva sobre el resto de competencias tributarias que impida la atribución *directa* (*originaria* en la terminología de esta autora) diferenciada de unas y otras competencias tributarias. La cuestión de quién es el titular de las distintas competencias tributarias no depende de quién sea el titular de la competencia tributaria normativa, sino de lo que al respecto dispongan las normas que disciplinan el reparto de competencias en esta materia. Sólo en ausencia de una expresa prescripción respecto al titular de la competencia administrativa en relación con un determinado recurso — como ocurre en la LOFCA en el caso de los recargos autonómicos— cabe *interpretar* que dicha competencia sigue el mismo régimen que el resto de competencias tributarias, destacadamente, que la competencia normativa.

³⁰. Señala LINARES Y MARTIN DE ROSALES, J.: *Régimen financiero de las Comunidades Autónomas Españolas*, Diputación General de Aragón, editorial Heraldo de Aragón,

Parece acertado, pues, que la competencia de gestión del recargo se desempeñe por el Ente que gestione el tributo principal, ya se propicie tal unificación de las competencias gestoras del tributo base y del recargo a través de una atribución directa o mediante la *concertación* entre los Entes implicados³¹.

Lo que sí determina la LOFCA en su artículo 20.1.c) es que la revisión económico-administrativa de los actos dictados por las Administraciones tributarias respecto a los recargos autonómicos sobre impuestos del Estado corresponderá a los órganos económico-administrativos del mismo.

3. La competencia sobre el rendimiento

En cuanto a la competencia sobre el rendimiento, la misma correspondería también al Ente en cuyo favor se ha establecido el recargo. En el caso del artículo 157.1.a) de la CE dicha competencia sobre el rendimiento correspondería a las Comunidades Autónomas. No obstante, en el caso de los recargos autonómicos, la competencia sobre el rendimiento va acompañada al menos de la competencia normativa necesaria para la creación y establecimiento del recargo.

Zaragoza, 1981, p. 129, que "la gestión de los recargos, sobre la que no se pronuncia la LOFCA, podrá efectuarse por las Comunidades o podría encomendarse a la Administración financiera del Estado, en base al principio de *coordinación*, lo que implicaría un importante ahorro en los costos de exacción para las regiones." MARTINEZ LOPEZ, R.M.; PABLOS GALLEGO, M.A.; PIÑA GARRIDO, M.D.: "Coordinación y colaboración...", cit., pp. 165 y 166, admiten que las Comunidades Autónomas gestionen por sí mismas sus recargos o que deleguen tal gestión al Estado. También admiten la posibilidad de que las Comunidades Autónomas lleven a cabo por sí mismas la gestión de los recargos que establezcan, ilustrando su argumentación con ejemplos anteriores de nuestro propio Ordenamiento y del derecho comparado, RODRIGUEZ MONTAÑES, M.P.: *Los recargos...*, cit., pp. 171 y ss.; GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pp. 82 y 83.

³¹. En este sentido se manifiesta FALCON Y TELLA, R.: "La distribución...", cit., p. 190, llegando a plantear que la reunión en un sólo ente administrativo de las competencias sobre el tributo base y sobre el recargo pudiera constituir una exigencia constitucional vinculada a los principios de eficacia, economía y coordinación de los artículos 103 y 106 de la CE. No obstante, coincido con BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *La gestión...*, cit., pp. 134 y 135 (en nota 298), en que tal exigencia deriva de los principios antedichos, sin que la misma lleve a constituir una exigencia *constitucional*, habida cuenta de que el legislador dispone de un amplio margen de valoración en el que podría dar preferencia a las exigencias del principio de autonomía frente a los de economía y eficacia.

IV. LA CONFIGURACIÓN DEL RECARGO COMO RECURSO AUTONÓMICO

Atendiendo al reparto de las competencias tributarias sobre el recargo estamos en condición de configurar a éste como recurso autonómico, estableciendo como límite en tal configuración únicamente la Constitución y los Estatutos de Autonomía.

El recargo autonómico es una prestación patrimonial coactiva establecida a favor de la Comunidad Autónoma por ésta o por el Estado con participación de la Comunidad Autónoma, que se adhiere a un tributo, con elementos comunes a éste y al mismo tiempo propios, que persigue finalidades principalmente recaudatorias en favor de la Comunidad Autónoma, cuya gestión puede ser desarrollada por la Comunidad Autónoma o por el mismo ente que gestiona el tributo principal³².

Se ha señalado en la doctrina que el recargo adopta la misma condición que el tributo sobre el que recae³³. Si bien, se ha aludido a la naturaleza fundamentalmente impositiva del recargo, habida cuenta de la configuración del hecho imponible de las tasas y de las contribuciones especiales, ligado a la realización de una actividad por parte de la Administración que las establece, que impide el establecimiento de recargos por un Ente público distinto, que puedan compartir ese hecho imponible con el tributo principal³⁴.

³². CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., p. 44 ofrece un concepto estático de recargo, como un componente no esencial de la deuda tributaria del tributo principal y un concepto dinámico como una "prestación coactiva pecuniaria que, adherida a un tributo, con elementos comunes a éste y al mismo tiempo propios, persigue finalidades principalmente recaudatorias en favor de un beneficiario por lo general distinto al destinatario del tributo."

³³. Para CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., pág. 51, dentro de la categoría genérica del tributo el recargo seguirá la condición específica del tributo al que esté conectado, "toda vez que esta condición depende de la configuración del hecho imponible y ésta es común para tributo y recargo".

³⁴. Señala PEÑA VELASCO, G. de la: "Los recargos...", cit., p. 386, que "si el hecho imponible de la tasa o de la contribución especial se realiza como consecuencia de una actuación administrativa estatal es totalmente absurdo que las Comunidades Autónomas establezcan recargos sobre tributos cuyos hechos imposables se definen precisamente por la intervención de una Administración pública que no es la propia de la Comunidad Autónoma que pretende establecer el recargo en cuestión." En el mismo sentido, cfr. RODRIGUEZ MONTAÑES, M.P.: *Los recargos...*, cit., pp. 86 y 87; GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación territorial...*, cit., pp. 37 y ss.

Desde esta óptica se ha señalado que los recargos autonómicos sobre impuestos estatales pueden incluirse en la categoría de los tributos propios de las Comunidades Autónomas³⁵.

La cuestión que surge, entonces, es la relativa a si son aplicables a los recargos los límites establecidos al ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de tributos propios. De especial relieve resulta en este punto destacar la virtualidad que respecto a los recargos tiene el artículo 157.2 de la Constitución que prohíbe que las Comunidades Autónomas adopten medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

³⁵. En este sentido se pronuncian PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda regional y el Proyecto de Constitución*, Lección inaugural del Curso Académico 1977-78, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1978, p. 36; LASARTE ALVAREZ, J.: "La financiación de las Comunidades Autónomas", DA, núm. 181, 1978, p. 145; SANCHEZ SERRANO, L.: "El poder tributario de las Comunidades Autónomas", REDF, núm. 29, 1981, p. 99; PEÑA VELASCO, G. de la: "Los recargos...", pp. 374 y 375; SOLER ROCH, M.T.: "Los principios jurídicos constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas", en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984, p. 3040; ZORNOZA PEREZ, J.: "Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas", MAEDF 1986-87, Madrid, 1988, p. 972; RAMALLO MAS-SANET, J.: "El reparto...", cit., p. 547; CORS MEYA, X.: "Los recargos...", p. 422; En contra de esta opinión, CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., p. 54, que, aunque considera al recargo como un tributo, niega que pueda ser identificado con la categoría de los tributos propios del artículo 157.1.b) de la Constitución y 4.1.a) de la LOFCA. Esta tesis es asumida por SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pp. 427 a 429, nota núm. 77. CARLON RUIZ, M.: "Los recargos...", cit., p. 76, mantiene la tesis, atendiendo al carácter vinculado a otro tributo de los recargos, que éstos "serán tributos propios o no de acuerdo con la naturaleza del tributo sobre el que se impongan." No podemos compartir la tesis de esta última autora, dado que la condición de *tributo propio* del recargo vendrá determinada por la distribución entre los distintos Entes públicos de las competencias tributarias sobre el mismo y no por la naturaleza del tributo sobre el que recaer. Si aplicamos la tesis de esta autora a los recargos autonómicos sobre impuestos estatales, llegaríamos a la conclusión, un tanto absurda, de que éstos en ningún caso tendrían la condición de tributos propios de las Comunidades Autónomas ya que, para ello, tendrían que recaer sobre tributos que tuviesen tal naturaleza, es decir, sobre los tributos que hubiesen establecido las Comunidades Autónomas en ejercicio de su propio poder tributario. Otra cosa bien distinta es que el recargo, dada su vinculación a otro tributo, adopte la propia *naturaleza tributaria* de éste. Es decir, que adopte la naturaleza de *impuesto*, de *tasa* o de *contribución especial* en función de cual sea la naturaleza del tributo base. (Si bien, es muy discutible que puedan establecerse recargos sobre tasas y contribuciones especiales, dada la propia configuración del hecho imponible en estas dos categorías tributarias).

La doctrina ha señalado que, con carácter general no son aplicables a los recargos los límites y condicionamientos previstos para el establecimiento de tributos propios, destacadamente el establecido en el artículo 6.2 de la LOFCA, ya que esta Ley, en su artículo 12, ha establecido específicos límites aplicables a los recargos³⁶. Sin embargo no puede obviarse el límite que al ejercicio del poder tributario autonómico supone el citado artículo 157.2 de la CE precisamente por su consagración constitucional.

Al respecto ya se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990 que resuelve sobre los motivos de inconstitucionalidad alegados contra la Ley de la Asamblea de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid, que creó un recargo del 3 por 100 aplicable sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedando obligadas a soportarlo las personas físicas con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma que obtuviesen rendimientos sujetos al Impuesto.

El Tribunal señaló en el Fundamento Jurídico 3º que uno de los límites al ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas que había que tener en cuenta en relación con los recargos era el previsto en el artículo 157.2 de la Constitución³⁷.

³⁶. Al respecto, ha sido discutida la cuestión del régimen jurídico aplicable a los recargos, entre los que opinaban que debía equipararse al establecido para los tributos propios autonómicos (Cfr. CORSE MEYA, F.X.: "Los recargos...", cit., pp. 421-423; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990", RHAL, núm. 61, 1991, pp. 81 y 82) y los que opinaban que los recargos mantenían notables diferencias a lo largo de su régimen jurídico con los tributos propios (Cfr. ZORNOZA PEREZ, J.: "Tributos propios...", pp. 989 y 992; CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, cit., p. 54.; JIMENEZ COMPAIRED, I.: *La imposición...*, cit., p. 115), postura ésta última corroborada por la STC 150/1990, que señala que "adviértase, por último que la interpretación que propugnan los Diputados recurrentes del artículo 157.2 de la Constitución supondría extender a los recargos autonómicos sobre impuestos estatales el conjunto de los principios que el legislador estatal ha previsto en el artículo 9 de la LOFCA únicamente en relación a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, extensión ésta que, más allá incluso de su compleja instrumentación técnica, conduciría a vaciar de contenido el artículo 12 de la LOFCA y a hacer, en parte, impracticable el mandato del propio artículo 157.1.a) de la Constitución."

³⁷. En la cuestión concreta que se planteó al Tribunal, si el recargo del 3% sobre la cuota del IRPF establecido por la Comunidad de Madrid vulneraba el artículo 157.2 de la Constitución al gravar rendimientos, presuntos o no, derivados de bienes inmuebles situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, éste determinó en el Fundamento Jurídico 5º que "el artículo 157.2 prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma. Es cierto que en el caso que ahora enjuiciamos, los efectos... pueden alcanzar indirectamente a los bienes situados fuera...; pero de ello no cabe derivar... una violación del artículo 157.2."

Dentro de los parámetros constitucionales de los recargos autonómicos que acabamos de examinar, la LOFCA ha contemplado esta figura del recargo de las Comunidades Autónomas. A tal efecto, dispone dicha Ley en el párrafo primero del artículo 12 que "las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión."

El párrafo segundo del artículo 12 de la LOFCA somete esa posibilidad de establecimiento de recargos a una serie de límites específicos consistentes en que los recargos no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por los impuestos que sirven de base a los recargos autonómicos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Por lo tanto, en cuanto al ámbito objetivo de los recargos, éste se limita a los impuestos susceptibles de cesión. Esta previsión de la LOFCA ha sido objeto de modificación por la LO 3/1996, de modificación parcial de la LOFCA, como consecuencia, fundamentalmente, del otorgamiento al IRPF de la condición de impuesto cedible³⁸.

³⁸. La redacción del artículo 12.1 anterior a la reforma de la LOFCA por la LO 3/1996, establecía que "las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio." Con lo cual, por una parte, se hace necesario adecuar el precepto a la nueva realidad normativa que conceptúa el IRPF entre los tributos susceptibles de cesión para dotarlo de coherencia y, por otra parte, con la nueva redacción se pretenden evitar ciertos problemas interpretativos derivados de la redacción anterior respecto a si el ámbito objetivo de los recargos eran los impuestos cedibles o sólo los impuestos efectivamente cedidos a las Comunidades Autónomas (sobre esta cuestión, cfr. JIMENEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...*, cit., pp. 61 y ss. y bibliografía allí citada). Así lo manifiesta la Exposición de Motivos de la LO 3/1996 que señala que "se modifica el artículo 12.1 de la LOFCA, cuya nueva redacción aclara, sin duda alguna, que las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre todos los tributos susceptibles de cesión, esto es, sobre los tributos antes relacionados, con independencia de que los mismos se hayan cedido o no, efectivamente, a la Comunidad Autónoma de que se trate." Cabría plantear, no obstante, respecto al IRPF, si puede establecerse un recargo sobre la totalidad del Impuesto o sólo sobre la parte de éste susceptible de cesión, habida cuenta de la cesión parcial del IRPF limitada, como máximo, al 30 por 100. A mi juicio, dada la finalidad del precepto de circunscribir el ámbito objetivo sobre el que pueden establecerse recargos, cabe deducir que el artículo 12.1 de la LOFCA trata de concretar una serie de impuestos que pueden ser base de recargos autonómicos. En este sentido, está claro que el IRPF es un impuesto susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas y a esta condición de impuesto cedible es a la que hace referencia el artículo 12.1 de la LOFCA y, por tanto, la que convierte en impuesto apto sobre el que establecer un recargo autonómico al IRPF. No limita esta posibilidad, en mi opinión, la circunstancia de la previsión de cesión sólo parcial del IRPF.

Cabe plantear la duda de si las Comunidades Autónomas que no han aceptado el modelo de financiación establecido para el quinquenio 1997-2001 y que, por tanto, no han aprobado una nueva ley específica de cesión de tributos que asuma el alcance y condiciones de la cesión de tributos previsto en la LCTMFC, continuando rigiéndose en esta cuestión por la Ley de Cesión de Tributos de 1983, pueden establecer recargos sobre el IRPF, habida cuenta de que estas Comunidades Autónomas, en tanto en cuanto no acepten el nuevo modelo de financiación y aprueben su respectiva ley específica de cesión no pueden contar entre sus tributos cedidos con el IRPF.

Estas Comunidades Autónomas sí que pueden establecer recargos sobre el IRPF, según lo dispuesto en el artículo 12.1 en relación con el artículo 11 de la LOFCA, que les son directamente aplicables. A tenor de lo dispuesto en esos artículos de la LOFCA, el IRPF es un tributo susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas y éstas pueden establecer recargos sobre los impuestos estatales que sean susceptibles de cesión, es decir, que tengan objetivamente esta condición de cedibles a las Comunidades Autónomas.

Lo que sucede es que el proceso normativo para operar la efectiva cesión de esos impuestos a las Comunidades Autónomas es un proceso complejo que requiere obligatoriamente de la aprobación de una ley específica de cesión a las Comunidades Autónomas y en el que se ha introducido como paso intermedio armonizador o coordinador del propio proceso una ley general de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Pero estas especialidades normativas de la cesión de tributos no van destinadas a definir qué impuestos estatales son susceptibles objetivamente de cesión, competencia que corresponde a la Ley Orgánica prevista en el artículo 157.3 de la CE, en nuestro caso, a la LOFCA, sino a poner en marcha y operar la efectiva cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Con lo cual, incardinándose el establecimiento de recargos en la LOFCA como un producto del ejercicio del poder tributario propio de las Comunidades Autónomas, estrechamente conectado con el reconocimiento de un alto grado de autonomía financiera a las Comunidades Autónomas —especialmente autonomía tributaria—, corresponde a la LOFCA la determinación de las condiciones de ejercicio de ese poder tributario autonómico. A tal respecto, lo que la LOFCA ha hecho en el artículo 12 ha sido establecer el ámbito objetivo sobre el que dicho poder tributario puede ejercerse para el establecimiento de recargos por remisión a los impuestos que, según el artículo 11 de la misma Ley, son susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas.

En cuanto a los límites específicos que el artículo 12 de la LOFCA prevé respecto al establecimiento de recargos, se ha señalado que el primero de ellos, el que los recargos no pueden configurarse de tal forma que supongan una minoración en los ingresos del Estado obtenidos del tributo principal, implica que las cuotas tributarias derivadas de los recargos no son deducibles o compensables en las bases o cuotas de los tributos principales a las que van unidas³⁹.

Respecto a la prohibición de configurar los recargos sobre los impuestos estatales de forma que puedan desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos, se ha señalado que los recargos han de adecuarse en su configuración a las características esenciales del impuesto sobre el que recaen⁴⁰. En tal sentido, el recargo no podría atentar contra la progresividad del tributo base o ignorar su naturaleza subjetiva⁴¹.

V. BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "La financiación de las Autonomías Vasca y Catalana", RDP, núm. 5, 1979-80.
- BARQUERO ESTEVAN, J.M.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, Civitas, Madrid, 1998.
- BERLIRI, A.: *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, vol. Primero, Giuffré, Milano, 1985.
- CARLON RUIZ, M.: "Los recargos como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas: especial atención a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias", *Revista Jurídica de Asturias*, núm. 20, 1996.
- CASADO OLLERO, G.: "Recargos Locales", en *Manual de Derecho Tributario Local*, Ed. Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1987.

³⁹. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1985, pp. 162 y 163; ZORNOZA PEREZ, J.: "Tributos propios...", cit., p. 987.

⁴⁰. Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *La Hacienda...*, cit., p. 162 y 163; ZORNOZA PEREZ, J.: "Tributos propios...", cit., p. 988;

⁴¹. Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "La financiación de las Autonomías Vasca y Catalana", RDP, núm. 5, 1979-80, p. 53; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *La Hacienda...*, cit., p. 163. Como señala el Dictamen del Consejo de Estado de 3 de diciembre de 1984 [(núm. 47.141, Sec. 5ª, Economía y Hacienda), citado por JIMENEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...*, cit., p. 334], "la potestad financiera de las Comunidades Autónomas, en materia de recargos, queda vinculada a la naturaleza y estructura del impuesto estatal sobre el que el recargo se establece, no cabiendo, en consecuencia, una alteración en la definición del hecho imponible, los sujetos pasivos, la base y demás elementos que configuran la relación tributaria."

- CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, EDILEX, Madrid, 1986.
- CORS MEYA, F.X.: "Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas", REDF, núm. 59, 1988.
- CORTES DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985.
- FALCON Y TELLA, R.: "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", RFDUC, núm. 72, 1987.
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: *Análisis jurídico del recargo autonómico: relaciones con los tributos cedidos*, Cedecs, Barcelona, 1999.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Constitución y Haciendas Locales", *Revista Jurídica de Cataluña*, núm. 4/1984.
- *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1985.
- "Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990", RHAL, núm. 61, 1991.
- GARCIA FRIAS, M.A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.
- LASARTE ALVAREZ, J.: "La financiación de las Comunidades Autónomas", DA, núm. 181, 1978.
- LINARES Y MARTIN DE ROSALES, J.: *Régimen financiero de las Comunidades Autónomas Españolas*, Diputación General de Aragón, editorial Heraldo de Aragón, Zaragoza, 1981.
- LOPEZ DIAZ, A.: "Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas", RHAL, núm. 52, 1988.
- LLORENTE BRAGULAT, J.L.: "El concepto de deuda tributaria a efectos de determinación de las sanciones previstas en la Ley General Tributaria", en *Anales de la D.G.C.E. 1966-1973*, vol. 2º, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975.
- JIMENEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, ed. BOE, Madrid, 1994.
- MARTINEZ LOPEZ, R.M.; PABLOS GALLEGO, M.A.; PIÑA GARRIDO, M.D.: "Coordinación y colaboración entre Administraciones tributarias estatal y autonómicas", RVHP. *Palau 14*, núm. 13, 1991.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: "La financiación de las regiones en España", RHAL, núm. 35, 1982.
- MUÑOZ MACHADO, S.: *Las potestades legislativas de las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1979.
- NIETO MONTERO, J.J.: "Los recargos autonómicos sobre tributos estatales", *Revista Información Fiscal*, núm. 35, 1999.
- PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda regional y el Proyecto de Constitución*, Lección inaugural del Curso Académico 1977-78, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 1978.
- "La Hacienda Regional y la Constitución Española" *Revista de Estudios Regionales*, núm. 2, 1978.

- PEÑA VELASCO, G. de la: "Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas", REDF, núm. 43, 1984.
- RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", REDF, núm. 20, 1978.
- "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", REDF, núm. 60, 1988.
- "El tipo de gravamen" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, IEF, Madrid, 1991.
- RODRIGUEZ MONTAÑES, M. P.: *Los recargos como ingreso tributario de los Entes Públicos territoriales*, IEF, Madrid, 1991.
- ROVIRA I MOLA, A.: "La coordinación de los sistemas fiscales", en *La coordinación financiera, autonómica y local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984.
- RUIZ-BEATO BRAVO, J.: "Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales" en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: *La Contribución Territorial Urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987.
- SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: "¿Inconstitucionalidad del nuevo modelo de financiación autonómica? (I)", RVHP. *Palau 14*, núm. 29, 1997.
- SANCHEZ SERRANO, L.: "El poder tributario de las Comunidades Autónomas", REDF, núm. 29, 1981.
- SOLER ROCH, M.T.: "Los principios jurídicos constitucionales relativos a la distribución de la carga tributaria y su actuación en los sistemas tributarios de las Comunidades Autónomas", en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. IV, IEF, Madrid, 1984.
- TOMAS VILLARROLLA, J.: "Las fuentes del Derecho en las Comunidades Autónomas", en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, vol. I., IEF, Madrid, 1979.
- ZORNOZA PEREZ, J.: "Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas", MAEDF 1986-87, Madrid, 1988.