



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

## V

# LA FIGURA DEL RECARGO AUTONÓMICO

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

SUMARIO: 1. Delimitación previa.—2. Naturaleza jurídica: finalidad de los recargos.—3. Regulación legal: juego e hidrocarburos como materia imponible: 3.1. Precedentes legales: A) Hasta 1996. B) Normativa aplicable en el quinquenio 1997-2001. 3.2. Normativa vigente desde el 2002.—4. Ventajas e inconvenientes de la financiación autonómica mediante recargos.—5. Conclusiones.—6. Bibliografía.

### 1. DELIMITACIÓN PREVIA

En un sentido amplio la denominación de *recargo* alude «... a cualquier aumento producido en una cantidad fijada con anterioridad con fines diversos» (RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, p. 40). Pero la figura del recargo comprende tres categorías básicas: recargos por mora, recargos sancionadores y recargos constitutivos de una sobrecarga tributaria (ANDREOZZI, pp. 316 a 322). En la parcela tributaria, podemos configurar como recargos que responden a la acepción de «sanción o indemnización» los recargos por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones o autoliquidaciones —recargos de regularización—, así como los recargos del período ejecutivo —recargo ejecutivo y recargo de apremio—, pues participan de una naturaleza mixta por su carácter indemnizatorio y disuasorio. En cuanto a la tercera categoría, de sobrecarga tributaria, se reserva al recargo autonómico, que no equivale a una indemnización o sanción, sino a una «nueva carga o aumento de carga», en la primera definición que le da el Diccionario de la Real Academia (2001). Es el tipo de recargo al que se

refiere el artículo 58.2.a) LGT como *exigible legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos*.

Tales recargos pueden establecerse a favor de un Ente público distinto del sujeto activo del tributo tomado como parámetro para su fijación, en cuyo caso supondrán una «nueva carga», o a favor del mismo Ente público que sea sujeto activo del tributo sobre el que recaen, constituyendo un «aumento de carga». En el caso del recargo autonómico se trata de una figura que opera sobre un tributo estatal, pues el artículo 4.1.d) de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas —partiendo del art. 157.1. letra a), CE— se refiere a «los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado» (redacción LO 3/1996), y el artículo 12.1 apostilla que se aplicarán «sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión», con las salvedades que se estudiarán después (redacción LO 7/2001). En consecuencia, constituye una *nueva carga* que, en palabras de SOLER ROCH puede calificarse como «sobreimpuesto» (p. 17). También GARCÍA FRÍAS adopta esta terminología, diferenciándolos de aquellos que se establecen por el mismo Ente público titular del tributo base, a los que denomina «recargos stricto sensu» (p. 29). Señala esta autora que el término recargo en esta materia es incorrecto, y prefiere usar para el primer tipo el de «sobreimpuesto» en consonancia con la traducción de sus homólogos en Derecho comparado: el italiano *sovrinposta*, el francés *Taxes additionnelles* o el alemán *Steuerzuschlag* (pp. 24 y 25).

Nos encontramos, en suma, ante recargos que suponen una nueva carga tributaria, establecidos a favor de un Ente público —la Comunidad Autónoma— distinto del sujeto activo del tributo base —el Estado—, mediante la aplicación de un porcentaje sobre la base o la cuota del mismo, a modo de sobreimpuestos del tributo previo sobre el que recaen. Los elementos básicos del recargo son: el tributo base, el parámetro de aplicación del recargo (la base o la cuota del tributo recargado) y el tipo del recargo.

## 2. NATURALEZA JURÍDICA: FINALIDAD DE LOS RECARGOS

El incremento de la recaudación que se persigue con estos recargos puede obtenerse a través de otras vías alternativas, de las que hay que diferenciarlo. En este punto, es interesante acudir al *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, elaborado en marzo de 1995 por un grupo de estudio que se constituyó a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera (MONASTERIO ESCUDERO, SEVILLA SEGURA, PÉREZ GARCÍA y SOLÉ VILANOVA, pp. 60 a 71). En este Informe se

recogen los siguientes instrumentos financieros para la consecución de un modelo financiero más descentralizado: tributos cedidos, participaciones territorializadas, tributos propios y exacciones compartidas. Al hilo del mismo, compararemos los recargos establecidos por un ente distinto al sujeto activo del tributo base (concretamente, los recargos autonómicos sobre tributos estatales) con estas figuras.

Evidentemente, estos recargos no constituyen *tributos cedidos*, esto es, tributos creados por el Estado con cesión de la gestión, el producto de la recaudación y ciertas facultades normativas a las Comunidades Autónomas, conforme a la Ley 14/1996, de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, para el período 1997-2001, y a la Ley 21/2001, que regula el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, a partir del 2002. Ello es así porque la creación del recargo corresponde íntegramente a la Comunidad Autónoma y, además, requiere la previa existencia de un tributo sobre el que aplicarse. Podría plantearse el problema de su deslinde con la cesión parcial del IRPF, como se verá en los párrafos que siguen.

Continuando con las *participaciones territorializadas*, el Informe de 1995 las identifica con la participación de las Comunidades Autónomas en la recaudación, dentro de su territorio, del Impuesto sobre la Renta. En éstas, sólo se cede una parte del rendimiento producido en su territorio y no se participa en la gestión, como ocurría con la cesión del 15 por 100 del IRPF a las Comunidades Autónomas con anterioridad a 1997. Desde el año 2002, este tipo de participaciones son las que se aplican en el IVA y en los Impuestos Especiales sobre Fabricación, ya que en estos impuestos ni se han cedido competencias normativas ni se participa en la gestión. Tampoco coincide, en consecuencia, con la figura del recargo autonómico, donde la Comunidad Autónoma tiene competencias normativas en cuanto a su establecimiento y cuantía, además de llevar a cabo su gestión.

La tercera fuente de financiación son los *tributos propios*, que también difieren de los recargos. Fundamentalmente en la limitación contenida en el artículo 6.2 de la LOFCA, que impide a las Comunidades Autónomas establecer tributos que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado. En cambio, los recargos recaen precisamente sobre aquéllos, al aplicarse a tributos estatales. Además, requieren un tributo previo sobre el que aplicarse y carecen de facultades normativas en la configuración del mismo (hecho imponible, sujeto pasivo, elementos de cuantificación). No obstante, se observan muchas similitudes en su naturaleza, como se analizará después.

Finalmente, hemos de referirnos a las *exacciones compartidas*, consistentes bien en impuestos autonómicos normalizados, bien en recargos.

Los primeros son exacciones equivalentes a los recargos establecidas sobre la base del impuesto. Con ellos se evita que la modificación de tipos por la Hacienda central haga variar los recursos de las Comunidades Autónomas, corrigiéndose también las desigualdades entre Comunidades ricas y pobres que generaría la aplicación de recargos en cuota sobre impuestos progresivos, como el IRPF, reduciendo con ello la necesidad de transferencias de nivelación. En realidad, estos *impuestos autonómicos normalizados* se han traducido, en el IRPF, en su cesión parcial acompañada de competencias normativas. El citado Informe señala que el impuesto autonómico normalizado reforzaría la corresponsabilidad por su independencia formal de los tributos estatales «...y, si a esto añadimos la posibilidad de regular los tipos, los márgenes de autonomía financiera se verían ampliados por comparación tanto con los actuales tributos cedidos como con la participación territorializada en el Impuesto sobre la Renta» (pp. 68 y 69).

En cuanto a los recargos, son los del artículo 12 de la LOFCA, ya mencionado. El Informe de 1995 los denomina *recargos compensados*, en cuanto que no buscan aumentar la presión global, por lo que la Hacienda central debería reducir sus tarifas para la instauración de estos recargos. A nuestro juicio, esta fórmula chocaría con la prohibición que establece el artículo 12.2 de la LOFCA, que impide que los recargos autonómicos sobre tributos estatales susceptibles de cesión supongan una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos (debería decir «tributos»). De todos modos, parece lógico que si las Comunidades Autónomas han asumido competencias en sanidad y educación se amplíen correlativamente sus recursos y se reduzcan los del Estado. También es razonable la postura del Informe sobre la aplicación de impuestos autonómicos normalizados a modo de exacciones en la base. Pensamos que con ello se conseguiría la suficiencia financiera perseguida por la LOFCA.

La Ley de Cesión de 1996, en su artículo 13, añade a la cesión parcial del rendimiento la posibilidad de que las Comunidades Autónomas asuman competencias normativas. Concretamente, en el IRPF pueden regular la tarifa autonómica y determinadas deducciones del impuesto. A nuestro juicio, no hay que confundir la cesión parcial del IRPF con los recargos objeto de estudio. Como advierten PÉREZ DE AYALA BACERRIL y VILLAR EZCURRA en uno de los primeros estudios sobre el tema (pp. 186 a 192), tres razones impiden la confusión de las dos figuras. Primero, el artículo 12 de la LOFCA, que prohíbe que los recargos supongan una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos y se desvirtúe su estructura. En la cesión del IRPF se produce una sustracción de ingresos estatales, con una reducción de la presión fiscal estatal, además de modifi-

carse la estructura del impuesto con constantes divisiones y reagrupaciones en el proceso de liquidación. Segundo, desde una perspectiva técnico-jurídica, la potestad normativa en materia de deducciones no encaja en la figura del recargo, pues afecta a la naturaleza del impuesto estatal, mientras que el recargo autonómico nada debe añadir a la naturaleza del impuesto base. No obstante, hay que apostillar que esas deducciones no pueden suponer una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta, por lo que, al menos, el impacto recaudatorio debería ser similar. Tercero, atendiendo a la competencia para su normación, el recargo autonómico debe ser de creación propia de la Comunidad Autónoma, mientras que la tarifa autonómica, en el caso de que la Comunidad no haga uso de la facultad establecida en la Ley de Cesión, sería la fijada por el Estado (artículo 13 apartado uno, 1.º, a de la Ley de cesión de 1996, reiterado en la de 2001). Como afirma PEÑA VELASCO, dado que «...el recargo opera exteriormente, sobreponiéndose al tributo tal y como éste aparece configurado... Un recargo que modifica la naturaleza o estructura del tributo sobre el que recae no sería un recargo sino una cosa distinta» (p. 392). Otros autores han sostenido que, con anterioridad a la reforma de 1996, la posibilidad de configurar el IRPF autonómico como un recargo en el IRPF exigido por las Comunidades Autónomas, no sería un recargo tradicional consistente en un porcentaje sobre la cuota, sino sobre la base liquidable. Sin embargo, «...si se permite a las CC.AA. que fijen deducciones nuevas... en algunos casos... podría producirse una mutua neutralización o desactivación... o incluso podrían ser utilizadas para disminuir la progresividad efectiva o personalización del tributo» (CASADO OLLERO, GONZÁLEZ PÁRAMO, LASARTE ÁLVAREZ, MARTÍN AYALA, MARTÍN QUERALT, PLAZA VILLASANA y PÉREZ GARCÍA, pp. 54 a 61).

Los tres motivos apuntados, y fundamentalmente el segundo, relativo a la posibilidad de influir en la naturaleza del impuesto, modificando las deducciones, suponen la no identificación de ambos supuestos. Hay que recordar que desde la entrada en vigor de la Ley 14/1996, las Comunidades Autónomas pueden establecer deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, con competencia normativa sobre los límites de la deducción. Y la Ley 21/2001 permite aumentar o disminuir el porcentaje de deducción por inversión en vivienda habitual hasta un 50 por 100. Este margen tan amplio en la configuración de las deducciones impediría, en cualquier caso, la asimilación de la cesión parcial del IRPF con la figura del recargo.

En suma, los recargos de las Comunidades Autónomas revisten una caracterización propia, al constituir una especie de exacciones compartidas, donde hay dos acreedores (la Administración del Estado y la de la

Comunidad Autónoma) y un sujeto que debe abonarles el importe de la deuda tributaria generada por la suma de la cuota estatal más el recargo autonómico.

Por su naturaleza se distinguen claramente de las participaciones en los ingresos del Estado, que el artículo 4.1.e) de la LOFCA recoge como recurso de las Comunidades Autónomas. En este punto, una opinión del más alto interprete de la Constitución se atisba en el análisis que la STC 179/1985, de 19 de diciembre, hace del recargo municipal sobre la cuota líquida del IRPF previsto en el artículo 8 de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales. Tras constatar que nuestra legislación utiliza el término recargos para designar «elementos de la deuda tributaria de muy diversa naturaleza», sentó el Tribunal que no puede «... 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 en los ingresos del Estado” —según este precepto los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por “impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, *recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado*”—. De donde se deduce obviamente la improcedencia de considerar que el artículo 142 CE excluya tales recargos de entre los posibles recursos de las Haciendas Locales, pues incluye entre los últimos la posible participación en los tributos del Estado. Aparte de que, a mayor abundamiento, y cualquiera que sea la naturaleza de los recargos de que se trate o que se creen, en el artículo 142 CE no se establece una lista cerrada de posibles recursos de dichas haciendas, sino que se limita a disponer que estarán constituidos “fundamentalmente” por tributos propios y participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas, sin excluir otras posibles fuentes de financiación» (FJ 3.º).

Como puede observarse, aunque el Tribunal no perfila la naturaleza jurídica de estos recargos, sí afirma que en ciertos supuestos en que el recargo se establezca en favor de un ente distinto del acreedor principal podrían asimilarse a participaciones en los ingresos de este último. Pero este aserto tiene como único objetivo justificar materialmente la creación de tales recargos en la Hacienda local. En un comentario a esta Sentencia, FALCÓN sostiene que la naturaleza del recargo y la participación es distinta, pues los recargos «...son verdaderos tributos cuyos elementos configuradores (hecho imponible, sujetos pasivos...), excepto los elementos de

cuantificación, por definición coinciden con los del tributo estatal sobre el que se proyecta el recargo» (1986, 140), y lo mismo apunta ALONSO GONZÁLEZ (pp. 198 y 199). Para VEGA HERRERO es discutible que los recargos establecidos en favor de un ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último, pues «las participaciones son un medio de financiación que implica una merma en la recaudación del ente acreedor del impuesto afectado por ellas, en tanto que debe renunciar a una parte de lo obtenido por el tributo en favor del beneficiario de la participación», mientras que «los recargos... son tributos que se superponen a otros y que no generan sacrificio alguno para el titular del gravamen principal, porque no alteran su recaudación» (p. 861). Añade que esto es particularmente evidente en este recargo, pues el artículo 11.3 de la Ley 24/1983 impide cualquier interferencia con el IRPF. Entiende, por ello, más acertado por ello catalogarlo entre los tributos propios, dado que tanto su establecimiento como la determinación de su cuantía se dejan a la discrecionalidad de la Corporación local, aparte de que la propia Ley que lo crea le otorga de forma implícita esta calificación al incluirlo en un Título denominado «Imposición municipal autónoma» y someterlo al mismo procedimiento de imposición que los tributos propios (pp. 861 y 862).

Esta consideración del recargo como un ingreso tributario y no como una participación se desprende también de la regulación legal vigente, pues la LHL se refiere en su artículo 38 a los *impuestos y recargos* (sobre impuestos autonómicos o locales) y en el 39 a las *participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas*. Incluso no aceptando su asimilación a los tributos propios ni a la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas, podría hallarse la fundamentación jurídica de estos recargos en el último argumento reseñado arriba en la propia sentencia: el artículo 142 CE. no establece una lista cerrada de posibles recursos de dichas Haciendas. Este planteamiento del Tribunal hubiera bastado para justificar su exacción sin necesidad de equipararlos a la participación en los ingresos del Estado (FALCÓN Y TELLA, 1986, p. 141).

Siguiendo a SOLER ROCH, hay que decir que estos recargos constituyen ingresos de naturaleza tributaria, al tratarse de sumas entregadas a título de tributo por responder «al interés en la satisfacción del crédito tributario», al igual que la cuota tributaria y las obligaciones a cuenta (p. 17). En torno a la naturaleza de los recargos instituidos por las Haciendas Locales, FERREIRO afirma que «... la palabra tributos debe entenderse referida también a los recargos sobre tributos estatales y autonómicos. Son, también, prestaciones pecuniarias que un ente público exige en uso del poder que le atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a él es-

tán sometidos. Prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por la Ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración» (1984, pp. 149 y 150). Lo mismo opina en referencia a los recargos de las Comunidades Autónomas sobre impuestos estatales, postulando que participen, sin duda, de la naturaleza del tributo al constituir «prestaciones pecuniarias que un ente público (en este caso una Comunidad Autónoma) exige en el uso del poder que le atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos» (1996, p. 747). Para MARTÍN QUERALT *et al.*, aunque se establecen sobre un tributo base, junto al que se gestionan, «los recargos autonómicos no dejan de ser tributos propios de la Comunidad, con independencia de que dicho tributo base sea integrante de su propio sistema tributario o de otra Hacienda Pública» (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, p. 665). En este sentido, ALONSO GONZÁLEZ apunta que «se encuadra entre los tributos propios de las Comunidades Autónomas, ya que la acción de establecerlo supone un cierto ejercicio del poder tributario por parte del ente territorial que procede a su creación, y asimismo es también la Comunidad Autónoma que lo establece quien fija las normas que van a regular su existencia y desarrollo, sin intervención estatal alguna en ambos casos, pero, claro está, dentro de los límites de la LOFCA» (p. 169). Esta naturaleza impositiva supone —añade este autor— que le son aplicables los límites que establece el artículo 9 de la LOFCA relativos al ámbito de aplicación territorial de los impuestos de las Comunidades Autónomas y que impide a éstas establecer impuestos sobre elementos patrimoniales situados, rendimientos originados o gastos realizados fuera de su territorio (p. 174). Por el contrario, el F.J. 5.º de la STC 190/1990 dispuso que el artículo 9 de la LOFCA no es aplicable a los recargos por referirse exclusivamente a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, argumentando también que de admitirse su aplicación «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».

A nuestro juicio, son éstos los planteamientos más correctos, identificando el recargo autonómico con un tributo propio, pues en esta figura concurren las cuatro notas características del tributo: es una prestación patrimonial obligatoria, establecida por la ley, sirve de fuente de financiación a los entes que lo aplican, y debe establecerse de acuerdo con el principio de capacidad contributiva. Convenimos con GONZÁLEZ GARCÍA en esa caracterización del tributo y en que tanto los impuestos como las tasas como las contribuciones especiales deben recoger, en mayor o menor medida, el principio de capacidad contributiva (pp. 432 a 434). Po-

dríamos, incluso, conceptualarlos como una clase de impuesto autonómico, al no establecerse una contraprestación del respectivo ente territorial por su pago. En referencia al malogrado recargo sobre la cuota líquida del IRPF de la Comunidad de Madrid observa CAZORLA que «es un impuesto de características singulares» que comparte con el impuesto base el hecho imponible y los sujetos (activo —en la gestión— y pasivo) y tiene como elementos propios la base imponible, el tipo de gravamen, la cuota y la Hacienda beneficiaria (1985, pp. 5 y ss.).

Por lo que se refiere a su finalidad, consiste en incrementar la recaudación minimizando el coste administrativo y, fundamentalmente, el efecto psicológico que supondría la creación de un nuevo impuesto o la modificación al alza de sus elementos cuantitativos (CALVO ORTEGA, p. 221). Esta ocultación de la presión fiscal del recargo tras el impuesto sobre el que recae comienza, sin embargo, a perder sentido en el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el que se busca la corresponsabilidad fiscal, esto es, una «responsabilidad compartida» (Real Academia Española, 2001) entendida como «desarrollo de la autonomía financiera», aumentando la capacidad de decisión de las Comunidades Autónomas para fijar sus propios ingresos (para GARCÍA-MONCÓ, «la corresponsabilidad fiscal no debería ser otra cosa que la Autonomía Financiera bien entendida», p. 92), y como «participación de las Comunidades en la responsabilidad de aplicar y recaudar los tributos y por tanto de soportar los costes aparejados a ese proceso de recaudación» (RUIZ-HUERTA, p. 33). Tal vez por ello, FERREIRO se muestra contrario al uso de esta figura en la búsqueda de la corresponsabilidad fiscal, considerando más conveniente para ello la modificación de la LOFCA «...transformando los actuales impuestos cedidos, debidamente adaptados, en impuestos propios de la Comunidad Autónoma» (1991, p. 16 y 17). Lo que se ha hecho finalmente ha sido ampliar el ámbito de la cesión en cuanto a los impuestos y a los propios recargos, pero sin transferir la titularidad de los impuestos. En todo caso, el efecto práctico viene a ser el mismo.

Además, estos recargos no se han erigido en un mecanismo eficaz en la obtención de recursos dado su escaso poder recaudatorio debido, en parte, a su limitada aplicación, consecuencia a su vez, probablemente, del miedo de los dirigentes políticos de las diversas autonomías a perder apoyo popular (así debió suceder con la derogación de la Ley 15/1984 de la Comunidad Autónoma de Madrid). Por otro lado, los recargos autonómicos sobre el IRPF han quedado desplazados en la actualidad por la cesión de un porcentaje de la recaudación de dicho impuesto (el 33 por 100) a las Comunidades Autónomas, unido a la asunción por éstas de diversas competencias normativas.

### 3. REGULACIÓN LEGAL: JUEGO E HIDROCARBUROS COMO MATERIA IMPONIBLE

#### 3.1. PRECEDENTES LEGALES

##### A) HASTA 1996

El artículo 157.1.a) de la Constitución Española prevé como recursos tributarios de las Comunidades Autónomas sus propios tributos, los impuestos cedidos por el Estado y los *recargos sobre impuestos estatales*. La referencia a los *impuestos cedidos por el Estado*, del artículo 157.1.a) de la CE, se amplió ya en la redacción original de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, a los *tributos cedidos por el Estado* [arts. 4.1.c) y 10 LOFCA].

La ampliación de la cesión de impuestos a los tributos —y también la de la base de los recargos, si bien esta última a partir de 1997, como se verá en el apartado siguiente— supone un exceso sobre la limitación constitucional. MUÑOZ DEL CASTILLO lo justifica bajo la idea de que realmente se trata de un tributo propio de la Comunidad Autónoma, conforme al apartado dos del artículo 7 de la LOFCA (que aunque ha sido modificado por la Ley 3/1996 simplemente se ha incorporado la referencia a la utilización del dominio público como objeto de pago de las tasas), en los términos siguientes: «... cuando el Estado transfiera a las Comunidades Autónomas competencias en cuya ejecución y desarrollo presten servicios o desarrollen actividades gravadas con tasas, éstas se considerarán como tributos propios. Los Estatutos atribuyen competencia exclusiva a las respectivas Comunidades en materia relativa a casinos, juegos y apuestas, con exclusión de las Apuestas Mutuas Deportivas Benéficas (la distribución de competencias en materia de juego se trató en las SSTC 163/1994, 164/1994, 216/1994, 49/1995 y 171/1998, que reservan al Estado la lotería nacional y el cupón pro-ciegos, por tratarse de sorteos de ámbito nacional). Así pues, entendemos que en nuestro ordenamiento existe base suficiente para poder argumentar que las tasas sobre el juego no son realmente un tributo cedido sino propio de cada Comunidad y, en consecuencia, habría resultado más correcto y coherente mantener en esta ley la previsión constitucional de ceder exclusivamente impuestos» (p. 269). Por su parte, ORÓN MORATAL distingue los tributos sobre el juego de naturaleza impositiva, caracterizados por la posible ausencia de actividad administrativa en su nacimiento y la falta de correlación entre el presupuesto de hecho normativo y la cuantificación de la deuda tributaria —casinos, bingo, máquinas recreativas, apuestas y combinaciones aleatorias—, de

aquellos que califica como tasas por configurar como aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible la autorización administrativa y porque la base imponible se determina por el número de boletos ofrecidos, no por los vendidos —rifas y tómbolas— (pp. 76 y ss.). Precisa que «... las Comunidades Autónomas con competencia exclusiva en materia de juego deberían ser en las que se residenciara el poder de establecer tributos sobre lo que hoy constituye el objeto de gravamen de las “tasas y demás exacciones sobre el juego”, estableciéndose así las bases para que la política de actuación de las Comunidades en esta materia reúna unas mayores dosis de coherencia y uniformidad en cuanto a su ordenación» (p. 149), y concluye que «más que haber dejado que un tributo pasase a ser propio o no de la Comunidad Autónoma a la que se le transfieran determinadas competencias, en función de que estuviesen gravadas por tasas o impuestos respectivamente (art. 7.2 LOFCA), se debería de configurar de modo que la Comunidad Autónoma llevase a término su propia política fiscal como complemento a la ordenación de las materias cuyas competencias han asumido y que sean susceptibles de ello...» (p. 150). En suma, *los tributos sobre el juego de naturaleza impositiva no plantean problemas en cuanto a su adecuación a la Constitución por tratarse de auténticos impuestos, más allá de su denominación, pero tratándose de auténticas tasas lo procedente es configurarlas como tributos propios de las Comunidades Autónomas, si éstas asumen la competencia para autorizar estos juegos, o como tributos (tasas) no cedibles, en caso contrario. Ello sin perjuicio de que los actuales tributos sobre el juego se hayan convertido en la práctica en una suerte de tributos propios de las Comunidades Autónomas, habida cuenta de la amplitud de competencias normativas que tienen atribuidas desde la Ley 14/1996.*

En cuanto a los recargos, la LOFCA reprodujo en el artículo 4.1.d) el precepto constitucional, concretándose en su artículo 12.1 en la posibilidad de «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».

Lo cierto es que en todos estos años sólo se ha utilizado la figura del recargo sobre un impuesto estatal en contadas ocasiones. La primera, en el País Vasco, donde la Ley 23/1983, de 27 de octubre, estableció un recargo municipal sobre el IRPF, en relación exclusivamente con las rentas obtenidas en 1983, con ocasión de unas lluvias extraordinarias que provocaron cuantiosos daños personales y materiales (véanse los estudios de LASARTE y CALERO, p. 414, y JIMÉNEZ COMPAREID, p. 106).

La Ley de la Comunidad Autónoma Vasca 23/1983, de 27 de octubre, estableció dicho recargo, limitándolo a la renta percibida en el año 1983

(art. 6), y disponiendo que el recargo se determinaría aplicando a la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —resultante de aplicar a la base imponible la tarifa de dicho Impuesto— unos tipos que iban del 1,7 por 100, a partir de 109.980 pesetas, al 6,4 por 100, para cuotas íntegras superiores a 4.700.160 ptas. (art. 5).

Un año después se aprobó una Ley implantando un recargo sobre la cuota líquida del IRPF en la Comunidad Autónoma de Madrid, pero fue derogada tras haber sido suspendida su aplicación, pese a que el Tribunal Constitucional confirmó la constitucionalidad del recargo. Nos referimos a la STC 150/1990, declarando la constitucionalidad de la Ley 15/1984, de la Comunidad de Madrid, reguladora del Fondo de Solidaridad Municipal, que establecía un recargo del 3 por 100 en el IRPF y en el Impuesto sobre el Patrimonio. En el FJ 3.º el Tribunal afirmó «... que la Comunidad Autónoma de Madrid tiene potestad para establecer, mediante ley, recargos sobre impuestos estatales, y, en particular, sobre los que gravan la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, en ejercicio de la autonomía financiera que le atribuye el artículo 156.1 de la Constitución». Como afirma ALONSO GONZÁLEZ se perdió en esta resolución una buena ocasión para delimitar algunos aspectos de esta forma de gravamen (p. 169). Posteriormente, debido a la presión social contraria a su aplicación, la Ley de la Comunidad de Madrid 10/1990, de 4 de diciembre, la derogó.

De lo expuesto se desprende que su aplicación sobre impuestos estatales ha tenido muy poca virtualidad. Sí se ha utilizado, en cambio, sobre las tasas estatales, concretamente en materia de juego. En efecto, la mayoría de las Comunidades Autónomas han aprobado recargos sobre la Tasa estatal sobre el juego dada su mayor aceptación social, concretamente en casinos o en máquinas automáticas. Como postulan MONASTERIO y SUÁREZ, las ventajas del juego como objeto imponible «...se derivan sobre todo del rechazo social de esta actividad, que impide el surgimiento de fenómenos de resistencia fiscal», si bien tanto la dimensión de la base imponible como el aparente agotamiento de la capacidad recaudatoria de estos tributos, hacen que sea escaso el grado de corresponsabilidad fiscal que puede obtenerse mediante estos recargos (p. 151). Un recargo sobre la tasa de juegos de suerte, envite o azar mediante máquinas o aparatos automáticos lo encontramos en las Comunidades Autónomas de Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura y Murcia. En Galicia y Madrid se creó un recargo sobre la tasa fiscal que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, y en Andalucía, Madrid y Valencia un Recargo sobre la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, en casinos y mediante máquinas o aparatos automáticos

(FRANCIS LEFEBVRE, Memento fiscal 2002). La fijación de los elementos del tributo se remite o se establece en los mismos términos que en la normativa estatal, constituyendo la base del recargo la propia tasa estatal, esto es, la cuota de la misma. Se configura pues como un recargo sobre la cuota.

Otro tipo de recargo autonómico se ha instaurado a través del artículo 124 de la LHL, que establece la posibilidad de que las Diputaciones Provinciales impongan un recargo sobre el IAE. De este modo, en las Comunidades Autónomas uniprovinciales (concretamente en Cantabria, La Rioja, Madrid y Murcia) se configura como un recargo autonómico sobre un impuesto local.

## B) NORMATIVA APLICABLE EN EL QUINQUENIO 1997-2001

A partir del 1 de enero de 1997 tuvo efecto una nueva regulación por obra de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, sustituyéndose la palabra impuestos por tributos, disponiendo el artículo 12.1 en su nueva redacción que «las Comunidades Autónomas podrán establecer *recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión*», ampliando la base constitucional de aplicación de los recargos —art. 157.1.a) CE que sólo prevé recargos sobre impuestos— a las tasas y las contribuciones especiales. Ello se justificó en la Exposición de Motivos por la nueva relación de tributos susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas, es decir, por la incorporación del IRPF como tributo cedido con carácter parcial, que demanda «la reformulación del ámbito objetivo de los recargos autonómicos sobre tributos estatales». Según el párrafo segundo, párrafo quinto: «Esta nueva relación de tributos susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas demanda... la reformulación del ámbito objetivo de los recargos autonómicos sobre los recargos estatales». Esos tributos eran, conforme al artículo 11 de la LOFCA: el IRPF, con carácter parcial con el límite máximo del 30 por 100; el Impuesto sobre el Patrimonio; el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; la imposición general sobre las ventas en su fase minorista; los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales y los Tributos sobre el Juego.

A nuestro juicio, la inclusión en la enumeración de tributos cedidos del 30 por 100 del rendimiento del IRPF, no podía significar la necesidad de ampliar igualmente las categorías tributarias sobre las que aplicar un re-

cargo autonómico que la Constitución limita, en cuanto base del mismo, a los impuestos estatales. Por ello pensamos que la sustitución del término *impuestos* por el de *tributos* y su ampliación a los que sean *susceptibles de cesión* obedeció a dos razones: primero, a la necesidad de adecuar al articulado de la LOFCA el actual sistema de recargos autonómicos, que en su mayoría recaen sobre la tasa sobre el juego, y segundo, a la *vis expansiva* de los mecanismos de financiación de las Comunidades Autónomas en el vigente marco de financiación de los Entes territoriales, permitiendo, en su caso, establecer un recargo sobre el IVA en la fase minorista (como tributo susceptible de cesión de gran poder recaudatorio) o, incluso, sobre los Impuestos Especiales. Con la normativa española anterior a la reforma de 1996 —sin perjuicio de las restricciones impuestas por la normativa comunitaria— la implantación de un recargo sobre el IVA cedido en la fase minorista (el que mayores recursos proporcionaría, junto al del IRPF) no era posible, al no ser un impuesto cedido sino susceptible de cesión.

Analizando la regulación anterior, MONASTERIO y SUÁREZ (pp. 149 y ss.) resaltan que «el asunto clave es dilucidar si los recargos pueden aplicarse sobre los tributos cedidos o sólo sobre impuestos cedidos, en cuyo caso las tasas sobre el juego no podrían ser objeto de recargo. Una segunda cuestión se refiere a si los tributos susceptibles de cesión, pero que no han sido cedidos de forma efectiva (caso del IVA en fase minorista), pueden ser objeto de recargo».

En cuanto a la aplicación de recargos sobre tasas ha prevalecido la interpretación extensiva del término impuestos, incluyendo en éste la tasa sobre juegos de suerte, envite y azar —no las de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias— por tener naturaleza impositiva (SsTS 28 de mayo de 1987, RJA 3838, y 13 de febrero de 1988, RJA 883/1988, referentes a la tasa en casinos y en máquinas recreativas, respectivamente; y SsTC 126/1987, de 16 de julio, y 296/1994, de 10 de noviembre, en relación con las máquinas tragaperras), por no existir en este caso relación entre el beneficio individual obtenido y la actividad administrativa, y ser de pago periódico. Concretamente, la STC 296/1994 observa que «es el producto de la actividad de juego lo que constituye la base del tributo», concluyendo que «su verdadero fin consiste en gravar la capacidad contributiva manifestada por la adquisición de una renta» (FJ 4.º). Con ello, aparte de ser susceptibles de recargo también desaparece el límite cuantitativo del coste del servicio. De otro lado, frente a la tesis de que la cesión de competencias en materia de juego permite calificar como propios a estos tributos, hay que constatar que en Cantabria y Baleares se establecieron sendos recargos en la tasa sobre el juego, que no había sido cedida de forma efectiva a dichas Comunidades. En fin, Galicia y Madrid han es-

tablecido un recargo sobre la tasa estatal que grava las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. La modificación del artículo 12.1 de la LOFCA permite resolver estos problemas aunque persistan las dudas sobre su constitucionalidad en determinados juegos (rifas y tómbolas, concretamente).

Respecto del establecimiento de recargos sobre el IVA, el artículo 12.3.a) de la Sexta Directiva prohíbe el ejercicio de competencias normativas por las Comunidades Autónomas en dicho impuesto, lo que impediría la utilización de los recargos autonómicos, como se analiza en el siguiente epígrafe.

En todo caso, la ampliación del ámbito de operatividad de estos recargos no impide que se siga manteniendo otra contradicción. En efecto, el artículo 12.1 de la LOFCA circunscribe la creación de recargos por las Comunidades Autónomas al ámbito estatal, sin embargo, las Comunidades Autónomas uniprovinciales han establecido un recargo sobre un impuesto local, el IAE, en virtud de la habilitación concedida por la Disposición adicional 17.ª de la LHL. La implantación de un recargo de estas características es tanto más discutible cuanto que no sólo no se prevé en la LOFCA sino que contraviene el propio texto constitucional, que dentro de los recursos de las Comunidades Autónomas consistentes en recargos sólo prevé los «recargos sobre impuestos estatales» y remite a una ley orgánica la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, lo que se hizo precisamente a través de la LOFCA que, como se ha visto, tampoco admite el establecimiento de recargos autonómicos sobre impuestos locales. El apartado 2 del artículo 12 de la LOFCA, no modificado, señala que estos recargos «no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos». De este modo, un recargo autonómico no sería deducible de la cuota del impuesto estatal.

### 3.2. NORMATIVA VIGENTE DESDE EL 2002

La Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la LOFCA, establece un nuevo marco en cuanto a los tributos susceptibles de cesión —base de aplicación de los recargos—, al sustituir la referencia a la fase minorista de la imposición sobre las ventas y sobre consumos específicos por la totalidad de estos impuestos, aunque luego tal cesión venga a configurarse como una participación territorializada, según se comentó. A ello se añade un nuevo impuesto sobre hidrocarburos.

El elenco de tributos cedibles a las Comunidades Autónomas queda como sigue: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 33 por ciento, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 35 por ciento, Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 40 por ciento de cada uno de ellos (salvo el Impuesto sobre la Electricidad), Impuesto sobre la Electricidad, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Tributos sobre el Juego, e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

La modificación del artículo 12.1 de la LOFCA mantiene la regulación actual en cuanto a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, pero exceptúa de su aplicación el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Además, precisa que sólo podrán crear recargos sobre el IVA o los IIEE cuando las Comunidades Autónomas tengan competencias normativas en materia de tipos. Ello impide establecer recargos sobre dichos impuestos, ante la ausencia de tales competencias normativas.

Además, la UE no permite que se creen nuevos impuestos sobre materias armonizadas, y la exacción de un recargo sobre el IVA cedido en fase minorista equivaldría a un aumento de los tipos del impuesto en algunas Comunidades Autónomas, quebrando la unidad del «tipo normal» en el ámbito de cada Estado miembro que impone la Directiva, como advierten GARCÍA MARTÍNEZ y HERRERA MOLINA (p. 192). La respuesta dada por el Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, a una cuestión planteada en el seno de la Comisión para la reforma del sistema de financiación autonómica, abunda en que no pueden establecerse potestades normativas para fijar los tipos de IVA en el ámbito regional o local (*Informe 2002*, p. 212). Ello sobre la base de que el artículo 12.3.a) de la Sexta Directiva prevé que se fije un único tipo normal y uno o dos tipos reducidos *por cada Estado miembro*, y en consonancia con los principios de *neutralidad* del IVA —que podría quebrar al gravar en distinta medida una misma operación dentro de España en función del lugar de imposición—, de *libre circulación* de mercancías y buen funcionamiento del mercado interior —al introducir distorsiones de la competencia entre las Comunidades Autónomas— y de armonización o aproximación en los tipos de IVA.

En cuanto a los Impuestos Especiales, el artículo 3, párrafo 2, de la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y

controles de los productos objeto de impuestos especiales —alcohol, tabaco e hidrocarburos— establece que podrían gravarse «por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto». Así, la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 9 de marzo de 2000, en el asunto C-437/97 planteado por el *Verwaltungsgerichtshof* (Austria), declaró contrario a la normativa comunitaria un Impuesto local austríaco cuya finalidad era sufragar los gastos de los entes locales por carecer de finalidad específica: «el aumento de la autonomía municipal mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, como acaba de indicarse, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales» (párrafo 33), ni tiene «una relación con las infraestructuras turísticas o con el desarrollo del turismo, puesto que dicho impuesto, que grava las bebidas con independencia del lugar en el que se consumen, también se percibe en lugares no turísticos» (párrafo 35), por lo que tampoco se acredita por tal motivo esa finalidad específica.

En suma, las Comunidades Autónomas pueden establecer IIEE adicionales si se cumplen dos finalidades:

- 1.<sup>a</sup> Que no sea por motivos presupuestarios sino con una finalidad específica de política socioeconómica: contribuir a la financiación de la sanidad o del medio ambiente. Tendría que ser sobre el alcohol o los hidrocarburos.
- 2.<sup>a</sup> Que no puedan fijar los tipos de gravamen, salvo que se demuestre la disparidad en cuanto al gasto de los diversos territorios en sanidad o medio ambiente. Al respecto, señala la Contestación de 14 de junio de 2001 del Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea que «conviene acreditar sin equívocos que las diferencias regionales que se efectuarían responderían a imperativos generales de coherencia entre el montante del impuesto y los problemas que aspira a resolver», definiéndose su importe en las Comunidades Autónomas en función de criterios objetivos fijados por el Estado español. Y concluye que «en su defecto, el objetivo esencial de la diferenciación regional aparecería básicamente como objetivo de naturaleza presupuestaria» (*Informe* 2002, p. 215).

Con base en estas limitaciones, el Gobierno y las Comunidades Autónomas acordaron, en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, crear un nuevo Impuesto sobre Hidrocarburos en las ventas minoristas. El acuerdo se aprobó con el voto en contra de las Comunidades gobernadas por el Partido Socialista (seis de las quince) que, junto a otras tres dirigidas por el Partido Popular, manifestaron a través de sus representantes su intención de no ejercer las competencias en materia de tipos. Posteriormente, se introdujo este impuesto en nuestro ordenamiento por la poco ortodoxa vía de su aprobación por la Ley de acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para el 2002 —obviando la prohibición del artículo 134 CE de crear tributos por la Ley de Presupuestos— y, además, mediante una enmienda en el trámite del Senado. La modificación de la LOFCA impide establecer recargos autonómicos sobre dicho impuesto, y la Ley 21/2001 lo configura como tributo cedido, con la particularidad de que el Estado aplicará un tipo, siendo titular de ese rendimiento, y las Comunidades Autónomas podrán establecer el suyo, no percibiendo nada de no hacerlo.

La aplicación de este gravamen autonómico supone una especie de recargo en el Impuesto sobre Hidrocarburos, si bien limitado en su cuantía, aunque no se le quiera dar tal denominación. En este sentido, observa FALCÓN que el tipo autonómico «técnicamente, debe calificarse como recargo sobre el tributo estatal cedido» (2002, p. 7). Su creación obedece, más que a la transferencia de competencias en sanidad, a dos motivos. De un lado, a la congelación de los IIEE los tres últimos años como estrategia de política económica para disminuir la inflación. Ello ha erosionado los ingresos estatales como consecuencia del aumento de precios, pues el impuesto se aplica como tipo específico por litro de gasolina, no como porcentaje sobre el precio. Se trata de compensar esa pérdida de recaudación. No obstante, debe criticarse que no se hubiera previsto ese incremento en la Ley de Presupuestos, como sí se hizo en el IRPF mediante la no deflactación de la tarifa. De otra parte, se justifica por la situación de recesión económica, con un futuro nada halagüeño en cuanto al crecimiento económico en los próximos años (PIB del 3 % en 2001 al 2 % en 2002 según OCDE y Comisión Europea), manifestado ya en el momento en que se firmó el acuerdo (22 de noviembre de 2001), con una recaudación parcial por IIEE muy inferior a la prevista a comienzos del año 2001. Este recargo tiene gran poder recaudatorio al operar sobre una demanda inelástica o rígida, si bien por ello mismo encarecerá los precios provocando un aumento generalizado de la inflación al operar en todos los sectores (transporte escolar, alimentación, sanidad, etc.).

Pero este «recargo» puede crear distorsiones entre las Comunidades Autónomas limitrofes que lo implanten y las que no lo establezcan (FAL-

cón, 2002, p. 7), en contra de la normativa comunitaria. Además supone un aumento de la base imponible del IVA, de la que forma parte (art. 78.2 I.IVA). A este respecto, podría ser de aplicación lo dispuesto en la Contestación de la Comisión Europea de 14 de junio de 2001, en referencia al tabaco: «...el artículo 3.2 de la Directiva 92/12/CEE no sería respetado si la base imponible de las accisas fuera alterada en la medida en que el tipo del impuesto se calcula sobre el precio de venta, impuestos incluidos, de la clase de cigarrillos más demandados en el territorio nacional (la modificación regional del tipo del impuesto conllevaría por otra parte un cambio de precio nacional y, como consecuencia, del impuesto nacional)» (*In-forme* 2002, p. 215).

A nuestro juicio, no es éste el camino en la consecución de la corresponsabilidad. Si las Comunidades Autónomas necesitan dinero bastaría con ceder el máximo previsto en la LOFCA en el IVA y los IIEE y, sobre todo, que ejerzan sus competencias normativas en el IRPF. De otra parte, será preciso una mayor eficiencia en la gestión y que el traspaso de competencias en educación y sanidad no suponga un mayor gasto global, de modo que el incremento en el gasto de las Comunidades se vea compensado por la correlativa disminución en el presupuesto del Estado.

#### 4. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA FINANCIACIÓN AUTONÓMICA MEDIANTE RECARGOS

La primera ventaja que se aprecia en la implantación del recargo autonómico como vía de obtención de ingresos tributarios es la uniformidad y simplicidad del ordenamiento fiscal. Su establecimiento no supone la modificación de la ley estatal que regula el correspondiente tributo. Ello permite que se pueda hablar realmente de un «sistema tributario», y no de un conjunto de figuras inconexas, lo que redundaría en la seguridad jurídica del contribuyente, facilitando su conocimiento de la normativa fiscal. Además, la sustitución de un mecanismo de tributos propios por otro de recargos es más clara, en orden a realizar un juicio de constitucionalidad, puesto que ya no será preciso establecer hechos imposables que no recaigan sobre los ya gravados con impuestos estatales.

De otra parte, con este sistema puede obtenerse la necesaria suficiencia financiera para sufragar el mayor gasto derivado de las nuevas competencias asumidas por las Comunidades Autónomas, pues éstas decidirán libremente el establecimiento o no de los recargos. Además, sin la limita-

ción de que no recaigan sobre hechos imposables creados por el Estado, que sí opera en los tributos propios. Con ello se da cumplimiento al objetivo de corresponsabilidad fiscal, trazado desde 1993, en orden a procurar la plena autonomía financiera de estos entes territoriales.

La vía del recargo ha encontrado respaldo constitucional en las SsTC 150/1990, de 4 de octubre, y 296/1994, de 10 de noviembre, que declararon la constitucionalidad del recargo sobre la cuota líquida en la Comunidad Autónoma de Madrid y la de un recargo autonómico sobre la tasa estatal que grava las máquinas tragaperras, respectivamente. La STC 296/1994 centra el problema en decidir si el recargo del 20 por 100 que establece la Ley del Parlamento Catalán sobre la tasa fiscal que grava la autorización, organización o celebración de juegos de azar mediante máquinas y aparatos automáticos es inconstitucional al vulnerar los artículos 133.1 y 2 y 157.1 de la Constitución por imponerse sobre un tributo que merece la calificación de tasa y no de impuesto estatal. Considera como elemento determinante la naturaleza propia y específica que corresponda a cada tributo, de acuerdo con la configuración y estructura que reciba de su régimen jurídico, con independencia de la denominación legal que se le dé. Concluye que el gravamen fiscal sobre el juego constituye un *impuesto* estatal cedido a las Comunidades Autónomas, pues su verdadero fin consiste en gravar los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresivas de capacidad económica, por lo que su constitucionalidad es innegable. No obstante, en las rifas y tómbolas el presupuesto de hecho viene constituido por la autorización administrativa, con lo que se trata claramente de tasas. En tal caso, salvo que la Comunidad Autónoma que lo asuma tenga cedidas competencias en esta materia, convirtiéndose en tributos propios, se trataría de un recurso tributario no previsto en el ordenamiento constitucional.

Otra ventaja se aprecia en la gestión administrativa, pues la posibilidad de tramitar conjuntamente el impuesto y el recargo supone una considerable reducción de costes. Pueden traerse aquí las palabras del Tribunal Constitucional cuando, analizando la gestión provincial del IBI y del IAE, señala que ello es plenamente coherente con la competencia básica estatal sobre el régimen jurídico de las Administraciones Públicas contenida en el artículo 149.1.18 CE, pues corresponde al Estado «establecer las reglas ordenadoras de las delegaciones de competencias locales a favor de otras Entidades o de las propias Comunidades Autónomas, por ser un aspecto básico de las Administraciones Locales» (STC 214/1989, FJ 7.º), y advierte que de este modo se favorece «con carácter general la mejora de la gestión recau-

datoria de ambos impuestos municipales, aprovechando... la experiencia de las Diputaciones Provinciales en tal cometido» (STC 233/1999, FJ 36.º).

Un inconveniente que plantean estos recargos frente al sistema vigente se desprende de su forma de aplicación. Como operan sobre tributos preexistentes, se aprecia una menor autonomía financiera al estar condicionados a la existencia de un tributo base, sobre el que recaen, pero hay que considerar que la Comunidad Autónoma tiene plena libertad para diseñar el parámetro de aplicación del recargo y el tipo de gravamen. Además, la existencia del recargo en cada caso concreto no exige la del tributo sobre el que se aplica, pudiendo funcionar de forma autónoma (verbigracia, si opera sobre la base de otro impuesto).

Tampoco hay que perder de vista la connotación negativa de esta palabra, que se manifiesta en su sufijo. En este punto, llama la atención que la cuarta acepción de este término contenida en el Diccionario de la Real Academia Española (1992), señale que antiguamente era la «acción de recargar al reo». No se trata, evidentemente, de un concepto vigente, pero sí es cierto que la imagen negativa del recargo trasciende la realidad presente, y su propia denominación hace que se perciba como una carga, como algo gravoso a los intereses particulares. Una muestra de lo poco atractiva que resulta esta vía de financiación para las Autonomías la encuentra ROZAS en el hecho de que sólo se prevea su creación sobre aquellos tributos respecto de los cuales les haya sido cedida la competencia para modificar la tarifa.

Pero quizás el mayor problema derive de la necesidad de territorializar estos recargos, dado que las Comunidades Autónomas no pueden adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que obstaculicen la circulación de mercancías o servicios (art. 157.2 CE).

Teniendo en cuenta estas limitaciones será preciso, como observa ALBIÑANA, circunscribir el recargo a su respectivo territorio mediante la imputación de la cuota del tributo estatal a las fuentes de gravamen existentes en él (p. 664). No obstante, es más que probable que se admitiera un recargo autonómico sobre bienes o rentas situadas fuera del término correspondiente. A este respecto, es importante traer a colación el criterio de la STC 150/1990, que analizando la prohibición constitucional de que las Comunidades Autónomas adopten medidas sobre bienes situados fuera de su territorio (art. 157.2 CE) determinó que no era aplicable a un recargo en el Impuesto sobre la Renta, aunque este recaiga sobre las rentas producidas o imputadas a los inmuebles situados en todo el territorio español, puesto que «la renta personal gravada por el recargo autonómico no es un bien situado en territorio alguno, [...] las rentas no son bienes sino que son los bienes los que producen la renta» (FJ 5.º). Añade la Sen-

tencia que la prohibición del artículo 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que la amplía a los rendimientos, tampoco es aplicable por referirse a los impuestos y no a los recargos [«la interpretación que propugnan los Diputados recurrentes del art. 157.2 de la Constitución supondría extender a los recargos autonómicos sobre impuestos estatales el conjunto de principios que el legislador estatal ha previsto en el art. 9 de la LOFCA únicamente en relación a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, extensión esta que, más allá incluso de su compleja instrumentación técnica, conduciría a vaciar de contenido el art. 12 de la LOFCA y a hacer, en parte, impracticable el mandato del propio art. 157.1.a), de la Constitución»]. Por analogía, podría aplicarse aquí el mismo argumento, más aún si consideramos que la Constitución no establece ninguna limitación territorial para las Haciendas Locales, como no sea la que deriva del artículo 9 relativa a la libertad de residencia y circulación, y que también es operativa para las Comunidades Autónomas. Es factible, por tanto, que los órganos jurisdiccionales hagan una interpretación flexible del principio de territorialidad.

## 5. CONCLUSIONES

1. El recargo autonómico se configura como una nueva carga tributaria, establecida a favor de un Ente público —la Comunidad Autónoma— distinto del sujeto activo del tributo base —el Estado—, mediante la aplicación de un porcentaje sobre la base o la cuota del mismo, a modo de sobreimpuesto del tributo previo sobre el que recae, siendo sus elementos básicos el tributo base, el parámetro de aplicación del recargo (la base o la cuota del tributo recargado) y el tipo del recargo.
2. En cuanto a su naturaleza jurídica, es una prestación patrimonial obligatoria, establecida por la ley, que sirve de fuente de financiación a los entes que lo aplican, y debe establecerse de acuerdo con el principio de capacidad contributiva, sin que suponga una contraprestación del respectivo ente territorial por su pago. Por todo ello cabe conceptualarlo como un impuesto.
3. Es un impuesto *sui generis*, dado que un elemento esencial del mismo viene configurado previamente (la base de aplicación) y se halla limitado en su configuración, en cuanto que no puede suponer una minoración en los ingresos del Estado por el tributo base ni desvirtuar su naturaleza o estructura.

4. La utilización de recargos sobre tributos estatales ha encontrado terreno propicio en los tributos sobre el juego, pero en otras figuras sólo se ha utilizado en contadas ocasiones: en el País Vasco durante un solo ejercicio, y en Madrid, donde no se llegó a aplicar.
5. La LOFCA ha ampliado la previsión constitucional de que las Comunidades Autónomas establezcan recargos sobre los impuestos estatales a las tasas y las contribuciones especiales, adecuando su articulado a la existencia de numerosos recargos sobre la tasa sobre juego. Esta extralimitación sobre lo dispuesto en la Carta Magna se justifica por la naturaleza impositiva de la tasa sobre juegos de suerte, envite y azar, e incluso en las apuestas y combinaciones aleatorias, pero no en cuanto a las de rifas y tómbolas, salvo que se califiquen como tributos propios por la asunción de competencias en esta materia.
6. Otro recargo de dudosa constitucionalidad es el que establecen las Comunidades Autónomas uniprovinciales sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas, por ser un impuesto local y no estatal. Además, ni siquiera se prevé en la LOFCA, y su deducción de los impuestos sobre la renta implica una minoración en los ingresos del Estado proscrita por el artículo 12.2 LOFCA.
7. El artículo 12.1 LOFCA dispone la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, pero exceptúa de su aplicación el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Además, precisa que sólo podrán crear recargos sobre el IVA o los IIEE cuando las Comunidades Autónomas tengan competencias normativas en materia de tipos, lo que impide establecer recargos sobre dichos impuestos, ante la ausencia de tales competencias normativas.
8. La regulación de un tipo autonómico en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos supone una especie de recargo en el Impuesto sobre Hidrocarburos, si bien limitado en su cuantía por la normativa estatal, aunque no se le quiera dar tal denominación, que puede distorsionar el tráfico entre Comunidades Autónomas limítrofes, en contra de la Constitución y de la normativa comunitaria.
9. El sistema de financiación mediante recargos sería más oportuno en orden a la simplicidad del sistema tributario, dotando a las Comunidades Autónomas de la necesaria autonomía financiera, a través de una responsabilidad compartida, siempre que se arbitrara adecuadamente el procedimiento de gestión para garantizar la eficacia del mismo.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (dir. GARCÍA-MARGALLO & MÉNDEZ DE VIGO y MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ, V.): *Financiación de las Comunidades Autónomas y corresponsabilidad fiscal*, Fundació Bancaixa, Valencia, 1996.
- AA.VV.: *Diccionario de la Lengua española*, 22.ª ed., Real Academia Española, Espasa Calpe, Madrid, 2001. También se ha manejado la edición anterior de 1992.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1986, pág. 644.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993.
- ANDREOZZI, M.: *Derecho Tributario Argentino*, I, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.
- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 1997.
- CASADO OLLERO, GONZÁLEZ PÁRAMO, LASARTE ÁLVAREZ, MARTÍN AYALA, MARTÍN QUERALT, PLAZA VILLASANA y PÉREZ GARCÍA: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.
- CAZORLA PRIETO, L. M.ª: «Concepto, naturaleza y características del recargo municipal en el IRPF», *REDF*, núm. 45, 1985.
- «Consideraciones generales sobre el poder tributario en el nacimiento del Estado moderno», en la obra colectiva *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- CORS MEYA, F. X.: «Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *REDF*, núm. 59, 1988.
- DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas», *REDF*, núm. 43, 1984.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Comentario general de jurisprudencia», *REDF*, núm. 49, 1986.
- «El sistema de financiación en los modelos de Estado: una visión general», en *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán*, INAP, Madrid, 2000.
- «La Ley de acompañamiento y el Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos», editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 1, enero, 2002.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La Hacienda local en un Estado federal. Un estudio de Derecho comparado*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Constitución y Haciendas Locales», *Rev. Jurídica de Catalunya*, núm. 4, 1984.
- «Los impuestos de las Comunidades Autónomas», FERREIRO, MARTÍN QUERALT, CLAVIJO HERNÁNDEZ, PÉREZ ROYO y TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 12.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996.

- «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», *RHAL*, 1991.
- GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A., y HERRERA MOLINA, P. M.: «El Derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, num. 2, 2001.
- GARCÍA-MONCÓ, A.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Clasificación de los tributos: impuestos y tasas», en AA.VV.: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (homenaje a F. Sáinz de Bujanda), vol. I, IEF, Madrid, 1991.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. P.: «La problemática constitucional del recargo municipal sobre el IRPF», *REDF*, núm. 52, 1986.
- GUERVÓS MAILLO, M. A.: *Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental*, en *Impuestos*, núm. 9, 1996.
- INFORME SOBRE LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA, IEF, Madrid, 2002.
- JIMÉNEZ COMPAREID, I.: «La constitucionalidad del recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF en cuanto ingreso o recurso de la hacienda autonómica», *REDF*, núm. 69, 1991.
- LASARTE, J., y CALERO, J.: «El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid», *HPE*, núm. 99, 1986.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, C., y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.<sup>o</sup>: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 8.<sup>a</sup> ed., Madrid, 1997, págs. 693 y 694.
- MONASTERIO ESCUDERO, C.; SEVILLA SEGURA, J. V.; PÉREZ GARCÍA, F., y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. IEF, Madrid, 1995.
- MONASTERIO ESCUDERO, C., y SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual de Hacienda autonómica y local*, Ariel, Barcelona, 1996.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.: «La financiación de las regiones en España», *RHAL*, núm. 35, 1982.
- ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990.
- PEÑA VELASCO, G. DE LA: «Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas», *REDF*, núm. 43, 1984.
- PÉREZ DE AYALA BACERRIL, M., y VILLAR EZCURRA, M.: «El nuevo modelo de financiación autonómica: primeras perplejidades», *Impuestos*, núms. 15-16, 1997, pp. 186 a 192.
- RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P.: *Los recargos como ingreso tributario de los entes territoriales*, Madrid, IEF, 1991.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: «La financiación de las Comunidades Autónomas», en AA.VV.: *Curso de Derecho público autonómico*, INAP, 2002 (pendiente de publicación cuando se redactó este trabajo).

- RUIZ HUERTA, J.: «Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones normativas al modelo de la financiación autonómica», en AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*, MAP, Madrid, 1998.
- SOLER ROCH, M. T.: «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *REDF*, núm. 25, 1980.
- VEGA HERRERO, M.: «Inconstitucionalidad del recargo municipal sobre el IRPF (Comentario a la STC de 19 de diciembre de 1985)», *La Ley*, 1986-3.