



- ◆ Trabajo realizado por 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)

XII. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN MEDIANTE RECARGOS COMO ALTERNATIVA A LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

Juan Ignacio GOROSPE OVIEDO
Universidad San Pablo CEU

SUMARIO: 1. PLANTEAMIENTO Y CUESTIONES TERMINOLÓGICAS.—2. REGULACIÓN LEGAL DE LOS RECARGOS MUNICIPALES.—3. SU FINALIDAD: VENTAJAS E INCONVENIENTES FRENTE A LA IMPOSICIÓN MUNICIPAL.—4. NATURALEZA TRIBUTARIA Y CARÁCTER AUTÓNOMO.—5. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LOS RECARGOS.—6. LA GESTIÓN DE LOS RECARGOS MUNICIPALES.

1. PLANTEAMIENTO Y CUESTIONES TERMINOLÓGICAS

Con este trabajo se pretende poner de manifiesto una alternativa a los impuestos de los Ayuntamientos. Es evidente que las tasas —pagadas por servicios municipales— y las contribuciones especiales —que compensan el beneficio particular o aumento de valor de los bienes por el establecimiento de servicios públicos o la realización de obras públicas— tienen su razón de ser. Pero también lo es que por sí solas no permiten la suficiencia financiera requerida por estas Corporaciones Locales y manifestada en la propia Constitución (art. 142), en la Carta Europea de 15 de octubre de 1985 de Autonomía Local (art. 9) y, de forma reiterada, por nuestro Tribunal Constitucional¹. Por este

¹ Este Tribunal ha señalado en múltiples ocasiones que la autonomía de los Entes locales

motivo, es necesario un sistema de impuestos o, como se postula aquí, de recargos sobre tributos de otros entes territoriales que permita, junto con otros recursos, allegar los fondos necesarios a los municipios para que puedan realizarse las actividades propias de los mismos.

En un sentido amplio la denominación de "recargo" tiene poca operatividad, puesto que, como ha señalado RODRIGUEZ MONTAÑÉS, «... viene a hacer alusión a cualquier aumento producido en una cantidad fijada con anterioridad con fines diversos»². Por este motivo, es necesario encuadrar los recargos que se proponen como fuente de financiación municipal en una de las tres categorías básicas de recargos que pueden distinguirse: recargos por mora, recargos sancionadores y recargos constitutivos de una sobrecarga tributaria³. Pues bien, el término "recargo" ha de entenderse aquí como equivalente a una "nueva carga" o un "aumento de carga", en la definición que da el Diccionario de la Real Academia⁴. Se trata del tipo de recargo que menciona la letra a), apartado segundo, del art. 58 LGT, como integrante de la deuda tributaria, bajo la denominación de «recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas... a favor del Tesoro o de otros Entes públicos». Dichos recargos pueden establecerse en beneficio 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 terminología de GARCÍA FRÍAS, los primeros serían *sobreimpuestos* y los segundos *recargos stricto sensu*⁵. Con anterioridad SOLER ROCH, refi-

se halla estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas (SSTC 179/1985, FJ 3.º; 3/1986, FJ 11; 201/1988, FJ 4.º; 96/1990, FJ 7.º y 14; 13/1992, FJ 6.º; 132/1992, FJ 8.º; 37/1992, FJ 6.º; 331/1993, FJ 2.º y 3.º; 68/1996, FJ 10; 171/1996, FJ 5.º; 166/1998, FJ 10; 233/1999, FJ 22, y 104/2000, FJ 4.º).

² Cfr. M. P. RODRIGUEZ MONTAÑÉS, *Los recargos como ingreso tributario de los entes territoriales*, Madrid, IEF, 1991, p. 40.

³ Cfr. M. ANDREOZZI, *Derecho Tributario Argentino*, I, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1951, pp. 316-322.

⁴ En la primera acepción se define como «nueva carga o aumento de carga», en la tercera como «cantidad o tanto por ciento que se recarga, por lo general a causa del retraso en un pago», y en la cuarta señala que antiguamente era la «acción de recargar al reo». Cfr. *Diccionario de la Lengua española*, t. II, 21.ª ed., Madrid, Real Academia Española, 1992.

Como advierte GARCÍA FRÍAS, esta expresión no es exclusiva del Derecho tributario, sino que se utiliza en otros ámbitos, jurídicos o no. En la parcela tributaria, configura esta autora como recargos que responden a la acepción de «sanción o indemnización» los de prórroga y aplazamiento y los de apremio, mientras que como «nueva carga o aumento de carga» se inscribirían los recargos que estamos analizando. Cfr. M. A. GARCÍA FRÍAS, *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Salamanca, Ediciones Universidad de Salamanca, 1994, pp. 23 y 24.

⁵ *Op. ult. cit.*, 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

riéndose a los recargos sobre bases o cuotas previstos en el apartado a) del art. 58.2, sostuvo que «no son en definitiva sino un sobreimpuesto de la deuda tributaria principal sobre la que se giran»⁶.

Los recargos que se proponen en esta sede como alternativa a los impuestos propios de los Ayuntamientos deberán de establecerse sobre figuras tributarias creadas por el Estado o las Comunidades Autónomas, por lo que serán una especie de sobreimpuestos de los tributos estatales o autonómicos sobre los que se giren. No obstante, se utilizará el término *recargos* por razones de comodidad, debido a la general aceptación y utilización de esta nomenclatura tanto por el legislador como por la jurisprudencia y la doctrina. A su vez, dentro de esta acepción usual de recargos pueden calificarse como recargos contributivos, para distinguirlos de los moratorios y de los sancionadores contenidos también en el art. 58 LGT, puesto que su finalidad es, como la del tributo sobre el que recaen, contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Hay que destacar que estos recargos constituyen una obligación independiente y autónoma con relación al tributo base, puesto que habrá dos sujetos activos: el del tributo y el del recargo⁷. Se trata, por tanto, de obligaciones autónomas aunque coligadas por la existencia de ciertos elementos comunes y por su inclusión en la deuda tributaria.

2. REGULACIÓN LEGAL DE LOS RECARGOS MUNICIPALES

Antes de entrar en la regulación de los recargos locales es conveniente hacer una mínima referencia a los de carácter estatal o autonómico, pues será, sin duda, útil para adentrarnos en el régimen jurídico de aquéllos.

Resulta difícil hallar recargos contributivos en el ordenamiento tributario español vigente⁸. Aparte de la previsión genérica del art. 58.2 LGT, y comenzando por el ámbito estatal, hay que señalar que no existen *recargos estatales* sobre los tributos de ninguna Administración territorial. Aunque sería factible con arreglo a la Constitución, pues

de sus homólogos de Derecho comparado: el italiano *sovrimposta*, el francés *Taxes additionnelles* o el alemán *Steuerzuschlag* (pp. 24 y 25).

⁶ Cfr. M. SOLER ROCH, «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, p. 17.

⁷ Como afirma LÓPEZ DÍAZ, «en estos casos el recargo constituye una obligación independiente y autónoma con relación al tributo base». Véase A. LÓPEZ DÍAZ, «Cuota y deuda tributaria», en AAVV, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (homenaje a F. Sáinz de Bujanda), vol. I, Madrid, IEF, 1991, p. 940.

⁸ Observa PÉREZ ROYO que aunque en tiempos pasados tuvo un importante grado de aplicación, hoy día está prácticamente en desuso. Cfr. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 7.ª ed., Madrid, Civitas, 1997, p. 186.

el art. 149.1.14 atribuye al Estado competencia exclusiva en materia de Hacienda General⁹, no tendría sentido, ya que la potestad originaria para establecer tributos que tiene el Estado (art. 133.1 CE) le permite crear tributos sobre hechos imponible y gravados por las Comunidades Autónomas —instrumentando medidas adecuadas de compensación o coordinación— (art. 6.4 LOFCA) y diseñar el sistema tributario de las Haciendas Locales (art. 133.2 CE).

En cuanto a los *recargos autonómicos*, el art. 157.1.a) de la Constitución Española prevé como uno de los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas (junto a sus propios tributos y los impuestos cedidos por el Estado) los *recargos sobre impuestos estatales*. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 1997 tiene efecto una nueva regulación por obra de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, que amplía sustancialmente la potestad normativa de estos Entes territoriales al sustituir la palabra impuestos por tributos. En efecto, el art. 12.1 en su nueva redacción dispone que «las Comunidades Autónomas podrán establecer *recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión*, si bien se restringe su uso con respecto al IRPF además de quedar desvirtuado por causa de las posibilidades que suponen las nuevas competencias normativas de aquéllas respecto de los tributos cedidos»¹⁰.

No existe actualmente ningún recargo autonómico sobre impuestos del Estado. En el País Vasco, la Ley 23/1983, de 27 de octubre, estableció un recargo transitorio sobre el IRPF en relación exclusivamente con las rentas obtenidas en 1983¹¹. 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 recargo¹². Lo que sí existe en la mayoría de Comunidades Autónomas son recargos sobre la Tasa estatal sobre

⁹ Respecto al establecimiento de recargos sobre impuestos estatales, señala la STC 179/1985 que, en principio, es el propio Estado quien tiene esta competencia «cualquiera que sea el Ente en valor del cual sean establecidos», en base al art. 149.1.14 de la Constitución, que comprende la regulación de los impuestos estatales «tanto en sus aspectos principales o fundamentales como en los accesorios o accidentales» (FJ 3.º).

¹⁰ Véase, al respecto, J. A. FERNÁNDEZ AMOR, *Análisis jurídico del recargo autonómico*. Barcelona, Cedecs, 1999, pp. 208 ss.

¹¹ Un estudio del mismo puede verse en J. LASARTE y J. CALERO, «El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid», *HPE*, núm. 99, 1986, p. 414.

¹² 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, posteriormente derogada por la Ley de la Comunidad de Madrid 10/1990, de 4 de diciembre. 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 art. 156.1 de la Constitución».

el juego, dada su mayor aceptación social, concretamente en casinos o en máquinas automáticas¹³. 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, por lo que se configura como un recargo sobre la cuota. Otro tipo de recargo autonómico lo hallamos en el art. 124 de la LHL, que establece la posibilidad de que las Diputaciones Provinciales establezcan un recargo sobre el IAE. De este modo, en las Comunidades Autónomas uniprovinciales se configura como un recargo autonómico sobre un impuesto local.

Pero donde mayor importancia tiene esta figura es en el marco de las Corporaciones Locales. Efectivamente, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, contiene en su articulado *recargos locales* sobre la base y sobre la cuota. Con carácter general, dicha Ley dispone en el art. 38.2 que las Entidades locales podrán crear *recargos sobre los impuestos propios de la respectiva Comunidad Autónoma y de otras Entidades locales* en los casos expresamente previstos en las leyes de la Comunidad Autónoma [recogido también en la enumeración de ingresos del art. 2.uno.b)]. Se descartan en esta ley los recargos sobre impuestos estatales, pese a que el art. 142.1 de nuestra Carta Magna lo admitiría, pues aun no señalándose expresamente, no se prohíbe su creación, al disponer que las Corporaciones Locales se nutrirán *fundamentalmente* de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, *con anterioridad a la vigente LRHL, la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales, estableció un recargo municipal sobre un impuesto estatal*. Esta Ley disponía en su art. 8 la posibilidad de que los Ayuntamientos estableciesen un recargo en el IRPF consistente en un porcentaje único sobre la cuota líquida de dicho impuesto¹⁴. Impugnados varios de sus preceptos por la Generalidad de Cataluña y el Gobierno Vasco (aunque sólo el representante del Gobierno Vasco impugnó los artículos que regulaban el recargo), *el TC declaró su inconstitucionalidad en la Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre, pero no por imposibilidad material, sino, fundamentalmente, por vulneración del prin-*

¹³ La resistencia a la implantación de esta clase de recargos es menor por el rechazo social a la actividad gravada y por el mecanismo de recaudación, pues aunque recaen, en última instancia, sobre los jugadores, el sujeto pasivo es quien organiza el juego. Cfr. A. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, *La corresponsabilidad fiscal de las CCAA*, Aranzadi, 1997, p. 234. Un análisis de estos recargos puede verse en G. ORÓN MORATAL, *Régimen fiscal del juego en España*, Madrid, Tecnos, 1990, pp. 170-181.

¹⁴ Art. 8.1. Los Ayuntamientos podrán establecer un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que consistirá en un porcentaje único aplicable sobre la cuota líquida de dicho impuesto.

2. A tal efecto, se considera cuota líquida del ejercicio la resultante de aplicar a la base imponible la tarifa del impuesto y una vez practicadas todas las deducciones correspondientes a retenciones y pagos fraccionados.

cipio de legalidad al remitir en blanco a los acuerdos de los Ayuntamientos la fijación del tipo de gravamen a aplicar.

Pasando al plano normativo vigente, un recargo sobre las bases se regula en el art. 134.1.a) de la LHL cuando establece como posible recurso de las áreas metropolitanas «un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitos en el territorio de la Entidad» mediante la aplicación de «un porcentaje único que recaerá sobre la base imponible del mismo» y cuyo tipo no podrá superar el 0,2 por 100. GARCÍA-MONCÓ critica la creación de recargos sobre bases imponibles argumentando que si se desea incrementar el gravamen sobre la base lógico sería aumentar el tipo impositivo (como hace el art. 73 en relación al IBI, en función de la población y de la categoría y servicios prestados por el municipio) destinando el incremento recaudatorio a la Entidad acreedora¹⁵, pero cabe entender que con ello se perdería todo tipo de potestad en el plano normativo cuando no coincidiese el sujeto activo del recargo con el del tributo base. Un recargo que se gira sobre las cuotas es el que pueden establecer las Diputaciones Provinciales sobre el Impuesto de Actividades Económicas mediante la aplicación de un porcentaje único sobre la cuota mínima de dicho impuesto, conforme al art. 124.2 del citado cuerpo legal.

De este análisis se desprende que en la actualidad hay recargos locales que pueden establecerse por las Diputaciones Provinciales o por las Áreas Metropolitanas sobre impuestos municipales (el IAE y el IBI, respectivamente), pero no existe actualmente ningún recargo municipal sobre tributos estatales o autonómicos.

3. FINALIDAD DE ESTOS RECARGOS: VENTAJAS E INCONVENIENTES FRENTE A LA IMPOSICIÓN MUNICIPAL

Como ha señalado CALVO ORTEGA, 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 cuantitativos¹⁶. Hay que mencionar también que la acumulación de los impuestos municipales a los de carácter estatal (tanto cedidos como no cedidos) puede provocar supuestos de doble imposición que se verían sensiblemente reducidos con la sustitución de aquéllos por un sistema de recargos como el que se propone.

¹⁵ A. M. GARCÍA-MONCÓ, *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Valladolid, Lex Nova, 1995, p. 250.

¹⁶ Cfr. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Madrid, Civitas, 1997, p. 221.

En cuanto a la gestión administrativa, la posibilidad de tramitar conjuntamente el impuesto y el recargo supone una considerable reducción de costes. Con el objeto de reforzar los ingresos de las Corporaciones Locales, la Ley 24/1983, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales, previó la posibilidad de que éstas establecieran un recargo potestativo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dicho recargo se gestionaría conjuntamente con el Impuesto por la Hacienda Central. Aunque posteriormente dicha Ley fue declarada inconstitucional por vulneración del principio de reserva de ley, interesa analizar la regulación de la gestión de dichos recargos contenida en la misma. Así, el art. 10 dispone que el Ministerio de Economía y Hacienda realice trimestralmente entregas a los Ayuntamientos que acuerden la imposición de este recargo con el «carácter de entrega a cuenta» por importe de la cuarta parte de lo que hubieran percibido en el año anterior al tipo de gravamen aplicable. A continuación el art. 12 señala que «la gestión, liquidación, inspección y recaudación del recargo» se llevará a cabo de forma conjunta con la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que «la revisión de los actos relativos al recargo» corresponderá a los órganos que la tengan atribuida con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Con esta normativa se aprecia claramente el ahorro de gastos administrativos que se conseguiría con la exacción de un recargo de estas características. 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 art. 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 recaudatoria de ambos impuestos municipales, aprovechando... la experiencia de las Diputaciones Provinciales en tal cometido» (STC 233/1999, FJ 36.º).

Es evidente también el efecto de anestesia fiscal producido con una figura de estas características, si bien no es tan importante como el producido mediante otros mecanismos de financiación vía impuestos como, por ejemplo, las retenciones que, al no satisfacerlas directamente el contribuyente, no se perciben como propias¹⁷. Al respecto cabe

¹⁷ Como advierte PONT I CLEMENTE, «es particularmente importante el carácter de factor de ilusión financiera que tiene la distribución del pago de la deuda tributaria en distintos momentos: en los pagos fraccionados, porque en el momento de realizarse la declaración-liquidación disminuye la cuantía a pagar...; en las retenciones, en forma todavía más relevante, porque su ingreso es realizado por un tercero sin participación activa del sujeto pasivo y la decla-

recordar el clamor popular surgido cuando se intentó introducir el famoso recargo sobre la cuota líquida del IRPF en la Comunidad de Madrid y que, finalmente, no se implantó pese a reconocerse su constitucionalidad (STC 150/1990).

Otra consecuencia positiva que llevaría aparejada la sustitución de impuestos propios de los Ayuntamientos por un sistema de recargos, sería la de eliminar la doble imposición que se produce, desde un punto de vista económico, y casi cabría añadir que jurídico, entre los impuestos municipales y los impuestos estatales. La acumulación de impuestos por ambos Entes territoriales supone un gravamen, casi confiscatorio, de diversas manifestaciones de riqueza. La primera de ellas es la propiedad de bienes inmuebles. Así, *el IBI recae sobre la titularidad de bienes inmuebles, que son gravados por el Impuesto sobre el Patrimonio e, incluso, por el IRPF, mediante una ficción legal que imputa un porcentaje de su valor como renta en los inmuebles urbanos no alquilados*—con excepción de la vivienda habitual, los inmuebles afectos a actividades económicas, y el suelo no edificado—¹⁸. De otra parte, *el IAE incide sobre una renta profesional o empresarial ya sometida a tributación por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades*, aparte de que se basa en una estimación objetiva de la cuota que prescinde totalmente de la existencia de un beneficio real¹⁹ (así se explica la previsión de su supresión por parte del Gobierno). ¿No sería, acaso, más lógico establecer un recargo municipal sobre la base de los ingresos netos de la actividad declarados en los Impuestos sobre la Renta? También se

ración-liquidación arrojará en la mayoría de los casos una cuota diferencial reducida o incluso a devolver». Véase J. F. PONTI CLEMENTE, *El pago fraccionado de los tributos*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993, p. 50.

¹⁸ Esta última tributación se justifica considerando la utilización del inmueble como un autoconsumo del rendimiento de capital propio y por la manifestación de renta que supone la posibilidad de utilizarlo y disfrutarlo. Sin embargo, lo coherente en un impuesto como éste es recaudar sobre las rentas efectivamente percibidas y no mediante una ficción legal que atenta contra el principio de capacidad económica al gravar una renta inexistente e, incluso, contra el principio de igualdad (al depender su valoración de la fecha de adquisición y de posible comprobación administrativa).

Pese a todo, no es probable que el TC acepte la doble imposición habida cuenta de los pronunciamientos contenidos en las Sentencias 37/1987 y 14/1998, que exigen para apreciarla la identidad de hechos imponible, no bastando la coincidencia del objeto impositivo o materia imponible. Sobre la imposición del IBI respecto a otros tributos véase C. CHECA GONZÁLEZ, *Los tributos locales (análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas)*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pp. 106 ss.

¹⁹ A lo que se añade el tratamiento discriminatorio a favor de las actividades agrícolas, forestales y pesqueras, a las que no se aplica. Cfr. P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán)*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 518. Sobre esta cuestión véase también T. GARCÍA LUIS, «Estudio preliminar a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas», *Impuesto sobre Actividades Económicas, Norma básica y tarifas*, Valladolid, Lex Nova, 1991, p. 17, cuando afirma que se grava el mero ejercicio de la actividad para crear la ilusión de contar con un impuesto nuevo. Vid. También M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, *Los fenómenos encubiertos de doble imposición en el Derecho español*, Barcelona, Cedecs, 1998, pp. 225-228, que lo califica de ficción.

produce un solapamiento entre la llamada plusvalía municipal o *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* y el gravamen de las ganancias patrimoniales en el IRPF y en el *Impuesto sobre Sociedades*, pues dentro de estas ganancias se incluye el aumento experimentado en el valor del terreno junto al de la edificación²⁰. Y lo propio sucede con el Impuesto de circulación, que grava una manifestación de renta ya sometida en algunos casos al Impuesto sobre el Patrimonio, y con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que se superpone a la Licencia de obras²¹.

Ciertamente, la acumulación de todos estos tributos puede vulnerar la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 de nuestra Carta Magna²² y supone, en todo caso, un gravamen excesivo de la capacidad económica de los contribuyentes. En este sentido, la modificación del actual sistema de impuestos municipales 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 o de las Comunidades Autónomas o, incluso, mediante tasas municipales.

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 también los impuestos municipales requieren de una ley previa que los regule y habilite para su exacción (incluso los impuestos potestativos se recogen en la LRHL). El Ayuntamiento tiene libertad para, dentro del marco legal, fijar el tipo aplicable. Además, como se verá a continuación, la existencia del recargo

²⁰ Como observa HERRERA MOLINA, la pervivencia de este impuesto se justificaría si las plusvalías inmobiliarias representaran una especial capacidad económica o por una finalidad extrafiscal, por lo que hay que concluir que su justificación es únicamente recaudatoria. *Op. ult. cit.*, p. 523.

²¹ La mayor incongruencia que plantea este último impuesto es que su creación se debió a la necesidad de «convalidar la frecuente práctica municipal de utilizar la tasa por licencia urbanística como instrumento de allegar recursos a las arcas municipales, por encima del coste del servicio que se trataba de cubrir con aquélla, degenerando de esta forma su inicial naturaleza de tasa», tal como refiere I. PÉREZ ROYO, «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en AAVV (GARCÍA A OVEROS, dir.), *Manual del sistema tributario español*, 3. ed., Madrid, Civitas, 1996, p. 503.

²² En el IAE puede apreciarse que la cuota de tarifa (de hasta el 15 por 100 de los beneficios), multiplicada por los coeficientes máximos de población (1,9) y de situación (2), unida al recargo provincial máximo del 40 por 100 de la cuota de tarifa, podría alcanzar una deuda tributaria de un 63 por 100 del beneficio cierto de la actividad. Ello, unido a que dicho beneficio ya tributa por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades, y habida cuenta de que la integración en éstos no se produce como deducción en cuota, sino como gasto, permite concluir que no es «demasiado arriesgado afirmar que este impuesto tiene un alcance confiscatorio», como acertadamente sostiene F. GARCÍA-FRESNEDA GEA, «El IAE y el principio de capacidad económica», *REDF*, núm. 105, 2000, p. 100.

en cada caso concreto no exige la del tributo sobre el que se aplica, pudiendo funcionar de forma autónoma.

Pero quizás el mayor problema derive de la necesidad de territorializar estos recargos. De igual forma 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), los recargos municipales están sujetos a unos principios contenidos en los arts. 106 de la Ley 7/1985, de Bases del Régimen Local, y 6 de la LRHL, que impiden:

a) Someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados o gastos realizados fuera del territorio municipal.

b) Gravar negocios, actos o hechos celebrados fuera de dicho territorio.

c) Implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, sin que ello obste para que las Entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.

Teniendo en cuenta estas limitaciones será preciso, como observa ALBIÑANA con relación a los recargos autonómicos, circunscribir el recargo a su respectivo territorio mediante la imputación de la cuota del tributo estatal a las fuentes de gravamen existentes en él²³. No obstante, es más que probable que se admitiera un recargo municipal 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 patrimonio (art. 157.2 CE) determinó que no era aplicable a un recargo en el Impuesto sobre la Renta, aunque éste 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» (FJ 5.º). Añade la Sentencia que la prohibición del art. 19 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. 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 art. 9 relativa a la libertad de residencia y circulación, y que también es operativa para las Comunidades Autónomas. Es fac-

²³ Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1986, p. 644.

tible, por tanto, que los órganos jurisdiccionales hagan una interpretación flexible del principio de territorialidad ²⁴.

4. NATURALEZA TRIBUTARIA Y CARÁCTER AUTÓNOMO

El incremento de la recaudación que se persigue con estos recargos puede obtenerse a través de otras vías alternativas, como es la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas [art. 142 CE y art. 2.º 1.c) LHL], pero se trata de una figura radicalmente distinta. Frente al carácter netamente tributario del recargo, en el que el Ente local tiene potestades normativas dentro del marco legal y que requiere la previa existencia de un tributo sobre el que aplicarse, la participación es simplemente un ingreso transferido por el Estado y, además, no se participa en su gestión.

En este punto, una opinión del más alto intérprete 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 art. 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 art. 157.1.a) CE (referente a los recursos de las Comunidades Autónomas) los “recargos sobre impuestos estatales” como “participaciones en los ingresos 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 art. 142 CE ²⁵ 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

²⁴ Pese a todo, no hay que obviar la complejidad que reviste la exacción de un recargo autonómico (o local) sobre un impuesto no cedido, como han manifestado J. LASARTE y J. CALERO, «El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid», *HPE*, núm. 99, 1986, p. 391.

²⁵ 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*».

distinto del acreedor principal podrían asimilarse a participaciones en los ingresos de este último.

También la STC 233/1999, de 16 de diciembre, analiza la posible equiparación de un recargo con las participaciones en los tributos del Estado. Se trataba, en ese caso, del recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas a favor de las provincias. Reiterando los postulados de la Sentencia 179/1985, advierte el Tribunal que la equiparación sería factible tratándose de un recargo sobre un impuesto estatal, pero no respecto de un «recargo sobre un impuesto local establecido en beneficio de otro Ente local». Con ello se reafirma en la equiparación de los recargos locales sobre impuestos estatales con la participación en los tributos del Estado.

Pero este aserto tiene como único objetivo justificar materialmente la creación de tales recargos en la Hacienda Local, pues, como sostiene FALCÓN en un comentario a la Sentencia 179/1985, la naturaleza del recargo y la participación es distinta, ya que 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»²⁶. 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»²⁷. Entiende 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 propios²⁸. 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

²⁶ Cfr. «Comentario general de jurisprudencia», REDF, núm. 49, 1986, p. 140. Ver también L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1993, pp. 198 y 199.

²⁷ Cfr. M. VEGA HERRERO, «Inconstitucionalidad del recargo municipal sobre el IRPF (Comentario a la STC de 19 de diciembre de 1985)», *La Ley*, núm. 3, 1986, p. 861. Añade que esto es particularmente evidente en este recargo, pues el art. 11.3 de la Ley 24/1983 impide cualquier interferencia con el IRPF.

²⁸ *Op. ult. cit.*, pp. 861 y 862.

en su art. 38 a los *impuestos y recargos* (sobre impuestos autonómicos o locales) y en el art. 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 art. 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 ²⁹.

También hay que distinguir estos recargos de los *tributos propios de los Entes locales*. Fundamentalmente porque éstos no pueden establecerse sobre hechos imponibles gravados por el Estado (se sobreentiende, pese a que no lo prohíba la Ley como hace el art. 6.2 de la LOFCA con las Comunidades Autónomas). En cambio, los recargos recaen precisamente sobre hechos imponibles gravados por el Estado, 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 jurídica.

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 están 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» ³⁰. También SOLER ROCH sostiene 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 ³¹. Por su parte, POVEDA BLANCO califica el recargo provincial sobre el IAE de «otro impuesto de carácter potestativo» ³². A ello hay que añadir que el propio Tribunal Constitucional

²⁹ En este sentido se pronuncia FALCÓN TELLA en el ya citado comentario a la STC 179/1985, p. 141. En idéntico sentido se pronuncia L. M. ALONSO GONZÁLEZ, en «Jurisprudencia constitucional en materia de Haciendas Locales», AAVV (FERREIRO LAPATZA, dir.), *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Madrid, Marcial Pons, 1993, p. 67.

³⁰ Cfr. J. J. FERREIRO LAPATZA, «Constitución y Haciendas Locales», *Rev. Jurídica de Catalunya*, núm. 4, 1984, pp. 149 y 150. Añade que se diferencian del tributo en sentido estricto en que se establecen sobre un tributo previo al que, en cierta forma, se añaden determinando un aumento o recargo de la cantidad a ingresar.

³¹ Cfr. M. SOLER ROCH, «Notas sobre la configuración...», *op. cit.*, p. 17.

³² Véase F. POVEDA BLANCO, *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Bilbao, Deusto, 1999, p. 69.

en la Sentencia 179/1985 se refiere expresamente al «recargo o ingreso tributario» (FJ 3.º, antepenúltimo párr.), lo que, en opinión de CAZORLA, es indicativo del reconocimiento de su naturaleza tributaria³³.

A nuestro juicio, *son éstos los planteamientos más correctos, identificando el recargo municipal 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*. Podríamos, incluso, conceptuarlos como una clase de impuesto municipal, al no establecerse una contraprestación del respectivo Ente territorial por su pago. Y estará sometido a las mismas limitaciones que éstos.

Hay que poner de manifiesto el carácter autónomo de este tipo de recargos, como mantiene RUBIO DE URQUÍA en relación al extinto recargo municipal sobre la cuota líquida del IRPF. Para este autor, aunque en principio se identifica el sujeto pasivo del recargo con el del IRPF y la base del recargo con la cuota líquida del IRPF, tiene una «filosofía autonomista» derivada de la libre fijación del tipo por los Ayuntamientos³⁴. Una conclusión similar es apuntada por FERREIRO en relación a los recargos de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, aunque con distinta argumentación, cuando sostiene que no puede decirse «... que la obligación de pagar el recargo es una obligación accesoria de la obligación de pagar el tributo base. Se trata de una *obligación autónoma que puede existir y cumplirse*, aunque esto no sea lo normal, con independencia de la obligación de pagar el tributo base»³⁵.

Efectivamente, aunque se trata de prestaciones que requieren la existencia de un tributo base, sobre el que se aplican, para su nacimiento, no es precisa la existencia de la obligación de pagar el tributo base para que éste nazca. Sería perfectamente factible la existencia de un recargo sobre la base de un impuesto sin que surgiese cuota tributaria ninguna. También podría establecerse un recargo sobre la cuota íntegra, antes de aplicar las deducciones, de forma que la obligación de pagar el recargo fuese independiente del nacimiento de la obligación tributaria dimanante de la cuota líquida. Esto es precisamente lo que sucedió en el País Vasco, donde, tras unas lluvias extraordinarias que provocaron cuantiosos daños personales y materiales, se creó un recargo transitorio en el IRPF del ejercicio 1983. La Ley de

³³ L. M. CAZORLA PRIETO, *Recargos e impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, EDILEX, 1986, p. 258. Cabe apreciar, no obstante, una cierta incoherencia entre esta equiparación y la que hace anteriormente el Tribunal con la participación en los ingresos del Estado.

³⁴ I. RUBIO DE URQUÍA, «El recargo municipal sobre el IRPF», *HPE*, núm. 99, 1986, p. 435. Postula que no es un recargo apéndice, sino de una nueva categoría tributaria (p. 440).

³⁵ Cfr. *Los impuestos de las Comunidades Autónomas...*, op. cit., p. 747, y *Constitución y Haciendas Locales...*, op. cit., p. 150, respectivamente.

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 —resultado de aplicar a la base imponible la tarifa de dicho Impuesto— los tipos que se contienen en la siguiente escala, aplicable exclusivamente a los contribuyentes cuya expresada cuota íntegra supere el importe de 109.980 pesetas» (art. 5). Esta norma evidencia que no siempre será necesaria la existencia de la cuota para el nacimiento de estos recargos, motivo por el cual cabe predicar su carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

5. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES APLICABLES A LOS RECARGOS

Debido a su naturaleza jurídica les son de aplicación a estos recargos los principios constitucionales predicables de todo tributo y, particularmente, de los impuestos. Por ello, habrá que estar especialmente atentos al principio de capacidad económica del art. 31 CE, que obliga a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica. No obstante, la vertebración de este principio dependerá de cómo se configure el mismo en el tributo sobre el que se aplique el recargo. Por ello hay que entender que se vincula al principio de capacidad contributiva “de forma mediata”³⁶. Lo razonable sería aplicarlo sobre la verdadera manifestación de capacidad económica que, en el caso del IRPF, es la cuota líquida. Si opera sobre la base o sobre la cuota íntegra habría riesgos de inconstitucionalidad, salvo que se estableciera alguna medida complementaria, como ocurrió con el recargo transitorio del País Vasco sobre la cuota íntegra del IRPF en 1983³⁷. El principio de capacidad económica tiene como límite en cuanto a la progresividad del tributo la no confiscatoriedad, por lo que será preciso que los tipos aplicables no sean demasiado altos. En este sentido, *podría ocurrir que la aplicación de un recargo a un tributo distorsionara lo que, referido al tributo exclusivamente, era una razonable contribución al sostenimiento de los gastos públicos.*

De otra parte, el principio de capacidad económica debe combinarse con los principios de justicia en el gasto público, de modo que

³⁶ Confróntese, en relación al recargo sobre la cuota líquida del IRPF en la Comunidad de Madrid, J. LASARTE y J. CALERO, «El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid», *HPE*, núm. 99, 1986, p. 403.

³⁷ Se intentó relativizar la objetividad del recargo mediante el establecimiento de un mínimo exento sobre la base imponible del Impuesto sobre el que recaía, y a través de la corrección del error de salto en la relación base imponible del IRPF-base del recargo (o cuota íntegra del IRPF). Hay que recordar también que la base del recargo tenía, asimismo, un mínimo exento fijado en 109.980 ptas. Evidentemente, con estas medidas se dulcificó la aplicación de este recargo sobre la cuota íntegra.

el importe del recargo dependerá también de las prestaciones públicas prestadas por los Ayuntamientos. Cuanto mejores y más numerosos sean los servicios prestados mayor podrá ser la cuantía de los recargos.

Finalmente, en la creación de estos recargos *habrá que observar el principio de reserva de ley*, puesto que son prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE). Ello supone, siguiendo el criterio de reserva de ley relativa, que por ley se determine la creación *ex novo* del recargo y los elementos que afectan a la identidad y a la entidad de la prestación (el *an* y el *quantum*). Por eso se declaró inconstitucional la remisión en blanco a los Ayuntamientos del tipo del recargo municipal sobre el IRPF instituido por la Ley 24/1983, en la ya mencionada STC 179/1985 (FJ 3.º).

6. LA GESTIÓN DE LOS RECARGOS MUNICIPALES

Partiendo de la autonomía de los Entes locales para la gestión de sus respectivos intereses (art. 137 CE), el art. 106.3 de la LRBRL establece que «es competencia de las Entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado». Por su parte, el art. 7 de la LRHL añade la posibilidad de delegar las facultades de liquidación. Se entiende que éstas se encuentran ya incluidas en las facultades de gestión en sentido amplio³⁸.

Pues bien, la gestión de los recargos municipales debería ser conjunta del Ente titular del tributo base y los Ayuntamientos, pero dada las dificultades de éstos al girarse sobre un tributo cuya base de demarcación territorial es superior, lo mejor sería dejar la gestión en manos del Estado y buscar fórmulas de colaboración de los Ayuntamientos, de forma que éstos no quedaran al margen en los procedimientos de comprobación, inspección y revisión de los actos administrativos relativos al tributo base.

Acudiendo al precedente del recargo sobre la cuota líquida del IRPF que estableció la Ley de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales encontramos que su gestión (liquidación, inspección y recaudación) «se llevará a cabo conjuntamente con la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», y que la revisión «corresponderá a los órganos que la tengan atribuida con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (art. 12

³⁸ Cfr. J. J. NIETO MONTERO, *La gestión de los Impuestos Municipales*, Pamplona, Aranzadi, 1998, p. 77.

Ley 24/1983). Si se implantara un recargo de estas características parece lógico utilizar este sistema de gestión estatal (como ocurre con la parte liquidada de las Comunidades Autónomas en su actual configuración como impuesto parcialmente cedido). Habría, en consecuencia, un sujeto activo titular del derecho de crédito (el Ayuntamiento) y otro titular de una serie de potestades para gestionarlo (el Estado). Eso sí, habría que arbitrar las fórmulas adecuadas para que los recursos fuesen convenientemente canalizados por el Estado a los Ayuntamientos.

Una colaboración eficaz supondría un menor gasto y un mayor control de las situaciones jurídicas generadoras de ingresos tributarios.