

fundamentar sus tributos sobre manifestaciones de riqueza. Pero, además, supone un límite mínimo entendido como la exigencia "(...) *de gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación (...)*. El mínimo no susceptible de imposición vendrá genéricamente establecido en el nivel necesario para la existencia (...)". O, según MARTÍN DELGADO²¹³, un aspecto que concreta el principio es "(...) *considerar la no imposición sobre la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo.*"

No es posible terminar esta referencia jurisprudencial sobre el principio que tratamos sin aludir a la Sentencia 150/1990 de 4 de octubre. Efectivamente, en el fundamento jurídico noveno insiste en lo dicho en la Sentencia 27/1981 ya mencionada pero, además, considera que el principio implica un límite máximo a la imposición pues no puede suponer el agotamiento de la riqueza imponible. En consecuencia, el Tribunal añade otro aspecto al principio de forma que implica, por un lado, que la imposición se fundamente en manifestaciones de riqueza y que, por otro lado, se exima un mínimo de ella suficiente para las necesidades del individuo en su contexto económico y social y un máximo para no extinguir el fundamento de la imposición.

Este significado del principio deducible de la jurisprudencia constitucional, coincide con el que la doctrina española le ha atribuido la cual, a su vez, asume los dos sentidos del principio descritos por GIARDINA²¹⁴. SAINZ DE BUJANDA²¹⁵ o VICENTE ARCHE-DOMINGO²¹⁶ exponen que es posible diferenciar entre una capacidad económica absoluta, entendida como la capacidad abstracta para concurrir a las cargas públicas o ser sujetos pasivos del tributo, y una capacidad económica relativa, entendida como el criterio a seguir para determinar la concreta carga tributaria o lo que los distintos

²¹³) MARTÍN DELGADO, J.M.: Los principios..., ob., cit., pág. 70.

²¹⁴) GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffré, Milano, 1961, págs. 433-434 y 437-438.

²¹⁵) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: *Lecciones...*, ob., cit., págs. 107-108.

²¹⁶) VICENTE ARCHE-DOMINGO, Fdo.: <<Elementos cuantitativos de la obligación tributaria>>, RDFHP, nº 60, 1965, págs. 969-970.

sujetos han de satisfacer dada su respectiva capacidad de pago. Así mismo, especifican que con el primer sentido se delimitan los presupuestos de hecho y con el segundo se fijan los elementos de cuantificación de la cuota tributaria. CORTÉS DOMÍNGUEZ²¹⁷ se manifiesta en la misma línea cuando estima que se ha de hablar de una capacidad económica absoluta entendida como "(...) *la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas*" y de una capacidad económica relativa que implica la valoración de esa aptitud.

PÉREZ ROYO²¹⁸ considera que este principio se concreta en nuestro ordenamiento con una triple función: fundamento de la imposición o de la tributación, límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y orientación para el legislador en el uso de su poder tributario. La primera función implica para el legislador buscar la riqueza a gravar donde ésta se encuentra. La segunda función supone no utilizar criterios de imposición contrarios a la capacidad económica y modular los tributos de acuerdo con la intensidad con que se pone de manifiesto la riqueza. La tercera y última función supone, según el autor, que el legislador dé un peso relativo en el sistema tributario a aquellas figuras que mejor se adapten a las exigencias del principio.

De estas tres funciones también da cuenta FERREIRO LAPATZA²¹⁹. El autor considera que el principio de capacidad económica implica, primero, determinar quién tiene y quién no tiene capacidad económica (capacidad económica absoluta) para, después, fijar en qué medida tiene que tributar aquél que manifiesta capacidad económica (capacidad económica relativa). Finalmente, ese principio es fuente de inspiración para el legislador a la hora de configurar el sistema tributario dándose un papel preponderante a los tributos que mejor se adapten al principio que tratamos. A esta línea de interpretación del principio de capacidad económica se han de añadir, como se puede detectar de las citas anteriores,

²¹⁷) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: Ordenamiento..., ob., cit., pág. 76.

²¹⁸) PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., págs. 36-37.

²¹⁹) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso..., ob., cit., pág. 328-331.

a MARTÍN DELGADO²²⁰ y CASADO OLLERO²²¹ puesto que ambos autores consideran que el principio supone la obligación de gravar manifestaciones de capacidad económica dentro de unos límites.

Una vez hecha la aproximación al principio de capacidad económica y definido su contenido con el que poder trabajar se puede analizar cómo influye este principio en el establecimiento del recargo autonómico. Desde la primera acepción que se ha apuntado del principio el recargo debe gravar una manifestación de riqueza real o potencial. En este sentido esta riqueza se convierte en el soporte material del tributo que se trate o, en otros términos, en la materia imponible o la riqueza gravada. Ya se ha hecho mención de que el impuesto base y el recargo autonómico coinciden de forma que comparten esa manifestación de capacidad económica. Así pues, el principio de capacidad económica, en esta primera acepción, es respetado por el recargo autonómico si también lo es por el impuesto base de forma que una posible contradicción con el mismo también sería predicable del tributo autonómico²²².

²²⁰) Afirma el autor, por un lado, que el principio de capacidad económica se identifica "(...) con la titularidad de medios económicos." Por otro lado completa el significado exponiendo que el principio implica "(...) la exención del mínimo de existencia (...)". MARTÍN DELGADO, J.M.^a.: Los principios..., ob., cit., págs. 67 y 70.

²²¹) Este autor precisa el contenido de este principio de una forma similar cuando considera que: "*El mandato que impone la capacidad económica es pues el de gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación; situaciones seleccionadas en virtud de una valoración del legislador cuya legitimidad puede ser controlada por el Tribunal Constitucional, al estar aquél condicionado por el doble vínculo de un límite mínimo y un límite máximo a la imposición. El mínimo no susceptible de imposición vendrá genéricamente establecido en el nivel necesario para la existencia, según el esquema de derechos económicos y sociales garantizados en la Constitución; el máximo imponible se sintetizaría en la prohibición de que el gravamen fiscal tenga alcance confiscatorio*". CASADO OLLERO, G.: <<El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)>>, REDF, nº 34, 1982, pág. 192.

²²²) En este sentido GARCÍA FRÍAS considera también que el recargo "(...) se caracteriza por construirse sobre otro impuesto, de tal forma que incide sobre un hecho imponible preexistente y por lo tanto recarga una manifestación de capacidad contributiva que ya había sido previamente gravada. Por ello los recargos en su nacimiento y en su estructura responden al principio de capacidad contributiva siempre que el tributo principal también lo haga, porque su hecho imponible es un reflejo de este principio." GARCÍA FRÍAS, M.^o A.: Los recargos..., ob., cit., pág. 141.

En este sentido LASARTE y CALERO han destacado, en relación al recargo madrileño sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que "*En la medida que el recargo objeto del Proyecto de Ley toma como referencia, siquiera sea de forma mediata, la renta de los contribuyentes aparece, pues, suficientemente vinculado al citado principio constitucional*". LASARTE, J. y CALERO, J.: El recargo..., ob., cit., pág. 403.

Pero, en relación con el principio de capacidad económica entendido como fundamento de la imposición, se debe tratar el tema de la extrafiscalidad. En este sentido hay que plantearse la posibilidad de establecer recargos tributarios autonómicos que respondan, no sólo al principio que aquí tratamos, sino también a otras normas jurídicas e, incluso, constitucionales.

Sobre este tema se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987 de 26 de marzo y reitera su posición en la Sentencia 186/1993 de 7 de junio. En el fundamento jurídico decimotercero del primer pronunciamiento, el Alto Tribunal considera que, si bien la función extrafiscal del sistema tributario no se halla contemplada en el texto de la Constitución, es posible que el Estado utilice el sistema fiscal para la consecución de fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados sin que esto implique una violación al principio de capacidad económica. Así mismo, extiende, en el mismo fundamento, esta posibilidad de establecer tributos extrafiscales al poder tributario autonómico pues "*(...) ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria (...) en relación con la consecución de objetivos no fiscales.*"

Así pues, nuestro Tribunal considera que es posible utilizar el sistema fiscal, el tributo en general o el impuesto en particular, por los entes con poder tributario como instrumento para la consecución de fines concretos sin que implique una violación del principio de capacidad económica. Pero la fiscalidad o extrafiscalidad de los tributos no son dos efectos totalmente diferenciables dentro de una figura tributaria sino que, como afirma CASADO OLLERO²²³, no existe un impuesto totalmente neutral de forma que todos ejercen efectos ajenos a la propia recaudación. Este mismo autor considera que la extrafiscalidad tiene múltiples manifestaciones siendo alguna de ellas los tributos con fines principalmente no fiscales -por ejemplo los tributos para la protección del medio ambiente- y los objetivos o fines no fiscales que se consiguen manejando la normativa de los tributos -por ejemplo las medidas desgravatorias dentro de un impuesto como el Impuesto sobre la

²²³) CASADO OLLERO, G. Conferencia impartida en la Universidad Central de Barcelona el 19 de mayo de 1995 sobre *La Extrafiscalidad y el poder tributario de las Comunidades Autónomas*. De este autor véase también *Los fines...*, ob., cit., págs. 104-105.

Concretando el tema con el objeto de la investigación, la extrafiscalidad del impuesto base puede influir en el posible recargo autonómico que sobre él recaiga. Ahora bien, bajo nuestro criterio, es preciso diferenciar el hecho de que el impuesto base sea primordialmente extrafiscal, de forma que el recargo asumirá el efecto que se pretenda perseguir, del caso en que dentro de la normativa del tributo se contemplen medidas extrafiscales. El primer caso puede concebirse pensando en un recargo sobre la fase minorista de los impuestos especiales que gravan determinados productos como puede ser las bebidas alcohólicas, el tabaco, los carburantes, etc... El efecto extrafiscal de estos tributos es que generan un incremento en el precio de los productos gravados disuadiendo a los adquirentes de un consumo excesivo²²⁴. Pues bien, un recargo autonómico sobre estos tributos puede generar un aumento añadido en el citado precio de forma que el efecto extrafiscal perseguido puede verse potenciado por la acción del recargo.

Con respecto a la segunda manifestación de extrafiscalidad es posible diferenciar dos situaciones. Una primera donde las medidas extrafiscales exoneran de forma total al sujeto pasivo de la carga tributaria de forma que, como veremos en el subapartado 4.2.3, no nacería la obligación que supone el recargo tributario autonómico. Y una segunda situación donde se establecen medidas extrafiscales que modulan la carga tributaria y que el recargo las asume dependiendo del punto estructural del tributo base sobre el que se imponga. Para este último supuesto, el recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas, como ya vimos en el capítulo primero, es un ejemplo de cómo afectan a un recargo los posibles beneficios fiscales que se incorporan al régimen jurídico del tributo base.

Pero, en relación con este tema, se pueden plantear dos cuestiones más. Por un lado, indagar sobre la existencia de una obligación de las Comunidades Autónomas de asumir las posibles medidas extrafiscales que se relacionan con el impuesto base y, por

²²⁴) CASADO OLLERO estima que la extrafiscalidad puede representarse en medidas de aliento, promoción, incentivo o estímulo o en medidas de disuasión, desincentivo, freno o sanción siendo una de estas últimas los recargos. CASADO OLLERO, G.: Los fines..., ob., cit., págs. 128-129.

otro, si las Comunidades Autónomas pueden establecer, en relación con su recargo sus propias medidas. En términos más prácticos, como ya se ha mencionado, los recargos autonómicos pueden establecerse sobre las bases o las cuotas de los impuestos que forman su ámbito de forma que, en principio, parece posible que las Comunidades Autónomas opten por cualquiera de esos elementos que forman la estructura de los tributos. El problema se plantea cuando la cuota final de los impuestos base -como, por ejemplo, sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre el Patrimonio- se forman reduciendo la denominada cuota íntegra a través de la aplicación de las medidas desgravatorias que se establecen en virtud de criterios extrafiscales.

Sobre esta cuestión podemos encontrar autores como CORS MEYA²²⁵ que estiman que el recargo autonómico ha de asumir, estableciéndose sobre aquella cuota definitiva que determina la deuda o el derecho de devolución del sujeto pasivo, las medidas tributarias que el Estado establezca. Así mismo FERREIRO LAPATZA considera que si estas medidas existen, como sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el recargo debe asumirlas estableciéndose sobre la cuota final pues, de lo contrario, implicaría una violación del límite contenido en el art. 12.2 de la LOFCA ya que es desvirtuar la naturaleza o estructura del tributo base²²⁶. Así mismo JIMÉNEZ COMPAREID considera que un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe construirse sobre su cuota líquida, igual un recargo sobre el Impuesto sobre el Patrimonio debe construirse sobre la cuota resultante de minorar la cuota íntegra con las cantidades que se contemplan en su normativa ocurriendo lo mismo en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²²⁷.

Por otro lado autores como ZURDO RUIZ-AYÚCAR, GIMÉNEZ-REYNA

²²⁵) CORS MEYA, X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 421.

²²⁶) FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de derecho..., ob., cit., pág. 694.

²²⁷) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 334-335.

RODRÍGUEZ y ZURDO RUIZ-AYÚCAR²²⁸ consideran que la base del recargo ha de ser sobre la base imponible "(...) *por ser una magnitud más adecuada para atribuir participación territorializada, por su mayor homogeneidad en la distribución territorial, por el menor tipo de gravamen que exige y por su independencia de las variaciones que se acuerden en la tarifa estatal.*"

Es posible, por tanto, comprobar que sobre este punto pueden existir posiciones partidarias de que las Comunidades Autónomas se han de vincular a las medidas extrafiscales que la ley estatal contempla y relaciona con los impuestos base o, también, posiciones que consideran que estos entes territoriales pueden optar entre establecer los recargos sobre la base o la cuota sin tener en cuenta esas medidas. Pues bien, bajo nuestro punto de vista, no existe una obligación expresa para las Comunidades Autónomas en el sentido de que deban establecer el recargo tributario sobre uno u otro punto estructural dependiendo de que existan o no medidas extrafiscales relacionadas con el impuesto base²²⁹.

No obstante, creemos que es necesario matizar la afirmación anterior en el sentido de que el recargo tributario autonómico no puede suponer una frustración de los objetivos perseguidos por las medidas extrafiscales que establezca la ley estatal. En este sentido se puede exponer que, en virtud de artículos constitucionales como el 40.1, el 130.1, el 131.1 o el 138.1, siguiendo a PULIDO QUECEDO²³⁰ o RODRÍGUEZ BEREIJO²³¹, el

²²⁸) ZURDO Y RUIZ-AYÚCAR, I.; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. y ZURDO Y RUIZ-AYÚCAR, J.: <<El estado actual de nuestras Haciendas territoriales. Reflexiones críticas y propuestas de reforma>>, Impuestos, nº 22, 1994, pág. 13.

²²⁹) En nuestro derecho positivo podemos encontrar que las dos opciones han sido seguidas. El primer ejemplo, es el recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el cual, de acuerdo con el art. 7 de la Ley de 19 de diciembre de 1984, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid, se construía sobre la cuota líquida del citado impuesto. Un ejemplo del segundo caso sería el recargo del País Vasco sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el cual se construía sobre la cuota íntegra del impuesto base y, además, poseía sus propios supuestos de exención y sus tipos impositivos de carácter progresivo.

²³⁰) PULIDO QUECEDO, M.: La jurisprudencia..., ob., cit., pág. 158.

²³¹) Este autor expone que esos artículos implican que "(...) *la Constitución fija una serie de objetivos de carácter económico cuya consecución exige la adopción de medidas de política económica aplicables de forma general a todo el territorio nacional (...)*". RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: Los límites..., ob., cit.,

Tribunal Constitucional deja patente a través de Sentencias como la 1/1982 de 28 de enero²³² o la 95/1986 de 10 de julio²³³ que el Estado posee una competencia para adoptar medidas de política económica y dirección general de la economía²³⁴. En

pág. 1287.

²³²) BOE nº 49 de 26 de febrero de 1982.

²³³) BOE nº 175 de 23 de julio de 1986.

²³⁴) Sobre la competencia estatal de dirección de la economía se puede hacer mención de otros pronunciamientos jurisprudenciales. Así, en el fundamento jurídico sexto de la Sentencia 11/1984 de 2 de febrero (BOE nº 42 de 18 de febrero de 1984) se justifica la autorización necesaria para la emisión de Deuda por parte de las Comunidades Autónomas en el principio de "(...) *coordinación de las Haciendas de las Comunidades Autónomas con la del Estado y de exigencia de una política económica unitaria.*"

Una conclusión parecida puede extraerse del fundamento jurídico decimoprimer de la Sentencia 63/1986 de 21 de mayo (BOE nº 141 de 13 de junio de 1986) donde el Tribunal declara que el principio de coordinación implica que las Comunidades Autónomas se sometan a las exigencias de la política económica general. Así mismo, en el fundamento jurídico sexto de la Sentencia 183/1988 de 13 de octubre (BOE nº 266 de 5 de noviembre de 1988) contiene un pronunciamiento del Tribunal sobre el art. 149.1.13 de la CE en el sentido de que confiere al Estado la Competencia para determinar las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica.

Estos ejemplos jurisprudenciales se ubican en las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia vinculadas a la economía como pueden ser la organización del crédito o la emisión de Deuda pública. Pero, además, el Tribunal también ha tratado un tema más cercano con lo tratado en el texto principal. Efectivamente, se le ha planteado si las Comunidades Autónoma pueden establecer un gravamen sobre determinadas actividades que se hallan exentas por la legislación estatal. Se trata de la Ley 12/1990 de 28 de noviembre de la Comunidad Autónoma de Baleares con la que se estableció un Impuesto sobre las Loterías y que ha sido declarada inconstitucional por sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995 de 16 de febrero (BOE nº 66 de 18 de marzo de 1995).

En esta sentencia se planteó por parte del Abogado del Estado que el tributo establecido por la Ley autonómica gravaba la participación en las Loterías del Estado supuesto que está exento pero sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, se argumentaba, que se violaba el art. 6.2 de la LOFCA debido a que la Comunidad Autónoma estaba gravando un supuesto que se hallaba sujeto a imposición estatal. Así mismo, se argumentaba que la Comunidad Autónoma invadía las competencias estatales debido a que el Estado es el único competente en regular su propia Lotería la cual se insertaba en la competencia exclusiva del Estado ente reflejada en el art. 149.1.14ª de la Constitución sobre Hacienda General.

El Tribunal Constitucional declaró inconstitucional la Ley autonómica pero no se basó en el primer argumento presentado sino en que, como se había manifestado por el representante estatal, la ley recurrida: "*(...) al establecer un impuesto sobre la participación en los sorteos de Lotería del Estado, no sólo perjudica y limita como sostiene el Abogado del Estado, la obtención del recurso en que la Lotería Nacional consiste, sino que toma por objeto impositivo que somete a gravamen la misma actividad productora de ingresos o recursos para la hacienda estatal ejercida como explotación de un monopolio del Estado. De este modo, no sólo invade o menoscaba la competencia que aquel atribuye sobre el monopolio fiscal el art. 149.1.14 de la C.E, sino que, como antes señalamos, hace depender sus ingresos de la potestad autonómica sobre el impuesto creado.*"

En nuestra opinión, el Tribunal Constitucional no ha expulsado del ordenamiento la Ley autonómica por el hecho de gravar un supuesto de exención de acuerdo con la regulación estatal sino que en realidad lo hace por gravar una fuente de ingresos del Estado, una fuente no tributaria de ingresos cuyo monopolio corresponde al Estado. Así pues, en nuestra opinión, no encontramos a través de este pronunciamiento una solución general a la cuestión expuesta más arriba en relación a si las Comunidades Autónomas pueden gravar supuestos de exención, aunque sí tenemos una respuesta concreta ya que deducimos que no se puede

consecuencia, en virtud del principio de coordinación con la Hacienda estatal, se limita la autonomía de las Comunidades Autónomas, expresada en la posibilidad de escoger entre la base o la cuota de un hipotético tributo base, cuando su ejercicio implique anular los efectos de las medidas extrafiscales estatales fundamentadas en la competencia de dirección económica mencionada²³⁵. En otros términos, las Comunidades Autónomas podrán establecer sus recargos tributarios sobre las bases o las cuotas de los tributos base, asumiendo o no las posibles medidas extrafiscales, siempre y cuando dicha opción no dificulte los fines perseguidos por el Estado con esas medidas.

Por otro lado, como ya dijimos hay que concretar si las Comunidades Autónomas tienen capacidad para establecer medidas extrafiscales vinculadas con el recargo tributario que impongan. En este sentido, insistimos en la idea de las Sentencias 37/1987 de 26 de marzo y la Sentencia 186/1993 de 7 de junio donde se constata que las Comunidades Autónomas pueden ejercer su poder tributario con fines no fiscales. Así las cosas, creemos, que sería posible vincular medidas extrafiscales con el recargo tributario autonómico, pues no existe una limitación expresa en este sentido²³⁶ aunque sí, siguiendo a CASADO OLLERO²³⁷ y de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, se ha de considerar que las Comunidades Autónomas se hallan limitadas por el ámbito de sus

producir el gravamen si se trata de recursos del Estado.

Parece, por tanto, que el Tribunal Constitucional no ha aprovechado la oportunidad para tratar el tema desde la perspectiva que planteaba el Abogado del Estado de considerar que se estaba gravando por el impuesto autonómico un supuesto de exención contemplado en la normativa estatal. Sobre esta Sentencia es posible consultar el comentario de JIMÉNEZ COMPAREID, I.: <<El impuesto balear sobre las loterías. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero>>. REDF, nº 90, 1996, págs. 359-384.

²³⁵) Sobre la competencia de dirección económica que posee el Estado véase el artículo y la bibliografía citada de ALONSO DE ANTONIO, J.A.: <<Las competencias de las Comunidades Autónomas y el principio de unidad económica>>, en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol.II, Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, Madrid, 1994, págs. 1939-1956.

²³⁶) No obstante, esta no era la solución adoptada por el Anteproyecto estatal que regulaba los recargos autonómicos pues disponía en su art. 3 que:

"Las Comunidades Autónomas no podrán establecer exenciones, bonificaciones, reducciones, ni deducciones sobre los recargos que se establezcan."

²³⁷) CASADO OLLERO considera que "(...) el ámbito material de competencias de las Comunidades Autónomas constituirá presupuesto de legitimidad de su actuación normativa extrafiscal". CASADO OLLERO, G.: *Los fines...*, ob., cit., pág. 141.

competencias para establecer medidas tributarias extrafiscales.

Así pues, en nuestra opinión, la posible extrafiscalidad del recargo tributario autonómico depende del carácter del tributo base o del punto estructural sobre el que se construya. Ahora bien, GÜERVOS MAÍLLO²³⁸ plantea tratar la posibilidad de que el propio tributo autonómico sea extrafiscal en sí mismo, independientemente del tributo base. En este sentido considera la posibilidad de establecer recargos tributarios autonómicos para la protección del medio ambiente estableciéndolos sobre tributos del ámbito del recargo no eminentemente extrafiscales. Un ejemplo podría ser "*(...) en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, al gravarse las operaciones societarias como las fusiones, se podría establecer un recargo a aquellas empresas que al fusionarse no cambiaran su maquinaria antigua y contaminante por otra más moderna y menos contaminante (...)*".

En nuestra opinión, si bien es cierto que en el ejemplo parece que el recargo es extrafiscal y el tributo base no, no creemos que sea posible un recargo tributario autonómico extrafiscal con independencia del tributo base sino que, en todo caso, tal carácter ha de ser asumido del tributo base en los términos comentados. El motivo de esta reticencia, sin perjuicio de tratarlo en otro contexto en el subapartado 4.2.2, es que un recargo de estas características puede poseer un presupuesto de hecho demasiado diferente del tributo base, hasta el punto de no asumir el mismo devengo y estructura temporal como aspectos nucleares que se repiten (como se ha examinado) en los hechos imposables de ambos tributos -recargo y tributo base-.

La conclusión que podemos formular en relación con el recargo y la extrafiscalidad es que el tributo objeto de nuestro interés puede incrementar su efecto si el tributo base es eminentemente extrafiscal. Así mismo, asumirá las posibles medidas relacionadas con ese tributo dependiendo sobre qué punto estructural -base o cuota- se establezca. Finalmente, si bien la Comunidad Autónoma puede vincular medidas extrafiscales con el recargo autonómico en los límites expresados, no parece adecuado que el tributo autonómico sea eminentemente extrafiscal.

²³⁸) GÜERVOS MAÍLLO, M^a A.: <<Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental>>, Impuestos, nº 9, 1996, págs. 131-132.

El principio de capacidad económica, como ya hemos dicho, no es sólo un fundamento necesario de la imposición sino que también es un parámetro para el legislador en el sentido de ser un límite máximo y mínimo. En este sentido, a nuestro juicio, el principio presenta tres temas objeto de nuestro interés: el sobregravamen establecido por el recargo implica reconsiderar los límites al legislador con respecto a la idoneidad de la capacidad económica para ser gravada; la expresión cuantitativa de la manifestación de riqueza gravada se realiza a través de una base imponible que puede ser el elemento sobre la que se construye el recargo y, finalmente, si el legislador estatal ha utilizado determinadas medidas técnicas para poder adaptar mejor los tributos a la capacidad económica gravada, cómo afectan al legislador autonómico cuando establece el recargo tributario. A cada uno de ellos vamos a prestar atención.

4.2.1.- El recargo y la riqueza que puede ser gravada.

Como ya hemos dicho en el capítulo primero, el recargo puede configurarse en un mecanismo concreto: la aplicación de un tipo impositivo sobre determinados elementos del impuesto base. Así pues, supone una nueva carga sobre una riqueza que es gravada por el tributo base. Pues bien, si consideramos que el legislador estatal establece los tributos dentro de los límites que el principio de capacidad económica plantea, parece lógico pensar que la concurrencia de dos entes que gravan la misma riqueza puede suponer una imposición excesiva²³⁹ o no constitucional. En este sentido nos parece conveniente examinar el principio de capacidad económica desde la perspectiva del recargo y desde la perspectiva de un tributo base. En otras palabras, a nuestro juicio, desde el momento en que el recargo supone sobregravar una riqueza económica, no se puede estimar si se sobrepasa el límite máximo o mínimo en relación con ese recargo considerado individualmente, sino con relación al gravamen conjunto que supone el tributo base y el citado tributo autonómico.

²³⁹) Siguiendo a CASADO OLLERO o MARTÍN DELGADO podemos ver que el principio de capacidad económica implica un límite al poder impositivo de forma que no puede significar la eliminación de la riqueza que sirve de fundamento al impuesto ni suponer un agotamiento de la capacidad económica del individuo. CASADO OLLERO, G.: El principio..., ob., cit., pág. 192 y MARTÍN DELGADO, J.M^a: Los principios..., ob., cit., pág. 70.

Así pues, consideramos que a la hora de establecer un recargo autonómico no es conveniente que sea realizada la opción de forma espontánea sin que implique ninguna actuación por parte del titular del tributo base. En este sentido, el principio de capacidad económica, dentro de esta perspectiva, implica que el tributo base se utilice como referencia para ver si la riqueza gravada presenta el carácter de idónea para ser gravada de forma que el citado principio obliga a buscar un medio de establecimiento del recargo que no altere los límites que, como referencia que es, están siendo utilizados por el tributo base²⁴⁰.

Para conseguir este objetivo de forma que el recargo autonómico no suponga una sobreimposición excesiva, podríamos tener en cuenta la propuesta de CASTELLS OLIVERES²⁴¹ en el sentido de que el gravamen causado por los tributos se podría descomponer en dos tramos: uno estatal y otro autonómico. El último de ellos vendría a ocupar el "espacio" que dejaría el Estado con una previa reducción de la presión fiscal sobre la manifestación de riqueza sobre la que concurren el tributo base y el recargo tributario autonómico. En otras palabras, se habilitaría, como hace constar GARCÍA

²⁴⁰) En este sentido RODRÍGUEZ MONTAÑÉS advierte que "(...)en nuestra opinión, el establecimiento de recargos por los entes territoriales no refleja, en la mayoría de las ocasiones, mayor capacidad económica de los residentes en un determinado ámbito territorial, sino más bien al contrario, perentorias necesidades económicas del ente impositor. En tal sentido, dicho establecimiento no respondería al criterio de capacidad económica de los llamados a satisfacerlo.

Por lo tanto, estimamos que cuando un ente público territorial procede a establecer un recargo sobre otro tributo, no tiene que basar su actuación necesariamente sobre el principio de capacidad económica sino que gravando la efectiva o real capacidad puesta de manifiesto en la imposición principal, obedece a otros criterios o principios, asimismo recogidos por la Constitución, como el de legalidad, igualdad, solidaridad, autonomía, suficiencia, etc..." RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, Mº del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 111.

Del texto principal se deriva nuestro desacuerdo con la posición mantenida por esta autora pues consideramos que el principio de capacidad económica en relación con el recargo autonómico influye en la configuración del mismo pues implica el límite que, a través de su imposición, no puede ser superado por la presión fiscal que suponen el impuesto base y el recargo. Bajo nuestro punto de vista, si el recargo es establecido basándonos en la perentorias necesidades del ente territorial o en el principio de suficiencia no existirá un límite a su capacidad recaudatoria que podría suponer una violación del principio de capacidad económica.

²⁴¹) CASTELLS OLIVERES, A.: <<La reforma del IRPF y la corresponsabilización fiscal de las Comunidades Autónomas>>, HPE, nº 2, 1991, pág. 221 y del mismo autor <<La reforma del sistema de financiación autonómica y el problema de la corresponsabilización fiscal>>, RVHP, PALAU 14, nº 15, 1991, págs. 190-191 y 196.

AÑOVEROS²⁴², un espacio impositivo en los tributos base para que fuera ocupado por el tipo impositivo que encarna el recargo autonómico.

Una actuación de este tipo puede ser criticada desde la prohibición del art. 12.2 de la LOFCA pues implica una disminución de los ingresos que puede percibir el Estado por tributos sobre los que se establece un recargo. Pero, como ya se ha dicho, no creemos que hubiera una violación de esa prohibición ya que el Estado es competente para disminuir o incrementar la presión fiscal que implican sus impuestos. En todo caso, esta medida podría acompañarse con una paralela disminución de las transferencias a las Comunidades Autónomas de manera que la disminución del nivel de ingresos esté acompañada de una disminución de las responsabilidades de gasto.

En definitiva, creemos que, el recargo tributario autonómico ha de ser establecido dentro de los límites mínimo y máximo que considera el Estado para gravar la capacidad económica a través de los impuestos base. En consecuencia, el establecimiento de aquél tributo puede necesitar de la actuación coordinada del Estado y de las Comunidades Autónomas²⁴³, en los términos referidos, cuando suponga sobrepasar los límites

²⁴²) De acuerdo con este autor: "El recargo sobre impuestos estatales no puede ser más que un medio excepcional de relativamente escasa incidencia recaudatoria, salvo que el Estado, dando un recorte apreciable a los tipos tributos en alguno o algunos o todos sus impuestos, dejara un campo libre a las CC.AA con objeto de que estas decidieran el peso tributario a establecer sobre los ciudadanos mediante los correspondientes recargos que actuarían sobre impuestos estatales previa o simultáneamente disminuidos en su incidencia efectiva." GARCÍA AÑOVEROS, J.: ¿Crisis en las..., ob., cit., pág. 399.

²⁴³) Una actuación de este tipo, en el sentido de crear el espacio impositivo necesario para establecer el recargo autonómico, se ha comprobado decisiva en países con estructura federal como pueden ser Canadá y Australia permitiéndonos contrastar sus experiencias.

En el primer país a través de los *Tax Collection Agreement* las provincias establecen un recargo sobre impuestos federales sobre la renta de las personas físicas y de sociedades. Pues bien, desde 1957 el Estado federal ha realizado una labor de rebajar sus tipos impositivos con la finalidad de habilitar un espacio que pasara a ser ocupado por los recargos provinciales. De esta forma tanto el Estado federal como las Provincias obtienen rendimientos de gravar la renta de las personas físicas o de sociedades sin que suponga una sobreimposición sobre dicha capacidad económica. Este hecho ha sido destacado en un informe por el Ministro de Finanzas canadiense MACEACHEN, Allan J.: *Federal-Provincial Fiscal Arrangements in the Eighties*, Department of Finance Canada, Ottawa, 1981, pág. 8.

En relación con Australia podemos ver como desde 1978 también se realizó una política de acuerdos entre los Estados y el Gobierno de Canberra con el fin de permitir establecer a aquéllos recargos sobre el tributo sobre la renta federal. Estos no fueron establecidos por los citados Estados ya que el Estado federal no se retiró progresivamente del impuesto sobre la renta disminuyendo sus tipos. Sobre este tema puede consultarse MATHEWS, Russell: *Fiscal Federalism in Australia: Past and Future Tense*, Centre for Research on Federal Financial Relations, nº 74, Canberra, 1986, pág. 13.

mencionados. Y es que, si el principio de capacidad económica en el sentido tratado es contemplado de forma individual por parte del recargo tributario autonómico, opinamos que supondría un sobregravamen que podría agotar la manifestación de riqueza que grava junto con el tributo base.

4.2.2.- El recargo y la base imponible del impuesto base.

La mayoría de los tributos que componen el ámbito de aplicación del recargo tributario autonómico son de carácter variable y poseen una base imponible. Este concepto, escribe PÉREZ ROYO²⁴⁴, tiene como fin medir cada hecho imponible de forma que si este debe representar una determinada manifestación de capacidad económica "(...) *puede decirse que, a través de la base y de su cálculo en cada caso concreto, se aprecia la presencia o graduación de dicha capacidad económica en cada hecho imponible real*". De la misma opinión se manifiestan MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ²⁴⁵ cuando exponen que la base imponible del tributo constituye "(...) *la concreción o cuantificación exacta de la capacidad económica que en general denota el presupuesto de hecho del tributo.*"

Y es que, como constatan RAMALLO MASSANET o CORTÉS

De las experiencias aquí expuestas podríamos derivar la conveniencia de la existencia de un acuerdo Estado y Comunidades Autónomas dirigido a facilitar la imposición del recargo favoreciendo los recursos de carácter propio frente a los de carácter transferido sin que ello implique sobrepasar los límites que impiden considerar que el sistema impositivo grava una manifestación de riqueza fuera de unos límites máximo y mínimo.

En nuestro país, pasando de un plano jurídico a otro político, son de destacar los acuerdos entre el Partido Popular y Convergencia y Unión en el sentido de que ésta parece ser la opción adoptada con el fin de reformar el sistema de financiación autonómica. Según los acuerdos publicados en el diario "EL PAÍS" (lunes 29 de abril de 1996) se realizará una nueva configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se instrumentará mediante ".-*La reducción del actual impuesto sobre la renta de las personas físicas con el objetivo de atribuir a las Comunidades Autónomas una parte de la capacidad recaudatoria y la correspondiente progresividad del impuesto*". (punto 9, apartado Tercero de los mencionados acuerdos).

²⁴⁴) PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., pág. 168.

²⁴⁵) MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M: Curso..., ob., cit., pág. 358.

DOMINGUEZ²⁴⁶, es una exigencia de principio que exista una ligazón entre la base y el hecho imponible de forma que aquella sirva para cuantificar la contribución del sujeto pasivo a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica que refleja el hecho imponible que realiza. Pues bien, esta base imponible, -debido a no tener ninguna limitación al respecto y estando avalado por el art. 58.2.a) de la LGT-, puede ser el punto estructural del impuesto base sobre el que se aplique el recargo autonómico de forma que ambos tributos participen de ella y se identifiquen en este punto.

Así pues, teniendo presente este tema, hay que examinar si las Comunidades Autónomas, cuando establecen un recargo tributario sobre este elemento de la estructura de un impuesto base, han de asumir por completo la concreción o cuantificación realizada de la capacidad económica que denota el hecho imponible del tributo. A nuestro juicio, se trata de examinar si cuando un impuesto base contempla diversas bases imponibles en su régimen jurídico un ente autonómico ha de establecer un recargo sobre todas ellas o puede discriminar unas y utilizar otras. Así mismo, también se trata de determinar si cuando una base imponible se integra de diversos aspectos, el recargo tributario autonómico ha de fundamentarse en todo ese elemento estructural o, en cambio, puede escoger entre aquéllos.

Estas posibilidades de establecimiento del recargo tributario autonómico deben ponerse en conexión con el párrafo final del art. 12.2 de la LOFCA en el sentido de que el recargo no puede "*(...) desvirtuar la naturaleza o la estructura de los mismos*". Por ello LINARES MARTÍN DE ROSALES²⁴⁷ considera, en un largo párrafo, que "*(...) no existe base legal que se oponga al establecimiento selectivo del recargo, incidiendo, por ejemplo, sólo sobre las bases del patrimonio inmobiliario más estático, o sobre las porciones de base de las escalas del Impuesto sobre la Renta que se consideren más aptas,*

²⁴⁶) RAMALLO MASSANET, J.: Hecho imponible..., ob., cit., págs. 622-623 o CORTÉS DOMINGUEZ, M.: Ordenamiento..., ob., cit., págs. 449-450. No obstante esta vinculación no siempre se produce puesto que, siguiendo a VICENTE ARCHE-DOMINGO, esta base puede no estar referida al hecho imponible de forma que aquella sirva para cuantificar el objeto de la obligación tributaria que la realización de éste implica, habiendo una relación menos inmediata con el principio de capacidad económica. VICENTE ARCHE-DOMINGO, Fdo.: Elementos..., ob., cit., pág. 933.

²⁴⁷) LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: Régimen..., ob., cit., pág. 130.

ya que como han dicho SEVILLA SEGURA y FERNÁNDEZ MARUGAN <<... manejando tanto el nivel como la localización de los recargos, las Comunidades Autónomas pueden, sin lugar a dudas, variar de acuerdo con sus preferencias, tanto el nivel como la estructura de la distribución de la carga tributaria que es, en definitiva, el rasgo relevante a la hora de caracterizar una situación de autonomía financiera>>". No obstante considera en un segundo párrafo que "La libertad de regulación descrita y las conjeturas precedentes inducirían a configurar estos ingresos regionales como unos "cuasi impuestos" directos en ciertos casos. El establecimiento de recargos sobre las "bases" del Impuesto sobre la renta o patrimonio con tipos progresivos -aunque más reducidos que los estatales-, adquirirían sustantividad propia y determinaría una "mutación" respecto de la imposición subyacente al no vincularles las deducciones en la cuota (por familiar, gastos extraordinarios, etcétera) que es, en nuestra legislación estatal vigente, el sistema de subjetivizar el peso impositivo. No obstante, tales supuestos límites parecen estar cercenados por el tenor del artículo 12.2 (L.O.F.C.A) al prohibir que los recargos puedan <<desvirtuar la naturaleza o estructura de la imposición estatal>>²⁴⁸.

En una posición similar CORS MEYA explica que el límite aquí tratado "(...) intenta impedir, a pesar de que la Comunidad autónoma no puede introducir modificaciones en la legislación tributaria estatal, que la incidencia del recargo comporte, implícitamente, cualquier vulneración de las características que configuran los elementos que conforman la estructura del impuesto base. (...) Tampoco cabe, desde la óptica exclusiva de este apartado 2 del artículo 12, establecer selectivamente el recargo sobre algunos sumandos de la base imponible del impuesto estatal."²⁴⁹

JIMÉNEZ COMPAREID analizando el significado del obstáculo jurídico que implica el párrafo mencionado del art. 12.2 de la LOFCA llega a la conclusión que es efectiva la prohibición cuando "(...) los diferentes componentes del hecho imponible están íntimamente ligados entre sí, de tal manera que la consideración de una parte de ellos

²⁴⁸) *Ibidem*, pág. 130.

²⁴⁹) CORS MEYA, F.X.: Los recargos..., ob., cit., pág. 420-421.

*distorsiona el resultado final del gravamen, no es posible la fijación de un recargo así.*²⁵⁰»

Este autor realiza un examen de los diferentes tributos sobre los que se puede establecer el recargo autonómico de forma que considera que no es posible realizar la citada discriminación en tributos que son, esencialmente, de carácter sintético. Ahora bien, entiende que la prohibición no alcanza cuando dentro del mismo tributo se pueden diferenciar diferentes hechos imposables²⁵¹ como sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados en donde se incluyen: el Impuesto sobre las Transmisiones Onerosas, el Impuesto sobre las Operaciones Societarias y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Tampoco, siguiendo al mismo autor, es contrario al límite que tratamos la circunstancia de que el hecho imponible del tributo contemple presupuestos, aunque tengan un carácter unitario, que se puedan separar entre sí como es el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuyo hecho imponible se constituye por: a) la adquisición de bienes y derechos por herencias, legado o cualquier otro título sucesorio, b) la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*, c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, cuando el contratante sea persona distinta al beneficiario. El mismo autor destaca también, como ya se ha comprobado en el capítulo primero, que en la tasa estatal que grava el juego las Comunidades Autónomas han establecido recargos sobre las diferentes modalidades tributarias que se desprenden del citado tributo.

Pero ante estos autores, que dan significado a la prohibición analizada en el sentido de que es obstáculo a la discriminación de las bases imposables que puede contener el régimen jurídico de un tributo o a escoger entre los elementos que las componen para establecer un recargo tributario autonómico, existen otros que dan otro contenido al precepto o, simplemente, lo consideran difícil de concretar.

²⁵⁰) JIMÉNEZ COMPAREID, I.: La imposición..., ob., cit., pág. 336.

²⁵¹) Esta misma posibilidad la contempla indirectamente, LÓPEZ DÍAZ cuando considera posible el nacimiento de la obligación tributaria derivada del recargo cuando se realizan determinados aspectos del hecho imponible. LÓPEZ DÍAZ, A^o.: Régimen..., ob., cit., pág. 51.

Así, por ejemplo, LÓPEZ DÍAZ considera que con ese límite se obstaculiza que el recargo pueda ser deducible pues esto supondría una alteración de la estructura del impuesto²⁵². Por su parte RODRÍGUEZ MONTAÑÉS²⁵³ considera que el art. 12.2 de la LOFCA "(...) contiene una prohibición única que es la de que los recargos de las Comunidades Autónomas se constituyan en un elemento a considerar en impuestos estatales con determinada naturaleza y estructura". Por su parte, CORS MEYA nos indica diversas posibilidades, además de la ya apuntada, que dan cierta efectividad a lo preceptuado por el art. 12.2 en su último inciso²⁵⁴. En definitiva, como señala GARCÍA FRÍAS²⁵⁵ parece que, "*Desentrañar el significado jurídico de esta limitación requiere, cuando menos, una fuerte dosis de imaginación.*"

Pero definitivas nos parecen las palabras de PEÑA VELASCO cuando escribe que "*(...) este límite se formula con ninguna claridad, pues un recargo, por su propia esencia, no puede afectar ni a la naturaleza ni a la estructura del tributo sobre el que recae, pues el recargo opera exteriormente, sobreponiéndose al tributo tal y como éste aparece configurado en su propia regulación. Un recargo que modificara la naturaleza o estructura del tributo sobre el que recae no sería un recargo sino una cosa distinta*²⁵⁶".

Efectivamente, bajo nuestro punto de vista, no nos parece posible concebir cómo un recargo tributario autonómico, siendo un elemento ajeno al tributo base, puede influir por sí mismo en la naturaleza o en la estructura del impuesto base que se trate. Estos efectos parecen posibles cuando el recargo tributario autonómico es asumido de alguna manera por el impuesto base; en otros términos, cuando es acogido en el régimen jurídico

²⁵²) *Ibidem.*, pág. 96.

²⁵³) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 91.

²⁵⁴) Este autor considera que se violaría ese límite "*(...) si el recargo se articula sobre la base imponible o sobre la cuota íntegra de un impuesto subjetivo, ya que no tendría en cuenta las deducciones que perfilan la capacidad económica del sujeto pasivo a la hora de cifrar la cuota líquida del impuesto base (...)*". CORS MEYA, F.X.: Los recargos..., ob., cit., págs. 420-421.

²⁵⁵) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 169.

²⁵⁶) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 392.

del impuesto produciéndose los efectos apuntados y prohibidos por la LOFCA. Por ello, nos parece que se trata más de una prohibición al Estado como ente competente para modificar el régimen jurídico de los impuestos base de los que es titular, que a las Comunidades Autónomas y, en consecuencia, no parece un obstáculo a las posibilidades que en relación con la base imponible se planteaban al comienzo de este subapartado.

Retomando aquellas posibilidades se ha de decir que la práctica se ha encargado de dar algunas respuestas. En este sentido en el capítulo primero, ya vimos cómo el recargo tributario autonómico que se establece sobre la tasa estatal que grava el juego utilizaba unos hechos imposables discriminando otros, de forma que era construido sobre unos tributos y no otros aunque todos forman parte de la misma modalidad impositiva. De acuerdo con esto, es presumible que, técnicamente, se pueda establecer el recargo tributario autonómico de forma selectiva cuando un tributo es, en realidad, un conjunto de tributos con bases y hechos imposables diferenciables. En este sentido, con JIMÉNEZ COMPAREID, no existe impedimento técnico para que un recargo tributario autonómico se establezca de forma selectiva sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados construyéndose, por ejemplo, sólo sobre la base imponible del Impuesto de Transmisiones sin tener en cuenta la que deriva de Operaciones Societarias o Actos Jurídicos Documentados. Por tanto, técnicamente es posible y jurídicamente no hemos encontrado una prohibición a esta posibilidad de forma que, podemos afirmar, se abre en este punto una posibilidad de opción para las Comunidades Autónomas a la hora de establecer un hipotético recargo tributario.

Otra posibilidad que se planteó al comienzo del subapartado ha sido la de establecer el recargo tributario autonómico sobre elementos componentes de una misma base imponible. En términos prácticos se trata de determinar si un recargo tributario autonómico puede ser establecido sobre uno de los rendimientos -por ejemplo los procedentes del capital inmobiliario- que forman la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre el valor patrimonial que implican los bienes inmuebles en relación con la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio; no se tendría, por tanto, en consideración el resto de componentes de la base imponible.

Una vez más la realidad muestra cómo técnicamente esta posibilidad se hace efectiva. Hemos de traer aquí el recurso permanente de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación examinado en el capítulo primero. Éste se ha establecido sobre un componente concreto de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como es la renta procedente de actividades empresariales o profesionales de forma que utiliza, como fundamento estructural, este aspecto de la base imponible discriminando otros de sus posibles componentes. Así pues, no parece que exista un impedimento técnico a un recargo tributario autonómico que se estableciera con las mismas características que el recargo mencionado, como tampoco parece existir, hasta donde nuestro conocimiento llega, un impedimento jurídico expreso a dicha posibilidad.

No obstante creemos necesario añadir que si bien técnica y jurídicamente es posible establecer un recargo de estas características, también se ha de considerar si un recargo tributario autonómico pasaría a mutarse en un impuesto propio autonómico. En otros términos, ya conocemos que este recargo asume aspectos del hecho imponible del tributo base siendo posible precisar unos y siendo necesario repetir otros de forma que se crea un vínculo entre los hechos imponibles que poseen el impuesto base y el recargo tributario autonómico. Pues bien, sería necesario examinar caso por caso si cuando es establecido un recargo sobre una parte determinada de la base imponible del impuesto base el hecho imponible relacionado conserva el vínculo necesario para hablar de un recargo o, por el contrario, estamos ante un hecho imponible del tributo autonómico totalmente diferenciable del hecho imponible del tributo que le ha servido de fundamento. En tal caso se produciría el efecto de mutación de un recargo tributario autonómico a un impuesto propio el cual se ha de desarrollar en un marco distinto al tributo que estamos estudiando.

Concluyendo este subapartado, sin perjuicio de lo estimado en el párrafo anterior, no parece posible presentar un impedimento técnico o jurídico a las posibilidades enunciadas anteriormente. En consecuencia, las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de escoger entre bases imponibles de un impuesto base compuesto de diversos tributos en su régimen jurídico o discriminar entre sus elementos integrantes, estableciendo su recargo en los que estimen oportunos.

4.2.3.- El recargo y ciertas medidas técnicas para la adaptación del tributo a la capacidad económica.

Como se ha señalado, el principio de capacidad económica en sentido relativo implica la adaptación de la imposición a la capacidad económica efectiva del sujeto obligado para lo que el legislador tributario puede utilizar, entre otras medidas²⁵⁷, mecanismos que exoneren a los sujetos pasivos de satisfacer una obligación tributaria o mecanismos que, atendiendo a sus características, adapten la obligación tributaria a su fuerza real para contribuir.

Concentrando nuestra atención en aquellas medidas que exoneran al sujeto pasivo de la carga que supone un determinado tributo, diremos que afectan al recargo tributario autonómico. Efectivamente, no parece necesaria una mayor explicación si constatamos que en tal caso los posibles puntos estructurales del recargo tributario autonómico pueden no existir. En otros términos -sin perjuicio de lo que se comentará en el capítulo cuarto sobre el tipo cero o el efecto de las medidas que reducen a cero la cuota tributaria- aquellas medidas que implican no averiguar la base o la cuota del tributo base impiden también la liquidación de un hipotético recargo tributario autonómico.

Otro tipo de medidas son las que adaptan la cuantía de la contribución a la capacidad económica del individuo (por ejemplo, las deducciones familiares). En este caso, como ya se vio en relación con las medidas extrafiscales, el recargo tributario autonómico se verá o no afectado por aquéllas dependiendo del punto estructural (base o cuota del tributo base) que adopte. Sobre este tema se plantea la misma polémica doctrinal ya expuesta en relación con las medidas extrafiscales sobre la vinculación o no de las Comunidades Autónomas a ellas.

Pues bien, igual que lo dicho en aquel lugar, no existe una obligación expresa para

²⁵⁷) SAINZ DE BUJANDA señala que los métodos para cuantificar la deuda tributaria por el motivo expuesto -adaptación de la exacción a la capacidad económica del individuo- puede ser: la naturaleza real o personal del tributo, la estructura proporcional o progresiva de los tipos de gravamen o el carácter objetivo o subjetivo del tributo. SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., pág. 110.

las Comunidades Autónomas de establecer su recargo sobre la base o la cuota dependiendo de la existencia de las medidas mencionadas²⁵⁸. Es más, en nuestra opinión, esos entes territoriales tampoco encuentran un obstáculo jurídico para el establecimiento de sus propias medidas de manera que adaptan el recargo impuesto al principio de capacidad económica²⁵⁹.

No obstante, somos conscientes que el Anteproyecto estatal que regulaba los recargos autonómicos no acompaña la idea que aquí aportamos puesto que su art. 3²⁶⁰ preveía que las Comunidades Autónomas no podían establecer exenciones, bonificaciones, reducciones, ni deducciones sobre los recargos que establezcan. Sobre esta cuestión también PONT CLEMENTE²⁶¹ se muestra escrupuloso cuando escribe que "*Es dudoso, pero no está explícitamente prohibido, que las Comunidades Autónomas puedan regular exenciones respecto a los recargos que establezcan sobre impuestos estatales*". Esta duda se puede fundamentar, según HERRERA MOLINA²⁶² en la prohibición de que el recargo no puede desvirtuar la naturaleza o la estructura del tributo, pero, finalmente, el mismo autor explica que "(...) *el establecimiento de exenciones en los recargos no supone necesariamente desvirtuar la estructura del tributo sobre el que inciden*".

En nuestra opinión, esta tendencia negativa al establecimiento de medidas fiscales

²⁵⁸) Esta cuestión, vinculado con el principio de autonomía, se ha planteado en el sistema fiscal canadiense. En él, las Provincias establecen sus recargos sobre la cuota líquida del Impuesto federal sobre la Renta de forma que asumen las medidas fiscales que el Estado federal establece en relación con ese impuesto. En consecuencia las posibles modificaciones afectan al tributo provincial obligando a las Provincias a modificarlo con el fin de no sufrir minoraciones no deseadas en la recaudación. Es por ello que existe una proposición por parte del Estado federal de que el recargo provincial se imponga sobre la base del impuesto de forma que sean las propias Provincias las que establezcan, de acuerdo con sus opciones, sus medidas fiscales fomentando con ello el principio de autonomía. Sobre este tema puede consultarse el informe del DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: *Personal Income Tax Coordination: The federal-provincial Tax Collection Agreement*, Ottawa, June, 1991.

²⁵⁹) Ejemplo podría ser el recargo que estableció la Comunidad Autónoma del País Vasco sobre el Impuesto concertado sobre la Renta de las Personas Físicas el cual contemplaba, como se ha visto en el capítulo primero, supuestos de exención subjetiva.

²⁶⁰) LASARTE, J. y CALERO, J.: *El recargo...*, ob., cit., pág. 424.

²⁶¹) PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria*, Ed. Edersa, Madrid, 1986, pág. 55.

²⁶²) HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1990, págs. 152-153.

por parte de las Comunidades Autónomas (bien anulando la obligación tributaria o bien disminuyendo el gravamen) no puede encontrar su fundamento en el art. 12.2 de la LOFCA en cuanto prohíbe desvirtuar la naturaleza o estructura de la imposición estatal. Sobre este límite nos hemos pronunciado anteriormente en el sentido de que, en todo caso, es una prohibición impuesta al Estado de forma que no asuma el recargo en el régimen jurídico del impuesto base produciendo los efectos prohibidos por ese artículo de la LOFCA.

Ahora bien, la conclusión que aportamos no debe verse sin la perspectiva que da nuestra Ley Fundamental en el sentido de que esta capacidad no puede implicar una actuación independiente de los entes que intervienen. Dicho en otros términos, en relación con los tributos cedidos no parece que existiera mayor problema a que las Comunidades establecieran sus propias medidas (Estado y Comunidades Autónomas modulan sus respectivos tributos -tributo cedido y recargos- de acuerdo con lo aquí establecido) puesto que la recaudación de ambas fuentes alimentan a las Comunidades Autónomas. Es en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde una actuación independiente de ambos entes podría suponer que el Estado perdiera la efectividad de un instrumento económico como es el citado impuesto al ver sus medidas contrarrestadas por los efectos del recargo autonómico.

Como síntesis de este subapartado podemos decir que el recargo tributario autonómico responde al principio de capacidad económica absoluta si así lo hace el tributo base. En cuanto a la capacidad económica relativa, el recargo grava la misma manifestación de capacidad económica que el tributo base, con lo que ambos han de ser considerados para determinar la idoneidad de aquélla para soportar la carga fiscal. Esa carga fiscal se cuantifica a través, entre otros elementos, de la base de los tributos no existiendo un impedimento a que el tributo grave unas bases discriminando otras (en caso de que el tributo base contemple diversas modalidades) o se establezca sobre aspectos concretos de las mismas. Finalmente, se ha considerado que el recargo se verá afectado por medidas que exoneran totalmente al sujeto pasivo del gravamen que implica el tributo base; pero que, en caso de que esas medidas sean para adaptar el tributo a la capacidad económica, no existe una obligación de que sean asumidas por el recargo tributario

autonómico sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas establezcan, en relación con él, las suyas propias.

4.3.- El principio de igualdad.

Como hemos dicho el art. 31.1 CE prevé que el sistema tributario justo se inspira en diversos principios, siendo uno de ellos el principio de igualdad. Como señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA este principio se extiende a lo largo de nuestro texto constitucional de forma que el art. 31 lo concreta en el campo del sistema tributario²⁶³.

Sobre este principio MARTÍN DELGADO y CAZORLA PRIETO²⁶⁴ han estimado que ha de entenderse en términos cualitativos y cuantitativos²⁶⁵. En el primer sentido implica que el legislador tributario no puede realizar discriminaciones por los motivos contemplados en el art. 14 de la CE. En el segundo sentido implica que el trato ha de ser igual para los mismos niveles de capacidad económica y desigual para diferentes niveles de capacidad económica.

Así mismo, sobre el principio de igualdad el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones siendo una de ellas la Sentencia 76/1990 de 26 de abril en cuyo fundamento jurídico noveno resumió su jurisprudencia hasta la fecha estableciendo sus rasgos esenciales: *"a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a*

²⁶³) El autor citado señala como el art. 1 CE contempla que uno de los valores de nuestro ordenamiento jurídico es la igualdad, como el art. 9 encomienda a los poderes públicos que promuevan condiciones para la consecución de una igualdad real y efectiva entre los individuos, como el art. 14 CE prevé la igualdad de los individuos ante la ley, como el art. 31.1 CE considera que el principio ha de modular el sistema tributario y como el art. 139 CE prevé que todos los españoles tienen los mismos derechos en cualquier parte del territorio del Estado. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: Artículo 31 CE..., ob., cit., pág. 332.

²⁶⁴) CAZORLA PRIETO, L.M.: <<Artículo 31>>, en *Comentarios a la Constitución*, 2º ed., Ed. Civitas, Madrid, 1985, pág. 648. MARTÍN DELGADO, J.M^a: Los principios..., ob., cit., pág. 93.

²⁶⁵) Así mismo BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a. T.: *Derecho...*, ob., cit., pág. 241.

iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos."

En resumen, el principio de igualdad, sin otras consideraciones, implica que el legislador debe tratar situaciones esencialmente iguales de la misma forma y las desiguales de forma desigual²⁶⁶; en caso de dispensar un trato diferenciado los motivos que lo fundamenten no pueden tener sus raíces en la arbitrariedad o en la discrecionalidad. En consecuencia, parece que podrá tratar situaciones objetivamente diferentes de manera distinta puesto que el principio de igualdad no equivale a un principio de uniformidad. O en las palabras más claras de LÓPEZ DÍAZ²⁶⁷, el Alto Tribunal se ha pronunciado sucesivas veces de forma que "*(...) se puede deducir que la igualdad no es un principio absoluto que impida cualquier diversidad entre los ciudadanos, lo que equivaldría a la uniformidad. Dicho principio, en la doctrina del T.C., prohíbe únicamente las discriminaciones arbitrarias que carezcan de una fundamentación justificada y racional.*"

²⁶⁶) Según ALONSO GONZÁLEZ este significado del principio de igualdad responde a un tránsito de la ideología liberal a la ideología democrática y al estado social. En este contexto el principio comentado supone que "*(...) situaciones iguales deben ser tratadas igualmente, y situaciones desiguales desigualmente.*" ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: <<La igualdad en el ámbito tributario>>, en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. II, Dirección General de los Servicios Jurídicos del Estado, Madrid, 1994, pág. 1351.

²⁶⁷) LÓPEZ DÍAZ, A.º.: <<Los recargos autonómicos y el principio de igualdad>>, en *Estudios Homenaje al Profesor Carlos G. Otero Díaz*, Universidade de Santiago de Compostela, 1991, págs. 227-228.

Pero no hemos de olvidar un factor importante en nuestro ordenamiento. Nos referimos a la existencia de Comunidades Autónomas con capacidad de crear sus propios sistemas tributarios y con capacidad de decidir sobre ellos, fruto de su autonomía reconocida en el art. 137 y 156.1 de la CE. Con ello se presenta una nueva perspectiva para el principio de igualdad como es la existencia de entes diferentes del Estado con capacidad para regular sus propias competencias pudiendo ser una causa, en principio, de posibles desigualdades entre los ciudadanos dependiendo de donde residan. El Tribunal Constitucional ya ha constatado esta circunstancia en su Sentencia 19/1987 de 17 de febrero cuando en su fundamento jurídico cuarto explica, primero, que el art. 31.1 y 3 de la CE contienen la unidad del sistema como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles. Pero también, en el mismo fundamento expone, en segundo lugar, que esa igualdad del art. 31 de la CE no puede ser desligada de las condiciones propias al sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra.

Esta perspectiva conlleva la mención de los art. 139 o 149.1.1 CE en el sentido de que prevén la existencia de un pluralismo normativo que no puede suponer la desigualdad entre los españoles o la creación de compartimentos estancos dentro del territorio estatal, siendo el Estado quien ha de regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los ciudadanos "(...) *en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales.*"

Parece, por ello, que es necesario un equilibrio entre un principio de autonomía que puede significar desigualdades y un principio de igualdad²⁶⁸. Sobre esta relación nuestro Tribunal Constitucional ha argumentado el siguiente razonamiento en su Sentencia 37/1987 de 26 de marzo "*El principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y sí, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la*

²⁶⁸) Esta necesidad de equilibrio ya se constató en el fundamento jurídico segundo de la Sentencia 76/1983 de 5 de agosto de 1983.

posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1ª de la Constitución, ya que éstos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales, (...)"

Qué duda cabe de que, introducido el entendimiento que debe darse al principio de igualdad, las Comunidades Autónomas deben velar por su cumplimiento en los límites de su territorio. De manera que, como consecuencia, el recargo autonómico no puede introducir desigualdades no concordes con el contenido de ese principio. Es decir, la Comunidad Autónoma puede establecer las condiciones de individualización necesarias, siempre que sean razonables (tipos progresivos, exenciones o deducciones, etc...) y acordes con el principio que tratamos.

Pero, además, hay que analizar este principio y su conjugación con el principio de autonomía de las Comunidades Autónomas. Más concretamente se ha de examinar si el recargo debería ser uniforme en todo el Estado de forma que todos resultasen gravados de la misma forma de acuerdo con el art. 139.1 CE o si la autonomía de los entes impositores de este tributo puede implicar que sea diferente, dependiendo de la Comunidad que lo establezca²⁶⁹.

Desde esta perspectiva la doctrina ha reaccionado de forma diferente. Así ZORNOZA PÉREZ²⁷⁰ entiende que el principio de igualdad no debe interpretarse de

²⁶⁹) Esta sería la posición de ROSEMBUJ cuando considera que "El recargo sólo puede justificarse, desde el punto de vista de la igualdad tributaria, si es uniforme en todo el territorio del Estado, ya que si así no fuera, sea porque hay alguna C.A que lo establece y otra que no, o, aún porque se estableciera con diferente cuantía en cada C.A; se produciría, automáticamente, una discriminación irracional a paridad de situación objetiva, que decretaría su disconformidad con el mandato constitucional." ROSEMBUJ, T.: *Elementos de Derecho Tributario*, T.I, PPU, Barcelona, 1988, pág. 189.

²⁷⁰) ZORNOZA PÉREZ pone el ejemplo de autores como COLOM NAVAL o SOLER ROCH que consideran que el recargo es un factor de distorsión que puede implicar diferente carga tributaria entre las Comunidades Autónomas. ZORNOZA PÉREZ, J.J: *Tributos propios...*, ob., cit., pág. 992-993.

forma rígida que impida cualquier diferencia entre Comunidades Autónomas. Fundamenta su posición en que: "*(...) la articulación territorial del Estado en la Constitución y el reconocimiento de la autonomía de las nacionalidades y regiones constituyen una de las posibles causas de legitimación de las desigualdades en el ámbito tributario en cuanto tal elección implica (...) una renuncia constante a la igualdad absoluta. (...) Y en segundo lugar, porque la circunstancia de que sólo una pequeña parte de las Comunidades Autónomas haga uso de los recursos tributarios que contemplamos, estableciendo recargos sobre impuestos estatales, y de aquello produzca como resultado regímenes tributarios y gravámenes diferenciados según las Comunidades, no fundamenta una violación del principio de igualdad porque el legislador de las Comunidades Autónomas sólo está obligado a hacer efectivo el principio de igualdad en su ámbito territorial. Además, en último extremo, siempre podríamos alegar que en las más modernas construcciones sobre el principio de igualdad se considera que no cabe efectuar valoraciones sobre el mismo en materia tributaria, sino en el marco de un suprasistema (Obersystem) en el que se consideren las cargas tributarias en conjunción con las prestaciones y transferencias públicas (...),*"²⁷¹. En esta idea de considerar las cargas públicas en conjunción con las transferencias para tratar el principio de igualdad y el recargo parece situarse también PEÑA VELASCO²⁷² cuando entiende que "*(...) la existencia en el territorio nacional de recargos diferentes en las distintas Comunidades Autónomas no supone necesariamente una quiebra del principio de equidad, pues esta quiebra se produce no tanto porque los recargos sean mayores o menores en los distintos territorios cuanto porque las prestaciones que los residentes en los territorios obtengan por esos mayores recargos sean igualmente mayores.*"

LASARTE y CALERO²⁷³ partiendo de que la igualdad no es uniformidad, pues

²⁷¹) En este sentido también se ha pronunciado GARCÍA FRÍAS cuando considera que "*(...) no se pueden analizar las consecuencias del principio de igualdad en la generalidad del sistema tributario, en todo el territorio nacional, sino que tratándose de tributos locales o autonómicos como son los recargos, el ámbito de aplicación se restringe al territorio sobre el que sea competente el ente territorial concreto*". GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 159-160.

²⁷²) PEÑA VELASCO, G. de la: Los recargos..., ob., cit., pág. 379.

²⁷³) LASARTE, J, y CALERO, J. : El recargo..., ob., cit., pág. 398.

lo contrario implicaría una desactivación de la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas, entienden, finalmente, que el principio de igualdad no puede esgrimirse como un argumento contrario al establecimiento de un recargo autonómico sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por su parte RODRÍGUEZ MONTAÑÉS²⁷⁴ opina que "(...) *el establecimiento de recargos por parte de los entes territoriales no viola a priori el principio de igualdad aunque mediante su imposición se originen desigualdades entre los contribuyentes de diferentes territorios.*"

En relación con el principio de igualdad y los recargos de las Comunidades Autónomas el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones. Entre ellas destacamos el Auto 182/1986 de 26 de febrero donde, precisamente, se trató la igualdad con respecto al recargo establecido por la Comunidad Autónoma de Murcia sobre la tasa estatal sobre el juego. En esa ocasión el Tribunal mantuvo la tesis de que la imposición de recargos no implica una violación del principio de igualdad mientras se hallase salvaguardada la identidad básica de los derechos y deberes de los españoles.

También en la Sentencia 150/1990 de 4 de octubre y, más concretamente, en su fundamento jurídico séptimo, el Tribunal ha tratado el principio de igualdad en relación con los recargos autonómicos. Los recurrentes alegaron que el recargo madrileño atentaba contra el principio de igualdad, no porque éste exigiera uniformidad sino porque determinaba que la Comunidad Autónoma de Madrid ofreciera un nivel de servicios superior a otra Comunidad y porque estimaban que el Estado debía regular previamente los citados recargos autonómicos. El argumento presentado utiliza la jurisprudencia constitucional establecida hasta el momento considerando que la desigualdad que produce el recargo no es en contra de una uniformidad, sino que carece de un sustento objetivo y razonable.

El Tribunal Constitucional no acepta esta argumentación y considera que "*El ejercicio de la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiere, por ello, una justificación explícita de*

²⁷⁴) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 119-120.

la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución, del Estatuto y de la LOFCA. Por otra parte, la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico en el Impuesto sobre la Renta no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el art. 31 de la Constitución; si así fuera, quedaría radicalmente eliminada la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer recargos, en contradicción con las previsiones constitucionales y estatutarias sobre el particular."

En definitiva, de acuerdo con los autores citados y con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional parece que es posible argumentar que el recargo autonómico no ha de ser establecido de forma uniforme por todas las Comunidades Autónomas. Estos entes territoriales no se encuentran vinculados a una igualdad de carácter horizontal de forma que pueden ejercer su poder tributario estableciendo el recargo autonómico de acuerdo con sus capacidades o necesidades²⁷⁵. Así pues, es viable que existan recargos que implican una fiscalidad diferente entre Comunidades Autónomas, circunstancia que, como se extrae del capítulo primero, ya está sucediendo con respecto al recargo autonómico sobre la tasa estatal que grava el juego²⁷⁶.

Ahora bien, eso no significa que el Estado no tenga atribuida competencias precisamente para, como ha dicho el Alto Tribunal, preservar la igualdad en las posiciones

²⁷⁵) En relación con esto, parece posible argumentar, con LÓPEZ DÍAZ, que las posibles diferencias entre contribuyentes de diferentes Comunidades no se fundamenta en una diferente capacidad económica sino en el deseo de la ciudadanía de optar por una mejora en el nivel de servicios que pueden recibir de las instituciones públicas autonómicas. LÓPEZ DÍAZ, A.: Los recargos..., ob., cit., págs 232.

²⁷⁶) Por otro lado una fiscalidad no uniforme tampoco ha de ser considerada como algo excepcional cuando nuestro sistema de financiación admite la existencia de unas Comunidades Autónomas bajo un régimen común -con especialidades en el régimen económico-fiscal de Canarias- y unos regímenes de concierto o convenio.

También en el ámbito local, aunque dentro de los límites establecidos, podemos encontrar diferencias en cuanto a la presión fiscal por lo que no parece posible argumentar la existencia de una uniformidad horizontal autonómica cuando los entes locales parecen habilitados para tener un sistema tributario adaptado a sus necesidades. Así mismo, en derecho comparado podemos encontrar situaciones similares. En el sistema financiero canadiense, que ya se ha mencionado en otras ocasiones, las diferentes Provincias vinculadas a los *Tax Collection Agreements* han establecidos recargos sobre el Impuesto Federal de la Renta de las Personas Físicas con diferentes tipos impositivos generando una diferente presión fiscal en sus territorios.

jurídicas fundamentales. En otras palabras, aunque existe un amplio margen de maniobra para las Comunidades Autónomas como consecuencia de su autonomía, el Estado puede intervenir para garantizar las posiciones básicas de los ciudadanos.

Efectivamente, el art. 149.1.1 de la CE atribuye en exclusiva la competencia estatal de regular las condiciones básicas para garantizar la igualdad entre los españoles en el ejercicio de los derechos y sus deberes constitucionales. Por otro lado el art. 157.3 CE contempla que mediante ley orgánica se regulará el ejercicio de competencias financieras para resolver los conflictos que puedan surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado²⁷⁷.

La conclusión que se puede derivar de este subapartado es que el principio de igualdad no supone que las diferentes Comunidades Autónomas establezcan sus recargos tributarios autonómicos en iguales términos. No obstante, esto se ha de entender sin perjuicio de que se hallan obligadas a imponer esos tributos de forma acorde con el principio tratado ya que han de hacerlo efectivo en sus respectivos territorios. Así mismo, es posible considerar una intervención estatal en la regulación de la exacción objeto de nuestro interés fundamentada en garantizar la igualdad en las condiciones básicas de los ciudadanos para el ejercicio de sus derechos y deberes constitucionales²⁷⁸.

4.4.- El principio de progresividad.

Este es el segundo principio en el que ha de inspirarse el sistema tributario para que pueda predicarse de él la característica de justo. De él SAINZ DE BUJANDA²⁷⁹ dice que "*(...) supone que la carga tributaria se reparta en forma más que proporcional,*

²⁷⁷) El Tribunal Constitucional también se ha pronunciado en el sentido de considerar que el Estado guarda una posición de superioridad ante las Comunidades Autónomas (fundamento jurídico tercero de la STC 4/1981 de 2 de febrero).

²⁷⁸) Ya se ha aludido a la existencia de un Anteproyecto de Ley Reguladora de los Recargos sobre Impuestos del Estado a favor de las Comunidades Autónomas que no llegó a ver la luz. A través de él se pretendía hacer efectivo el principio constitucional de coordinación de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas con la Hacienda del Estado.

²⁷⁹) SAINZ DE BUJANDA, Fdo.: Lecciones..., ob., cit., pág. 111.

atendiendo al nivel de capacidad contributiva de los contribuyentes." Su examen puede realizarse desde dos perspectivas: como indicación al legislador en el diseño del sistema tributario en aras de la consecución del ideal de justicia²⁸⁰ y como criterio para delinear la estructura de los tributos²⁸¹.

En el primer caso el principio de progresividad implica el criterio por el cual se distribuye la carga tributaria y, en consecuencia, el que justifica que el principio de igualdad no tenga el mismo alcance en el ámbito tributario que la igualdad contenida en el art. 14 CE. Es a través de él que el sistema tributario gravará más a los que más capacidad económica muestran mientras que gravará menos a aquellos cuya capacidad económica sea menor -trato igual a los iguales y desigual a los desiguales-. Esta relación entre la igualdad y la progresividad ya fue destacada por nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 27/1981 de 20 de julio cuando en su fundamento jurídico cuarto expone que: "(...) lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al

²⁸⁰) Siguiendo a PÉREZ ROYO el principio supone que el legislador dé un peso suficientemente importante a tributos de carácter progresivo con el objetivo de que el sistema pueda servir para contribuir a los gastos públicos en proporción a la riqueza que el sujeto posee. PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., págs. 39-40.

²⁸¹) No obstante es posible encontrar opiniones en el sentido de que el principio de progresividad ha de centrarse más en el diseño del sistema tributario. Así BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH escriben que "Por nuestra parte, consideramos que un planteamiento relativo a la adecuación del principio de progresividad con la naturaleza de los distintos tributos no es correcto, precisamente por la premisa de la que se viene partiendo: si este principio inspira el sistema tributario en su conjunto -y así parece exigirlo la norma constitucional- el juicio de cada tributo está fuera de lugar porque resulta inadecuado e insuficiente respecto de aquella valoración. A nuestro juicio, no puede hablarse de tributos progresivos (o no progresivos), sino de los efectos de los distintos tributos articulados en un sistema en relación con el grado de progresividad alcanzado por dicho sistema". BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.: Derecho..., ob., cit., pág. 234.

Así mismo MARTÍN DELGADO explica que "La progresividad, (...) debe ser entendida como una cualidad del Ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja. Es por tanto, un resultado o una consecuencia del entero sistema tributario que deberá estar estructurado y concebido de forma que consiga efectivamente realizarla". En consecuencia, estima que la progresividad no ha de ser exigida de todos los tributos puesto que "Muy posiblemente la progresividad de todos los tributos de un ordenamiento conseguiría un grado de detracción tan elevado que entraría en colisión con los principios de justicia a que responde precisamente este criterio" MARTÍN DELGADO, J. M^a: Los principios..., ob., cit., págs. 73-74.

principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta."

Como criterio de estructuración de un tributo el principio de progresividad implica que éste tenga una configuración determinada. En este sentido MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO destacan que para que un tributo sea progresivo no implica, necesariamente, que tenga una estructura de tipos impositivos de forma progresiva desechando aquellos que tengan tipos proporcionales. La progresividad de una figura tributaria también se practica a través de la configuración de su hecho imponible, la previsión de exenciones, deducciones o bonificaciones en la cuota, los métodos de determinación de la base imponible, etc... en suma, como especifican los autores citados "*(...) su estructura global y la medida en que refleja a lo largo de ella las exigencias de la justicia tributaria, contribuyendo con ello a la redistribución.*"²⁸².

Las dos perspectivas aquí planteadas, a nuestro juicio, no son dos puntos totalmente diferentes o dos formas distintas de comprender el mismo objeto. Según nuestro criterio, se trata de dos perspectivas complementarias en el sentido de que una estructura tributaria progresiva contribuye a la consecución por parte del sistema de la justicia que se ha de predicar de él.

En este sentido el recargo se construye sobre un impuesto base estatal de forma que su dependencia hace que responda al principio expuesto si, a su vez, responde el tributo sobre el que se asienta. No hemos de olvidar que el recargo autonómico puede recaer sobre

²⁸²) MARTÍN QUERALT, J y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, pág. 338-339. Estos autores asimismo consideran en la última edición de su manual que el citado principio "*(...) no es sino una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como puede ser la distribución de la renta o cualquiera de los fines previstos por el propio art. 40 de la Constitución.*" MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso...*, ob., cit., pág. 130.

las bases o las cuotas de los tributos que le sirven de base de forma que, en el primer caso, adquiere las medidas de progresividad que se regulen para estimar la citada base y, en el segundo, asumirá las medidas que se hayan tomado para la determinación de esa cuota.

A pesar de este carácter dependiente no podemos dejar de lado el hecho de que el recargo tiene una estructura, aunque simple, propia. Una estructura que según hemos visto en el capítulo primero puede implicar una alícuota de carácter proporcional -los recargos sobre la tasa estatal sobre el juego- o una alícuota de carácter progresivo -el recargo vasco sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-.

No obstante, sobre ello podemos decir que parece prevalecer la idea de que tenga un carácter proporcional. En este sentido LASARTE y CALERO²⁸³ recogen del Anteproyecto de Ley Reguladora de los recargos autonómicos sobre impuestos estatales, su art. 5 donde se disponía que los recargos debían consistir en un porcentaje único. Esta misma tendencia, como ya hemos advertido, se reproduce en los recargos tributarios autonómicos, así como en los recargos para los entes locales (municipales, provinciales o supramunicipales) que se han analizado en el capítulo primero.

Parece pues que las Comunidades Autónomas que establecen los recargos impositivos y los precedentes de la voluntad del legislador estatal son reacios a que el recargo autonómico se configure a través de tipos impositivos de carácter progresivo. En este sentido, en nuestra opinión, diseñar un recargo con una estructura de tipo impositivo de carácter proporcional no responde en la medida que debiera al principio de progresividad. El recargo es un tributo de estructura fundamental muy simple de forma que es necesario contemplar cualquier posibilidad de hacerlo progresivo, siempre y cuando esta sea viable²⁸⁴. Consideramos que sería adecuado acentuar la progresividad del recargo a través de dotarlo de tipos impositivos de carácter progresivo y, como ya hemos dicho

²⁸³) LASARTE, J. y CALERO, J.: El recargo..., ob., cit., pág. 424.

²⁸⁴) Somos conscientes de que la progresividad de tipos no es viable en todos los supuestos. En otros términos, si el recargo se impone sobre un tributo indirecto el tipo impositivo más adecuado será de carácter proporcional, a diferencia de si el tributo base es directo donde es más factible el tipo impositivo de carácter progresivo.

antes, con medidas que aplicadas a su cuota adapten el gravamen a la capacidad económica del individuo²⁸⁵.

Evidentemente la progresividad que aquí predicamos, que ha de aparecer en aquellos tributos en que sea posible su aplicación, no implica que se alcancen grados que traspasen el límite de lo justo que, en definitiva, es el ideal que se pretende alcanzar a través del sistema tributario. Porque el recargo también queda sometido a un principio que trataremos a continuación: el principio de no alcance confiscatorio.

4.5.- El principio de no confiscatoriedad.

A nuestro juicio son diversos los puntos que hemos de tratar en relación con el título del presente epígrafe. En efecto, conlleva una tarea que va desde dar un contenido al citado principio hasta analizar cómo el recargo implica un incremento de la presión fiscal en relación con determinados tributos que componen el sistema tributario. Todo ello pasando por proponer posibles medidas que traten de impedir, de forma directa o indirecta, que el establecimiento del recargo pueda implicar un alcance confiscatorio del sistema.

FUENTES QUINTANA consideró que se trataba de un principio superficial e inútil debido a que el principio de justicia, contenido en el art. 31.1 de la CE, ya presupone que el sistema tributario no puede tener un alcance confiscatorio²⁸⁶. Por su parte PALAO

²⁸⁵) Son significativas las palabras del legislador vasco en la Exposición de Motivos de la Ley 23/83 de 27 de octubre donde expuso que: "*De otra parte, en las actuales circunstancias resulta particularmente aconsejable la utilización de medidas que comporten elevadas dosis de solidaridad, cual es el caso de la implantación de un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que al girar sobre la cuota de este tributo, de estructura eminentemente progresiva se impregna de su mismo carácter sin perjuicio de que la Ley haya optado en la configuración del recargo por agudizar su progresividad (...)*"

²⁸⁶) Según el Profesor FUENTES QUINTANA "*Finalmente, se considera que habiendo afirmado que el fin fundamental de la imposición es la justicia, y sabiendo que la capacidad de pago constituye la base para el reparto de la imposición, la última frase del primer párrafo, que afirma que el conjunto de los impuestos no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio sobre, porque, lógicamente, la justicia pugna, se opone a la confiscación, por superflua de esta frase que no se considera idónea*". Diario de Sesiones del Senado, Comisión de Constitución, nº 45, sesión número 7, día 29 de agosto de 1978, pág. 1988.

CALERO GALLEGO y NAVAS VÁZQUEZ, también consideran la previsión del inciso final del art. 31.1 de la CE como algo inútil "*(...) puesto que no es el sistema tributario el instrumento más adecuado para realizar confiscaciones coactivas de bienes o rentas*". No obstante le dan el valor de agudizar aún más el sentido garantista de la libertad y propiedad individuales que expresa todo el precepto. CALERO

TABOADA ha estudiado este principio con respecto a la protección del derecho de propiedad contemplado en la Constitución de forma que implica un límite a la progresividad del sistema tributario, lo que le lleva a concluir que se trata de una frase inútil debido a la protección existente en el art. 33 de la CE²⁸⁷. En esta línea de vincular el principio al derecho de propiedad, CASANA MERINO considera que el principio de no confiscatoriedad se traduce en un límite o prohibición a que el sistema tributario tenga efectos similares a una expropiación ilegal realizada sin el procedimiento debido²⁸⁸.

AGULLÓ²⁸⁹ sobre este principio expone que es "(...) *el deseo de establecer un límite a la imposición progresiva que sirva para realizar la idea de justicia cuando el sistema tributario entre en colisión con otras instituciones asimismo amparadas por el texto constitucional.*" Dentro de esta línea de no ligar estrictamente el principio con el derecho de propiedad, se ha considerado que se ha de vincular con el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica. En este sentido MARTÍNEZ LAGO²⁹⁰ considera que el principio de confiscatoriedad alude "(...), *pues, al límite superior de la capacidad económica, operando como garantía de no extralimitación del grado máximo de tributación (...)*". Por su parte, MARTÍN DELGADO²⁹¹ considera que: "*Lo que se trata de impedir, a mi juicio, es que la aplicación del sistema tributario produzca los mismos efectos que la confiscación, <<tenga el mismo alcance>>, esto es, privar de sus bienes a los*

GALLEGO, J. M. y NAVAS VÁZQUEZ, R.: Estudio preliminar a la Traducción de la obra de Francesco Moschetti: *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, pág. 28.

²⁸⁷) PALAO TABOADA, C.: <<La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario>>, en *Hacienda y Constitución*, IEF., Madrid, 1979, págs. 319-320.

²⁸⁸) CASANA MERINO, F.: <<El principio de constitucional de interdicción de la confiscatoriedad>>, RDFHP, nº 216, vol. XLI, 1991, págs. 1099-1100. Así mismo BARRACHINA JUAN considera que el principio de no confiscatoriedad tributaria "(...) *trata de evitar, en primer lugar, la pérdida de la propiedad privada, cuyo reconocimiento y protección es consustancial en todo Estado de Derecho.*". BARRACHINA JUAN, Ed.: <<El principio de no confiscatoriedad tributaria>>, GF, nº 135, 1995, pág. 169.

²⁸⁹) AGULLÓ, A.: <<Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario>>, REDF, nº 36, 1982, pág. 561.

²⁹⁰) MARTÍNEZ LAGO, M.A.: <<Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad>>, REDF, nº 60, 1988, pág. 636.

²⁹¹) MARTÍN DELGADO, J. M^a: Los principios..., ob., cit., pág. 83.

Nuestro Tribunal Constitucional también se ha pronunciado sobre el citado principio en su Sentencia 150/1990 de 4 de octubre en cuyo fundamento jurídico noveno expresa una posición que, a nuestro juicio, recoge las concepciones anteriores. El Alto Tribunal considera que el principio es una protección al derecho de propiedad recogido en la CE cuando expone que el sistema sería confiscatorio si "*(...) mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución (...)*". Así mismo ve, implícitamente, al principio desde la perspectiva de ser un límite al principio de progresividad cuando dice que: "*(...) asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio (...)*". Finalmente también contempla que el límite de confiscatoriedad implica una prohibición a: "*(...) no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; (...)*". En nuestra opinión, el Tribunal Constitucional nos da una posición ecléctica que muestra cómo las concepciones anteriores definen el mismo principio aunque desde diferentes perspectivas.

En resumen parece posible dar un significado de límite al citado principio. Un límite, siguiendo el tenor literal del art. 31.1 de la CE, al poder de detracción del sistema tributario de forma que no pase de un instrumento para el reparto equitativo de la riqueza a un instrumento que agote a través de una progresividad excesiva la capacidad económica de los individuos sometidos al deber de contribuir. Es evidente que en esta interpretación también cabe la concepción de que se trata de una protección frente a los efectos anómalos del sistema tributario del derecho a la propiedad privada puesto que, en definitiva, ésta también es una manifestación de la capacidad económica.

²⁹²) Esta explicación del principio de no confiscatoriedad a través del principio de capacidad económica ya ha sido referida en el momento de explicar éste al comienzo de este apartado. Recordemos que en aquel lugar dimos cuenta de que una de las perspectivas del principio de capacidad económica eran la imposición de límites a la imposición estatal o autonómica en este caso.

Pero aunque hayamos arribado a una definición útil para trabajar con el principio de no confiscatoriedad todavía se presentan dos puntos más. En primer lugar es necesario determinar si el estudiado principio se ha de predicar sobre todo el sistema o sobre cada una de las figuras tributarias que lo componen y, en segundo lugar, se ha de determinar, teniendo en cuenta que se prohíbe un "alcance confiscatorio", cuándo se ha llegado a dicho nivel.

Sobre la disyuntiva planteada en primer lugar se pueden encontrar posiciones doctrinales contrapuestas. Ejemplo de una línea de pensamiento, según la cual el principio se aplica al sistema en su conjunto, es PALAO TABOADA²⁹³ estando también dentro de esta concepción AGULLÓ²⁹⁴ cuando considera que "*Es un límite que afecta a todo el sistema tributario, independientemente de su configuración técnica concreta*". También RODRÍGUEZ MONTAÑÉS trata el principio con relación al recargo considerando que se ha de predicar sobre todo el sistema²⁹⁵.

Por su parte JIMÉNEZ AMBEL²⁹⁶ considera que "*Lo que se predica del "sistema" se predica de su globalidad y de todas y cada una de sus partes.*". De esta misma opinión se manifiesta CASANA MERINO²⁹⁷ al decir que "*(...) a nuestro juicio, el principio al que nos referimos, en cuanto que protege genéricamente el derecho de propiedad (en sus aspectos objetivo y subjetivo), puede resultar conculcado tanto por la acción de un impuesto como por la incidencia de un conjunto de ellos.*" En esta línea encontramos a GARCÍA FRÍAS que analiza también el tema en relación con los recargos partiendo de la base de que el principio se ha de predicar tanto del sistema como de cada

²⁹³) Este autor considera que el principio es una protección a la propiedad privada en su vertiente objetiva o institucional lo cual es probado por la circunstancia de que se aplica al sistema tributario en su conjunto y no a los tributos individualmente considerados. PALAO TABOADA, C.: La protección..., ob., cit., pág. 319.

²⁹⁴) AGULLÓ, A.: Una reflexión..., ob., cit., pág. 560.

²⁹⁵) RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 121.

²⁹⁶) JIMÉNEZ AMBEL, F.: <<El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español>>, RVHP, PALAU 14, n^o 7, 1989, pág. 210.

²⁹⁷) CASANA MERINO, F.: El principio..., ob., cit., Pág. 1108.

una de las piezas que lo componen²⁹⁸.

Sobre esta cuestión no conocemos un pronunciamiento expreso del Tribunal Constitucional pero sí se puede derivar su posición de la sentencia y el fundamento antes citados. En ese lugar el Alto Tribunal considera, como se puede ver en la cita, que el efecto confiscatorio se produce cuando la aplicación de "diversas" figuras agotan la riqueza del individuo. Así mismo, parece significativo el ejemplo utilizado puesto que considera que un efecto confiscatorio se produce cuando se alcanza un tipo medio de gravamen del 100 por 100 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estos dos indicios pueden conducir al estudioso a considerar que el Tribunal Constitucional estima que el límite que se está tratando se refiere a cada una de las figuras tributarias en particular y no sólo del sistema considerado globalmente.

Por otro lado, en la normativa tributaria se pueden encontrar notas que indican esta línea de considerar al principio de confiscatoriedad en relación con cada figura. En efecto, la Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio contempla en su art. 31. Uno que *"La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con la correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al Impuesto por obligación personal, del 70 por 100 de la total base imponible de este último."* Por otro lado, la Ley 18/1991 de 6 de junio, que regula el último impuesto mencionado, presenta una escala de tipos impositivos de carácter progresivo que en su extremo superior se convierte en un tipo proporcional lo cual, según MARTÍN QUERALT²⁹⁹, evita llegar a un tipo del 100% que iría en contra del principio de no confiscatoriedad.

²⁹⁸) GARCÍA FRÍAS, M^a de los A.: La financiación..., ob., cit., pág. 152. Significativas son también las palabras de BARRACHINA JUAN cuando expone que *"El hecho de que el artículo 31.1 se refiera a "...un sistema tributario justo...", como conjunto orgánico, no debe impedir la apreciación de confiscatoriedad en una determinada figura tributaria, que, de todas formas, pertenece a ese sistema tributario. Aparte de ello, en la actualidad es imposible que todo un sistema tributario pueda ser considerado como confiscatorio, debido a las dificultades técnicas, jurídicas e incluso políticas que ello produciría."*, BARRACHINA JUAN, Ed.: El principio..., ob., cit., pág. 169.

²⁹⁹) MARTÍN QUERALT, J.: <<El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II)>> en *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular*, 11^a ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 150.

En definitiva, no es ilógico afirmar, que si bien el tenor literal del art. 31.1 de la CE parece ceñir el principio al sistema tributario -igual que ocurre con el resto de principios-, no parece posible desligar esta exigencia con cada una de las figuras tributarias que lo componen. Como ya se sugirió más arriba el sistema se compone de una serie de piezas que, dependiendo de su configuración normativa, influyen en su carácter justo o injusto. Utilizando una visión oncológica podría considerarse que, al igual que sucede con un enfermo de cáncer, los tributos confiscatorios dentro del conjunto de tributos -en determinados niveles- influyen en el funcionamiento justo o injusto del sistema tributario por lo que es necesario revisar la normativa de cada uno de sus componentes. En consecuencia la proposición que se realiza es interpretar el principio en el sentido de examinar cómo afecta cada una de las figuras que componen el sistema tributario sobre la capacidad económica de los contribuyentes, sobre las manifestaciones de riqueza sobre las que recaen eliminando del sistema aquellas figuras que impliquen un agotamiento excesivo de la riqueza.

Pues bien, la influencia de la no confiscatoriedad en el establecimiento del recargo se la ha planteado, como no puede ser de otra manera, la doctrina llegando a conclusiones no siempre coincidentes. Así RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, junto con otras premisas, plantea que el estudio de su posible confiscatoriedad ha de considerarse conjuntamente con el tributo base de forma que, si bien el tributo base no será confiscatorio, el efecto conjunto de ambos tributos puede llegar a serlo³⁰⁰. Esta posición parece derivarse de ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA³⁰¹ que, comentando el art. 31.1 de la CE, escribe *"El caso de un impuesto incurso en anatema por ser confiscatorio es difícil de enunciar. (...) Más posible es el efecto-confiscatorio por concurrencia de dos o más impuestos sobre una misma magnitud económica, pero que acumule las correspondientes capacidades*

³⁰⁰) Esta autora considera que el camino para llegar a saber cuándo el recargo tiene un carácter confiscatorio pasa, además, de examinar la jurisprudencia constitucional sobre la protección a la propiedad privada y la regulación concreta de cada recargado y sus limitaciones particulares. RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a del P.: Los recargos..., ob., cit., pág. 122-123.

En la misma línea se pronuncia GARCÍA FRÍAS cuando considera que: *"(...) siendo así los casos más palpables en los que puede llegarse a producir confiscatoriedad precisamente los de sobreimposición, tanto por concurrencia de varios gravámenes de una misma materia imponible, como por el establecimiento de recargos."* GARCÍA FRÍAS, M^a de los A. La financiación..., ob., cit., pág. 154.

³⁰¹) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: Artículo 31..., ob., cit., pág. 338.

económicas." Así mismo de las palabras de GARCÍA AÑOVEROS quien interpreta que el art. 31.1 de la CE con relación al principio estudiado³⁰² "(...) *constituye una efectiva limitación de las facultades tributarias de las CC.AA, habida cuenta de la existencia previa y simultánea de impuestos estatales, lo que puede hacer aparecer el tope del carácter confiscatorio de un tributo; esto puede ser más evidente en los casos de facultad de establecer recargos sobre impuestos estatales*"; optando así por considerar que la confiscatoriedad del recargo se averigua con la referencia del tributo que le sirve de base. Se ha de añadir a esta posición la de CAZORLA PRIETO al creer que un efecto confiscatorio sólo es detectable sumando las dos cuotas -del impuesto base y del recargo- y examinando el montante de la deuda tributaria³⁰³.

Por su parte LASARTE y CALERO³⁰⁴, cuando estudian el posible efecto confiscatorio del recargo de la Comunidad Autónoma de Madrid estiman que se ha de considerar de forma individual al recargo si éste recae sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Su explicación se basa en dos argumentos cuyo fundamento normativo se encuentra en las anteriores leyes que regulaban ese impuesto y el Impuesto sobre el Patrimonio pero que hoy en día son también aplicables. El primero de ellos es que la consideración conjunta del recargo con esos dos tributos estatales, para estimar un posible efecto confiscatorio, implicaría, en caso de que se produjese, la disminución de la cuota íntegra del último impuesto citado³⁰⁵ y, paralelamente, una disminución en un impuesto del Estado aunque, también advierten que esto está desvirtuado porque el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto cedido. Es el segundo argumento el que parece más efectivo ya que consideran que sería "(...) *abusivo y desnaturalizador del espíritu y de la letra de la ley.* (...) " puesto que no parece coherente sumar a la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -concepto estimado para

³⁰²) GARCÍA AÑOVEROS, J.: *¿Crisis de...*, ob., cit., pág. 380.

³⁰³) CAZORLA PRIETO, L.M^a: *Recargos e impuesto...*, ob., cit., pág. 83.

³⁰⁴) LASARTE, J. y CALERO, J.: *El recargo...*, ob., cit., págs. 404-405.

³⁰⁵) El art. 31.Uno b) de la Ley que regula el Impuesto sobre el Patrimonio dispone que "b) *En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100*"

averiguar si existe un posible alcance confiscatorio- un recargo tributario autonómico que, como el de Madrid, se imponga sobre la cuota líquida del tributo base.

Del recargo no se puede perder de vista que se trata de un tributo que participa de ciertos caracteres de otro tributo. Uno de ellos es, como ya se dijo, el objeto material del tributo o su objeto fin, en definitiva, la riqueza efectivamente gravada por el tributo base. En este sentido, si como se ha afirmado, el principio de confiscatoriedad implica un límite al agotamiento de la capacidad económica, de las manifestaciones de riqueza parece consecuente considerar que el recargo ha de ser visto conjuntamente con el tributo base para examinar si se produce el efecto indeseado. De esta forma, pensamos, que el recargo se convertirá en confiscatorio cuando, considerado con referencia al impuesto base, se alcance el límite prohibido. Parece, por tanto, que el impuesto base, desde esta perspectiva, será un límite a la capacidad recaudatoria del recargo autonómico.

Ahora bien, entrando en la segunda cuestión anunciada, el siguiente obstáculo para concretar el principio tratado es cuándo se puede extraer del ordenamiento que se ha traspasado el citado límite, llegando a ser un tributo confiscatorio. En este sentido el Tribunal Constitucional ha constatado la evidencia de que la confiscatoriedad se produce cuando la progresividad de un tributo como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas alcanza un tipo medio del 100 por 100³⁰⁶. Pero no hemos de olvidar que la prohibición no llega a ese extremo sino que implica un límite a un supuesto alcance confiscatorio. En este sentido, no siendo más que una proposición, el límite podría estar situado en un 70 por 100 de la materia imponible gravada por los tributos. Este planteamiento tendría su referencia en el límite que no han de superar las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio

³⁰⁶) En este sentido también se pronuncia RAMALLO MASSANET cuando considera que la confiscatoriedad del tributo se produce cuando se alcanza un tipo que implique un 100 por 100 de la base imponible. RAMALLO MASSANET, J.: El tipo..., ob., cit., pág. 883.

Por otro lado HERRERA MOLINA compara la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español con una reciente sentencia del homólogo alemán. Efectivamente, el autor comenta una Sentencia del Tribunal Constitucional alemán donde establece un límite para que el sistema tributario no sea confiscatorio. En este sentido, considera ese Tribunal que el sistema fiscal no puede implicar una detracción superior al 50% de los ingresos potenciales que puede obtener el sujeto pasivo. HERRERA MOLINA, P.M.: << Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos >>, Impuestos, n° 14, 1996, págs. 80-81.

consideradas conjuntamente como ya hemos visto. En consecuencia, creemos, que un recargo autonómico no podría suponer, junto con el tributo base, una detracción de la base imponible superior a un tipo medio impositivo del 70 por 100.

Somos conscientes de que esta proposición tiene limitaciones evidentes³⁰⁷ y es por ello que, insistimos, no ha de ser considerada más que como una aproximación al tema. No obstante esto, lo que sí se puede extraer de esta cuestión es que el recargo autonómico está influido por el tributo base de forma que puede ser considerado como referencia a su capacidad detractora de riqueza de los particulares en virtud del principio de no confiscatoriedad.

4.6.- El principio de legalidad.

Otro de los principios³⁰⁸ que vienen recogidos en el art. 31 de la CE ya citado es el principio de legalidad en el sentido de que el establecimiento de cualquier prestación de carácter personal o patrimonial de carácter público debe realizarse de acuerdo con la ley. En este sentido, no cabe duda que las Comunidades Autónomas, a través de artículos como el 9 o, más concretamente, el 133.2 de la CE, deberán utilizar este instrumento normativo para el establecimiento de sus recargos tributarios.

³⁰⁷) En primer lugar el hecho de que existen tributos base como es la tasa que grava el juego de las máquinas recreativas que carecen de una base imponible estimada de forma directa lo que complica el cálculo propuesto.

Por otro lado está la circunstancia de que la confiscatoriedad de los tributos está vista desde la perspectiva de los ingresos sin contar con los posibles servicios que recibe el sujeto gravado, es decir, sin tener en cuenta la perspectiva del gasto de los entes territoriales.

Sobre la estimación del quantum de lo que se considera confiscatorio BARRACHINA JUAN considera que es una cuestión jurídica que se podría alegar ante los Tribunales los cuales deberían determinarlo a través de una prueba de carácter documental. El mismo autor advierte que podría producirse una diversidad de pronunciamientos judiciales que deberían uniformizarse a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. El mismo autor, además, propone que un posible límite confiscatorio sería, "(...) *lo que exceda de un 30% de la renta percibida por el sujeto pasivo (...)*"; BARRACHINA JUAN, Ed.: El principio..., ob., cit., pág. 172.

³⁰⁸) Como con los anteriores principios, el objetivo del subapartado no es una elaboración exhaustiva sobre el principio de legalidad. Para ello, véase por todos PÉREZ ROYO, Fdo.: Fundamento..., ob., cit., págs. 207-245; del mismo autor Las fuentes..., ob., cit., págs. 13-49 o también Principio..., ob., cit., págs. 41-70.

Nuestro Tribunal Constitucional ha desarrollado una tarea jurisprudencial que resumimos aquí en relación con este principio, estudiando su influencia sobre los tributos. Uno de los primeros pronunciamientos de esa Corte fue la Sentencia 37/1981 de 16 de noviembre, en cuyo fundamento jurídico cuarto expuso que una tasa establecida en el País Vasco debía ser creada por el Parlamento de esa Comunidad a través de una ley, puesto que así lo exigen los artículos aquí citados. Esta necesidad de establecer los tributos a través de ley se matizó en la posterior Sentencia 6/1983 de 4 de febrero en cuyo fundamento jurídico cuarto se fijó que el alcance del citado principio se centraba en el establecimiento *ex novo* de los tributos y en la determinación de sus elementos esenciales o configuradores. Finalmente, en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia 19/1987 de 17 de febrero se expone, en consecuencia, que el principio de legalidad tributaria no rige en nuestro sistema con un carácter absoluto sino de forma relativa³⁰⁹ cubriendo los elementos esenciales referidos. Algunos de ellos, siguiendo la ya citada Sentencia 37/1981, son el importe y el modo de percepción del tributo, así como el tipo impositivo del tributo que quedó identificado como elemento esencial, posteriormente, en la Sentencia 179/1985 de 19 de diciembre.

Pues bien, según LÓPEZ DÍAZ³¹⁰, la doctrina ha llegado a la conclusión de que a través de la ley autonómica se respeta el principio de reserva de ley³¹¹. De hecho, el art. 17 de la LOFCA establece que las Comunidades Autónomas regularán a través de sus órganos competentes el establecimiento y la modificación de sus propios tributos y recargos, siendo una potestad recogida en los diversos Estatutos de Autonomía para el

³⁰⁹) Como señala PÉREZ ROYO una reserva absoluta implica la necesidad de que la ley cubra toda la materia sin dejar espacio a una normativa de carácter secundario. Si a la reserva se le atribuye el carácter de relativa, la ley se limita a establecer principios y criterios pudiendo, posteriormente, ser utilizada como una fuente secundaria. PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho..., ob., cit., pág. 45.

³¹⁰) LÓPEZ DÍAZ, Aº.: Régimen..., ob., cit., pág. 69.

³¹¹) En este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA y RAMÓN FERNÁNDEZ destacan que: "(...) *el Tribunal Constitucional ha hecho una precisión esencial, la de que esas leyes autonómicas pueden cubrir perfectamente por sí mismas la reserva constitucional de ley (STC 16 de noviembre de 1981).*" GARCÍA DE ENTERRÍA, Fdo. y RAMÓN FERNÁNDEZ, T.: *Curso de Derecho Administrativo*, T.I, 4ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1988, pág. 281.

órgano legislativo de cada Comunidad³¹². En consecuencia, siguiendo al citado autor, el principio de legalidad implica que a la hora de establecer recargos las Comunidades Autónomas deben y pueden hacerlo a través de una ley de su Asamblea legislativa o Parlamento que contenga sus elementos esenciales³¹³. Éstos se identifican a través de lo dispuesto en el art. 10 de la LGT del cual derivamos que son elementos esenciales la determinación del hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen, el devengo y los elementos determinantes de la cuantía tributaria. O como precisa PÉREZ ROYO³¹⁴, los elementos esenciales o configuradores del tributo son "(...) *los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación). La Ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo cuota).*". Se ha de añadir que, sobre este punto, el Tribunal Constitucional ha destacado en la Sentencia 179/1985 elementos esenciales del recargo tributario, de forma que "*No cabe duda de que, en el recargo o ingreso tributario de que se trata, son elementos esenciales el tipo o porcentaje aplicable y la base sobre la que haya de aplicarse (...)*".

No obstante lo anterior, en nuestra opinión, el principio de legalidad en materia de recargos merece algunas precisiones. En primer lugar parece evidente que este tributo se define a través de un tipo impositivo y por la base (que se corresponde con la base imponible o liquidable del impuesto base o su cuota) sobre la que recae, de forma que estos elementos deberán ser recogidos ineludiblemente por la ley autonómica. Pero,

³¹²) De la Ley Orgánica 13/1982 de 10 de agosto de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra no se deriva expresamente este principio pero sí del art. 6 de la Ley Foral 8/1988 de 28 de diciembre, de la Hacienda Pública de Navarra donde expone que "*Se regularán mediante Ley Foral las siguientes materias relativas a la Hacienda Pública de Navarra: b) El establecimiento, modificación o supresión de tributos y recargos en el marco de las Competencias de la Comunidad Foral.*

³¹³) RAMALLO MASSANET ha apuntado que el establecimiento de un recargo podría realizarse a través de una ley presupuestaria autonómica siguiendo el fundamento jurídico quinto de la Sentencia 116/1994 de 18 de abril (BOE nº 117 de 17 de mayo de 1994) donde se recoge la interpretación de que el art. 134.7 de la CE no es de aplicación a los presupuestos autonómicos. RAMALLO MASSANET, J: <<Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal >>, RCDP, AUTONOMIES, nº 20, 1995, pág. 27.

³¹⁴) PÉREZ ROYO, Fdo.: Derecho financiero..., ob., cit., pág. 43-44.

además, se ha de destacar que el carácter vinculado del recargo implica que otros elementos esenciales no han de constar necesariamente en la ley autonómica que lo establece sino que surgen de la regulación del impuesto base³¹⁵.

En segundo lugar, el hecho de que la ley autonómica sea instrumento suficiente para hacer posible el principio de legalidad implica que las Comunidades Autónomas no necesitan *a priori* una ley estatal para el establecimiento de un recargo tributario autonómico. Ello no significa, como ya se ha advertido anteriormente, que el Estado no pueda ejercer su potestad legislativa con la finalidad de coordinar el establecimiento de ese tributo, construyendo un marco jurídico específico para los recargos autonómicos que en la actualidad se encuentra encarnado en el art. 12 de la LOFCA.

Finalmente, considerando que el tipo impositivo se ha de establecer por ley, parece posible afirmar que las Comunidades Autónomas no tienen que verse limitadas en su autonomía, como afirma HUCHA CELADOR³¹⁶, por una ley estatal a la hora de establecer el tipo impositivo de sus recargos. Esto confirma la idea de que puede ser un tipo específico o una alícuota (proporcional o progresiva) sin que el Estado deba fijar esa tipología o unos límites máximos y mínimos a diferencia de lo que ocurre con los Entes Locales tal y como expone la tan citada Sentencia 179/1985³¹⁷.

³¹⁵) En este sentido, sin detrimento de las precisiones que se han detectado por parte de la normativa autonómica, el supuesto impositivo, los sujetos pasivos, la determinación de la base imponible o de la cuota tributaria son elementos que se han de contener en la legislación que establece el impuesto base.

³¹⁶) Este autor considera que "(...) *el mecanismo en cuya virtud la LOFCA habilitase a las Comunidades Autónomas a establecer recargos sobre el IRPF dentro de unos tipos mínimo y máximo podría atentar contra la autonomía financiera de los entes subcentrales, desnaturalizaría la filosofía del recargo autonómico como recurso propio y supondría, de facto, parificar a estos entes territoriales con las Corporaciones Locales, respecto de las que sí tendría sentido la medida propuesta, aunque por razones derivadas de su carencia de potestad legislativa- que, evidentemente, no concurren en el caso de las Comunidades Autónomas.*" HUCHA CELADOR, F. de la: Reflexiones..., ob., cit., pág. 459.

³¹⁷) La cuestión de limitar la cuantía máxima de los recargos fue debatida en la elaboración del texto de la LOFCA en el Senado. Se puede destacar que el Senador Abel Matutes Juan, en aquel momento Senador de Coalición Democrática y ubicado en el Grupo Parlamentario Mixto, presentó la enmienda nº 2 para insertar en las previsiones del, entonces, debatido art. 12 de la LOFCA, la necesidad de un límite máximo. DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES: *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*, Ed. Secretaría General Técnica, Madrid, 1982, pág. 494.

5.- RECAPITULACIÓN.

El presente capítulo ha tenido por objeto el análisis del recargo como fruto o consecuencia del ejercicio del poder tributario que las Comunidades Autónomas tienen atribuido. Por ello, se ha tenido que analizar el contenido de ese poder tributario y su vinculación con el deber de contribuir, que no lo olvidemos, se construye a través de los principios contenidos en el art. 31.1 y 3 de la CE.

El ejercicio de ese poder tributario implica el establecimiento de diversas exacciones tributarias: impuestos, tasas, contribuciones especiales y recargos. Estas figuras se pueden diferenciar en el sentido de que las tres primeras forman el grupo de tributos propios mientras que el recargo tributario se puede considerar un impuesto compartido. Esta denominación viene avalada porque el legislador diseña un régimen jurídico diferenciado; por el hecho de que el ciclo tributario que implica el recargo ha de ser realizado con la intervención necesaria del Estado y las Comunidades Autónomas y porqué aquéllos entes acceden, a través de esa forma tributaria, a las mismas manifestaciones de riqueza gravadas por el Estado.

El recargo tributario autonómico ha de insertarse, como tributo que es, dentro del sistema tributario. Esta incorporación ordenada se da desde el momento en que el recargo no implica una duplicación necesaria de hechos imposables lo que está prohibido por el art. 6.2 de la LOFCA. Así mismo, se realiza con su establecimiento sobre impuestos estatales efectivamente cedidos y no cedidos que gravan la renta y el patrimonio de las personas físicas. A su vez, como establece el art. 12 de la LOFCA, la utilización del recargo no puede implicar disminución de los ingresos del Estado, lo que se puede concretar en que el recargo no sea directamente deducible en los tributos sobre los que se establece.

Pero, además, este recurso tributario de las Comunidades Autónomas ha de establecerse de acuerdo con los principios que informan el deber de contribuir. En este sentido se puede afirmar que los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad se realizan por el recargo tributario autonómico si son respetados por el tributo sobre el que recae. No obstante esta idea general se han tratado

particularidades cuando se ha examinado la interacción entre el recargo tributario autonómico y los diferentes principios.

En este sentido, por ejemplo, el principio de generalidad presenta la precisión de que no parece posible que el recargo autonómico grave a sujetos sometidos por obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando se trata de gravar la donación de bienes y derechos diferentes a los inmuebles. Así mismo, se ha expuesto que el recargo tributario autonómico no alcanza a las personas jurídicas cuando se trata de gravar la renta que producen y son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades.

El principio de capacidad económica se ha examinado desde una perspectiva absoluta y una relativa. Desde la primera y en relación con el recargo tributario autonómico se puede decir que comparte con el tributo base la misma manifestación de riqueza. Además, el tributo autonómico examinado puede responder a los posibles efectos extrafiscales que persiga el tributo base.

También, el recargo tributario autonómico presenta peculiaridades si lo observamos desde la perspectiva relativa del principio anterior. Se ha defendido que el recargo puede ser establecido sobre una base discriminando otras, cuando el impuesto base estatal posee varias dentro de su régimen jurídico. Así mismo, bajo nuestro punto de vista -aunque con una cierta precaución en aras de no mutar la naturaleza de recargo-, es técnicamente factible establecer recargos sobre aspectos concretos de la base del tributo sobre el que se impone. Finalmente, se ha considerado que el recargo puede asumir medidas extrafiscales o medidas para adaptar el tributo base a la capacidad económica del contribuyente pero sin que ello sea producto de una obligación jurídica expresa ya que, hasta donde nuestro conocimiento llega, ésta no existe. Es más, las propias Comunidades Autónomas pueden regular sus propias medidas en relación con el recargo que impongan con el límite de no excederse de su ámbito competencial o distorsionar la dirección económica del Estado.

El principio de igualdad no implica que el establecimiento del recargo tributario haya de ser uniforme para todas las Comunidades Autónomas sino que bien pueden ser

diferentes dependiendo del territorio. No obstante esto, sí deben realizar el principio dentro de su ámbito territorial cuando optan por imponer un recargo sobre los tributos estatales. En cuanto al principio de progresividad puede considerarse presente en el recargo tributario autonómico cuando su imposición no significa regresión en el sistema tributario o cuando es posible dotarlo de un tipo impositivo progresivo.

El principio de no confiscatoriedad implica, bajo nuestro punto de vista, que el recargo no se considere por sí mismo sino junto con el tributo base. Es decir, se podrá establecer un recargo cuando su efecto no suponga, junto con el del tributo estatal, el agotamiento de la manifestación de riqueza sobre la que se aplica.

Finalmente, el principio de legalidad se realiza plenamente a través de la ley autonómica, que es la norma necesaria para -como prestación patrimonial de carácter público que es- establecer el tributo objeto de nuestro interés. Un interés que, en el siguiente capítulo, se centra en relacionar -pues es ineludible- el recargo tributario autonómico con otros principios constitucionales que expresamente informan el ejercicio del poder financiero de las Comunidades Autónomas.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BARCELONA
FACULTAD DE DERECHO

EL RECARGO TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES
AUTÓNOMAS: ANÁLISIS JURÍDICO.

(parte segunda)

Trabajo presentado para la obtención del
grado de doctor por José Antonio FERNÁNDEZ AMOR,
bajo la dirección de la Pfra. Dra. D^a. María Dolores ARIAS ABELLÁN,
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Barcelona, 1996.

Universitat Autònoma de Barcelona
Servei de Biblioteques



1500492120