

el Patrimonio, como tributo de declaración periódica -dependiendo de cómo se regule- en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la tasa estatal sobre el juego¹⁹⁵ o en los Impuestos especiales. En cambio se presenta como tributo instantáneo si se construye sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por otro lado, de la normativa penal referida anteriormente, se extrae que no se ha contemplado expresamente la acumulación de un hipotético recargo tributario autonómico a la cuota del tributo base con lo que, deducimos, este tributo ha de ser considerado de forma individual de acuerdo con estas reglas.

Así las cosas, bajo nuestro punto de vista, se puede derivar alguna conclusión. En efecto, parece que es el deseo del legislador el delimitar los conceptos de los que puede obtenerse la cantidad de quince millones. Por un lado diferencia entre los tributos periódicos, de declaración periódica y los restantes; por otro lado, hace lo propio en cada periodo impositivo y, además, en los tributos que no se integran en los grupos anteriores se entiende referida para cada hecho imponible. En consecuencia parece posible interpretar que hay un espíritu de concretar las causas que pueden provocar esa cantidad no pareciendo posible la acumulación de conceptos para su formación¹⁹⁶. De acuerdo con esto, el recargo autonómico no se debería sumar a la cuota del tributo base para obtener la cantidad requerida de quince millones de pesetas.

Por otro lado, atendiendo a los sujetos pasivos del hecho tipificado, se ha de observar que se contemplan a la hacienda estatal, autonómica, foral o local y no a un concepto genérico. Pues bien, si tenemos en cuenta que en relación con los tributos lo tipificado es la elusión de su pago de forma total o parcial, se puede interpretar que lo penado -siempre que se dé completamente el tipo penal- es el perjuicio realizado a cada una de las haciendas anteriores, individualmente consideradas, en una cantidad que sobrepase los quince millones de pesetas.

¹⁹⁵) Art. 8 del R.D 2221/1984 de 12 de diciembre.

¹⁹⁶) La única posibilidad de acumulación de cuantías parece presentarse en relación con los tributos de declaración periódica. Estos se relacionan con tributos de devengo instantáneo cuyas cuotas se acumulan tenido en cuenta un determinado período de tiempo correspondiente con el periodo de declaración. El montante acumulado es el que se tendrá en cuenta para la obtención de la cantidad de quince millones.

Así mismo, identificándonos con lo dicho por PÉREZ ROYO, anteriormente citado, en el caso de concurrencia de un recargo tributario autonómico ya se ha mostrado en este capítulo nuestra concepción de que existen dos obligaciones tributarias diferenciables con dos objetos que se encarnan en la prestación de dar una cantidad de dinero que se refleja en sendas cuotas tributarias. En consecuencia parece lógico pensar que, si hay diferenciación de sujetos pasivos y se habla, en el caso de elusión del pago de tributos, de "cuota defraudada" no es posible fundir ambas para generar una única, determinando así si se produce o no el requisito cuantitativo que se comenta. Además, amparándonos en los mismos argumentos se puede considerar que la multa que se contempla en el art. 349.1 2º párrafo no puede tener como base la cuantía del recargo tributario autonómico salvo que se relacione con él el delito que se trate.

6.- RECAPITULACIÓN.

Con el presente capítulo se ha completado este estudio sobre el régimen jurídico del recargo tributario autonómico a través de la descripción de aspectos relacionados con la obligación que de él se deriva. Por ello, estimamos, se completa el ciclo que representa todo tributo: su establecimiento y su realización efectiva. Por lo que se refiere a este último aspecto, el capítulo se desarrolla alrededor de dos polos: el primero está referido a la singularización de la obligación tributaria del recargo autonómico; el segundo describe cuestiones relacionadas con la aplicación a dicha obligación de los procedimientos de gestión.

En relación con el primer polo se ha concluido que la obligación tributaria procedente del recargo autonómico no ha de ser necesariamente considerada como una obligación accesoria. Fundamentándonos en su carácter de obligación *ex lege*, de derecho público y de dar, esta obligación adquiere una identidad propia que se completa con la circunstancia de que concurren en ella diversos pormenores. En primer lugar la posibilidad de desarrollarse de forma separada a la obligación tributaria del tributo base cuando esta sufre el efecto de exenciones o beneficios fiscales que igualan su cuota a cero. En segundo lugar, la obligación tributaria deriva de un hecho imponible del que, si bien participa de aspectos del hecho imponible del tributo base, puede ser diferenciado. En tercer lugar es

posible hablar de dos objetos de obligación tributaria -dos cuotas- cuando concurren un recargo y un tributo base. Finalmente, existen dos obligaciones tributarias diferenciadas identificables a través de los dos sujetos activos -identificándonos con una posición doctrinal concreta- (Estado y Comunidad Autónoma) que se relacionan con el mismo obligado tributario. En definitiva abogamos por considerar que la obligación tributaria del recargo autonómico posee una identidad propia sin perjuicio de que se halle coligada con la procedente del tributo base.

Esta obligación tributaria derivada del recargo, además, se puede caracterizar a través de aspectos relacionados con su cuantificación (el carácter variable o fijo del tributo del que procede sin descontar su propia base, tipo y cuota). Su extinción a través del pago, de la prescripción, la compensación, la condonación o la insolvencia del deudor presentan la necesidad común de que no han de impedir la transparencia del sistema tributario así como la exigencia de que la Comunidad Autónoma no quede a expensas de la regulación que el Estado realice en relación con estos institutos. También se han tratado las garantías reales contempladas en la LGT, concluyendo que son de aplicación con respecto a la obligación tributaria del recargo sin detrimento de detectar la necesidad de cubrir una laguna, en el sentido de previsión expresa sobre la prelación de créditos, cuando se trata de la concurrencia del derecho del Estado y una Comunidad Autónoma sobre una misma manifestación de capacidad económica. Finalmente, se ha considerado la posibilidad de que junto a la obligación tributaria que supone el recargo autonómico se puedan establecer otras obligaciones de las denominadas a cuenta extrayendo una conclusión afirmativa.

El segundo polo al que se ha hecho referencia está relacionado con la gestión de la obligación tributaria derivada del recargo. En este sentido la exposición se ha desarrollado a través del tratamiento de los procedimientos administrativo-tributarios de liquidación, comprobación e investigación, recaudación y, finalmente, la revisión en vía administrativa y contencioso-administrativa. Con respecto a esto se parte de la competencia exclusiva y plena del Estado en relación con la gestión del recargo autonómico lo que no implica una aplicación de los diferentes procedimientos sin tener en cuenta posibles particularidades. Por lo que se refiere al recargo se presentan, por ejemplo, con la exención del deber formal de declarar y la necesidad de hacer efectivo el principio de

coordinación horizontal y vertical entre Comunidades Autónomas y Estado en relación con la inspección tributaria.

El capítulo termina con el análisis de las relaciones entre la exacción autonómica con la revisión en materia tributaria y con el derecho sancionador, temas que tienen un punto en común. La consideración o no del recargo tributario autonómico a la hora de determinar las cuantías para la revisión en segundas instancias, para aplicar sanciones administrativas o para considerar realizados los tipos delictivos tipificados en el Código Penal. En este sentido, la conclusión es coherente con la línea de todo el capítulo ya que consideramos que el recargo tributario autonómico y su obligación poseen una identidad propia que impide la integración de su cuantía para fundamentar recursos, aplicar sanciones o completar tipos delictivos.

Hasta aquí se ha mostrado al lector la descripción y diversas opiniones sobre las distintas cuestiones que puede implicar la dimensión dinámica del recargo tributario autonómico que se desarrolla de forma autónoma a la del tributo base. Esta dimensión, junto con la estática ofrecida en los capítulos anteriores, completan el estudio que sobre este tributo se ha realizado abriendo ya el camino para formular algunas conclusiones que integran el último y próximo paso en este trabajo.

RECAPITULACIÓN FINAL.

La primera conclusión que debe extraerse de nuestro estudio se traduce en la amplitud con que el ordenamiento jurídico estructura el recargo tributario autonómico. Amplitud en el sentido de que esa exacción tributaria posee un holgado marco de establecimiento y configuración motivado, por un lado, por su parva regulación específica, recogida principalmente en la Constitución y la LOFCA, y, por otro lado, porque la ineludible aplicación de los principios que informan la actividad financiera de las Comunidades Autónomas se halla a expensas de sus posibles y, a veces, variables interpretaciones.

Las consecuencias inmediatas de esta conclusión implican, a su vez, dos series de afirmaciones. Primera, la necesaria labor de integración del conjunto de normas que, en principio, no están dirigidas a regular el tributo objeto de nuestra atención. Segunda, a pesar de ello, supone la posibilidad de una mayor expresión de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Pero esta conclusión ha sido posible luego de establecer y concretar diversos puntos que han ocupado nuestra atención en este trabajo. En este sentido se comenzó partiendo de la premisa de que el recargo, considerado de forma abstracta y fuera de cualquier contexto, es un mecanismo por medio del que se produce un incremento de una carga previa o el nacimiento de una nueva carga.

Así las cosas, enmarcando la figura en la faceta del ordenamiento que supone el Derecho financiero, se puede decir que es el incremento de una deuda tributaria preexistente o la existencia de una nueva deuda. De hecho, el legislador ha utilizado este instrumento -como se deriva del análisis realizado en el capítulo primero- para la obtención de ingresos en concepto de contribución a los gastos de los entes públicos, para obtener

indemnizaciones por el cumplimiento intempestivo de la obligación tributaria y, finalmente, como mecanismo de establecimiento de sanciones pecuniarias con las que castigar comportamientos tipificados como infracciones en el orden tributario.

Centrándonos en el que ocupa nuestro objeto, efectivamente, el recargo debe conceptuarse como un tributo, tanto desde una perspectiva abstracta -lo que supone previamente acercarse a una definición de ese concepto-; como desde una perspectiva positiva -lo que implica comparar la figura con las diferentes categorías tributarias que nuestro ordenamiento contempla-. Pues bien, considerando el tributo como una prestación pecuniaria establecida a favor de un ente público, de acuerdo con los principios de legalidad y capacidad económica, la conclusión a la que se llega es que debe incluirse en esa categoría. Se trata de una exacción que produce ingresos en favor de los entes públicos, que es establecida unilateralmente por quienes tienen atribuido poder tributario y de acuerdo con las normas que delimitan el deber de contribuir.

Así mismo, el recargo se puede considerar un tributo desde una perspectiva positiva ya que, si bien no es una nueva categoría tributaria, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico, su existencia supone compartir un hecho imponible preexistente que es fundamento del tributo al que se agrega el recargo. No obstante, no todos los hechos imponibles son apropiados para soportar un recargo sino que han de ser susceptibles de división, cualidad que sólo se da en el presupuesto de hecho de los impuestos.

No obstante, debemos concretar esta última afirmación en el sentido de que, si bien cabría teóricamente pensar que el recargo es un tributo que comparte el hecho imponible de cualquiera de las categorías tributarias recogidas en el ordenamiento jurídico, el análisis de la estructura del presupuesto de hecho de esas categorías nos lleva necesariamente a la conclusión que sólo el impuesto es apto para admitir la existencia del recargo tributario dada la configuración jurídica de su hecho imponible. En cambio este elemento, en la tasa y en la contribución especial, se relaciona con un servicio o actuación de la Administración por lo que una misma actividad no puede generar más de un tributo. Así mismo, cada Administración tiene sus competencias, de forma que no es posible un recargo de otro ente por una actividad en la que no es competente. Por otro lado, esas exacciones tienen unos

limites cuantitativos que no pueden ser excedidos a través de recargos. De manera que, en consecuencia, esta exacción tributaria es un impuesto y no una tasa o una contribución especial.

Así lo demuestra, no sólo el acercamiento teórico a los conceptos de impuesto, tasa y contribución especial, sino también la labor del legislador cuando ha utilizado el recargo. Precisamente el capítulo primero del trabajo tiene como objeto el análisis de los diferentes recargos actualmente aplicables por estar sus normas reguladoras en vigor. Pero, además de contar que el legislador ha establecido el recargo exclusivamente sobre impuestos, ese análisis nos ha permitido extraer elementos que sirven para concretar el régimen jurídico de esta figura.

En efecto, el legislador estatal o autonómico, ha utilizado esta figura al establecer recargos tributarios de cuyo régimen jurídico pueden extraerse las siguientes conclusiones útiles, aunque sea para rechazarlas, en orden a la configuración jurídica del recargo tributario autonómico. En primer lugar, debe resaltarse que para hablar de un recargo tributario es necesaria la existencia de un impuesto al que, precisamente, se adhiere, no pudiendo calificarse de recargo tributario el tributo que no reúna esa cualidad aunque el legislador lo denomine como tal.

En segundo lugar, en ocasiones, si bien es configurado legislativamente como un recargo, en realidad se trata de un medio para incrementar el tipo impositivo del tributo base, aunque ese incremento se traduzca en una participación en la recaudación global de otros entes públicos. En consecuencia, no se está en presencia de un recargo tributario.

En tercer lugar, debe afirmarse que, en ocasiones, el recargo se estructura exclusivamente sobre determinados elemento del aspecto material del elemento objetivo y del subjetivo del hecho imponible y, en consecuencia, de la base imponible a él vinculada. Esta afirmación significa que los hechos imponibles del recargo tributario y del tributo base no han de ser necesariamente idénticos, siempre, claro está, según lo regulado por el legislador.

En cuarto lugar, se puede destacar que las exenciones o las bonificaciones que se contemplen en el régimen jurídico del impuesto base son asumidas por un recargo tributario dependiendo de si recae sobre la base o la cuota de ese impuesto. Es decir, el efecto de esas medidas se extenderá al recargo tributario cuando su efectividad influya en el punto estructural del impuesto base sobre el que esa exacción se impone.

En quinto lugar, la diversa configuración jurídica realizada por el legislador pone de manifiesto que no siempre el recargo tributario, en cuanto tipo impositivo, se aplica sobre la cuota tributaria (íntegra o líquida) sino también sobre la base (imponible o liquidable), siempre del tributo base. De manera que para el legislador caben diversas posibilidades de articulación del recargo.

En sexto lugar, el legislador discrimina no sólo, como ya hemos indicado, dentro del hecho imponible, sino también con relación a los distintos hechos imponibles que conforman un impuesto, estableciendo el recargo exclusivamente sobre uno o varios de ellos.

En séptimo lugar, no siempre el recargo tributario responde exclusivamente a la finalidad financiera que es propia de los tributos, sino también a otro tipo de fines generalmente asociados a la simplificación en la gestión del tributo base.

En octavo lugar, del análisis realizado puede, asimismo, concluirse que respecto de la gestión tributaria, no siempre el legislador ha utilizado idénticos criterios para atribuir la titularidad de esa competencia. Así puede comprobarse que en ocasiones se gestiona al mismo tiempo o en tiempo diferente que el tributo base; no siempre es competente el ente público que tiene atribuida la gestión del tributo base e, incluso, que dentro de esa competencia de gestión, las distintas funciones que lo incluyen se atribuyen a entes diferentes.

Pero además de estas reflexiones sobre la ordenación jurídica realizada por el legislador respecto de los recargos actualmente en vigor, su análisis nos ha puesto de manifiesto que estos recargos pueden establecerse en favor de entes institucionales y, por

supuesto, de entes territoriales. En este último sentido debemos afirmar que, en cualquier caso, estamos en presencia de un recurso tributario, de un tributo al margen de quien sea el ente titular del recargo y, siempre, claro está, que se dé la premisa fundamental: la existencia un impuesto previo sobre el cual se construye el recargo tributario.

Esta afirmación nos permite concluir que en el caso de los entes locales no puede asimilarse el recargo a una participación en los ingresos del ente titular del tributo base, ni tampoco que sea un simple mecanismo de incremento de la deuda. En este sentido creemos que, esta última concepción, implica la reducción del recargo a su faz económica ocultando la jurídica. Respecto de la primera entendemos que el recargo tributario, a diferencia de la participación, es producto del poder tributario de un ente público; supone una presión tributaria directa sobre el sujeto no tiene como consecuencia la disminución de los ingresos que el titular del tributo base obtiene por esa exacción; tiene una estructura de concepción diferente y está fundamentado en el principio de autonomía implicando así mismo el de corresponsabilidad fiscal.

De los recargos tributarios es de destacar el recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas. Respecto de esta exacción debemos afirmar que es uno de los recursos de las haciendas de las Comunidades Autónomas de carácter Uniprovincial desde el momento en que sustituyen a las Diputaciones provinciales que existían en sus territorios. En este sentido, la exacción provincial puede verse como una excepción al ámbito de aplicación del recargo tributario autonómico ya que, desde una perspectiva constitucional, éste ha de establecerse sobre impuestos estatales. En nuestra opinión, como se ha reflejado, no se trata de una excepción puesto que ambos tributos responden a parámetros diferentes. El tributo provincial no encuentra un fundamento expreso en la Constitución y, en consecuencia, las Comunidades Autónomas se hallan limitadas a lo que el legislador estatal disponga en relación con ese recurso, al menos respecto de las bases en materia de haciendas locales.

Sobre las Comunidades Autónomas de régimen especial también podemos realizar algunas afirmaciones respecto de como se desarrolla el tributo objeto de nuestra investigación. En este sentido, se concluye que la Comunidad Autónoma del País Vasco

puede establecer recargos sobre tributos concertados y estatales, siendo de aplicación el bloque constitucional formado, por un lado, por la CE y, por el otro, por la LOFCA. Esto es debido a que la Ley de Concierto es de aplicación a las Diputaciones forales vascas, pero no exime a la Hacienda General de esa Comunidad de la aplicación de ese bloque. No es el mismo supuesto el de la Comunidad Autónoma de Navarra que puede establecer recargos de acuerdo con la Constitución y la Ley de Convenio, sin verse afectada por la LOFCA como ocurre con las otras Comunidades.

La naturaleza de tributo y, concretamente, de impuesto que es posible predicar del recargo de las Comunidades Autónomas de acuerdo con lo estimado anteriormente, nos obliga a situarlo en el marco dentro del que debe ejercerse la potestad tributaria de que son titulares las Comunidades Autónomas. Así, determinado que esa potestad o poder tributario se traduce en la posibilidad de establecer tributos dentro de lo dispuesto en la Constitución y las leyes que, claro está, no implican la creación de un tributo en particular, es decir, que esa potestad supone la creación de tributos *ex novo* sin necesidad de una previa ley estatal, nos permite adentrarnos en el análisis del régimen jurídico de ese recurso tributario tal y como se deriva de la delimitación que ese bloque normativo realiza. En este sentido, afirmamos que las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos, tasas, contribuciones especiales y recargos entendidos estos últimos, no como otra categoría tributaria, sino como impuestos.

Todas estas figuras son manifestaciones del poder tributario de las Comunidades Autónomas, pero este origen común no es fundamento para considerar que todos ellos son tributos propios de estos entes territoriales. Efectivamente, el recargo tributario autonómico presenta diferencias con respecto al resto de tributos propios. En primer lugar el trato normativo que dispensa el legislador constitucional a estas figuras muestra una separación entre el recargo y el resto de figuras.

En segundo lugar, a diferencia de lo que ocurre con los tributos propios, el recargo tributario presenta unas características distintas, ya que la competencia normativa y de gestión se encuentran distribuidas entre dos entes (en el caso del recargo autonómico, el Estado y las Comunidades Autónomas). Siendo necesaria la competencia normativa para

establecer el hecho imponible de un tributo, se observa como el recargo configura el suyo por la acción de dos entes. Esto es debido a la necesidad que tiene de un tributo preexistente para configurar su propio régimen jurídico.

Así las cosas, podemos afirmar, que su hecho imponible se configura con componentes propios y otros procedentes del régimen jurídico del tributo base. En este sentido asume del aspecto temporal del tributo base y sin posibilidad de variación, su devengo y la estructura temporal. Así mismo asume, pero pueden ser precisados, el aspecto material, del aspecto temporal la exigibilidad, del aspecto cuantitativo la base y del elemento subjetivo el contribuyente y el sustituto pudiendo contemplar un posible retenedor a cuenta. Son, sin embargo, propios del recargo tributario del aspecto cuantitativo el tipo impositivo, el aspecto espacial y el sujeto pasivo en cuanto al ente que establece el tributo y es titular de la recaudación que produce.

En cuando a la gestión, se ha encontrado una laguna en el ordenamiento y es necesario realizar una integración de la diferentes normativa que, indirectamente, está relacionada con el tema. De dicha actividad es posible extraer la conclusión de que el recargo tributario autonómico ha de ser gestionado por el Estado junto con el tributo base.

La conclusión de todo esto es, por tanto, que, a diferencia de los tributos propios, el recargo tributario autonómico implica compartir las diferentes competencias que supone. En consecuencia, en nuestra opinión, se puede calificar desde una perspectiva jurídica de impuesto compartido. Este calificativo también encuentra fundamento, sin desviarnos de esa perspectiva, si tenemos en cuenta que las Comunidades Autónomas comparten con el Estado, gravándolas, las mismas manifestaciones de capacidad económica, de riqueza, que fundamentan los impuestos de ese ente.

Partiendo de su naturaleza de impuesto compartido, la necesidad de una correcta incorporación del recargo tributario autonómico al orden que supone el sistema tributario, nos ha obligado a analizar el contenido del art. 6.2 de la LOFCA que impone, de acuerdo con una interpretación jurisprudencial, la no duplicación de los hechos imposables gravados por parte de los tributos autonómicos. En este sentido, el recargo tributario presenta un

hecho imponible que, por su propia naturaleza nunca coincide con el del tributo base al que se agrega, en la medida en que, al menos en relación con el aspecto cuantitativo, el tipo impositivo siempre será diferente.

Es evidente que la incorporación del recargo al sistema tributario se produce a través de su establecimiento sobre impuestos que forman su ámbito. En el texto constitucional concreta que estos son los impuestos estatales, lo cual quiere decir que no cabe establecer recargos sobre impuestos de titularidad local por parte de las Comunidades Autónomas. La LOFCA concreta este ámbito a los impuestos cedidos y a los no cedidos que gravan la renta y el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma. Esta disposición implica excluir al Impuesto de Sociedades e incluir, como tributos efectivamente cedidos, al Impuesto sobre el Patrimonio, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y a la Tasa estatal que grava el Juego, en los casos en que la cesión no está bajo una condición suspensiva. Como tributo que reúne las otras características se ha de entender el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Pero no se ha de pensar que el ámbito tratado está consolidado pues todavía se puede efectuar la cesión del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales en su fase minorista. Previa definición de ésta y de acuerdo con el derecho comunitario se puede plantear la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan un recargo tributario.

También, como condición de incorporación al sistema tributario, hemos estudiado la prohibición de que el recargo pueda suponer una disminución de los ingresos producidos por los tributos susceptibles de ser recargados. Es un mandato dirigido al Estado puesto que las Comunidades Autónomas no tienen competencia para establecer deducciones en tributos de los que no son titulares. Por otro lado, se ha interpretado que su objetivo es evitar que el recargo sea una medida directamente deducible en los tributos sobre los que recae, no impidiéndose que pueda ser un gasto deducible a la hora de liquidar otros tributos.

Pero la incorporación que mencionamos no se produce atendiendo de forma exclusiva a estos requisitos, además es necesario dar cuenta de las exigencias que impone el deber de contribuir. El primer principio tratado relacionado con este deber es el principio de generalidad en el que se produce una especificación a través del art. 12 de la LOFCA y en relación con los tributos no cedidos. Esto se debe a que se excluye del ámbito del recargo el Impuesto sobre Sociedades lo que indica que las personas jurídicas no han de contribuir a los gastos de la Comunidad a través de este impuesto sin perjuicio de que lo hagan a través de recargos sobre los tributos cedidos.

Una aproximación al principio de capacidad económica indica que se puede entender, por un lado, como obligación del legislador de establecer tributos sobre manifestaciones de riqueza y, por otro lado, como límites dentro de los que el legislador puede gravar una determinada capacidad económica. Sobre él llegamos a la conclusión que el recargo tributario comparte la capacidad económica del tributo base en todas sus manifestaciones. En efecto, en el primer sentido se concluye que el recargo ha de gravar las mismas manifestaciones de capacidad económica que lo son por el tributo base.

En el segundo sentido creemos que el recargo ha de respetar los límites máximo y mínimo con la referencia que el tributo base supone, no siendo adecuado que se considere su capacidad de detracción de riqueza de forma independiente. Tributo base y recargo tributario forman un sistema que ha de ser analizado conjuntamente cuando se fundamenta en una determinada capacidad económica o manifestación de riqueza única.

La capacidad económica gravada por el legislador se encuentra recogida en la ordenación que éste diseña, fundamentalmente en su hecho imponible cuya realización implica el nacimiento de obligaciones tributaria o, en otros términos, el devengo de tributos. En este sentido la base es la concreción o cuantificación exacta de esa capacidad económica. Pues bien, respecto de la base se llega a dos conclusiones al considerarla la cuantificación del aspecto material del hecho imponible de un tributo. La primera de ellas se traduce en la posibilidad de que el recargo se establezca sobre unos hechos imposables discriminando otros cuando son varios los que componen el tributo base. La segunda conclusión es que ese recargo puede construirse sobre aspectos concretos que compongan

la base imponible sin que ello suponga violar el límite que prevé el art. 12 de la LOFCA que impide desvirtuar la naturaleza o estructura del impuesto estatal. La cuestión se trasladaría no tanto a la aplicación del art. 12 citado, sino a la propia naturaleza del recargo porque, entendemos, que difícilmente puede desvirtuar el tributo base, más bien la cuestión se debe plantear en cuando un recargo dejar de serlo para convertirse en un tributo propio.

El tan citado principio de capacidad económica también se refleja a través de diferentes medidas que establece el legislador dentro del régimen jurídico de un tributo. En este sentido hemos concluido que las medidas que eximen totalmente al contribuyente de su obligación implican la inexistencia de una base o una cuota lo que, a su vez, impide la ordenación de un recargo tributario autonómico. También se han considerado las medidas que modulan la carga tributaria en aras de un acercamiento al principio de capacidad económica. Sobre ellas se ha de decir que el recargo tributario las asume o no dependiendo del punto estructural del tributo base (base o cuota) sobre el que se construya. Es más, no existe un impedimento jurídico a que las Comunidades Autónomas establezcan sus propias medidas con el mismo fin.

Vinculado con el principio anterior, no hemos dejado de tratar los efectos de la extrafiscalidad en relación con el recargo. Este efecto se traslada al recargo cuando el tributo base sobre el que recae es primordialmente extrafiscal. No hay tal traslación de la características, a nuestro juicio, cuando la extrafiscalidad en el tributo base se traduce en medidas fiscales que no influyen en las cuantías de aquellos elementos estructurales sobre los que se establece el recargo tributario autonómico.

La extensión del espacio en páginas dedicado al principio de capacidad económica denota de forma física su importancia, pero ello no debe apartar la atención en los otros principios que informan el deber de contribuir cuya acción, conjunta con el anterior, implican el ideal de justicia tributaria del sistema. El siguiente principio estudiado es el de igualdad que no ha de ser interpretado como uniformidad. En consecuencia, por un lado, dentro del territorio de cada Comunidad Autónoma, el recargo no ha de significar necesariamente un trato uniforme para todos los posibles contribuyentes, pudiendo la

Comunidad adoptar las medidas de individualización necesarias siempre que no sean de carácter discrecional o injustificadas. Por otro lado, el principio no implica que este tributo tenga que ser igual en todas las Comunidades, sino que las diferencias de presión fiscal pueden darse sin ser un atentado al principio examinado, considerándose muestras de la autonomía financiera que poseen los entes impositores. Esa autonomía financiera, no obstante, se haya sujeta a la regulación que el Estado realice para garantizar las condiciones básicas del ejercicio de derechos y deberes de los españoles.

El principio de progresividad puede traducirse en el recargo de dos formas. La primera, determinando que el principio de igualdad no sea la uniformidad que se ha mencionado, de manera que se grave con ese tributo en función de la capacidad económica mostrada por cada posible contribuyente. Esa progresividad puede traducirse en la segunda forma anunciada pues no existe una prohibición en el ordenamiento, ni tampoco un impedimento técnico como la experiencia vasca demuestra, a que el recargo tributario autonómico posea un tipo impositivo alícuota de este carácter o que tenga relacionadas medidas fiscales -aspecto ya mencionado- para hacer efectivo el principio tratado.

En relación con el principio de no alcance confiscatorio nos centramos en la idea de que no consideramos adecuado estimarlo en relación con el recargo individualmente considerado, sino conjuntamente con el tributo base puesto que ambos recaen sobre una sola capacidad económica.

El último principio tratado es el de legalidad. En relación con él no parecen existir problemas específicos en el hecho de que las Comunidades Autónomas establezcan sus recargos recogiendo en sus leyes los elementos esenciales que componen el citado tributo, sin necesidad, por otro lado, de una previa ley estatal específica sobre este tributo. No obstante esto, consecuencia del carácter compartido de esta exacción, son necesarias, al menos, dos leyes, una estatal que regule el tributo base y una autonómica, para configurar todos los elementos esenciales (sujetos pasivos, base imponible, tipo impositivo, etc...).

Tratados los principios constitucional-tributarios se tratan otros que son parámetros para el ejercicio constitucional del poder tributario autonómico y que, asimismo, lo

singularizan frente al poder tributario del Estado. El primer principio que es tratado es el de autonomía financiera que se manifiesta como imprescindible para la efectividad del principio de autonomía política. Pues bien, desde la perspectiva que ofrece la obtención de ingresos el recargo tributario autonómico puede destacarse dentro del sistema de recursos como una vía para la expresión de esa autonomía financiera. Efectivamente, las Comunidades Autónomas disponen, en comparación con lo que sucede con el resto de recursos que componen su hacienda, de un margen de actuación amplio en lo que respecta a la estructura y al volumen de ingresos a producir por vía de recargos sobre impuestos estatales. En consecuencia, la conclusión es que un mayor uso de recargos tributarios autonómicos puede incrementar la existente autonomía financiera de las Comunidades, iniciándose una tendencia hacia el equilibrio con la desarrollada autonomía financiera que disponen en materia de poder de gasto.

También se ha analizado el, relativamente nuevo, principio de responsabilidad o corresponsabilidad fiscal. Éste se ha definido como la capacidad de los entes públicos (en este caso las Comunidades Autónomas) de asumir las consecuencias que pueden implicar sus actuaciones (establecer recargos sobre impuestos autonómicos) en el campo fiscal. Su fundamento constitucional puede encontrarse implícito en el reconocimiento de autonomía financiera.

Pues bien, el sistema de financiación actual presenta, de forma paralela con la autonomía financiera, corresponsabilidad fiscal desarrollada en materia de gasto (las Comunidades Autónomas establecen sus propios presupuestos) pero no el mismo grado en materia de ingresos (pues los recursos más importantes de su hacienda no son, como se ha visto, normativamente determinados por ellas sino por el Estado). Así mismo, no parece que hayan centrado su interés en uno de los recursos que pueden desarrollar esa corresponsabilidad fiscal, como es el recargo tributario autonómico.

Este recurso significa la consecución de un alto nivel de desarrollo en ese principio desde el momento en que su establecimiento implica la utilización del poder legislativo de la Comunidad Autónoma entendido como máxima expresión de su autonomía política. No sucede lo mismo en relación con la asunción de tareas de gestión del tributo puesto que,

nosotros defendemos que es una competencia estatal. No obstante esto, parece importante que el contribuyente no se encuentre frente a una sola Administración tributaria que no le permita distinguir los entes que realizan la política fiscal que le afecta. En este sentido abogamos por la introducción de las Comunidades Autónomas en las tareas de gestión y en la utilización de mecanismos que contribuyan a la transparencia del sistema. Finalmente, la corresponsabilidad fiscal en materia de recaudación también aumentaría, puesto que las Comunidades Autónomas dispondrían de un mayor volumen de ingresos no procedentes de recursos cuya fundamental misión es la financiación del nivel mínimo de servicios.

El principio de coordinación se presenta como un límite necesario al principio de autonomía financiera por lo que, evidentemente, ha de ser tenido en cuenta a la hora de establecer un recargo por parte de las Comunidades Autónomas. Actualmente se puede ver reflejado en la regulación que de este tributo realiza la LOFCA lo que no impide considerar la posibilidad del establecimiento de una ley orgánica que desarrolle un marco para el establecimiento de recargos por parte de las Comunidades Autónomas o de una modificación de la propia LOFCA.

Pero la coordinación no se produce sólo a través de establecer el citado recargo, sino también por medio de las actuaciones precisas de los diferentes entes interesados. En este sentido, creemos necesario que, si bien la gestión del tributo es de titularidad estatal, ha de considerarse la incorporación de las Comunidades Autónomas en esa tarea. Así mismo puede ser útil no sólo una coordinación vertical sino también horizontal entre las diferentes Comunidades Autónomas, delimitando territorialmente los efectos del recargo. Éste, además, presenta la característica de que puede ser contemplado en sí mismo como una medida de coordinación ya que dos entes la realizan a través de este mecanismo al gravar las mismas manifestaciones de riqueza.

Otro principio que limita la autonomía financiera es el de solidaridad. Implica el desarrollo de forma equilibrada de las diferentes partes del territorio cuya realización es obligación del Estado. Desde esta perspectiva, se interpreta que el recargo tributario autonómico no debe significar, con su establecimiento, un obstáculo a la realización de este deber. Es por ello que proponemos un punto de equilibrio entre el principio de autonomía

financiera y el de solidaridad al abogar por potenciar los recargos sobre tributos cedidos y establecer con máximo cuidado este tributo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto último se debe a que es pieza clave para el cumplimiento de los deberes del Estado en relación con el citado principio.

El principio de territorialidad es el último de los que conforman el marco en el que se ha de desenvolver el establecimiento del recargo tributario autonómico. El mismo presenta dos vertientes siendo la primera la prohibición de que el tributo suponga un obstáculo a la libre circulación y al libre establecimiento, mientras que la segunda es la prohibición de efectos extraterritoriales. Así las cosas, en relación con la primera vertiente, el principio se halla flexibilizado por la jurisprudencia constitucional de forma que sólo va en su contra el recargo establecido con la intención expresa de suponer una barrera fiscal. En relación con la segunda perspectiva se ha interpretado que lo prohibido es la afección directa e inmediata de bienes, en sentido estricto, situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma impositora no siendo, además, de aplicación el art. 9 de la LOFCA.

Alrededor de esta jurisprudencia son tratados los diferentes puntos de atribución territorial de gestión y recaudación que se vinculan con los tributos cedidos los cuales, a nuestro juicio, no han de ser obligatoriamente criterios de sujeción en el hecho imponible del recargo tributario autonómico. Éste puede ser establecido con otros puntos de conexión territorial que respondan a una mayor coherencia con la jurisprudencia constitucional y con el tributo que les sirve de base. Finalmente, también es examinado el criterio de sujeción para tributos no cedidos encarnado en el domicilio fiscal de la persona física en el territorio de la Comunidad Autónoma. Este punto de conexión no implica una limitación a los efectos extraterritoriales del recargo tributario autonómico, sino que es una limitación a los sujetos pasivos del recargo pues se identifican con aquellos cuya residencia habitual se encuentre ubicada en el territorio autonómico.

Las últimas conclusiones se desarrollan en relación con la obligación tributaria que surge del recargo tributario autonómico. Estas se han configurado alrededor de dos polos: la caracterización de la obligación tributaria relacionada con el recargo y la gestión de esa obligación. Con respecto al primero, se observa que es posible la singularización y la

caracterización de la obligación tributaria procedente del recargo con respecto a la obligación procedente del tributo principal. En este sentido, estimamos que es posible concebir que el sistema formado por el recargo y el tributo base, supone dos obligaciones tributarias diferenciables, aunque no independientes ya que ambas obligaciones comparten un presupuesto de hecho común -que no idéntico-.

Ciertamente, la obligación procedente del recargo tributario autonómico cuenta con las características propias de cualquier obligación tributaria: es una obligación ex lege, es una obligación de dar y es una obligación de Derecho público. Así mismo se ha mostrado como su desarrollo puede ser de forma separada a la obligación tributaria del tributo base cuando esta queda anulada por el efecto de exenciones o beneficios fiscales que igualan su cuota a cero. Además, el fundamento de la obligación tributaria del recargo procede del hecho imponible que lo constituye que, como se ha visto, se puede diferenciar del que posee el tributo base. También, cuando concurre un recargo tributario, nos encontramos ante dos cuotas y dos sujetos activos que se relacionan con el mismo obligado tributario. Es por todo ello que abogamos por considerar que la obligación tributaria del recargo autonómico posee una identidad propia sin perjuicio de que se halle coligada con la procedente del tributo base.

Pero otros aspectos relacionados con su cuantificación, su extinción, las garantías reales contempladas en la LGT o la posibilidad de establecer obligaciones a cuenta caracterizan la obligación tributaria derivada del recargo tributario. Efectivamente, sobre ella se puede predicar la viabilidad de todas estas instituciones sin que dependa de la obligación tributaria para hacerlas efectivas.

En relación con el segundo polo se determina que son de aplicación los procedimientos administrativos de gestión para la realización efectiva de la obligación tributaria procedente del recargo tributario autonómico. Esta gestión es competencia del Estado, como ya se ha determinado, así como también es de su competencia el establecimiento de la normativa necesaria para la realización de esta tarea. La aplicación de estos procedimientos, no obstante, se ve influenciada por el carácter principal de la obligación procedente del recargo tributario autonómico de forma que implica

particularidades en su desarrollo.

Particularidades que se ponen de manifiesto en la necesidad de dos actos de liquidación cuando éste es el mecanismo utilizado para cuantificar la deuda tributaria. También cuando es posible que su existencia influya en la forma de llevar a cabo la comprobación e investigación tributarias. Así mismo, cuando concluimos que no es posible integrar al recargo tributario autonómico junto con el tributo base para estimar las cuantías necesarias para la revisión en segunda instancia, tanto en vía económico administrativa como la vía jurisdiccional, o para integrar la tipificación de los delitos contra la hacienda pública contenidos en el Código Penal.

JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL.

- .- STC nº 4/1981 de 2 de febrero (BOE nº 47 de 24 de febrero de 1981).
- .- STC nº 27/1981 de 20 de julio (BOE nº 193 de 13 de agosto de 1981).
- .- STC nº 32/1981 de 28 de julio (BOE nº 193 de 13 de agosto de 1981).
- .- STC nº 37/1981 de 16 de noviembre (BOE nº 285 de 28 de noviembre de 1981).
- .- STC nº 1/1982 de 28 de enero (BOE nº 49 de 26 de febrero de 1982).
- .- STC nº 18/1982 de 4 de mayo (BOE nº 118 de 18 de mayo de 1982).
- .- STC nº 58/1982 de 27 de julio (BOE nº 197 de 18 de agosto de 1982).
- .- STC nº 6/1983 de 4 de febrero (BOE nº 58 de 9 de marzo de 1983).
- .- STC nº 32/1983 de 28 de abril (BOE nº 117 de 17 de mayo de 1983).
- .- STC nº 76/1983 de 5 de agosto (BOE nº 197 de 18 de agosto de 1983).
- .- STC nº 11/1984 de 2 de febrero (BOE nº 42 de 18 de febrero de 1984).
- .- STC nº 96/1984 de 19 de octubre (BOE nº 261 de 31 de octubre de 1984).
- .- STC nº 87/1985 de 16 de julio (BOE nº 194 de 19 de agosto de 1985).
- .- STC nº 179/1985 de 19 de diciembre (BOE nº 13 de 15 de enero de 1986).
- .- STC nº 8/1986 de 21 de enero (BOE nº 37 de 12 de febrero de 1986).
- .- STC nº 14/1986 de 31 de enero (BOE nº 55 de 5 de marzo de 1986).
- .- Auto nº 182/1986 de 26 de febrero (Jurisprudencia Constitucional, T. 14^a, 1986, págs. 897-901).
- .- STC nº 63/1986 de 21 de mayo (BOE nº 141 de 13 de junio de 1988).
- .- STC nº 95/1986 de 10 de julio (BOE nº 175 de 23 de julio de 1986).
- .- STC nº 19/1987 de 17 de febrero (BOE nº 54 de 4 de marzo de 1987).
- .- STC nº 37/1987 de 26 de marzo (BOE nº 89 de 14 de abril de 1987).
- .- STC nº 179/1987 de 12 de noviembre (BOE nº 295 de 10 de diciembre de 1987).

- .- STC nº 104/1988 de 8 de junio (BOE nº 152 de 25 de junio de 1988).
- .- STC nº 183/1988 de 13 de octubre (BOE nº 266 de 5 de noviembre de 1988).
- .- STC nº 201/1988 de 27 de octubre (BOE nº 284 de 26 de noviembre de 1988).
- .- STC nº 59/1990 de 26 de marzo (BOE nº 107 de 4 de mayo de 1990).
- .- STC nº 76/1990 de 26 de noviembre (BOE nº 129 de 30 de mayo de 1990).
- .- STC nº 150/1990 de 4 de octubre (BOE nº 266 de 6 de noviembre de 1990).
- .- STC nº 136/1991 de 20 de junio (BOE nº 174 de 22 de julio de 1991).
- .- STC nº 13/1992 de 6 de febrero (BOE nº 54 de 3 de marzo de 1992).
- .- STC nº 135/1992 de 29 de octubre (BOE nº 260 de 29 de octubre de 1992).
- .- STC nº 211/1992 de 11 de diciembre (BOE nº 16 de 19 de enero de 1993).
- .- STC nº 186/1993 de 7 de junio (BOE nº 159 de 5 de julio de 1993).
- .- STC nº 116/1994 de 18 de abril (BOE nº 117 de 17 de mayo de 1994).
- .- STC nº 179/1994 de 16 de junio (BOE nº 163 de 9 de julio de 1994).
- .- STC nº 296/1994 de 10 de noviembre (BOE nº 298 de 14 de diciembre de 1994).
- .- STC nº 49/1995 de 16 de febrero (BOE nº 66 de 18 de marzo de 1995).
- .- STC nº 164/1995 de 13 de noviembre (BOE nº 298 de 14 de diciembre de 1995).
- .- STC nº 44/1996 de 14 de marzo (BOE nº 93 de 17 de abril de 1996).
- .- STC nº 68/1996 de 18 de abril (BOE nº 123 de 21 de mayo de 1996).

BIBLIOGRAFÍA:

ABIZADEH, S. y HUDSON, R.: <<Trend in the Federal-Provincial Tax Collection Agreements: The Case of Alberta>>, *Canadian Tax Journal*, vol. 31, nº 4, 1983, págs. 653-664.

ADAME MARTÍNEZ, Fco. D.: <<El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 79, 1993, págs. 433-465.

--- <<Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas>>, *Revista de Estudios Regionales*, nº 37, 1993, págs. 15-53.

--- *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Ed. Comares, Granada, 1996.

AGUIAR DE LUQUE, L. y BLANCO CANALES, R. (coord.): *Constitución Española 1978-1988*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1988.

AGUALLO AVILÉS, A.: <<Doctrina del Tribunal Constitucional sobre las operaciones de crédito de los entes territoriales>>, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, págs. 473-485.

AGULLÓ AGÜERO, A.: <<Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario>>, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36, 1982, págs. 555-561.

--- <<La Hacienda de las Provincias y de las Entidades supramunicipales y de

ámbito territorial inferior al municipio en la Ley 39/1988 > >, Revista Valenciana de Hacienda Pública, PALAU 14, nº 8, 1989, págs. 85-102.

ALBERTÍ ROVIRA, E.: <<Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas >>, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 14, 1985, págs. 135-177.

ALBI IBÁÑEZ, F.: <<Aspectos actuales de la política fiscal española en su vertiente regional >>, en *Aspectos regionales de la política fiscal*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, págs. 309-361.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: <<La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana >>, Revista del Departamento de Derecho Político, nº 5, 1979-80, págs. 37-59.

--- <<El recargo de prórroga, naturaleza y procedencia de su exacción en las llamadas "autoliquidaciones" >>, Crónica Tributaria, nº 39, 1981, págs. 8-9.

--- <<Comentario al artículo 31 de la Constitución >>, en *Comentarios a las Leyes Políticas*, T.III, EDERSA, Madrid, 1983, págs. 303-349.

--- *Sistema tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986.

--- <<El Fondo de Compensación Interterritorial como dotación sometida al régimen del presupuesto público >>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, I.E.F., 1984, págs. 399-411

--- <<Las entidades colectivas sin personalidad jurídica >>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 567-584.

--- <<De corresponsabilidad fiscal y administración única >>, Revista Jurídica

TAPIA, Enero-Febrero de 1993, págs. 23-24.

ALIAGA AGULLÓ, E.: <<Reseña de jurisprudencia: Competencias de las Comunidades Autónomas en la ordenación legal de las Haciendas Locales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de diciembre de 1985)>>, Revista Valenciana de Hacienda Pública, PALAU 14, nº 4, 1988, págs. 179-200.

ALONSO DE ANTONIO, J.A.: <<El principio de solidaridad en el Estado autonómico. Sus manifestaciones jurídicas>>, Revista de Derecho Político, nº 21, 1984, pág. 31-81.

--- *El Estado autonómico y el principio de solidaridad como colaboración legislativa*, Congreso de los Diputados, Monografía 8, Madrid, 1986.

--- <<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 Servicios Jurídicos del Estado, Madrid, 1994, págs. 1939-1956.

ALONSO FERNÁNDEZ, F.: <<El domicilio fiscal>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, vol.I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 741-763.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: <<El sustituto del contribuyente>>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*, vol.I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 547-565.

--- *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF, Madrid, 1992.

--- <<El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional>>, Revista de Hacienda Autonómica y Local, nº 65, 1992, págs. 207-251.

---<<El poder tributario de las Corporaciones Locales>>, en *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 185-204.

---<<Los recargos autonómicos sobre el juego mediante máquinas y aparatos automáticos>>, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº 69, 1993, págs. 373-441.

---<<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, págs. 1349-1365.

--- *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1995.

ALVAREZ RICO, M.: <<El principio de coordinación en el Estado de las Autonomías>>, *Documentación Administrativa*, nº 196, 1982, págs. 5-48.

AMATI, N de: *Derecho Tributario. Teoría y crítica*, (Traduc. de Juan Carlos Riera Conde), Ed. EDERSA, Madrid, 1989.

AMORÓS RICA, N.: <<Dudas sobre la naturaleza tributaria de los recargos sobre los impuestos estatales>>, en el diario 'ABC', lunes 21 de enero de 1985, pág. 40.

ANTÓN PÉREZ, J.A.: <<El crédito en el sistema financiero de las Comunidades Autónomas>>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, págs. 413-426.

APARICIO PÉREZ, A^o.: <<La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española>>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, págs. 427-458.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: <<Impugnaciones del Impuesto sobre Actividades

Económicas >>, Gaceta Fiscal, nº 106, 1993, págs. 205-222

ARAUZ DE ROBLES VILLALÓN, P. y PÉREZ-CAMPANERO FERNÁNDEZ, J.L.: <<Ley General Tributaria y Haciendas Territoriales en el ordenamiento jurídico vigente >>, Crónica Tributaria, nº 65, 1993, págs. 7-20.

ARIAS ABELLÁN, M^a D.: <<La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del art. 36 de la LGT >>, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, 1991, Instituto de Estudios Fiscales, págs. 619-628.

---<<Artículo 37 de la Ley General Tributaria >>, en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio*, Cedecs, D^o Tributario, Barcelona, 1995, págs. 54-68.

ARSUAGA NAVASQUÉS, J.J.: <<La Ley General Tributaria en la Constitución >>, en *Hacienda y Constitución*, I.E.F., Madrid, 1979, págs. 321-359.

AYALA GÓMEZ, I.: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Ed. Civitas, Madrid, 1988.

AA.VV: *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

AA.VV (Coord. AMORÓS, M. y ESTEBAN PAÚL, A.): *La reforma del régimen económico fiscal de Canarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Marcial Pons, 1992.

AA.VV: *La gestión, inspección y doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Ed. Civitas, Madrid, 1995.

BAENA AGUILAR, A.: *El domicilio tributario en derecho español*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995.

BANACLOCHE, J.: <<La cesión del impuesto sobre el patrimonio a las autonomías>>, Revista de Hacienda Autonómica y Local, vol. XIII, nº 38, 1983, págs. 467-479.

---<<El recurso cameral>>, Impuestos, nº 14, 1996, págs. 113-131.

BARQUERO ESTEVAN, J.M. y GARCÍA MARTÍNEZ, J.M.: *La cuantía en la casación tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1995.

BARRACHINA JUAN, Ed.: *Las Comunidades Autónomas: su ordenamiento jurídico*, PPU, T.I, Barcelona, 1987, págs. 149-154.

--- <<El principio de no confiscatoriedad tributaria>>, Gaceta Fiscal, nº 135, 1995, págs. 163-172.

BARRANCO TELLO, J.L.: <<Los ingresos extemporáneos y espontáneos: el artículo 61.2 LGT>>, ALCABALA, Revista de Hacienda Pública Andaluza, nº 1, 1993, págs. 41-57.

BASANTA DE LA PEÑA, J.: <<La impugnación del RD 825/1984 sobre recargos sobre la renta>>, Gaceta Fiscal, nº 13, 1984, págs. 123-124.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1989.

BECKER ZUAZUA, F.: <<Novedades de la corresponsabilidad fiscal en España: una valoración>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 86, 1995, págs. 314-321.

BELTRÁN BERNABÉ, R.: <<La corresponsabilización fiscal y los tributos cedidos>>, Revista de Hacienda Pública Andaluza, ALCABALA, nº 3, 1992, págs. 157-176.

BELUCHE RINCÓN, I.: << Alcance y límites de los recargos que pueden establecer las Comunidades Autónomas sobre tributos estatales >>, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, nº 75, curso 89/90, págs. 93-103.

BERLIRI, A.: *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1972.

--- *Principios de Derecho Tributario* (Traducc. AMORÓS RICA, M. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.) vol. II, Madrid, 1971.

--- *Corso Istituzionale di diritto tributario*, volume primo, Ed. Giuffrè, Milano, 1974.

BIESCAS FERRER, J.A. y LÓPEZ LABORDA, J.: << Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros >>, Hacienda Pública Española, nº 1, 1992, págs. 35-51.

BLUMESTEIN, E.: *Sistema di diritto delle imposte*, (Traducción al italiano de Francesco Forte), Ed. Giuffrè, Milano, 1954.

BOSCH ROCA, N.: << La imposición local sobre la renta en España: funciones a desempeñar >>, en *Las Finanzas municipales en el Estado de las Autonomías*, Diputación de Barcelona, Barcelona, 1985, pág. 159-169.

--- << La hacienda municipal española en la actualidad: problemas y reforma >>, Revista de Hacienda Autonómica y Local, nº 45, 1985, pág. 461-514.

--- << La imposición local sobre la renta a través del análisis del sistema comparado: Dinamarca y Alemania >>, Hacienda Pública Española, nº 96, 1985, págs. 307-328.

--- << La hacienda municipal española en la actualidad: problemas y reforma >>, Revista de Hacienda Autonómica y Local, nº 45, 1985, págs. 461-514.

--- <<La imposición local sobre la renta a través del análisis del sistema comparado>>, Hacienda Pública Española, nº 101, 1986, págs. 307-328.

BURNS, R.M.: *The Acceptable Mean: The Tax Rental Agreements 1941-1962*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 1980.

CALERO GALLEGO, J.M. y NAVAS VAZQUEZ, R.: Estudio preliminar a la Traducción de la obra de Moschetti, Fco.: *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 17-41.

CALERO GARCÍA, M^a L.: <<La nueva regulación del recargo único. El artículo 61.3 de la LGT>>, Impuestos, nº 18, 1995, págs. 54-73.

CARAMÉS VIÉITEZ, L.: <<Federalismo fiscal: el debate de la corresponsabilidad>>, Hacienda Pública Española, nº 1, 1992, págs. 13-14.

CARRETERO PÉREZ, A.: <<Los principios generales del sistema financiero de las Comunidades Autónomas>>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, pág. 555-591.

CASADO OLLERO, G.: <<De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta.>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 21, 1979, págs. 55-83.

--- *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas. Una aproximación a las funciones del tributo regional*, Universidad de Granada, Granada, 1981.

--- <<Notas sobre el sistema impositivo de las Comunidades>>, en *Hacienda de las Comunidades en las I Jornadas de Estudios Socioeconómicos de las Comunidades Autónomas*, T. I, Universidad de Granada, Granada, 1981, págs. 33-53.

--- <<El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 32, 1982, págs. 541-574.

--- <<El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 34, 1982, págs. 185-235.

--- <<Recargos Locales>>, en *Manual de Derecho Tributario Local*, Escola d'Administració Pública, Barcelona, 1987, págs. 543-586.

--- <<Los fines no fiscales de los tributos>> en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 103-152.

--- Prólogo a la obra de ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 5-20.

--- Opinión sobre la corresponsabilidad fiscal expresada en *Perspectivas del Sistema Financiero*, Fundación fondo para la investigación económica y social, Obra Social de la Confederación Española de Cajas de Ahorros, nº 51, 1995, págs. 175-177.

CASANA MERINO, Fdo.: <<El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario>>, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 216, Fasc. XLI, 1991, págs. 1095-1115.

CASCAJO CASTRO, J.L.: <<Breve consideración en torno al principio de autonomía>>, en *Organización Territorial del Estado*, Ed. Universidad de Salamanca, 1ª ed., Salamanca, 1993, págs. 153-157.

CASTELLS OLIVERES, A.: <<La reforma del sistema de financiación autonómica y el problema de la corresponsabilización fiscal>>, Revista Valenciana de Hacienda Pública, PALAU 14, nº 15, 1991, págs. 180-205.

--- <<La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la corresponsabilización fiscal de las Comunidades Autónomas>>, Hacienda Pública Española, nº 2, 1991, págs. 217-222.

CAYÓN GALIARDO, A.: <<El recurso permanente de las Cámaras de Comercio>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 70, 1991, págs. 159-195.

CAYÓN GALIARDO, A. y otros: *Los impuestos estatales en España. Los impuesto sobre el valor añadido, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y los impuestos especiales*, 4ª ed., T. II, Universidad de Zaragoza, 1995.

CAZORLA PRIETO, L.Mª: <<Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico>>, Revista de Derecho Público, nº 80-81, 1980, págs. 521-558.

--- *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

--- <<Concepto, naturaleza y características del recargo municipal sobre el IRPF>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 45, 1985, pág. 5-33.

--- <<Artículo 31>>, en *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985, págs. 640-678.

--- *Recargos e impuestos sobre la renta de las personas físicas*, Edilex S.A., Madrid, 1986.

CEBRIÁN APAOLAZA, M.L.: <<Los recargos sobre tributos concertados>>, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 230, vol. XLIV, 1994, págs. 411-490.

CILLÁN APALATEGUI, A.: <<Constitución y autonomías>>, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, págs. 593-607.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: <<El acto de liquidación>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 20, 1978, págs. 651-675.

CODES ANGUITA, J.L.: <<La cesión de impuestos estatales como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas>>, Revista de Economía y Hacienda Local, vol. X, nº 30, 1980, págs. 571-586.

COLLADO YURRITA, M.A.: <<El recargo de equivalencia>>, Impuestos, vol. I, 1990, págs. 196-200.

CORS MEYA, F.X.: <<Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 59, 1988, págs. 411-423.

--- <<Tributs propis>>, en *Comentaris sobre el Estatut d'Autonomia de Catalunya*, vol. III, Institut d'Estudis Autònomic, Barcelona, 1988, págs. 583-605.

--- <<Calificación de los cánones sobre el agua>>, Revista de Hacienda Autonómica y Local, nº 67, 1993, págs. 73-97.

--- <<Elemento subjetivo del hecho imponible>>, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 238, 1995, págs. 883-916.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 4ª ed, Ed. Civitas, Madrid, 1985.

COSTA TERRONES, J.C.: <<Consideraciones en torno a una Agencia tributaria única>>, Hacienda Pública Española, nº 129, vol. 2, 1994, págs. 63-71.

CHECA GONZÁLEZ, C.: <<La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos>>, Revista de Hacienda Autonómica y Local, vol. XIII, nº 38, 1983, págs. 309-324.

--- <<El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza>>, Impuestos, nº 6, 1987, págs. 110-125.

CHERCOVER, J. L y COCK, G.M.: <<The Tax Rental- A flow in the Law?>>, Osgoode Hall Law Journal, vol. 2, 1960, págs. 17-38.

DELGADO GARCÍA, J.: *El delito fiscal*, Ed. Colex, Madrid, 1995.

DELGADO GONZÁLEZ, Aº.: <<El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Los tributos cedidos>>, Revista de Hacienda Autonómica y Local, vol. XVII, nº 51, 1987, págs. 395-414

DELGADO GONZÁLEZ, A. F.: <<La coordinación y colaboración en la inspección tributaria. Especial referencia a los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas>>, Crónica Tributaria, nº 53, 1985, págs. 325-347.

DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: *Background Paper on Federal-Provincial Fiscal Arrangements*, Federal Provincial Relations and Social Policy Branch, Ottawa, 1980.

--- *Personal Income Tax Coordination: The Federal-Provincial Tax Collection Agreements*, Ottawa, 1991.

DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES: *Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en 1993*, Madrid, 1995.

--- *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*, Ministerio de Hacienda; Secretaría General Técnica, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1982.

DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: <<Financiación de las Comunidades Autónomas>> ,

y Gasto Público, nº 20, 1984, págs. 21-41.

ELÍAS DE TEJADA LOZANO, J. M^a: << Los recargos Municipales en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1983 >>, Gaceta Fiscal, nº 9, 1984, págs. 121-128.

ELIZALDE Y AYMERICH, P.: << Sentencia constitucional sobre el recargo municipal sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas >>, Crónica Tributaria, nº 55, 1985, págs. 163-170.

ENTRENA CUESTA, R.: << Comentarios a los artículos 2, 137, 139 y 156 de la Constitución >>, en *Comentarios a la Constitución*, 2^a ed., Civitas, Madrid, 1985, págs. 41-56, 2085-2103, 2114-2118 y 2317-2323.

ESCRIBANO LÓPEZ, Fco.: << El impuesto sobre el Patrimonio >>, en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, 3^a ed., Madrid, 1993, págs. 305-330.

--- << El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados >>, en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, 3^a ed., Madrid, 1995, págs. 509-545.

ESEVERRI MARTINEZ, E.: << Apuntes sobre la prescripción tributaria >>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 57, 1988, págs. 5-28.

--- << El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas >>, Crónica Tributaria, nº 61, 1992, págs. 17-26.

--- << El artículo 58 de la Ley General Tributaria >>, en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de Julio*, Cedecs, Derecho Tributario, Barcelona, 1995, págs. 75-81.

--- << El artículo 61 de la Ley General Tributaria >>, en *La Reforma de la Ley*

y Gasto Público, nº 20, 1984, págs. 21-41.

ELÍAS DE TEJADA LOZANO, J. M^a: <<Los recargos Municipales en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1983>>, Gaceta Fiscal, nº 9, 1984, págs. 121-128.

ELIZALDE Y AYMERICH, P.: <<Sentencia constitucional sobre el recargo municipal sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas>>, Crónica Tributaria, nº 55, 1985, págs. 163-170.

ENTRENA CUESTA, R.: <<Comentarios a los artículos 2, 137, 139 y 156 de la Constitución>>, en *Comentarios a la Constitución*, 2^a ed., Civitas, Madrid, 1985, págs. 41-56, 2085-2103, 2114-2118 y 2317-2323.

ESCRIBANO LÓPEZ, Fco.: <<El impuesto sobre el Patrimonio>>, en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, 3^a ed., Madrid, 1993, págs. 305-330.

--- <<El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados>>, en *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, 3^a ed., Madrid, 1995, págs. 509-545.

ESEVERRI MARTINEZ, E.: <<Apuntes sobre la prescripción tributaria>>, Revista Española de Derecho Financiero, nº 57, 1988, págs. 5-28.

--- <<El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas>>, Crónica Tributaria, nº 61, 1992, págs. 17-26.

--- <<El artículo 58 de la Ley General Tributaria>>, en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de Julio*, Cedecs, Derecho Tributario, Barcelona, 1995, págs. 75-81.

---<<El artículo 61 de la Ley General Tributaria>>, en *La Reforma de la Ley*