

# Los recargos como tributos locales

M.<sup>ª</sup> DEL PUERTO  
RODRÍGUEZ

## Concepto y naturaleza jurídica de los recargos

El término «recargo» en sentido amplio se refiere a cualquier aumento productivo en una cantidad fijada con anterioridad con fines diversos.

El Diccionario de la Lengua Española (1) define la acción de «recargar» como «volver a cargar» y «agrarar una cuota de impuesto u otra prestación que se adeuda», siendo esta última acepción la que nos aproxima, si bien en forma imprecisa, al concepto de recargo, que a nuestros efectos interesa, esto es, los recargos considerados como ingresos públicos, obtenidos en régimen de Derecho público, y que precisan de la existencia de un tributo para que puedan ser establecidos y cuantificados.

El origen de los recargos como medio de obtención de ingresos públicos es muy antiguo. En 1639 se impuso el «primer uno» de los que formarían la «contribución de los cuatro unos» o «arbitrio de cientos». Era éste un arbitrio que formaba parte de las llamadas «rentas provinciales» de Castilla y que consistía en un aumento de la alcabala. Asimismo, formando parte de estas «rentas provinciales» aludidas, se encontraba, en cierta manera como una figura menor

de la citada, el denominado «cargado» que consistía en la exacción del «derecho de millones» que se exigía al vino, vinagre y aceite que salía de Sevilla para exportarse al extranjero y que se llamó «cargado» por ser nueva carga sobre el impuesto de aduanas.

La Ley General Tributaria vigente, se refiere, en su artículo 58, a distintos tipos de recargos en relación con la «deuda tributaria». Así dispone este precepto: «La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada a cargo del sujeto pasivo.

En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

b) El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente.

c) El recargo por aplazamiento o prórroga.

d) El recargo de apremio; y

e) Las sanciones pecuniarias.

Los recargos citados en las letras c) y d) podrán fijarse reglamentariamente».

Así pues, vemos que a la llamada «cuota» por la Ley General Tributaria en su artículo 58, se le pueden sumar determinadas cantidades susceptibles

de formar parte de la «deuda tributaria».

Estos conceptos que pueden formar parte de la deuda tributaria reúnen los caracteres de los ingresos públicos a que hemos hecho alusión en líneas anteriores, siendo, sin embargo, heterogéneos entre sí.

Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a que se refiere el apartado a) de la norma que venimos comentando, cobran singularidad respecto del resto de las prestaciones que puede contener la deuda tributaria, por su carácter tributario, no accesorio ni sancionador, encontrándose su establecimiento sometido a las exigencias del principio de legalidad, lo que impide que sean reglamentariamente fijados.

Entendemos que no son prestaciones accesorias por cuanto gozan de un fin propio, no son consecuencia de la obligación «principal» y no se encuentran subordinados a la otra obligación, sino que su base imponible se determina en función de las bases o las cuotas del tributo sobre el que recaen.

Su carácter de auténtico tributo se predica porque entendemos que se dan en ellos los requisitos del tributo en general, ya que son obligaciones de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la Ley hace nacer directamente por la

(1) Real Academia Española, vigésima edición, 1984.

realización de ciertos hechos que la misma establece (2), no constituyendo éstos, hecho ilícitos ni causa de disminución del ente público.

Con carácter general podemos afirmar que los recargos sobre bases o cuotas a que se refiere el artículo 58, 2, a), de la Ley General Tributaria, son tributos que pueden llegar a revestir las especialidades que se dan, asimismo, en algunos tributos, como es la posibilidad de no responder a fines exclusivamente fiscales, o, en ocasiones aisladas, o una verdadera capacidad económica del sujeto pasivo.

Aceptado el carácter tributario de los recargos más arriba citados, concurren en éstos una serie de circunstancias singulares que hacen que no se denominen directamente por la terminología de las distintas categorías tributarias, esto es, impuesto, tasa o contribución especial.

Ello se debe, fundamentalmente, a que se trata de tributos vinculados. La vinculación se establece, en primer lugar, a través de sus hechos imponible, ya que el hecho imponible de un recargo se encuentra comprendido necesariamente en el presupuesto de hecho configurador del tributo principal.

Ello da lugar a que el recargo participe de la naturaleza del tributo sobre el que recae, puesto que adopta su hecho imponible.

Teniendo en cuenta esta afirmación, en teoría no habría inconveniente en que se crearan legalmente recargos sobre tasas siempre que se respetaran sus limitaciones peculiares, aunque en general haya sido el impuesto el que tradicional y legalmente ha sido objeto de recargos.

En cualquier caso, los recargos sobre bases o cuotas de otros tributos,

ya sean a favor del Estado o de otros entes públicos, constituyen una doble imposición sobre una misma materia imponible.

## Naturaleza de los recargos de las Haciendas Locales

Tradicionalmente se han utilizado los recargos sobre otros tributos para nutrir las Haciendas Locales, considerándose éstos como verdaderos tributos, si bien en algunas ocasiones se ha mantenido su carácter de «participación» (3).

El artículo 142 de la Constitución Española establece que las Haciendas Locales se nutrirán, fundamentalmente, de tributos propios y de participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas, disposición que al prever una lista abierta de posibles recursos locales no aclara demasiado la naturaleza de los recargos.

Nosotros, en líneas anteriores, hemos mantenido la naturaleza tributaria de los recargos en general, por lo que no podemos aceptar el carácter de participación de los mismos, en cuanto los primeros como ingreso de los entes locales suponen un ejercicio de poder tributario que no se da en la mera participación.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, enumera, por su parte, junto a los tributos propios de las Haciendas Locales «los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras entidades locales» como recursos de dichas Haciendas (artículo 2,1, b)), titulándose la

Sección 5.<sup>a</sup> del Capítulo III del Título Primero, de esta Ley: «Impuestos y recargos» y destinando su único artículo, artículo 38, a su regulación, lo que parece traducirse en una equiparación de los recargos a los tributos propios de las Entidades Locales.

Ahora bien, la consideración de los recargos como tributos propios de las Haciendas Locales puede plantear algunos problemas.

En primer lugar, habría que tener en cuenta que no existe un concepto claro y unánime de tributo propio de una determinada Hacienda Local. Unas veces se ha señalado que para que pueda hablarse de tributo propio es necesario que el ente local pueda establecerlo y regularlo, al menos en cuanto a la determinación de su cuantía entre unos límites más o menos amplios. En otras ocasiones se ha indicado que es suficiente con que sean gestionados por el ente local y pueda utilizarse libremente su producto.

Así pues, parece decisivo el poder tributario desempeñado por los entes locales a la hora de considerar o no la existencia de un tributo propio en la aplicación de un recargo a favor de estas Haciendas.

En nuestra opinión, la diferencia básica entre un recargo establecido por un ente local y un tributo propio local, radica en la gestión, pues en cuanto al establecimiento y regulación se encuentran limitados en todo caso por la Constitución y las leyes del Estado, y en algunos supuestos el poder tributario ejercido por el ente local en el establecimiento y regulación de un recargo resulta equiparable al ejercitado con respecto a un impuesto municipal, si bien en el caso del recargo existirá una vinculación a otro impuesto, ya sea estatal o de otro ámbito territorial, que en el impuesto municipal no se dará.

Atendiendo a esto último y a que la gestión de los recargos locales no se lleva a cabo, normalmente, por el ente a cuyo favor se establece, no po-

(2) Recogemos en este punto la definición de tributo dada por Sainz de Bujanda, F.: «Lecciones de derecho financiero», Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid 1989, p. 165.

(3) La STC 179/1985, de 19 de diciembre, no excluye que, «al menos, en ciertos supuestos, los recargos establecidos en favor de un ente distinto del acreedor principal, puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último», FJ Tercero.

demostramos considerar los recargos locales como idénticos a los tributos propios de los mismos, en tanto en cuanto estos entes locales no establezcan y regulen sus recargos mediante un poder tributario limitado, y realicen su gestión, si bien el requisito de la gestión ha sido considerado por algunos autores como no decisivo para calificar de autónomo un impuesto municipal, lo que significa un mayor acercamiento entre recargos e impuestos propios municipales.

Si entendemos por recargos de las Haciendas Locales aquellos recargos en los que dichas Haciendas ejercitan algún poder, ya sea respecto a su establecimiento, su administración, o el derecho al producto a su recaudación, podemos distinguir los siguientes tipos:

- Recargos establecidos por las Corporaciones Locales, que son aquellos tributos establecidos en forma de recargo por dichas Corporaciones de acuerdo con la Constitución y con las leyes (artículo 133,2, de la Constitución española). Las provincias y municipios, según el artículo 5 de la Ley General Tributaria, podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes.

Al poder tributario desempeñado por estas Corporaciones Locales en el establecimiento de sus recargos nos referiremos en el epígrafe siguiente.

- Recargos administrados por las Corporaciones Locales, lo que se produce, fundamentalmente, en los supuestos de recargos establecidos sobre los propios tributos locales en que su gestión es conjunta. Esta clase de recargos no es muy frecuente, puesto que han venido gestionándose, normalmente, junto con el tributo sobre el que recaen, aunque se puede citar alguna excepción, prescindiendo de antecedentes más lejanos, como la del recargo sobre el impuesto de consumo de gas y electricidad, previsto por el Decreto de 24 de junio de 1955, cuya exacción podía ser acordada por los

Ayuntamientos, independientemente de la del impuesto del Estado.

- Recargos cuyo producto corresponde a las Corporaciones Locales, que son aquéllos que, establecidos a favor de los entes locales, pueden recaer sobre sus propios tributos, o, como sucede generalmente, sobre otros estatales y, en su caso, de las Comunidades Autónomas. En este sentido, la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, dispone que las Haciendas de las Entidades Locales estará constituida, entre otros, por los siguientes recursos: «...los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras entidades locales» (artículo 2, 1, b).

Las mayores controversias y problemas han surgido en torno a la satisfacción del derecho al producto de la recaudación de los entes locales, de recargos establecidos sobre impuestos estatales gestionados por la Administración de la Hacienda Pública junto con la del impuesto principal, problema que podría hacerse extensivo a cualquier otro supuesto en que la gestión se llevara a cabo por distinto ente del que tiene el derecho a su producto:

Se plantean, a nuestro juicio, dos cuestiones básicas:

- Criterios de atribución del derecho al producto de la recaudación a favor de un determinado ente local.

- Procedimiento para dar efectividad a ese derecho, ya nacido, mediante las correspondientes entregas.

Volviendo sobre el primer punto de los indicados, el criterio de atribución del derecho al producto de recargos no gestionados por los entes locales, puede hacerse de dos formas esenciales:

- Atribuyendo dicho derecho al producto de los recargos sobre tributos, cuyo hecho imponible se realice en el correspondiente territorio. Este es el criterio seguido por la mayoría de la doctrina y adoptado por la legislación en general y que, nosotros, asimismo, compartimos.

- Atribuyendo el producto a los diversos entes locales a través de Fondos, con arreglo a determinados criterios y valoraciones entre los que frecuentemente se incluye el del lugar donde se realice el hecho imponible o radique la riqueza gravada.

La creación de Fondos territoriales ha obedecido generalmente a la intención de que los recursos en ellos ingresados fueran distribuidos entre los entes beneficiarios, de acuerdo con criterios que contribuyeran a evitar desigualdades territoriales.

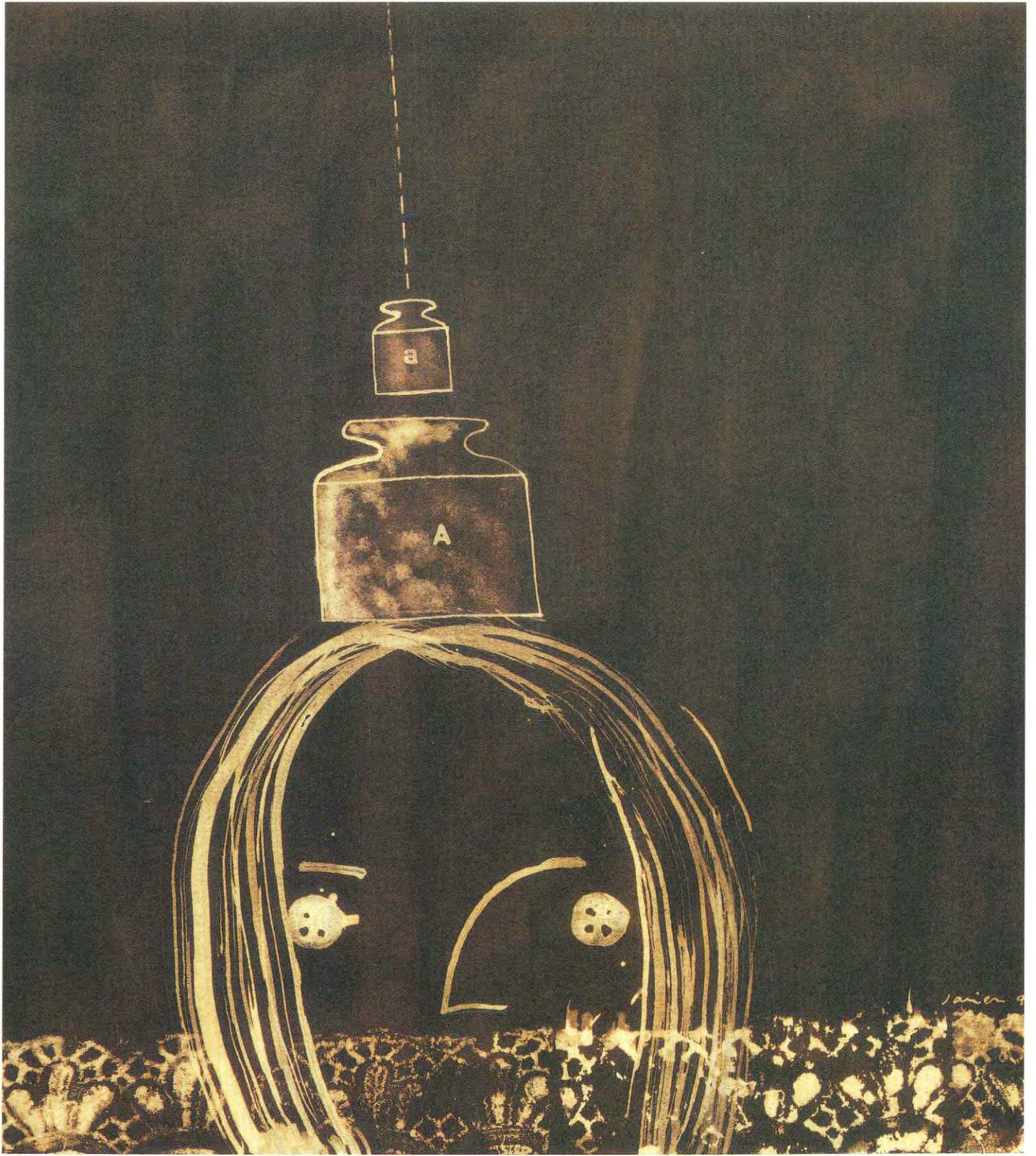
Desde el punto de vista del ente beneficiario, estos recursos procedentes de Fondos, en cuanto implican una redistribución del producto de los recargos en ellos ingresados, constituyen más bien una forma de participación en los ingresos de los citados Fondos.

El segundo de los problemas a que hacíamos referencia era el del procedimiento elegido para satisfacer el derecho a la recaudación ya nacido a favor de un determinado ente, del producto obtenido de la aplicación de recargos, lo que se ha venido solucionando con la realización de entregas «a cuenta» con carácter periódico y de distribuciones diferidas (4).

## El establecimiento de recargos por las Corporaciones Locales

Dispone el artículo 133,2 de la Constitución española, que «Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».

(4) Ver la Instrucción sobre Contabilidad de los recursos locales e institucionales administrados por la Hacienda Pública, aprobada por Orden de 27 de diciembre de 1966, y la Orden de 26 de noviembre de 1985 que revisa el procedimiento de administración y contabilidad de los recursos locales.



De la lectura de este precepto se desprende que, no sólo la Constitución sino también las leyes, son las que han de fijar los límites y el ámbito de actuación de nuestros entes territoriales en el ejercicio de su poder tributario.

Debido a ello, ha venido calificándose dicho poder como «derivado» en contraposición a la «potestad originaria para establecer los tributos» del Estado (artículo 133,1, de la Constitución).

En cuanto a la interpretación del término «leyes» del artículo 133,2, de la Constitución citado, la doctrina mayoritaria ha entendido que han de ser leyes estatales, planteándose la duda de si en relación con las Corporaciones Locales, éstas pueden verse condicionadas en el establecimiento de sus tributos por la legislación autonómica además de por la estatal.

En nuestra opinión, el artículo 133,2 del Texto constitucional previó un desarrollo legislativo del poder tributario local recogido en su articulado, reservando en todo caso al Estado, la competencia exclusiva sobre la fijación de las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, la Hacienda General y la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales (artículo 149, 1, 1ª, 14ª y 18ª, de la Constitución, respectivamente). Si el Estado en el desarrollo de estas bases, incluyera como contenido de una ley estatal que regulara la Hacienda Local, o en los correspondientes Estatutos de Autonomía, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran dictar leyes de obligado cumplimiento para sus entes locales, tendríamos que admitir que el término «leyes» del artículo 133,2, de la Constitución, comprende tanto las leyes estatales como de las Comunidades Autónomas.

Hay que hacer notar, sin embargo, que algunas Comunidades Autóno-

mas tienen atribuida la «tutela financiera» sobre sus entes locales, expresando así, a nuestro juicio, la posibilidad de que estas Comunidades dicten normas sobre sus Haciendas Locales en materia financiera, con respecto, en todo caso, a la ley que desarrolle competencias estatales.

Así pues, en nuestra opinión, las leyes que deben regular el establecimiento de recargos o tributos en general, por parte de los entes locales, pueden ser tanto estatales como de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas (artículo 149,3, de la Constitución).

La Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, dice que las Entidades Locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos, de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla (artículo 106,1).

En materia de recargos, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales se refiere a la posibilidad de que las Entidades Locales establezcan recargos sobre los impuestos propios de la respectiva Comunidad Autónoma y de otras Entidades Locales en los casos expresamente previstos en las leyes de la Comunidad Autónoma (artículo 38.2).

Por otro lado, en la LOFCA, ley estatal, se otorga a las Comunidades Autónomas la facultad de intervenir en las Haciendas de los entes locales, en los supuestos en que la legislación de régimen local lo prevea y en los términos que la misma contemple, estableciendo en todo caso, medidas de compensación o coordinación adecuadas (artículo 6,3), teniendo la obligación las respectivas Comunidades de velar por su propio equilibrio interterritorial y la realización interna del

principio de solidaridad (artículo 2,2).

En resumen, es la legislación estatal, la que debe regular el alcance de las leyes de las Comunidades Autónomas sobre sus respectivos entes locales.

Admitida, pues, constitucionalmente, la aptitud de los entes locales para establecer y exigir tributos, entre los que se encuentran los recargos, en el plano de la legislación ordinaria, la Ley General Tributaria otorga a provincias y municipios la posibilidad de establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes (artículo 5).

En efecto, el poder tributario local ejercido en el establecimiento de recargos tributarios por nuestros entes territoriales locales, queda englobado en el poder tributario atribuido por la Constitución española y las leyes para el establecimiento de tributos a dichos entes locales con carácter general, si bien las limitaciones previstas en una y otras, adoptan manifestaciones específicas en la tributación local en forma de recargo.

Las características básicas que concurren en el establecimiento de un recargo por parte de los entes locales son las siguientes:

- Se trata de un poder tributario no legislativo.

Se ha venido distinguiendo por la doctrina entre «poder normativo tributario» como potestad de crear o establecer tributos, identificado con el poder legislativo, y «potestad administrativa de imposición» como potestad de aplicar en concreto la norma que crea el tributo (5), aunque en este punto la terminología no es unánime.

En el ámbito local se ha diferenciado también el «poder tributario» que «se encontraría en la capacidad de acordar imposiciones» y la «potestad tributaria o reglamentaria» que «sería

(5) Véase, por todos, Rodríguez Bereijo: A.: «Introducción al estudio del derecho financiero». IEF, Madrid 1976, p. 228.

el acto simultáneo al anterior acuerdo de elaborar Ordenanzas para su aplicación» (6).

Sin embargo, el poder tributario local que puede ser normativo, no se puede equiparar al de otros entes territoriales como el Estado y las Comunidades Autónomas, por cuanto los primeros carecen del poder de dictar disposiciones con valor y fuerza de ley.

- Es un poder tributario limitado

El poder tributario local se ejercita con unas limitaciones procedentes, unas con carácter general para todo tipo de manifestación de dicho poder, otras con carácter específico para cada supuesto concreto, por lo que será el examen de cada uno de éstos lo que nos permitirá establecer el ámbito de poder tributario ejercido.

En cuanto a los principios que deben ser respetados en el establecimiento de recargos por parte de las Corporaciones Locales, son todos aquéllos que rigen en materia local, aunque adquieran determinada incidencia en esta forma de aplicación concreta.

Así, en virtud de las exigencias del principio de reserva de ley, resulta evidente que las Corporaciones Locales carentes de poder para dictar leyes, no podrán crear tributos ni regular sus elementos esenciales.

La violación de este principio en la materia que nos ocupa, fue el argumento decisivo que llevó al Tribunal Constitucional a declarar la inconstitucionalidad de determinados artículos de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, referidos a la creación de un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que podía ser establecido por las Corporaciones Locales (STC 179/1985, de 19 de diciembre). En esta Sentencia, dicho Tribunal Constitucional reitera una importante doctrina mantenida por el mismo con anterioridad, sobre

el principio de reserva de ley, declarando que tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuáles se ha de regir la materia tributaria y, concretamente la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo.

En aplicación de esta doctrina, entiende el Tribunal Constitucional que se ha de estimar contraria a la reserva de ley en materia tributaria la remisión en blanco que hace la Ley 24/1983 a los acuerdos de los Ayuntamientos, en lo referente a la aplicación del tipo de gravamen a aplicar, ya que constituye este tipo o porcentaje aplicable en un recargo un elemento esencial del mismo que no puede ser fijado por los Ayuntamientos con total y absoluta discrecionalidad y sin estar condicionados por límite legal alguno, puesto que dichas Corporaciones carecen de potestad legislativa para ello, a diferencia de las Comunidades Autónomas.

En relación con el principio de capacidad contributiva, teniendo en cuenta que el recargo es un tributo cuyo hecho y base imponible se encuentran determinados en función de los correspondientes elementos del impuesto sobre el que recae, dicho recargo asume, en principio, la capacidad contributiva reflejada con la imposición principal.

Pero el establecimiento de un recargo puede ocasionar una desigualdad de trato para una misma riqueza ya gravado por otro tributo, por cuanto puede dar lugar, mediante su imposición, a una discriminación no sólo cuantitativa por la aplicación del tipo de gravamen del recargo a la base o cuota del tributo recargado, sino también cualitativa, en los supuestos en que dentro de los límites legales pertinentes, se opere una selección de la riqueza gravada por el impuesto principal, recargando solo parte de la base o de la cuota del mismo.

El problema reside en determinar

si tal desigualdad de trato, originada por la aplicación de un tributo en forma de recargo, debe responder a una efectiva capacidad contributiva en los sujetos obligados a satisfacerlo, que pueda ser en algún punto diferente de la tenida en cuenta por el tributo recargado.

Se ha venido atribuyendo por la doctrina al factor territorial, la posibilidad de ser expresivo de una mayor o menor capacidad económica, lo que justificaría la diferente y diversa participación en los gastos públicos de los residentes en una u otra entidades territorial.

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 lo contrario, perentorias necesidades económicas del ente impositor. En tal sentido, dicho establecimiento no respondería al criterio de capacidad económica de los llamados a satisfacerlos.

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. (7).

Dentro de esta línea el límite im-

(6) Así se expresa Embid Irujo, A.: «Ordenanzas y reglamentos municipales en el Derecho español», IEAL, Madrid, 1978, p. 421.

(7) Palao Taboada, C. escribe que no serían inadmisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva, siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no pudiesen ser consideradas como infundadas o arbitrarias, en «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», «Estudios jurídicos en Homenaje al profesor Federico de Castro II», Tecnos, Madrid 1976, p. 422.

puesto por el principio constitucional de capacidad contributiva al establecimiento de recargos por los entes locales consiste en que la aplicación del recargo no produzca desigualdades arbitrarias que introduzcan elementos atentatorios contra el citado principio de capacidad contributiva.

Los principios de igualdad y progresividad actúan, por imperativo constitucional, como inspiradores del sistema tributario justo a que se refiere el artículo 31,1 de la Constitución española.

En cuanto al principio de igualdad entendido como no discriminación arbitraria, en el ámbito del establecimiento de recargos por los entes locales, la posibilidad de que se generen o no desigualdades de carácter tributario dependerá de la regulación concreta aplicable a cada uno de ellos.

Si la legislación de un país permite a un ente local realizar discriminaciones cuantitativas o cualitativas a través de un recargo, ello podrá dar lugar evidentemente a desigualdades entre contribuyentes, como fruto de la elección política que a partir de esa posibilidad legal se efectúe.

En España concretamente, las Corporaciones Locales tienen unas posibilidades legales muy limitadas, ya que dada la regulación vigente, los recargos locales difícilmente pueden dar lugar a desigualdades significativas por razón del territorio.

El tema se planteó en el ámbito local con ocasión de la aplicación de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, que autorizaba el establecimiento por las Corporaciones Locales de un recargo sobre el IRPF. La doctrina estimó que el principio de igualdad resultaba afectado por el establecimiento de dichos recargos en cuanto los residentes en diferentes municipios podían soportar una presión fiscal distinta en concepto de IRPF.

Alegando la violación del principio de igualdad se impugnaron varios acuerdos municipales que habían im-

plantado el aludido recargo en sus respectivos territorios, utilizando para ello la vía autorizada por la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, que dieron lugar a variados pronunciamientos jurisprudenciales.

La Instrucción número 2/1984, dictada por el ministerio Fiscal, estimó no vulnerado el artículo 14 de la Constitución española con el establecimiento de recargos municipales sobre el IRPF, no considerando adecuada la utilización del cauce procesal arbitrado por la Ley de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona para la impugnación de los correspondientes acuerdos.

En nuestra opinión, el establecimiento de recargos por los entes locales, no viola a priori el principio de igualdad, aunque mediante su imposición se originen desigualdades entre los contribuyentes de los diferentes territorios, ya que en base a otros principios, igualmente legítimos y justos, se puede adoptar una medida tributaria que puede llegar a dar lugar a desigualdades razonables entre contribuyentes, arrancando de situaciones que pueden calificarse como diversas.

Enlazado con el principio de igualdad, se encuentra el de progresividad como principio inspirador de nuestro sistema tributario.

Dejando a un lado el significado de este principio con carácter general, aceptamos que el principio de progresividad ha de predicarse del sistema tributario en su conjunto, no existiendo ningún obstáculo para que una figura tributaria concreta no obedezca a tal principio.

En cuanto al alcance confiscatorio, prohibido por el Texto constitucional, éste se pregona asimismo del sistema tributario en su conjunto y no de una figura aislada, suponiendo la prohibición de confiscatoriedad, a juicio del Tribunal Constitucional, la exigencia «que obliga a no agotar la

riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir» (STC de 4 de octubre de 1990).

Otros principios como el de territorialidad hacen referencia, fundamentalmente, al problema de la elección del criterio para determinar la sujeción de cada recargo local, habiéndose planteado de forma similar en aquellos supuestos en que se pretende fijar un criterio de atribución de rendimiento de un tributo a varios entes locales.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, dispone, con respecto a los tributos que establezcan las Corporaciones Locales, que no someterán a gravamen «bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Entidad». Asimismo exige «no gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio» (artículo 6, a) y b)).

El principio de territorialidad así configurado, que ya aparecía consagrado en la Constitución (artículo 157,2) y en la LOFCA (artículo 9) con respecto a las Comunidades Autónomas (8), no se cumple en sentido estricto con la aplicación de recargos sobre impuestos de ámbito territorial más amplio, en especial sobre los impuestos personales en los que se grava la totalidad de las rentas y patrimonio con arreglo al principio de la residencia o domicilio, por lo que deberá coordinarse las exigencias del principio de territorialidad con la específica naturaleza de los recargos, teniendo en cuenta:

(8) Ver las consideraciones del Tribunal Constitucional en este sentido en su Sentencia de 4 de octubre de 1990.

- Que en materia de federalismo fiscal se ha tratado de evitar la llamada «exportación de tributos» de unas jurisdicciones a otras, admitiéndose, no obstante, el gravamen sobre residentes en los impuestos personales.

- Que las disposiciones de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales citadas se refieren a los tributos propios strictu sensu. En todo caso la carencia de poder legislativo de las Corporaciones Locales hace preciso que sea una ley estatal la que disponga el supuesto incumplimiento del principio de territorialidad establecido en otra Ley, asimismo estatal.

En cuanto a los principios locales por excelencia a que se refiere la Constitución, como son el de autonomía y suficiencia financiera de sus Haciendas, tienen un especial significado en el caso de aplicación de recargos por parte de las Corporaciones Locales.

En relación con la autonomía, siendo éste un concepto jurídico impreciso, se ha entendido que comprende la autonomía financiera, en su doble vertiente de ingreso y gasto.

Dentro de la autonomía local, parece que son los tributos locales propios los que deben desempeñar el papel preponderante.

Sin embargo, el aumento de las necesidades financieras locales, por un lado, y la insuficiencia que viene revelando la clásica tributación local, hace necesaria la búsqueda de nuevas fuentes de ingreso que, propiciando la aconsejable autonomía local, reúna otras ventajas como la sencillez de gestión.

Tal objetivo puede conseguirse a través de tributos en forma de recargos, cuya regulación constitucional y legal permita a estos ingresos reunir los requisitos exigidos para constituirse en un impuesto local.

En los tributos locales en forma de recargo, el ente local puede desarrollar, cuando una ley así lo autorice, autonomía tributaria semejante a la de un tributo territorial local, pudién-

dose manifestar ésta, bien en la intervención limitada, más o menos ampliamente, sobre el tipo impositivo, o bien en la fijación de otros elementos que concurren en la determinación de la carga o cuantía total de un impuesto, como la parcial reglamentación de la base imponible, directamente o a través de deducciones.

Una vez ejercitada por el ente local la autonomía tributaria derivada del establecimiento del recargo y su regulación, aunque sea limitada y parcial, el hecho de que la gestión se lleve a cabo por un ente diferente, no puede hacer desaparecer ese ejercicio de poder, si bien en los supuestos en que la gestión también se llevara a cabo por el mismo ente local, podría potenciarla.

En cualquier caso, la economía a que da lugar la gestión conjunta con otro tributo de otro ámbito territorial, unido a la capacidad que, como tributo, tienen los recargos para contribuir al sostenimiento de las Haciendas Locales, nos lleva a afirmar que los citados recargos tributarios pueden llegar a constituir, convenientemente regulados, un instrumento idóneo para conseguir, junto a las demás fuentes de ingreso, la suficiencia de medios de las que están tan necesitadas nuestras Haciendas Locales.

El aumento de presión fiscal que podría originar el establecimiento de recargos, y que ha sido, generalmente, la causa de su rechazo social, resulta evitable, o por lo menos susceptible de disminuirse, mediante la adopción de otras medidas, como la supresión de otros impuestos locales menos convenientes o con formas de coordinación con la Hacienda estatal.

En apoyo de nuestras conclusiones está el hecho de que en variados proyectos de reformas locales han sido propuestos como medida expresiva de autonomía tributaria, así como de simplicidad de articulación y gestión y gran capacidad recaudatoria, en especial los que recaen sobre la renta.

En la regulación vigente de las Haciendas Locales, las posibilidades de establecimiento de recargos por parte de los entes locales aunque reducidas a primera vista, encierra otras perspectivas, pues la Ley 39/1988 prevé como recursos de estas Haciendas «...los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales» (artículo 2, 1, b)), admitiendo, además, «Las demás prestaciones de Derecho Público» como fuente de recursos de las aludidas Haciendas Locales, lo que, a nuestro juicio, podría incluir otro tipo de recargos.

En concreto se contempla en la referida Ley 39/1988, la aplicación de un recargo potestativo para las provincias sobre el nuevo Impuesto municipal sobre Actividades Económicas (artículo 124). Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que dispone la normativa reguladora del impuesto, y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas mínimas no pudiendo ser superior su tipo al 40%.

La gestión del recargo se llevará a cabo, conjuntamente con el impuesto sobre el que recae, por la Entidad que tenga atribuida la gestión de éste. El importe de la recaudación de este recargo provincial se entregará a las respectivas Diputaciones en la forma que reglamentariamente se determine, teniendo en cuenta la fórmula de gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Asimismo, se prevé la posibilidad en la misma Ley 39/1988, de que las Áreas Metropolitanas establezcan un recargo sobre el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles sitos en el territorio de la Entidad, que recaerá sobre la base imponible de este impuesto, encontrándose limitado su tipo impositivo al 0,2% (artículo 134,1,a)). ■

**M.<sup>a</sup> del Puerto Rodríguez**

*Profesora del Departamento de Derecho Financiero y Tributario. UNED.*