

As recargas sobre impostos estatais no novo sistema de financiamento autonómico

Doutor en dereito.
Área de dereito financeiro
e tributario.
Universidade de
Santiago de Compostela

Juan José Nieto Montero

1. Introducción. Aspectos normativos

A reforma do financiamento autonómico, levada a cabo pola LO 3/1996, do 27 de decembro, de modificación parcial da Lei orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de financiamento das comunidades autónomas (LOMPOFCA), e completada pola Lei 14/1996, do 30 de decembro, de cesión de tributos do Estado ás comunidades autónomas e de medidas fiscais complementarias, veu incidir en practicamente tódolos medios de que poden dispor as CCAA para obter ingresos, xa dun modo directo, xa de forma indirecta. No dito marco, preténdese, neste traballo, realizar unha análise xurídica da figura das recargas autonómicas sobre os impostos estatais como medio de financiamento das comunidades autónomas, cunha especial atención á incidencia que tivo sobre as recargas a reforma normativa á que nos referimos.

A primeira referencia positiva ás recargas atopámola, como resulta lóxico, no texto da Constitución española, que enumera, entre os medios de que deben nutrirse as facendas autonómicas, no seu artigo 157.1.a) as “recargas sobre impostos estatais”, e cita estas entre os impostos cedidos e as “outras participacións nos ingresos do Estado”.

Seguindo o texto da Constitución, a Lei orgánica 8/1980, do 22 de setembro, de financiamento das comunidades autónomas (LOFCA), recolleu no seu art. 4.1 a enumeración das vías de financiamento deses entes, e cita na súa letra d) “as recargas que puideran establecerse sobre os impostos do Estado”. A única diferenza que atopamos entre este texto e o constitucional, na marxe dos aspectos gramaticais, está no feito de que na LOFCA se desvincula, polo menos formalmente, a recarga dos impostos cedidos e das participacións nos ingresos do Estado, contemplados respectivamente nas letras c) e d) do mesmo precepto. Sen embargo, o texto deste precepto foi modificado pola LOMPLOFCA. Na actualidade, a alínea d) do n.º 1 do artigo 4 da lei queda redactada como “as recargas que puideran establecerse sobre os tributos do Estado”. Estamos, *prima facie*, perante unha ampliación dos posibles obxectos da recarga, en canto da estricteza da noción de imposto, recollida na lexislación anterior, pasamos á máis ampla de tributo, que engloba xunto cos impostos as taxas e as contribucións especiais. O que non queda moi claro, polo menos de inicio, é o axuste desta nova redacción ó texto da Constitución, que como vimos limita as recargas ós impostos estatais. Sobre este punto volveremos posteriormente. Por outra parte, o réxime do establecemento de recargas atópase no art. 12 da LOFCA, tamén reformado pola LO 3/1996, precepto sobre o que nos centraremos con posterioridade.

Por último, hai que facer referencia á recepción da figura das recargas nos estatutos de autonomía das distintas comunidades autónomas. Con respecto a isto, sinalou Ferreiro Lapatza que “la comparación de las normas que regulan los recargos en los Estatutos de régimen general sólo puede evidenciar su absoluta identidad y la repetición” da normativa da Constitución e, de se-lo caso, da LOFCA¹. Estas referencias estatutarias, como tamén pon de manifesto este autor, veñen en realidade petrifica-lo sistema, e dificultan “los cambios que se considere conveniente realizar en el sistema de financiación de las autonomías”². Este suposto cremos que se produciu, dado o cambio operado na LOFCA, que amplía as posibilidades de recargas, polo menos nunha primeira visión, a tódolos tributos, mentres que os estatutos de autonomía a limitan ós impostos estatais. Por iso, haberá que dubidar

¹ Vid., FERREIRO LAPATZA, J.J. *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Generalitat de Catalunya-EAPC, Barcelona, 1985, páx. 167. Os textos dos distintos estatutos sobre recargas poden verse na mesma obra, nas páxs. 164-167.

² *Ibid.*

da viabilidade do novo texto da LOFCA en tanto non se reformen en idéntico sentido os estatutos de autonomía.

De todos modos, cremos que, aínda que o concepto de recarga, se o apelidamos como medio de financiamento autonómico, está suficientemente claro, non resulta fácil de definir nin, moito menos, deslindalo de figuras afíns e determina-la súa natureza xurídica. Así, pois, cremos que o primeiro punto de enfoque ha de ser centra-la noción de recarga á que nos referimos para, posteriormente, entrar na análise do seu réxime xurídico.

2. O concepto de recarga e a súa natureza xurídica

Como dixemos, a definición do que sexa a recarga viranos delimitar con maior precisión o ámbito no que pode desenvolverse esta figura, así como, de se-lo caso, explica-las posibles contradicións normativas ás que fixemos referencia.

Neste sentido, o primeiro que hai que subliñar é que, a diferenza doutras figuras, a recarga non se define nas normas tributarias, en especial, a LXT, que –como norma xeral que é– adoita defini-las distintas figuras ás que fai referencia. Esta solución foi cualificada como «prudente» por Cazorla Prieto, posto que desta forma, ademais de evita-las dificultades inherentes a toda definición, evítase tamén a rixidez ou a petrificación da figura³.

Emporiso, a doutrina sinalou que de recargas pode falarse en distintos sentidos, co que o primeiro paso que debemos dar é a delimitación de a qué nos referimos neste momento. Así, o art. 58 da LXT inclúe como elementos da débeda tributaria, no seu parágrafo 2º, tres referencias a recargas, o que nos fai pensar en figuras diferentes. Desta forma, a súa letra a) refírese ás “recargas esixibles legalmente sobre as bases ou as cotas, xa sexan a favor do Tesouro ou doutros entes públicos”, a letra b) menciona as “recargas previstas na alínea 3 do artigo 61 desta lei”, e a letra d) fálanos da “recarga de apremio”. Desta distinción legal, pode deducirse, por unha parte, a existencia dunhas recargas establecidas por lei sobre as bases ou as cotas dun tributo xa fixado previamente, e que poden ser ben a favor do mesmo ente, ben doutro ente distinto. Son as que poderíamos chamar recargas de natureza tributaria. Por outra parte, estarían as recargas que poderían denominarse de demora e de constrinximento, cunha natureza sancionatoria-indemnizatoria⁴.

De todas estas categorías de recargas, só nos interesan as primeiras, é dicir, as que teñen natureza tributaria. E dentro delas,

³ CAZORLA PRIETO, L. M^a, *Recargos e impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Editorial La Ley, Madrid, 1986, pág. 26.

⁴ Vid. GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*, Ediciones de la Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994, pág. 28-29.

só nos corresponde aquí o estudo daquelas establecidas por outros entes distintos do titular do tributo-base. Por outra parte, como sinalaron algúns autores, as recargas tributarias establecidas polo propio titular do tributo recargado non son, en realidade e dada a identidade de feitos impositivos, bases e suxeitos activo e pasivo, máis que supostos de cotas de formación complexa ou alícuotas incrementadas⁵.

Unha vez delimitado o obxecto de análises ás recargas establecidas sobre tributos doutros entes, pode achegarse unha definición da figura, e para estes efectos é válida a que nos ofrece López Díaz, quen define as recargas "como prestacións coactivas, pecuniarias, establecidas sobre un tributo preexistente, constituidas por unos elementos propios y otros comunes al tributo base. Prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito y que han de establecerse por aquellos entes públicos a los que la Constitución y las leyes conceden tal poder, y se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración"⁶.

Á hora de determina-la natureza xurídica da figura, hai que dar diversos pasos lóxicos. Por unha parte, parece evidente, como sinalou maioritariamente a doutrina, o seu carácter tributario, en canto prestacións coactivas, pecuniarias e non sancionatorias, a favor dun ente público⁷. Ademais, que coincidan o feito impositivo do tributo base e da recarga fará que este siga a natureza daquela, que por definición será tributaria⁸. Agora ben, se estamos perante unha obriga tributaria, hai que determinar, como segundo paso na fixación da natureza xurídica das recargas, de qué tipo de obriga tributaria se trata, é dicir, en cál das categorías tributarias existentes encaixa a figura. Para tal fin, só caberá integra-las recargas nos conceptos de imposto, taxa ou contribución especial.

Para proceder a tal adscrición, será paso necesario determinar se a obriga tributaria que xorde a título de recarga constitúe unha única obriga para o particular, xunto coa relativa ó tributo base ou, pola contra, se trata de obrigas diferentes e separables. En todo caso, a doutrina inclínouse por pensar, ó noso xuízo con razón, que para determinar se estamos perante unha única obriga ou se, polo contrario, se trata de obrigas diversas, haberá que atende-los suxeitos activos da mesma, por canto por definición tanto os suxeitos pasivos como o feito impositivo e as normas de cuantificación do mesmo coinciden. Así, díxose que se coinciden o suxeito activo da recarga e o do tributo base, estaremos perante unha única obriga, mentres que se non coinciden os suxeitos activos (que é o caso que a nós nos interesa),

⁵ *Vid.*, *Ibid*, páx. 40-43.

⁶ LÓPEZ DÍAZ, A., "Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas", en *RHAL*, n.º 52, Madrid, 1988.

⁷ *Vid.*, por todos, GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación territorial...* cit., páx. 29 (recolle as principais opinións doutrinarias respecto disto na nota n.º 22).

⁸ *Vid.*, LÓPEZ DÍAZ, A., "Régimen jurídico..." cit., páx. 52-53.

existirán diversas obrigas, autónomas entre si, pero non totalmente independentes, senón que, seguindo a clasificación de Berliri, se falou da existencia de obrigas coligadas⁹.

Se seguímo-lo mesmo fío argumental, á hora de encadrar dentro dunha das figuras tributarias típicas a recarga, habería que soste que, dada a identidade de feitos impositivos, a recarga terá a mesma natureza de imposto, taxa ou contribución especial que teña o tributo base sobre o que se establece. Así o entenderon moitos autores, para os que a natureza xurídica da recarga será a mesma do tributo base¹⁰. Se ben se sinalou que, dado que a Constitución e a LOFCA limitaban a posibilidade de establecemento de recargas ó ámbito dos impostos, só podería falarse de recargas como impostos. Sen embargo, esta distinción, que nun principio podería ser puramente teórica, adquire maior importancia dende a reforma daquela lei, por canto agora, polo menos dende un punto de vista literal, será posible o establecemento de recargas sobre tódalas clases de tributos. E ante tal posibilidade, consideramos máis acertada a opinión de García Frías, que tras analizar diversas circunstancias chega á conclusión de que a recarga establecida por outro ente terá sempre a natureza de imposto.

Neste sentido, esta autora recorre á análise da imposibilidade do establecemento de recargas sobre taxas e contribucións especiais, non xa dende un aspecto normativo, senón dende o punto de vista da configuración teórica da figura. Así, as taxas e as contribucións especiais vincúlanse a unha certa actividade administrativa que dá lugar á súa exacción, polo que unha entidade que non realiza esa actividade non poderá recargar. Como moito, pode darse o feito de que dúas entidades presten conxuntamente o servizo que dá lugar á taxa ou á contribución especial, pero nese caso, se as dúas proceden ó cobro correspondente, estarase en todo caso perante dúas taxas ou contribucións¹¹. Dende outro punto de vista, o establecemento dunha recarga por un ente distinto do que presta o servizo ou realiza a obra, no caso hipotético de poder producirse, non seguiría a natureza de taxa ou contribución, por canto non se ligaría á prestación do servizo. Todo o máis, nese suposto, estaríase establecendo un imposto, que debería responder a unha capacidade económica que se poría de manifesto na recepción do servizo ou nos beneficios derivadós da obra pública.

De todos modos, dixemos xa que a LOFCA limitaba, nun primeiro momento, como a Constitución, a posibilidade de establecer recargas ós impostos. Sen embargo, na actualidade, aínda que a referencia se realiza ós tributos, entendemos que esta ten

⁹ Cfr., LÓPEZ DÍAZ, A., "Régimen jurídico...", cit., páx. 57 e segs. Así mesmo, GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación territorial...* cit., páx. 30-35.

¹⁰ Vid., CAZORLA PRIETO, L. M^a, *Recargos e Impuesto...* cit., páx. 51. LÓPEZ DÍAZ, A., "Régimen jurídico...", cit., páx. 55.

¹¹ Vid., GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación territorial...* cit., páx. 38-40. Esta autora prefire, neste sentido, a denominación de «sobreimposto», á que chega por similitude coas expresións do dereito comparado, fundamentalmente as de *sovrimposte italiana* e a de *Steuerzuschlag alemana*. (Vid., páx. 24-25).

que ver, simplemente, coa problemática derivada do establecemento de recargas autonómicas sobre a taxa sobre o xogo, que como tributo cedido sería susceptible de recargarse. Non obstante, como veremos posteriormente, parece posible defender que a tributación sobre o xogo ten en realidade natureza impositiva, polo que se pode afirmar que as recargas autonómicas, aínda coa nova redacción da LOFCA, se limitan no seu establecemento ós impostos estatais, polo que tampouco caberá normativamente recargar taxas ou contribucións especiais.

Finalmente, cremos que podería darse un paso ulterior na delimitación da natureza xurídica das recargas, como fai Cors Meya. Para este autor, o feito de que a recarga teña natureza impositiva, unido a que o seu establecemento é unha potestade libre da propia Comunidade Autónoma, fan que esteamos ante un imposto que perfectamente podería cualificarse como imposto propio da Comunidade, se ben no seu establecemento, pola propia esencia da figura (porque se trata dun feito impositivo xa gravado polo Estado) esta verase suxeita a límites distintos na configuración da recarga dos que tería para o establecemento dun imposto propio¹². Esta idea recollíase tamén na Memoria do proxecto de lei, que expresamente sinalaba que “el área de la imposición autónoma está constituida no sólo por aquellos tributos que se aproban en sus respectivas asambleas legislativas, sino que en el es posible incluir los recargos que este órgano de representación establezca sobre los impuestos estatales cedidos o no cedidos. Estes recargos, en este caso, actúan como impuestos propios establecidos sobre iguales bases que las gravadas por el Estado”¹³.

Sen embargo, esta última argumentación, que en principio parece correcta e lóxica, presenta ó noso xuízo un inconveniente no seu desenvolvemento: se sostemos que as recargas son impostos propios da Comunidade Autónoma, habería que entender que lles son aplicables os límites contemplados para aqueles no art. 9 da LOFCA, como sinala o propio Cors Meya. Na opinión deste autor, “cualquier recargo autonómico sobre un impuesto ha de respetar lo preceptuado en el artículo 9º de la LOFCA y no sólo porque en este artículo se delimita el ámbito de los impuestos propios, en el que el recargo es una modalidad, sino, y fundamentalmente, porque en su desarrollo, el artículo 9º, reproduce muy fielmente, quizá con más nitidez que ningún otro artículo de la LOFCA, la disposición del apartado 2 del artículo 157, que ha de respetar lógicamente todo tributo autonómico”¹⁴. Sen embargo, tal conclusión, que este autor lles aplicaría ás recargas, polo que se deduce, aínda sen consideralos

¹² CORS MEYA, F. X., “Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas”, en *Civitas-REDF*, n.º 59/1988, páx. 412 e 422.

¹³ MINISTERIO DE ECONOMÍA E FACENDA, *Lei Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*, Dirección Xeral de Coordinación coas facendas territoriais, Secretaría Xeral Técnica, Servicio de Publicacións, Madrid, 1982, páx. 96.

¹⁴ CORS MEYA, F. X., “Los recargos...”, cit., páx. 421.

tributos propios, daría lugar á imposibilidade da existencia de recargas sobre os impostos estatais sobre a renda ou o patrimonio, dado que estes non discriminan en función da localización das fontes de renda ou dos bens integrantes do patrimonio¹⁵. Non obstante, hai que ter presente que esta argumentación a rexeitou expresamente o TC na súa S. 150/1990, do 4 de outubro, como veremos ó analiza-los límites para o establecemento de recargas.

Por outra parte, consideramos que tal solución, aínda resultando lóxica, parece excesivamente drástica, por canto se o lexislador da LOFCA quixese aplicár-lle-los mesmos límites ós tributos propios e ás recargas, faríao constar expresamente. As diferentes limitacións establecidas para ámbalas figuras fannos pensar que, en realidade, o lexislador está pensando que as recargas non operan como tributos propios e que, polo tanto, os seus límites estarán no respecto á configuración do imposto-base, e non nos do art. 9 da LOFCA, que virían complicar excesivamente a potestade autonómica de establecer recargas, xa de por si pouco desexada polas CCAA debido ó seu carácter impopular.

Por iso, entendemos que cabe falar de dúas posibilidades: ou ben se considera que a recarga é un tributo propio da Comunidade Autónoma, pero cuns límites e esixencias distintos ós do resto dos tributos propios, ou ben, dadas precisamente esas diferencias, entender que a recarga é unha figura tributaria, de natureza impositiva, pero que non entra no ámbito dos tributos propios, dos que se diferencia non só nas limitacións que xogan á hora de establecelo (o respecto a feitos impositivos xa definidos polo Estado), senón tamén no ámbito ó que poden alcanzar (bens situados ou rendas producidas fóra do ámbito da Comunidade Autónoma). En definitiva, calquera das dúas solucións íanos levar ó mesmo punto, co que –de non soste-la condición de tributo propio e, por iso, a aplicación dos límites do art. 9 da LOFCA– resúltanos indiferente o feito de dar este último paso da súa integración nos tributos propios ou simplemente deixa-la recarga como sobreimposto, obriga tributaria de natureza impositiva, pero que, por partir de feitos impositivos xa definidos polo Estado, non alcanza a condición de tributo propio.

Se partimos de todos estes aspectos, estamos en condicións de explica-las diferentes esixencias e límites contemplados na normativa da LOFCA á potestade autonómica de establecer recargas sobre impostos estatais e a incidencia que a LOMPLOFCA tivo sobre eles.

¹⁵ Para solucionar-la posible contradicción entre a posibilidade de establecer recargas sobre estes impostos, recoñecida no art. 12 da LOFCA, e os límites derivados do art. 9 –como concreción do art. 157 da CE– este autor propón o establecemento da recarga sobre todo o imposto, e correspóndelle á Fazenda autonómica só a parte proporcional ás rendas ou bens vinculados ó seu territorio, polo que o resto pasará a unha especie de fondo intercomunitario, que se repartirá entre tódalas CCAA (*Ibid.*, páx. 422). Sen embargo, entendemos que coa renda non debería atenderse a tales circunstancias, posto que a renda se predica en relación cun suxeito concreto, que é o que estará vinculado á CA respectiva, con independencia de onde estean situadas as fontes de renda.

3. A potestade de establecer recargas: esixencias e límites

Segundo dixemos, a Constitución española outórgalles ás CCAA, no seu art. 157 a) a potestade de establecer recargas sobre os impostos estatais, se ben lle encarga o desenvolvemento do exercicio desta posibilidade a unha lei orgánica, que non será outra que a LOFCA. O ámbito no que poden desenvolverse as recargas será pois, o marcado por esta lei orgánica, concretamente no seu artigo 12. Da análise de ámbolos preceptos, así como das sentencias do TC 150/1990, do 4 de outubro, e 296/1994, do 10 de novembro, que analizan o tema das recargas, dedúcense os diversos aspectos do réxime xurídico desta figura, para a comprensión da cal haberá que prestar atención, en todo caso, ás consecuencias que se deriven das implicacións que a súa natureza xurídica supoña.

Dentro deste réxime xurídico haberá que atender as seguintes circunstancias: a potestade para establecer recargas e forma de exercicio, o ámbito obxectivo das recargas, é dicir, cáles son os tributos recargables, e os límites á potestade de recargar, fundamentalmente atendendo ós principios constitucionais aplicables ás recargas.

3.1. Potestade para establecer recargas e forma de exercicio.

Tanto do texto do art. 157 da CE, como do art. 12.1 da LOFCA¹⁶, dedúcese con claridade que o establecemento de recargas é unha potestade libre que posúen as comunidades autónomas, que só deben respectar, no exercicio desa, os límites derivados da propia normativa, fundamentalmente os concretados no precepto da lei orgánica, no sentido de recaer sobre tributos estatais susceptibles de cesión.

Pola súa parte, o art. 17 da LOFCA atribúelles ós órganos competentes da respectiva comunidade, de acordo cos seus estatutos, o establecemento e a modificación das recargas sobre os impostos do Estado. Agora ben, dentro deste ámbito, un primeiro aspecto que cómpre determinar, e dunha enorme importancia, é a forma na que ha de exercitarse tal posibilidade, no caso de que unha Comunidade Autónoma así o pretenda. Sen embargo, esta cuestión non presenta maiores problemas por canto, como dixemos, as recargas non son outra cousa que impostos da Comunidade Autónoma, cuns límites, iso si, distintos ós fixados para os tributos propios desta. De todos modos, se as recargas son impostos, ou en calquera caso obrigacións de natureza tributaria, o seu establecemento e elementos esenciais deben ser fixados en todo caso por lei, segundo se deriva do art.

¹⁶ Na súa primeira redacción dicía este precepto "As comunidades autónomas poderán establecer recargas sobre os impostos estatais cedidos, así como sobre os non cedidos que graven a renda ou o patrimonio das persoas físicas con domicilio fiscal no seu territorio". Na súa nova redacción, di "As comunidades autónomas poderán establecer recargas sobre os tributos do Estado susceptibles de cesión".

¹⁷ Cfr., CEBRIÁN APAOLAZA, M. L., "Los recargos sobre tributos concertados", en *RDFHP*, n.º 230/1994, páx. 489.

¹⁸ Vid., LÓPEZ DÍAZ, A., "Réxime xurídico...", *cit*, páx. 70.

¹⁹ Entre outras, sentencias 37/1981, do 16 de novembro; 6/1983, do 4 de febreiro; 179/1985, do 19 de decembro; 19/1987, do 17 de febreiro; e 221/1992, do 11 de decembro. A Sentencia 6/1983 dixo con claridade no seu f. x. 4º "que a reserva de lei na Constitución española ten, no eido tributario, un alcance meramente relativo, e que se limita á creación *ex novo* dun tributo e a determinación dos elementos esenciais ou configuradores del, que pertencen sempre ó plano ou nivel da lei". Sen embargo, partindo da mesma consideración, na Sentencia 221/1992 establécese un lixeiro cambio de rumbo, pois afirmase que "a reserva de lei en materia tri-

31 da Constitución¹⁷ e segundo puxo de relevo o TC (f. x. 3º, S. 150/1990). Se a iso engadimos que nas CCAA os únicos órganos dotados de poder legislativo son os respectivos parlamentos, non será difícil concluir que o establecemento dunha recarga por parte de calquera comunidade esixirá unha lei emanada do seu Parlamento ou asemblea que así o determine¹⁸.

O que haberá que delimitar é, para precisar esta afirmación, o alcance que ten ou debe ter a reserva de lei no establecemento das recargas autonómicas. Resulta admitida pola doutrina, sen lugar a dúbidas, a vinculación a ese principio do establecemento dos elementos esenciais do tributo, como por outra parte sinalou o Tribunal Constitucional en diversas sentencias, que deixa aberta a porta do regulamento á regulación dos demais elementos tributarios¹⁹.

Se partimos deste postulado, hai que considerar que resulta necesaria a lei para o establecemento da recarga, así como a determinación do feito imponible, as exencións, os suxeitos establece e as normas de cuantificación. Dada a identidade de feito imponible e suxeitos pasivos entre a recarga e o imposto-base, a reserva de lei verase cuberta cunha simple remisión á determinación de tales elementos na lei estatal de que se trate. No caso de establecer beneficios fiscais en relación coa recarga, non caberá dúbida de que estes han de contemplarse na lei autonómica que o estableza. Polo que afecta á base imponible da recarga, dada a vinculación que esta presenta coa fixación do feito imponible, será suficiente, dende o punto de vista da doutrina, coa determinación exacta na lei autonómica do "punto de conexión entre tributo base y recargo, que podrá tratarse de la base imponible o liquidable o la cuota íntegra o líquida del tributo base"²⁰.

O último aspecto, e tal vez o máis importante de tódolos que teñen que ver coa reserva de lei á hora de establece-las recargas, é o da suxeición á dita reserva do tipo de gravame. A xeneralidade da doutrina e a xurisprudencia consideraron que o tipo de gravame dun tributo é un elemento esencial suxeito á reserva de lei, pero tamén admitiron que o regulamento poida intervir na regulación do mesmo, a partir da fixación na lei duns tipos mínimos e máximos²¹. Sen embargo, estamos de acordo con García Frías cando sinala que, no suposto de que a posible remisión se lle tivese que facer ó executivo do mesmo ámbito do legislativo que crea o tributo, a remisión debería reducirse ó mínimo, "hasta el punto de negar toda intervención de la potestad reglamentaria en la fijación de los tipos impositivos"²², como acontece cos impostos estatais. Esta mesma idea debe

butaría non afecta por igual a tódolos elementos integrantes do tributo", pon no grao máximo de esixencia a concreción do feito imponible e o establecemento de beneficios fiscais e permite unha menor precisión legal nos demais elementos. O que si parece claro é en todo caso o alcance relativo da reserva de lei.

²⁰ GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación territorial...*, cit., páx. 134. É máis, esta autora considera que a posibilidade de que a lei reguladora da recarga modifique algúns aspectos que supoñan unha variación dalgún dos elementos do tributo base en relación coa base imponible da recarga, podería dar lugar a que se entendese, en certo modo, modificado o feito imponible do tributo base en canto asumido pola recarga, co que podería dúbidarse da consideración deste como tal, con tódalas consecuencias que diso se derivarían. Sobre os demais elementos da recarga e o xogo da reserva de lei, *vid.*, páx. 129-133.

²¹ Recordemos que a inexistencia destes topes foi a causa da declaración de inconstitucionalidade das normas reguladoras da recarga municipal sobre o IRPF na STC 179/1985, do 19 de decembro.

²² GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación territorial...*, cit., páx. 135.

terse en conta no establecemento de recargas autonómicas, de modo que na propia lei na que se determina a mesma se debe fixar con claridade o tipo de gravame, sen remisións á eventual normativa regulamentaria autonómica.

Polo demais, a doutrina sinalou que nos restantes elementos da recarga, poderá entrar o regulamento autonómico, segundo o art. 17 f) da LOFCA, que lles atribúe ás CCAA a posibilidade de dictar, a través dos órganos estatutariamente competentes, os "regulamentos xerais dos seus propios tributos"²³. Sen embargo, asáltanos a dúbida de qué materias poden quedar á potestade regulamentaria, unha vez delimitados os elementos materiais do tributo, e contando con que a xestión da recarga se fará de forma conxunta co tributo-base²⁴.

As solucións estatutarias na atribución de competencias para o establecemento das recargas sobre impostos estatais, como non podía ser doutro xeito, viñeron a atribuírle esta ás leis das respectivas asembleas legislativas. Así, o art. 51 do EA de Galicia establece que "se regularán necesariamente mediante lei do Parlamento galego as seguintes materias: b) O establecemento e a modificación e supresión das recargas sobre os impostos do Estado"²⁵.

3.2. *Ámbito obxectivo das recargas: tributos recargables.*

Como xa puxemos de relevo, existe unha contradicción entre os teores literais da Constitución e da LOFCA sobre o ámbito propio das recargas autonómicas. Por unha parte, a Constitución sinala que se poderán establecer recargas sobre impostos estatais, sen entrar en maiores especificacións. Este texto veu ser respectado polos estatutos de autonomía das comunidades autónomas, que se referiron tamén a recargas sobre impostos estatais. A LOFCA, pola súa parte, estableceu no seu art. 4, ó enumeralos recursos das CCAA, a posibilidade de recargar impostos do Estado; pola súa parte, o art. 12, na súa primeira redacción, sinalou que poderían establecerse recargas sobre os impostos estatais cedidos, así como sobre os non cedidos que gravasen a renda ou o patrimonio das persoas físicas con domicilio fiscal no territorio da comunidade. Así mesmo, os art. 17 e 20 da lei falaban de recargas sobre impostos estatais.

En principio, pois, parecía clara a idea de que só se poderían establecer recargas sobre impostos, sendo estas inviables tanto sobre taxas como sobre contribucións especiais, tal e como por outra parte entendía con claridade a doutrina²⁶. Sen embargo, a propia LOFCA deu lugar a un problema serio: á hora de referirse á cesión, en contradicción coa Constitución, referiuse

²³ Cfr., LÓPEZ DÍAZ, A. "Régimen jurídico...", cit., páx. 72.

²⁴ Non debe esquecerse (*vid.*, LÓPEZ DÍAZ, A., "Régimen jurídico...", cit., páx. 98) que o art. 58 da LXT configura tamén estas recargas como integrantes da débeda tributaria do tributo-base, polo que a xestión deste se terá que facer dun modo conxunto co tributo sobre o que recaee, e non se aplica a normativa LOFCA que lles atribúe ás CCAA a xestión dos seus propios tributos (art. 19.1). Así, haberá que atenderse á atribución de competencias xestoras sobre os tributos cedidos (que son os recargables), realizada polo art. 19.2 LOFCA, para saber a qué Administración lle corresponde en cada caso a xestión da recarga, e en principio será á autonómica, que a poderá asumir por delegación do Estado, excepto no IRPF, a xestión do cal seguirá en mans da Administración estatal, nos termos do art. 19.3 LOFCA.

²⁵ Cfr., art. 46.2º EA de Asturias, art. 35 EA da Rioxa, art. 45 EA de Murcia, art. 59 b) EA de Extremadura, art. 58 b) EA de Canarias, art. 58.1.b) EA de Aragón, art. 53.b) EA de Cantabria, art. 49.b) EA de Castela-A Mancha e art. 59.b) EA de Madrid.

²⁶ Cfr., LÓPEZ DÍAZ, A., "Régimen jurídico...", cit., páx. 53-54.

a tributos cedidos, e non a impostos, como se prevía no Texto constitucional. A situación agravouse en tanto en canto entre os tributos susceptibles de cesión, a LOFCA citaba “as taxas e demais exaccións sobre o xogo”. E foi precisamente este campo, o da tributación do xogo, o que máis usaron as CCAA para o establecemento de recargas, o que veu dar lugar a que se dubidase da constitucionalidade desta recarga en tanto que se establecía sobre unha taxa (ou polo menos un tributo que formalmente recibía esta denominación). Sobre iso veuse pronunciar o TC na súa S. 296/1994, do 10 de novembro, á que posteriormente faremos referencia.

Tal vez para evitar estes problemas, o lexislador de 1996, ó reforma-la LOFCA, cambiou o texto dalgúns dos preceptos ós que nos referimos, e así, o art. 4 pasou a enunciar, como ingresos das CCAA “as recargas que puideran establecerse sobre os tributos do Estado”, e sinala ademais o art. 12 que “as comunidades autónomas poderán establecer recargas sobre os tributos do Estado susceptibles de cesión”. Por outra parte, o art. 11 pasou a enumerar entre os tributos susceptibles de cesión “os tributos sobre o xogo”, de forma que agora parecía que se evitaba o problema da contradición coa denominación de taxa da tributación sobre o xogo. Sen embargo, os art. 17 e 20 non foron modificados, polo que seguen facendo referencia ás recargas sobre os impostos estatais.

Deste panorama normativo xorden diversos aspectos que cómpre considerar: o ámbito tributario susceptible de ser recargado, é dicir, se poden establecerse recargas sobre todo tipo de tributos ou só sobre impostos e a posible constitucionalidade da normativa da LOFCA referida a tributos fronte á constitucional relativa a impostos.

Comezando por este último punto, hai que ter presente que a lexislación relativa a ingresos das CCAA, na que se desenvolve o vocabulo «impostos» do art. 157 da CE, usou indistintamente os termos impostos ou tributos, tal vez “dándolle, en definitiva, un significado genérico-tributario al término impuesto”, como sinalou Cors Meya²⁷. Este autor concluíu, sen embargo, que só serían recargables os impostos (situámonos antes da reforma da LOFCA), dado que o previsto no art. 12, en relación co 11 da lei, só permitiría a recarga sobre impostos, dada a natureza impositiva das mal chamadas taxas sobre o xogo.

Por outra parte, a STC 296/1994, do 10 de novembro, que resolve o recurso de inconstitucionalidade contra a recarga catalana sobre a taxa estatal que grava a autorización, organización ou celebración de xogos de azar mediante máquinas ou

²⁷ CORS MEYA, F. X., “Los recargos...”, cit., páx. 418.

aparells automàtics, sinala que debe atenderse a un criterio de natureza xurídica da figura e non ó puramente nominalista, polo que, dado que tal taxa é en realidade, se atendemos á súa natureza, un imposto²⁸, resulta perfectamente constitucional a recarga sobre a que se discute²⁹. Así mesmo, no f. x. 3º da sentenza á que nos referimos, sinala o TC que o feito de que a figura recargada, a pesar da súa denominación, teña natureza impositiva fai innecesario “entrar a determinar cál debería se-la nosa decisión no suposto hipotético de que esa carga fiscal fose sobre unha taxa”, polo que se podería estar dando a entender que só sería constitucionalmente posible o feito de recargar impostos, con independencia de cál sexa a súa denominación.

Non obstante, como o TC sinalou que as normas han de interpretarse de acordo coa CE, resulta indiferente, ó noso xuízo, que se fale na LOFCA de impostos ou de tributos, porque a CE esixirá que o tributo recargado sexa imposto. En tanto o sexa, dará igual a súa denominación, e se non fose un imposto, non poderá, constitucionalmente, recargarse. Así, García Frías sinalou que a disparidade de criterio entre a Constitución e a LOFCA, se ben existe, “no conduce a la inconstitucionalidad de la LOFCA”³⁰.

Por outra parte, se atendemos ó xa sinalado sobre a natureza das recargas, hai que ter presente que unha recarga establecida sobre unha taxa ou sobre unha contribución especial, aínda no hipotético caso de que fose constitucionalmente posible, levaría a que a nova figura tivese natureza impositiva, polo que nos xurdirían serias dúbidas da viabilidade constitucional dese novo imposto, en tanto non parece moi doado atopar aí unha capacidade contributiva gravable, elemento fundamental na definición de calquera imposto e a ausencia da cal faría a este constitucionalmente ilexítimo. De todos modos, cremos que perante a perfecta delimitación do termo «impostos» contido na Constitución, non debe admitirse a posibilidade de recargas sobre calquera outros «tributos». Sen embargo, a pesar do uso desta segunda expresión na LOFCA, se se atende á natureza xurídica do que esta lei permite, vemos que é perfectamente compatible coa CE, polo que –dado que é unha pura cuestión gramatical– non debe derivarse sen máis a inconstitucionalidade da lei.

Agora ben, establecido que só poden recargarse impostos, como se deduce da propia natureza da figura e da súa configuración constitucional, hai que sinalar que a LOFCA lles puxo un límite obxectivo ás recargas: estas só poden recaer sobre os impostos estatais susceptibles de cesión. Con respecto a isto, ope-rouse un cambio normativo derivado do habido en materia de

²⁸ Así o sinalara tamén a doutrina científica. Poden verse, por exemplo, CORS MEYA, F. X., “Los recargos...”, cit., páx. 419; e LÓPEZ DÍAZ, A., “Régimen jurídico...”, cit., páx. 79.

²⁹ Non obstante, o TC non realiza unha configuración correcta da natureza deste tributo, na opinión de GARCÍA FRÍAS, M^a. A., “La constitucionalidad del recargo catalán sobre «la tasa estatal que grava las máquinas tragaperras» (STC 296/1994, do 10 de novembro)”, en *JT*, n.º 68/1995, páx. 20-21.

³⁰ *Ibid.*, páx. 22. Así mesmo, sinala que “a este aspecto terminolóxico se le ha dado excesiva importancia y es un falso problema”, sobre todo se se atende á natureza xurídica das recargas, como veremos.

tributos cedidos. A principal característica que achegou este cambio é a simplificación das normas sobre recargas. Así, por unha parte, eliminouse o inciso final do art. 12.1 LOFCA, que permitía o establecemento de recargas sobre os impostos non cedidos que gravasen a renda ou o patrimonio das persoas con domicilio fiscal no territorio da Comunidade Autónoma. Este cambio, sen embargo, é totalmente aparente, pois no primitivo texto aludíase, aínda sen nomealo, ó IRPF, que agora, ó ser un tributo susceptible de cesión, poderá ser recargado de igual forma, co que perdía o seu sentido a subsistencia dese último inciso do precepto ó que nos referimos.

Segundo o art. 11 da LOFCA, só serán susceptibles de cesión os seguintes impostos:

- a) Imposto sobre a renda das persoas físicas, con carácter parcial co límite máximo do 30 por 100.
- b) Imposto sobre o patrimonio.
- c) Imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados.
- d) Imposto sobre sucesións e doazóns.
- e) A imposición xeral sobre as vendas na súa fase minorista.
- f) Os impostos sobre consumos específicos na súa fase minorista, salvo os recadados mediante monopolios fiscais.
- g) Os tributos sobre o xogo."

Así, pois, só caberá establecer recargas autonómicas sobre estes impostos. As dúbidas poden xurdir en relación a dous aspectos concretos que poden coarta-lo establecemento de recargas. Por unha parte, determinar se o límite do 30 por cento que opera na cesión do IRPF opera tamén como límite á recarga, é dicir, se esta, no caso de establecerse, debería recargar só ata o límite desa porcentaxe do imposto estatal ou se, pola contra, ese límite non xoga en relación coas recargas, cuestión que gaña en interese dende o momento en que se suprimiu da LOFCA a posibilidade de recargar aqueles impostos estatais non susceptibles de cesión que gravasen a renda ou o patrimonio das persoas físicas domiciliadas no territorio da Comunidade Autónoma. Por outra parte, a atribución ás CCAA de competencias normativas en relación ós tributos cedidos, fará, ó noso xuízo, que as recargas teñan un escaso atractivo para as CCAA, que previsiblemente optarán, aínda que tamén nos parece unha opción pouco atractiva para elas, polo uso desas potestades normativas antes que polo establecemento de recargas, da cal só a mención pode producir un efecto negativo pouco desexable.

No referente ó IRPF, consideramos que a LOFCA, ó limita-la posibilidade das recargas ós tributos susceptibles de cesión, está

en realidade buscando que as recargas non poidan supoñer unha medida que provoque desigualdades das prohibidas polo art. 157 CE, co que intenta que esta figura só sexa aplicable a aqueles tributos máis facilmente localizables en relación cunha determinada comunidade. Precisamente cremos que esta é a causa da desaparición da posibilidade xenérica de establecer recargas no IRPF, contemplada con anterioridade. Destas consideracións, e dado que na actualidade podería falarse, unha vez atribuída capacidade normativa ás CCAA sobre os tributos cedidos, máis que dun IRPF en dous tramos, de dous impostos (ou, polo menos, dúas partes) claramente diferenciados, podería deducirse que no novo sistema LOFCA non é viable unha recarga xeral sobre o IRPF senón que esta posibilidade se limita ó que podemos denominar «IRPF autonómico».

Sen embargo, dado que a localización territorial en relación co IRPF a rexeitou o TC, polo menos como esixencia ríxida, cremos que tamén pode defenderse que o tributo susceptible de cesión é o IRPF no seu conxunto, con independencia do límite ata o que efectivamente se poida ceder –ou efectivamente se ceda– en cada momento concreto. Con esta segunda interpretación habería que chegar á conclusión de que podería recargarse sobre todo o IRPF, con independencia dos límites cuantitativos nos que se cifre a cesión.

3.3. Límites á potestade de recargar. Principios constitucionais e recargas.

Dentro dos límites á potestade autonómica de establecer recargas, hai que partir, como non podía ser doutro modo, da única norma específica sobre esta figura (deixando a un lado as que só se limitan a enuncialo), que non é outra que o art. 12 da LOFCA. Con respecto a isto, neste precepto atópanse, ó noso xuízo, dous grandes límites á posibilidade de recargar: por unha parte, o contido no parágrafo 1º de artigo, consistente na delimitación do ámbito obxectivo das recargas ó dos tributos susceptibles de cesión ás CCAA, ó que xa aludimos. O outro grande límite é o contido no apartado 2º do precepto, ó que podemos denominar límite na configuración da recarga.

Este último, pola súa vez, presenta dous aspectos distintos: en primeiro lugar, sinálase que as recargas non poderán supoñer “unha minoración nos ingresos do Estado por ditos impostos”, o que simplemente se traduce en prohibi-la consideración da recarga como deducible no imposto-base, cuestión que puxo unanimemente de manifesto a doutrina³¹. Sen embargo, tamén se puxo de relevo que as recargas deducibles sobre os impostos

³¹ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “La constitucionalidad del recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF en cuanto ingreso o recurso de la Hacienda Autónoma. (Notas a la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre)”, en *Civitas-REDF*, n.º 69/1991, páx. 117; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M.ª. P., *Los recargos como ingreso tributario de los Entes Públicos territoriales*. IEF, Madrid, 1991, páx. 89; GARCÍA FRÍAS, M.ª. A., *La financiación... cit.*, páx. 168 e LÓPEZ DÍAZ, A., “Régimen jurídico...”, cit., páx. 95.

efectivamente cedidos non diminuírían os ingresos do Estado, senón os da propia Comunidade Autónoma, co que en principio sería viable tal deducibilidade. Non obstante, a medida non tería demasiado sentido en tanto que non produciría un incremento dos ingresos das comunidades autónomas³².

En segundo lugar, esíxese que as recargas non desvirtúen “a natureza ou a estrutura dos impostos sobre os que recaen”. Esta idea foi interpretada pola doutrina de diversos modos. Así, sinaláronse diversas circunstancias: afectaríalle á natureza do tributo base o establecemento dunha recarga que invertese a progresividade (Cors Meya³³), que se esixe para unha vinculación máxima ó tributo-base, o que suporía que a recarga sobre un imposto persoal e directo debe establecerse sobre a cota líquida (García Frías³⁴); ou que simplemente se reitera nesta limitación a prohibición de ter en conta a recarga no imposto-base (Rodríguez Montañés³⁵ e López Díaz³⁶). Dende o noso punto de vista, o precepto significa tanto como dicir que a través dunha recarga non poderá, en ningún caso, incidirse sobre o feito imponible do imposto-base, para varia-la súa configuración en calquera sentido (por exemplo, ó establecer un mínimo exento para a recarga distinto do propio do imposto base), nin tampouco sobre os elementos de cuantificación dese feito imponible ata o punto –base ou cota– que actúe como base imponible da propia recarga.

Na redacción do art. 12 da LOFCA, sen embargo, botáronse de menos por parte de certos autores dúas referencias que limiten o ámbito das recargas: por unha parte, a existencia dun límite cuantitativo máximo que deben respectar tódalas CCAA no establecemento de recargas, como garantía da igualdade e do respecto ós equilibrios interrexionais. Conectada a ela está a presumible necesidade dunha lei que desenvolvese as recargas dun modo específico, que responden ás necesidades de coordinación de tódalas posibles recargas autonómicas. Ámbalas cuestións, a primeira das cales xa se puxo de manifesto nos debates parlamentarios da lei³⁷, resolveunas o TC na S. 150/1990, ó sinalar que non resulta precisa, dende un punto de vista xurídico e sen entrar nos criterios de oportunidade política, unha lei estatal que coordine as recargas, e aclarar que a existencia de autonomía financeira permite a existencia de desigualdades entre as cargas tributarias que se deberán soportar nas distintas CCAA.

Doutra banda, apuntamos que, para algúns autores, a recarga pode configurarse como un tributo propio da Comunidade. En tal caso, como xa puxemos de relevo, debería terse en conta o artigo 9 da LOFCA (e -por remisión deste- o art. 6), con tódolos

³² Cfr., LÓPEZ DÍAZ, A., “Régi-men jurídico...”, cit., páx. 95.

³³ CORS MEYA, F. X., “Los recargos...”, cit., páx. 420-421.

³⁴ GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación...*, cit., páx. 169.

³⁵ RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a. P., *Los recargos...*, cit., páx. 90-91.

³⁶ Cfr., LÓPEZ DÍAZ, A., “Régi-men jurídico...”, cit., páx. 96.

³⁷ Cfr., MINISTERIO DE ECONOMÍA E FACENDA, *Ley Orgánica...*, cit., páxs. 425 e segs., nas que figura unha emenda formulada no Congreso dos Deputados que solicitaba o establecemento de límites cuantitativos ás recargas. Outras dúas emendas en idéntico sentido presentáronse no Senado (cfr., *Ibid.*, páx. 493-494).

seus límites á potestade impositiva das CCAA. Xa adiantámola nosa opinión con respecto a isto, e sinalamos que tales límites practicamente deixarían baleira de contido a posibilidade de zestablecer recargas sobre os impostos sobre a renda ou sobre o patrimonio, posto que poderían dar lugar a gravame, case con seguridade, de bens situados, ou rendas orixinadas, fóra do territorio da Comunidade, como por outra parte sinalou o TC na súa S. 150/1990³⁸, na que afirma que “estando fóra de toda dúbida que a Comunidade Autónoma [...] pode establecer recargas sobre os impostos estatais, é tamén indubidable que ningún dos límites constitucionais que condicionan o exercicio de dito poder tributario pode ser interpretado de tal maneira que faga inviable o exercicio daquela potestade tributaria”.

Neste punto, sen embargo, hai que ter presente que, segundo algúns autores, a LOFCA non estaría facendo outra cousa, neste artigo 9, que desenvolve los límites previstos no artigo 157.2º da CE. Aínda así, pode sosterse que a lei puido excederse dos límites marcados pola CE, que só impide o gravame de bens situados fóra do territorio da CA. Non obstante, esta apreciación non a compartiu a doutrina, que sinalou que o termo «bens» debe tomarse nun sentido amplo, e debe entenderse como referido a todo aquilo que sexa susceptible de considerarse como «riqueza gravada»³⁹.

Sen embargo, o propio TC, na S. 150/1990, sinalou que o límite do art. 157.2º CE non intervén en relación coas recarga sobre o IRPF, posto que este “lles prohíbe ás comunidades autónomas adopta-las medidas tributarias sobre bens situados fóra do seu territorio, pero non sobre a renda das persoas con domicilio fiscal no seu territorio, aínda que esta renda proveña, en parte, de bens localizados fóra da Comunidade Autónoma” (f. x. 5º). Segundo Jiménez Compaired, o Tribunal con esta interpretación, “trata de evitar el vaciamiento de contenido de una potestad que le corresponde a la Comunidad Autónoma, soslayando los obstáculos que la hacían impracticable”⁴⁰. O problema, ante esta interpretación, non se encontra, pois, no IRPF, senón máis ben na posibilidade de establecer recargas no imposto sobre o patrimonio, como sinalaron García Frías⁴¹ e López Díaz⁴².

Un último límite ó establecemento de recargas por parte da Comunidade Autónoma sobre os impostos estatais vén dado, como non podía ser doutro modo, pola propia natureza de prestacións tributarias que teñen as recargas. Asentado este punto de partida, resulta evidente que a configuración destas debe respecta-los principios constitucionais en materia tributaria, sina-

³⁸ Que sinala expresamente, no seu f. x. 5º, que a extensión ás recargas autonómicas sobre impostos estatais do “conxunto de principios que o lexislador estatal preveu no artigo 9 da LOFCA unicamente en relación cos impostos propios das comunidades autónomas [...] máis alá incluso da súa complexa instrumentación técnica, conducirla a deixar baleiro de contido o art. 12 da LOFCA e a facer, en parte, impracticable o mandato do propio art. 157.1.a) da Constitución”.

³⁹ Vid., JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “La constitucionalidad...”, cit., páx. 112.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación...*, cit., páx. 170.

⁴² LÓPEZ DÍAZ, A., “Régimen jurídico...”, cit., páx. 90.

ladamente os de igualdade e capacidade contributiva e o seu correlato da prohibición de confiscatoriedade. Con respecto a isto, cremos que pouco cabe dicir que non se dixera xa en relación con estes principios.

Neste punto, a posible vulneración do principio de igualdade no establecemento de recargas por parte dunha CA foi obxecto de pronunciamento polo TC na tan citada S. 150/1990, que afirmou respecto disto que o exercicio da competencia "para establecer recargas sobre os impostos estatais non require [...] unha xustificación explícita da desigualdade tributaria que produce, xa que é unha manifestación da súa autonomía financeira, que ten lugar no marco da Constitución, do Estatuto e da LOFCA". Ademais, sinalouse que "a exacción dunha recarga autonómica [...] non quebra a igualdade de posicións xurídicas fundamentais dos cidadáns no cumprimento dos deberes que lles impón o art. 31 da Constitución; se así fose, quedaría radicalmente eliminada a potestade das comunidades autónomas para establecer recargas, en contradición coas previsións constitucionais".

En canto ó outro grande principio ó que nos referiamos, o de capacidade contributiva, hai que ter en conta que pola propia natureza e estrutura das recargas, estas respectarán tal principio en tanto en canto este sexa respectado polo imposto-base na delimitación do seu feito imponible, e difícil –se non imposible– será a creación dunha recarga que, establecida sobre un imposto na definición do cal se teña en conta a capacidade contributiva, non respectase ese principio⁴³. Por iso, o grande reto na configuración das recargas autonómicas, ó noso xuízo, está no principio de non confiscatoriedade, se ben coa definición que deste nos deu o TC, que considera que só existirá confiscatoriedade cando se esgote a riqueza gravable (f. x. 9º S. 150/1990), dificilmente se arbitrará unha recarga tal que leve á vulneración deste principio. Non obstante, o xogo do límite da non confiscatoriedade, á que só podería chegarse por unha acumulación abusiva de recargas, fai que a doutrina recorra á necesidade de coordinación entre os distintos niveis territoriais no establecemento das recargas⁴⁴.

⁴³ Así o consideran tamén GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación...*, cit., páx. 141 e RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M^a. P., *Los recargos...*, cit., páx. 111.

⁴⁴ GARCÍA FRÍAS, M^a. A., *La financiación...* cit., páx. 155.

4. Perspectivas de futuro. A recarga como vía para o financiamento autonómico e a súa viabilidade práctica

Unha vez analizado o réxime xurídico das recargas, é conveniente realizar unha valoración destas como medio de financiamento das comunidades autónomas e unha análise das súas perspectivas de futuro. Con respecto a isto, pode dicirse que, sintetizando os achegamentos realizados sobre a recarga, existen unha serie de vantaxes do recurso a esta vía, ás que haberá que ponderar cos inconvenientes que tradicionalmente poñen de relevo os estudiosos da materia⁴⁵.


Como **vantaxes** das recargas citáronse a súa sinxela utilización, a súa doada articulación xurídica e a súa aceptabilidade técnica, o seu potencial recadatorio, a súa facilidade de xestión e administración e, o feito de que psicolóxicamente é mellor aceptada polo contribuínte, ó ir "camuflada" nun tributo estatal (non estamos de acordo con este último argumento, senón que cremos que a propia idea de recarga resulta especialmente gráfica e por iso facilmente perceptible polo cidadán).

Os principais **argumentos utilizados en contra** foron a súa condición de concepto tributario "parasito" (idea coa que non estamos de acordo, pois o parasito non só vive por conta do outro suxeito, senón que o prexudica, cousa que non acontece coa recarga e o imposto recargado), os excesos de tributación ós que poden dar lugar (cuestión que, en todo caso, dependerá da presión fiscal do tributo-base, e non do feito da propia recarga. Por outra parte, o feito de que se note o exceso de tributación da recarga demostra a súa validez como instrumento para a consecución da corresponsabilidade fiscal), a posible desidia na súa xestión ó non estar esta en mans do titular do mesmo (tam pouco cremos que poida aceptarse este argumento, pois a Administración xestora será a titular do imposto-base, co que terá interese directo na recadación), e a susceptibilidade de crear agravios comparativos entre as CCAA (xa nos referimos a este problema e á solución que lle deu o TC).

Réstannos simplemente dúas consideracións para rematar este repaso sobre a figura das recargas autonómicas sobre impostos estatais como medio de financiamento. A primeira delas, é a consideración, nun sistema tributario coordinado e lóxico, das recargas como medio principal de financiamento autonómico. Neste sentido, cremos que a recarga é vía ideal para conseguir a tantas veces argumentada corresponsabilidade fiscal. Así, nun sistema como o que propoñemos, ó lado dos impostos estatais e dos autonómicos, que deberían ser propios en todo caso e non

⁴⁵ Unha síntese dos diferentes argumentos pode verse en GUERVÓS MAILLO, M^a. A., "Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental", en *Impuestos*, n.º 9/1996, páx. 120-123.

simplemente cedidos, por máis que se ceda tamén capacidade normativa, deberían situarse as recargas como forma de complementa-lo financiamento dos entes territoriais. Deste modo, conseguiríase simplifica-lo sistema, sobre todo no plano da xestión, aforraríanse con isto os custos derivados da duplicidade de administracións e, por último, o cidadán podería coñecer con exactitude cáles dos seus tributos lles corresponden ás distintas administracións. Así o pensou tamén o chamado Libro Branco, que considerou como unha das vías adecuadas para o novo sistema de financiamento autonómico, "el establecimiento, primero, de unos recargos compensados sobre un espectro de impuestos estatales más la posibilidad de variarlos en su cuantía hacia arriba o hacia abajo", que "permitiría situar el grado de corresponsabilidad en los niveles deseados"⁴⁶.

Sen embargo, aínda que consideramos esta como a vía deseable, tememos que o presente, e sobre todo o futuro da recarga, serán outros ben distintos. Non cremos que sexa pesimismo, senón simple realismo, o feito de intuír que, ó escaso predicamento que tivo tradicionalmente a figura da recarga, da que se criticou todo, empezando pola propia denominación, haberá que unirle unha previsible evolución (ou tal vez, mellor, unha involución) que levará a que as recargas non pasen de ser, no mellor dos casos, simples proclamacións normativas. Non parece moi posible que unha opción de financiamento da que gozaban unhas CCAA carentes de potestades normativas sobre os impostos cedidos, nos que só poderían actuar a través da recarga, e que sen embargo foi moi pouco usada, por non dicir simplemente non utilizada, vaia gañar predicamento nunhas CCAA que foron investidas de poderes normativos nos mesmos impostos sobre os que poderían establecer recargas, o que lles permitirá fuxir dos fantasmas que sempre, se ben inxustamente, acompañaron esta figura. 

⁴⁶ MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J.V. e SOLÉ VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEE, 1995, páx. 67-68.