

FINANCIACION DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA Y LEON. ES  
PECIAL REFERENCIA A UN RECARGO SOBRE LA CUOTA DEL IMPUESTO -  
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

Antonio APARICIO PEREZ Y Ma Concepción ARIZAGA JUNQUERA  
Profesores del Departamento de Economía de la Universidad de  
Oviedo

1.- INTRODUCCION

Los recursos de las Comunidades Autónomas se pueden clasificar atendiendo a su finalidad en tres categorías distintas:

Tramo de suficiencia

Comprende aquellas categorías de ingresos destinadas a asegurar la suficiencia financiera de cada Comunidad, de forma que ésta pueda seguir prestando al mismo nivel los servicios procedentes del Estado que ha asumido como propios. Integran esta categoría:

- Los tributos cedidos.
- La participación en los ingresos del Estado.

Tramo de solidaridad

Integrado por aquellos recursos dedicados a corregir los desequilibrios regionales y a garantizar un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos. Comprende los ingresos procedentes:

- Del Fondo de Compensación Interterritorial.
- De las asignaciones de los Presupuestos Generales del Estado para garantizar un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales.

Tramo de Autonomía

Comprende todos aquellos recursos de los que pueden disponer las Comunidades Autónomas para elevar el nivel de prestación de servicios en el ámbito de su competencia, a saber:

- Los tributos propios y sus recargos.
- Los recargos sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre los tributos cedidos.
- El recurso al crédito.
- Los ingresos de Derecho privado.

Así, pues, los ingresos procedentes de los recargos sobre tributos ya existentes, propios o del Estado, dentro de

los límites establecidos por la Constitución y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante L.O.F.C.A.) son, una manifestación de la Autonomía financiera reconocida por la Constitución a las Comunidades Autónomas y cuyos ingresos se enmarcan dentro del llamado tramo de Autonomía.

La normativa vigente en materia de recargos está constituida por el artículo 157.1 a) el cual enumera, entre los recursos de las Comunidades Autónomas "los recargos sobre impuestos estatales", sin hacer ulteriores precisiones en torno a ellos. Los Estatutos de Autonomía de las distintas Comunidades Autónomas se han limitado, prácticamente, a reproducir la norma constitucional y mencionar entre sus posibles recursos los derivados de recargos sobre los tributos.

A su vez el artículo 12 de la L.O.F.C.A., dispone al respecto que: "1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. 2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos."

Por último, por su incidencia en este punto, hay que hacer referencia al artículo 157.2 de la Constitución, el cual establece que "las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculos para la libre circulación de mercancías o servicios".

## 2. DESARROLLO

Tal como hemos señalado las CC.AA. podrán, únicamente, establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos, que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio.

### Concepto de recargo

Se trata de prestaciones coactivas pecuniarias que se establecen sobre la base de un tributo preexistente al que, en cierta medida se añaden, determinando un aumento de la canti

dad a ingresar. El recargo tendrá siempre la misma naturaleza que el gravamen sobre el que se establece.

#### Aspectos normativos referentes a los recargos

Los principales problemas que plantea la actual normativa reguladora de los recargos son los siguientes: El primer problema que se plantea es el de interpretar el alcance de la expresión "no podrán adoptarse en ningún caso medidas tributarias sobre bienes situados fuera del respectivo territorio de la Comunidad Autónoma". Una interpretación excesivamente literalista ha llevado a algunos autores a considerar inconstitucional cualquier recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante I.R.P.F.) siempre que la base de dicho impuesto estuviese constituida por alguna renta obtenida fuera del territorio de la Comunidad Autónoma que lo establece. Ante esta situación no cabría más que dos soluciones: o no establecer el recargo, o establecerlo sólo sobre la parte de renta imputable al territorio de la Comunidad Autónoma que lo establece. Nosotros nos inclinamos por una interpretación distinta, a saber: en primer lugar, porque el artículo 157.2 de la Constitución habla de adoptar medidas tributarias sobre "bienes" situados fuera del territorio de la Comunidad y evidentemente las "rentas" que son el objeto del I.R.P.F., no son bienes; en segundo lugar, porque las rentas se obtienen mientras que son los bienes patrimoniales los que están situados o radicados. En consecuencia, a nuestro juicio, el artículo 157.2 se refiere a la imposición patrimonial y no a la imposición sobre la renta.

El segundo problema que plantea un recargo sobre el I.R.P.F. es si el mismo vulnera o no el principio constitucional de igualdad ante la ley formulado con carácter general en el artículo 14 de la Constitución y con carácter específico en el artículo 31.1. A nuestro juicio no cabe hablar de desigualdad en este caso, ya que como ha advertido reiteradamente el Tribunal Constitucional no toda diferenciación o desigualdad implica una discriminación, ya que solo existirá ésta cuando la desigualdad esté desprovista de una justificación objetiva y razonable; y no cabe duda que el hecho de que una Comunidad Autónoma establezca un recargo sobre el I.R.P.F. y otras no, no puede considerarse como violación del principio constitucional de igualdad. Como hemos indicado, el Tribunal Constitucional así lo ha entendido en numerosas sentencias en las que se invocó vulneración del artículo 14 de la Constitución. Así, entre otras, a título de ejemplo cabe citar las Sentencias de 2 de julio de 1981, la de 10 de -

noviembre de 1981 y finalmente la de 24 de julio de 1984. Se ha aludido, también, por ciertos sectores doctrinales a que si bien un recargo sobre el I.R.P.F. pudiera no vulnerar el artículo 14 de la Constitución si violaría en cambio, el artículo 139.1 que establece "que todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado". Pero a este respecto, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado también en contra en estos términos: "El primero de tales principios es el de igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional. Es obvio, sin embargo, que tal principio no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones. Esto no ha sido nunca así entre nosotros en el ámbito del derecho privado y, con la reserva ya antes señalada respecto de la igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y libertades, no es ahora resuelta así en ningún ámbito, puesto que la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan potencialmente en nuestro ordenamiento tiene una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional. Es cierto que esta diversidad se da dentro de la unidad y que, por consiguiente, la potestad legislativa de las Comunidades Autónomas no puede regular las condiciones básicas de ejercicio de los derechos o posiciones jurídicas fundamentales que quedan reservadas a la legislación del Estado (artículos 53 y 149.1.1º de la Constitución), cuyas normas, además, son las únicas aplicables en las materias sobre las que las Comunidades Autónomas carecen de competencia legislativa, prevalecen en caso de conflicto y tienen siempre valor supletorio (artículo 149.3)."

En tercer lugar, cabe preguntarse si un posible recargo sobre el I.R.P.F. vulneraría los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad.

Respecto al principio de capacidad contributiva cabe señalar que la renta obtenida es uno de los signos más expresivos de la capacidad contributiva por lo tanto un recargo que tiene como referencia a ésta, se ajusta perfectamente a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Respecto al principio de no confiscatoriedad siempre que la cuantía del mismo sea razonable y prudente no tiene por -

qué resultar confiscatorio. Dados los amplios márgenes entre los que se puede mover la no confiscatoriedad en un recargo sobre el I.R.P.F. ésta sería una situación más voluntaria a alcanzar (y por lo tanto absurda y, eso sí, entonces inconstitucional) que real.

En cuarto lugar hay que tener en cuenta que entre las limitaciones al establecimiento de un recargo está el que, en ningún caso, su establecimiento puede producir una minoración de los ingresos del Estado. Ello ocurriría si éste fuese deducible de alguna forma en el impuesto estatal sobre la renta. A este respecto, la única posibilidad para hacer deducible el recargo autonómico en el seno del impuesto estatal, sería considerarlo incluido entre los tributos y recargos locales, que el Reglamento de renta permite deducir a la hora de computar los rendimientos netos del trabajo (art.45, 1 a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta), del capital inmobiliario (art.52, 2 a)), del capital mobiliario (art. 57 - 2 a)) y de actividades empresariales, profesionales o artísticas (art.62, 2 a)). Dado que la deducibilidad comprende sólo a aquellos recargos no estatales que graven cada uno de los rendimientos citados considerado aisladamente, no puede argumentarse sobre dicha base, de ningún modo, que un recargo autonómico que grava la renta en su conjunto, pueda ser deducible y minore así los ingresos del Estado por este concepto.

Por último cabe hacer referencia a una cuestión formal: si el establecimiento del recargo debe hacerse por medio de ley. A este respecto, cabe señalar: El artículo 31.3 de la Constitución dispone: "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley". Por su parte, el artículo 133.2 de la Constitución determina: "Las Comunidades Autónomas ... podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes". El artículo 17, c) de la L.O.F.C.A. dice así: "Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: ..... c) El establecimiento y la modificación de los recargos sobre los impuestos del Estado." La cuestión aparece así, pues, claramente resuelta y no merece más comentarios.

#### Instrumentación del recargo sobre el I.R.P.F.

Para respetar la naturaleza del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre el que se establece el recargo

debe determinarse cual es la magnitud sobre la que debe aplicarse.

Dada la progresividad del I.R.P.F. para respetar ésta sería incorrecto girar el recargo sobre la base puesto que, entonces, no se respetaría la progresividad del impuesto (a menos claro está, que el recargo se articulase mediante una escala progresiva, pero esto tendría como inconveniente la mayor complejidad de gestión) y además, no se consideraría las circunstancias personales del contribuyente.

Si se optara por aplicar el recargo sobre la cuota íntegra se estaría dejando al margen la personalización del gravamen aunque así sí se tendría en cuenta la progresividad. Por ello, a nuestro juicio, la solución correcta pasa por aplicar el recargo sobre la cuota líquida del I.R.P.F. pues sólo de esta forma se respeta la naturaleza de este gravamen.

### Gestión

Por último respecto a la gestión, cabe señalar que lo correcto es que la realice la Administración Central y posteriormente entregue las cantidades correspondientes a la Comunidad Autónoma. De esta manera el coste sería mínimo, así como las molestias para los contribuyentes.

### 3.- ESTIMACION DE UN RECARGO TIPO SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN LA COMUNIDAD AUTONOMA DE CASTILLA Y LEON.

Partiendo de los condicionantes y requisitos que hemos visto que son imprescindibles en el recargo realizamos algunos supuestos prácticos.

En el Cuadro 1 exponemos el nivel de progresividad que se alcanzaría en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con tres tipos de recargo para 1987

CUADRO 1

Progresividad del Impuesto sobre la Renta. Año 1987

BASE IMPONIBLE (B) Expresado en miles		CUOTA LIQUIDA (C)	Tipo efectivo(%) con recargo			
			0	3	del 9	18
Menor de 0	- 21.574.285.794	98.790.207	- 0,46	-0,47	-0,50	- 0,54
Hasta 400	151.041.059.394	472.546.152	0,31	0,32	0,34	0,37
401 a 600	256.387.819.253	1.587.650.262	0,62	0,64	0,67	0,73
601 a 800	503.562.345.256	10.420.752.566	2,07	2,13	2,26	2,44
801 a 1.000	932.041.019.225	44.373.867.251	4,76	4,90	5,19	5,20
1.001 a 1.400	1.991.354.091.684	192.116.963.491	9,65	9,94	10,52	11,38
1.401 a 1.800	1.829.702.941.316	234.395.142.929	12,81	13,19	13,96	15,12
1.801 a 2.200	1.435.765.142.032	206.998.723.749	14,42	14,85	15,71	17,01
2.201 a 2.600	1.042.773.546.986	163.007.188.869	15,63	16,10	17,04	18,45
2.601 a 3.000	792.563.394.418	132.410.907.514	16,71	17,21	18,21	19,71
3.001 a 3.400	628.144.901.807	110.593.854.656	17,61	18,13	19,19	20,78
3.401 a 3.800	520.662.837.445	96.242.914.368	18,48	19,04	20,15	21,81
3.801 a 4.200	425.028.845.647	82.665.323.359	19,45	20,03	21,20	22,95
4.201 a 4.600	339.355.033.937	69.438.718.100	20,46	21,08	22,30	24,15
4.601 a 5.000	274.687.382.918	59.068.095.977	21,50	22,15	23,44	25,37
5.001 a 5.400	226.939.674.281	51.015.353.749	22,48	23,15	24,50	26,53
5.401 a 5.800	188.524.909.209	44.157.120.970	23,42	24,13	25,53	27,64
5.801 a 6.200	157.419.723.448	38.324.169.962	24,35	25,08	26,54	28,73
6.201 a 6.600	137.171.309.520	34.678.823.082	25,28	26,04	27,56	29,83
6.601 a 7.000	118.548.009.262	31.166.886.674	26,29	27,08	28,66	31,02
7.001 a 7.400	99.007.108.925	27.070.739.190	27,34	28,16	29,80	32,26
7.401 a 7.800	85.376.477.894	24.204.190.645	28,35	29,20	30,90	33,45
7.801 a 8.200	72.666.931.400	21.266.458.291	29,27	30,14	31,90	34,53
8.201 a 8.600	62.500.079.402	18.948.635.631	30,32	31,23	33,05	35,77
8.601 a 9.000	55.411.397.669	17.318.593.962	31,25	32,19	34,07	36,88
9.001 a 9.400	48.763.290.733	15.671.329.025	32,14	33,10	34,03	37,92
9.401 a 9.800	42.185.055.555	13.907.110.528	32,97	33,96	35,93	38,90
9.801 a 11.000	101.333.760.275	35.038.225.909	34,58	35,61	37,69	40,80
11.001 a 12.000	64.119.732.139	23.461.513.511	36,59	37,69	39,88	43,18
12.001 a 13.000	49.352.561.430	18.728.842.311	37,95	39,09	41,36	44,78
13.001 a 14.000	39.665.487.758	15.314.161.887	38,61	39,77	42,08	45,56
14.001 a 15.000	33.822.990.452	13.113.790.276	38,77	39,93	42,26	45,75
15.001 a 20.000	111.667.689.539	43.896.183.620	39,31	40,49	42,85	46,39
20.001 a 25.000	68.780.441.751	27.353.439.518	39,77	40,96	43,35	46,93
25.001 a 30.000	45.065.011.568	18.061.532.364	40,08	41,28	43,69	47,29
Más de 30.000	340.869.980.568	116.780.375.083	34,26	35,29	37,34	40,43
<b>TOTALES</b>	<b>13.250.687.698.302</b>	<b>2.053.368.915.638</b>				

Fuente: Memoria de la Administración tributaria y elaboración propia

utilizar porque en la práctica no hay otros datos".

A. ACTIVIDAD.

A.1. Distribución de la población activa por sexo.

$$\frac{\text{activos M}}{\text{activos T}} ; \frac{\text{activos V}}{\text{activos T}}$$

A.2. Pobl. activa por sexos. Ratio mujer/varón.

$$\frac{\text{activos M}}{\text{activos V}}$$

A.3. Tasa actividad por sexo.

$$\frac{\text{activos M}}{\text{pobl. M } > 16} ; \frac{\text{activos V}}{\text{pobl. V } > 16}$$

A.4. Distribución pobl. activa por sexo, en cada grupo edad.

Idem A.1. para cada grupo edad

A.5. Pobl. activa por sexo y grupos edad. Ratio mujer/varón.

Idem A.2. para cada grupo edad

A.6. Tasa actividad por grupos edad, para cada sexo.

Idem A.3. para cada grupo edad

A.7. Distribución pobl. activa por grupos edad, para cada sexo.

$$\frac{\text{activos M}_4^6}{\text{activos M}} ; \frac{\text{activos V}_4^7}{\text{activos V}}$$

A.8. a A.10. Idem A.1. a A.3. para Agricultura.

A.11. a A.13. Idem A.1. a A.3. para Industria.

A.14. a A.16. Idem A.1. a A.3. para Construcción.

A.17. a A.19. Idem A.1. a A.3. para Servicios.

<sup>6</sup> Activos M<sub>4</sub>: Mujeres activas en cada grupo de edad (los grupos de edad de la EPA son: de 16 a 19 años; de 20 a 24; de 25 a 54; y de 55 y más).

<sup>7</sup> Activos V<sub>4</sub>: Varones activos en cada grupo de edad.

Para que un impuesto sobre la renta sea confiscatorio ha - de absorber la totalidad de la renta del contribuyente; y en el caso que hemos escogido resulta que para todos los contribuyentes con tipo medio efectivo por debajo del 25 % pueden soportar un recargo como el indicado del 300 % sin que la cantidad total a pagar (cuota estatal más recargo autonómico) - llegue al 100 % y en los recargos propuestos del 3%, del 9% - y del 18 % nunca sería confiscatorio porque tal carácter se - alcanza con tipos medios efectivos, sin recargo del 97,0873 %, 91,7431 %, y 84,7457 % respectivamente, que son muy superiores al 40,08 % que es el máximo recogido en el cuadro 1 y correspondiente a la base imponible del penúltimo tramo.

En base a las previsiones de recaudación por el IRPF en el año 1988 en las distintas Delegaciones de Hacienda que forman parte de la Comunidad Autónoma de Castilla y León y cuya suma asciende a 109.444 millones de pesetas, podemos calcular la - recaudación que dicha Comunidad hubiese obtenido si hubiese - establecido en 1988 un recargo sobre la cuota líquida del - IRPF, con cada uno de los tres tipos que se barajan. Así como el peso que tendrían tales ingresos sobre el total de ingresos previstos por la Comunidad para ese año que fueron de - 90.128,45 millones de ptas.

CUADRO 3

% de recargo	Recaudación (millones)	% de recaudación sobre el presupuesto de ingreso de 1988
3	3.283,32	3,64
9	9.849,96	10,93
18	19.699,92	21,86

Si queremos extender la previsión a los años 89 y 90 podríamos utilizar como índice de actualización de la recaudación obtenida en 1988 si existiese recargo el cociente entre las cifras presupuestadas de recaudación por el IRPF a nivel nacional para el año 89 y 90 con respecto a la del año 88.

Así la columna dos (2) del cuadro 4 que se recoge a continuación se obtendría multiplicando la recaudación obtenida - por el recargo en 1988 por el índice

$$i_1 = \frac{2.908.500}{2.291.000} = 1,2695$$

El índice para obtener las previsiones del 89 sería

$$i_2 = \frac{3.279.000}{2.291.000} = 1,4313$$

Las cantidades que recogen ambos índices se expresan en millones de pesetas.

CUADRO 4

% de recargo	Recaudación prevista (en millones)		
	Año 88	Año 89	Año 90
3	3.283,32	4.168,17	4.699,41
9	9.849,96	12.504,52	14.098,24
18	19.699,92	25.009,05	28.196,49

Consultando los Presupuestos Generales del Estado para 1989 y 90 sólo cabría revisar las cifras anteriores al alza, puesto que en la liquidación de los presupuestos para 1988 - la recaudación nacional por el IRPF ascendió a 2.585.019 millones de pesetas frente los 2.291.000 millones previstos para ese año (el 112,8 %). En el avance de la liquidación de ingresos para 1989 la recaudación (3.266.666) sobre la previsión (2.908.500) presupuestaria supone el 112,3 %. Aunque son cifras a nivel nacional es razonable creer que en la Comunidad Autónoma también se haya experimentado un incremento similar.

#### 4.- CONCLUSIONES

A la vista de lo que hemos expuesto, cabe resaltar.

Primero: la constitucionalidad de un recargo sobre el IRPF siempre que lógicamente respete los límites y condiciones que hemos visto.

Segundo: Su potencialidad recaudatoria. Un porcentaje muy reducido sobre la cuota líquida del IRPF supone una recaudación adicional considerable .

Tercero: Su sencillo establecimiento y fácil gestión. Parece que lo más acertado sería que la gestión del recargo fuese unido a la del impuesto base, y en consecuencia, fuese la Administración Central la encargada de su exacción y luego entregase la cantidad recaudada correspondiente al recargo a la respectiva Comunidad Autónoma.

#### Propuesta de lege ferenda

Como es notorio desde un punto de vista político no es nada atractivo el establecimiento de un recargo ya que supone, evidentemente, una mayor presión fiscal sobre los ciudadanos de la respectiva comunidad, los cuales difícilmente apreciarían la justificación del mismo. En consecuencia, el coste político puede ser elevado. Para paliar algo esta situación sería conveniente que las Cortes Generales aprobasen una Ley de Recargos que fijase unos límites máximos a los posibles recargos en virtud de un criterio de prudencia y así se conseguiría además en este tema una cierta igualdad horizontal entre todas las Comunidades Autónomas.

Para terminar y en relación con esta conveniente ley de Recargos cabe plantearse dos cuestiones: si esta ley debe de tener el rango de Ley Orgánica o no y si debe revestir igualmente el carácter de Ley armonizadora.

Nada mejor para dar respuesta a estas dos cuestiones que reproducir el dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de la ley reguladora de los recargos sobre Impuestos del Estado a favor de las Comunidades Autónomas redactado por el Ministerio de Economía y Hacienda en el mes de mayo de 1982. Respecto a la conveniencia de que la ley de recargos se articule mediante una ley armonizadora lo fundamenta en los siguientes principios: "1º El interés general aconseja mantener un principio de homogeneidad en la estructura tributaria nacional, sea cual fuere el ente que detentare la concreta potestad tributaria. 2º El interés general aconseja igualmente mantener unos criterios de coordinación de los recargos con los tributos del Estado y asegurar que tales recargos no supongan una minoración de los ingresos del Estado. 3º El principio constitucional de la igualdad tributaria aconseja armonizar la potestad tributaria autonómica para evitar el carácter confiscatorio de los recargos, y que éstos no generen desigualdad fiscal por la vía del establecimiento de exenciones, bonificaciones, reducciones y deducciones. 4º Se manifiesta, igualmente, el interés general en la conveniencia de dotar de uniformidad la estructura formal de los recargos, en materia de devengos, períodos impositivos,

gestión y revisión."

Respecto a si dicha ley debería ser una Ley Orgánica entiende el Consejo de Estado que ésta se hace necesaria en función de dos razones: si modifica la LOFCA (exigencia del artículo 81.2 de la Constitución) o si aborda materias no reguladas por la LOFCA que sean propias de ley orgánica por exigirlo así el artículo 157.3 de la Constitución. En consecuencia, en el tema del recargo dada la regulación más compleja del mismo que la contemplada en la LOFCA parece aconsejable que su regulación deba revestir el carácter de ley orgánica.