

anuario
1990

INSTITUTO
DE ESTUDIOS
ZAMORANOS
FLORIAN
DE OCA MPO



ANUARIO 1990

INSTITUTO DE ESTUDIOS ZAMORANOS
“FLORIAN DE OCAMPO” (C.S.I.C.)

**anuario
1990**

**INSTITUTO
DE ESTUDIOS
ZAMORANOS
FLORIAN
DE OCA MPO**



CONSEJO DE REDACCION

Miguel Angel Mateos Rodríguez, Enrique Fernández-Prieto, Miguel de Unamuno, Juan Carlos Alba López, Juan Ignacio Gutiérrez Nieto, Luciano García Lorenzo, Jorge Juan Fernández, José Luis González Vallvé, Eusebio González, Amando de Miguel, Concha San Francisco, Francisco Rodríguez Pascual, Antonio Pedrero Yéboles.

Secretario Redacción: Juan Carlos Alba López.

Diseño Portada: Angel Luis Esteban Ramírez.

© INSTITUTO DE ESTUDIOS ZAMORANOS
"FLORIAN DE OCAMPO"
Consejo Superior de Investigaciones Científicas (C.S.I.C.)
DIPUTACION PROVINCIAL DE ZAMORA.

ISSN.: 0213-82-12

Depósito Legal: ZA - 297 - 1988

Imprime: Gráficas Heraldo de Zamora. Santa Clara, 25 - ZAMORA

INDICE

ARTICULOS

ARQUEOLOGIA	15
Emiliano Jiménez, F. Javier Ortega, Santiago Gil, Santiago Martín y Luis Alonso Andrés: <i>Excavaciones paleontológicas en la provincia de Zamora, realizadas durante 1990</i>	17
<i>Excavaciones arqueológicas en la provincia de Zamora en 1990.</i>	29
Elías Rodríguez Rodríguez, Hortensia Larrén Izquierdo y Rosario García Rozas: <i>Carta Arqueológica de Villafáfila</i>	33
Javier Larrazábal Galarza: <i>Inventario del Patrimonio arqueológico de la zona de montaña de Zamora: Sanabria, primera fase.</i>	77
Ana I. Viñé Escartín y Ana M ^a Martín Arija, Purificación Rubio Carrasco: <i>Excavación de urgencia en "Santioste", Otero de Sarríos</i>	89
Jesús Celis Sánchez y José Avelino Gutiérrez González: <i>Resumen de los resultados obtenidos en la IV Campaña de excavación en "Los cuostos de la Estación", Benavente, Zamora</i>	105
M. Gabriela Carballo Cuadrado y Ana I. Viñé Escartín: <i>Un horno romano en Milles de la Polvorosa. Zamora</i>	123
Ricardo Martín Valls y Santiago Carretero Vaquero: <i>Nuevas interpretaciones sobre las estructuras ocupacionales del Ala II Flavia (Peta-vonium)</i>	135
M ^a Dolores Vicente García: <i>Resumen de la excavación de urgencia realizada en Villaveza del Agua</i>	145
Ana I. Viñé Escartín: <i>Necrópolis tardorromana en Vadillo de la Guareña</i>	153
M. Gabriela Carballo Cuadrado y Fco. Javier Sanz García: <i>Excavación de urgencia en el solar calle Rúa de los Notarios-San Martín. Zamora</i>	169
Fernando Puertas Gutiérrez y Francisco Javier Treceño Losada: <i>Excavaciones arqueológicas en Fermoselle</i>	179
Jorge Juan Fernández: <i>Aspectos arqueológicos del parque natural del Lago de Sanabria</i>	191
Consuelo Escribano Velasco: <i>La Edad del Hierro en el occidente de Zamora y su relación con el horizonte del Soto de Medinilla: "El Castillo", Manzanal de Abajo. Zamora</i>	211

ARTE	265
Jesús Paniagua Pérez: <i>Algunas piezas de platería mexicana en Zamora</i>	267
ESTUDIOS ECONOMICOS	279
Angeles García Frías: <i>La financiación local a través del sistema de recargos: especial referencia a la provincia de Zamora</i> .	281
Angel Prieto Guijarro y Francisco Rodríguez: <i>Transformaciones estructurales y economías de tamaño de la agricultura zamorana</i>	333
ENSAYOS	395
Remigio Hernández Morán: <i>Artículos II</i>	397
Francisco Iglesias Carreño: <i>La sentencia de Cuéllar y la autonomía constitucional de los municipios</i>	433
DIPLOMATICA	447
Juan Carlos Galende Díaz: <i>Estudio diplomático-paleográfico de dos documentos reales para la historia de Zamora</i>	449
Pedro García Alvarez: <i>El censo enfiteútico "redimible" en el siglo XVI a través de los archivos zamoranos. Tipología documental</i>	463
HISTORIA	481
María José Espinosa Moro: <i>Fundación de capellanías y otros destinos de las remesas de oro y plata enviadas por zamoranos residentes en Indias. Siglos XVI-XVII (II)</i>	483
Enrique Fernández Prieto: <i>El conocimiento del Lago de Sanabria a través de los tiempos</i>	547
Carlos Domínguez Herrero: <i>Toro, 1643-1645: el "retorno" de un noble andaluz</i>	555
Jesús Bragado Mateos: <i>La Tierra, base de la organización económica en la Edad Moderna. Sanabria en el siglo XVIII</i>	595
Antonio Matilla Tascón: <i>El mariscal del Perú, don Alonso de Alvarado y su familia (II)</i>	629

MEMORIA Y ACTIVIDADES

Memoria año 1990	689
CONFERENCIAS	699
José Antonio Rubio Sacristán: <i>La Residencia de estudiantes</i> ...	701
Juan Marichal: <i>Alberto Jiménez Frand y la universalidad de la cultura española</i>	709
Josefa de la Fuente Mangas, José Miguel Delgado Idarreta, Leoncio Vega Gil y Miguel Angel Mateos Rodríguez: <i>Homenaje a Claudio Moyano</i>	719
Fernando Panizo Marcos: <i>Conferencia clausura del curso sobre la Comunidad Económica Europea</i>	737
Fernando Rodrigo Rodríguez: <i>Ciclo España siglo XX. El camino español hacia la democracia</i>	751
Gregorio Peces Barba, José Ramón Montero y Fernando Rodrigo Rodríguez: <i>La transición política en España</i>	765
Pedro Schwartz: <i>Economía y sociedad española durante la transición</i>	789
Rodolfo Martín Villa, Ramón García Cotarelo y José Girón Garrrote: <i>La transición española</i>	809
Nicolás Sartorius, Javier Tusell y Carlos Alba Tercedor: <i>La transición política en España</i>	835
Emilio de la Parra: <i>La masonería española</i>	853
José Antonio Ferrer Benimeli: <i>La masonería y poder en la Historia Contemporánea</i>	867
Raimond Carr, Demetrio Castro, Josefina Cuesta, José Varela Ortega y Richard Cobb: <i>Revolución francesa</i>	883
Antonio Morales Moya: <i>La historiografía española y la Revolución francesa</i>	901
Miguel Galanez y Jesús Pedro Hilario Silva: <i>Presentación del libro de Jesús Pedro Hilario Silva</i>	919
IN MEMORIAM	927
Gerardo Pastor Olmedo: <i>Anselmo Allue de Horna</i>	929
Santiago Samaniego: <i>Luis Cortés Vázquez</i>	931

ARTICULOS

LA FINANCIACION LOCAL A TRAVES DEL SISTEMA DE RECARGOS: ESPECIAL REFERENCIA A LA PROVINCIA DE ZAMORA

ANGELES GARCIA FRIAS

Esta investigación ha pretendido llevar a cabo un análisis eminentemente jurídico de una figura tributaria muy concreta, los denominados “recargos”, prestando especial atención a los recargos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo este impuesto no ha sido analizado de forma aséptica, como si de un estudio de laboratorio se tratase, sino que los problemas que puedan surgir en su posible implantación se han centrado teniendo en cuenta un marco geográfico muy concreto, la provincia de Zamora, con las implicaciones que esto lleva consigo, es decir, la comunidad autónoma en que esta provincia se encuadra, sus circunstancias económicas y sociales. Todo ello, unido a la labor de recogida de los datos proporcionados por la experiencia pasada, nos ha permitido llevar a término la labor que en un principio nos habíamos propuesto.

I. PLANTEAMIENTO DE LOS PROBLEMAS DE LA FINANCIACION LOCAL.

Para llegar a una exacta comprensión de la problemática que encierra la financiación local a través del sistema de recargos, es necesario comenzar por un viejo tema, siempre recordado cuando se inicia un estudio referido a la financiación local y siempre sin resolver, me estoy refiriendo a la crónica insuficiencia de medios de las haciendas locales. Problema que afecta a la mayoría de los Municipios españoles, pero que se ve agravado en una región de escasos recursos económicos como es Castilla y León.

Buscar soluciones para ello no es una tarea fácil, máxime si nos fijamos en cómo se han ido sucediendo reforma tras reforma a lo largo de este siglo con una misma finalidad, terminar con el déficit local y con un mismo resultado, el fracaso en este objetivo.

Sería un trabajo arduo, a la par que interesante, indagar sobre los conseguido por toda esta maraña legislativa, pero esto excede del ámbito

de este estudio ⁽¹⁾. Por ello nos centraremos tan solo en la normativa promulgada tras un ineludible punto de partida, la Constitución Española de 1978 ⁽²⁾, a partir de la cual dos leyes importantes en materia de recargos nos marcarán el camino, la Ley de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales de 21 diciembre 1983 ⁽³⁾ y la Ley Reguladora de Haciendas Locales de 28 diciembre 1988.

No cabe duda de que la promulgación de la C.E. ha sido decisiva en materia de haciendas locales, por dos motivos esenciales la aparición del Estado de las Autonomías y el reconocimiento de importantes principios constitucionales, me estoy refiriendo fundamentalmente a aquellos de autonomía y suficiencia financiera.

Resulta necesario pues comenzar por el análisis de estos principios ⁽⁴⁾, porque de las conclusiones a las que lleguemos, al presidir estos toda la materia de haciendas locales, va a depender en gran medida la problemática constitucional en la que se ven sumergidos los recargos, y al hilo de ello la viabilidad o no de este medio de financiación.

A. Análisis del principio de autonomía municipal

Cuando se hace referencia al término autonomía, automáticamente éste se relaciona con la autonomía otorgada a las Comunidades Autónomas. Pero sería un gran error pretender trasladar el significado de esta última al ámbito municipal, al que le son de aplicación caracteres propios.

No se puede intentar el estudio del principio de autonomía de una forma global ⁽⁵⁾, sino que es inevitable ponerle un determinado etiquetado para concretar su ámbito, que en nuestro caso sería “autonomía tributaria de los municipios”. Giannini, al abordar este concepto, comienza con una acepción genérica como “cierta libertad o facultad de movimientos en relación a otra persona o cosa” y llega a la conclusión de que no existe un concepto jurídico de autonomía, sino que existen conceptos y nociones de

(1) Vid. el excelente estudio sobre el tema que lleva a cabo CALVO ORTEGA, R.: “Medio Siglo de Hacienda Municipal: Del estatuto al proyecto de 1974”, en *Hac. Pub. Esp.*, n.º 35, 1975.

(2) En adelante C.E.

(3) En adelante L.M.U.

(4) Por ello dice TRIMELONI, M. que es inevitable cuando se habla de tributos locales hacer referencia a los conceptos de autonomía financiera y tributaria; más aún lo será si nos referimos a su problemática constitucional como es el caso, en “Note su “autonomía finanziaria” e “autonomía tributaria” nel sistema normativo dei Comuni”, en *Riv. Dir. Fin. II*, 1975, p. 282.

(5) El concepto de autonomía no es unívoco, sino que sirve a los más variados intereses, así se desprende de las opiniones doctrinales sobre el tema. Vid. entre otros, GIANNINI, M.S.: “Autonomía (Saggio sui concetti di autonomia)”, en *Riv. Trim. Dir. Pub.*, 1967, p. 551, 552; PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZALEZ GARCIA, E.: *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid 1989, tomo I, p. 149.

contenido y noción de diversos entre sí, que reciben calificaciones de un adjetivo puesto al término.

A pesar de que asumamos las ideas de este autor respecto a la necesidad de poner a este concepto un calificativo, no parece correcto entrar directamente en el análisis de la autonomía tributaria de los entes locales, sino que parece necesario enlazar autonomía financiera con la normativa y la política.

Los artículos 137 y 140 de la C.E., junto a la representatividad democrática, declaran la autonomía municipal. No cabe duda que dado el lugar en que se realiza esta declaración y la forma en que se hace, se está refiriendo a una autonomía política o mejor dicho, política administrativa. Pero ¿en esta genérica atribución de autonomía política está contenida una autonomía financiera?.

Significa la autonomía político-administrativa, la capacidad que tienen los municipios para fijar una dirección político-administrativa en un ámbito muy acotado, el de “la gestión de sus respectivos intereses” señalado por el art. 137 C.E. Queda así fijada la línea competencial en la que puede desarrollarse la autonomía municipal, trasladándose así el problema a la determinación de cuales son esos concretos intereses. A nuestro modo de ver no cabe duda de que entre estos intereses se encuentran los financieros en general y los tributarios en particular.

Un análisis a fondo de la relación que existe entre la autonomía política y la autonomía financiera nos conduce a la conclusión de que una no puede existir sin la otra. Para poder predicar la autonomía municipal es necesario que los municipios gocen de una mínima autonomía financiera. Esto es así porque no cabe duda de que la mayor parte de las decisiones municipales conllevan una necesidad de dotación de recursos económicos. Si dichos recursos son escasos o inexistentes, resulta obvio que de nada le vale al municipio gozar de las máximas cotas de autonomía. Si además sucede que para poder obtener un mayor montante de ingresos ha de acudir a instancias superiores, que tal vez no puedan o no quieran atender a esta petición, el resultado es que la autonomía declarada queda vacía de contenido. Por ello la autonomía financiera permite al Municipio poder ajustar en alguna medida, por pequeña que sea, sus ingresos a sus necesidades de gastos.

Cuando el Municipio pueda decidir mínimamente sobre sus ingresos y sobre sus gastos, entonces gozará de autonomía financiera y con ésta se hará realidad la autonomía política. Estas ideas no quieren decir sin embargo, que estemos abogando por una autofinanciación, ésta tan solo po-

dría ser propiciada para el Estado, pero en modo alguno para los municipios, al carecer de potestad legislativa.

Así lo ha visto el Tribunal Constitucional en la sentencia de 2 febrero 1981, que interpretando el art. 142, C.E., considera que los medios de los que se nutran las haciendas municipales han de ser suficientes pero “no han de ser en su totalidad propios”, si pretendiésemos que esto fuese así, una financiación basada en recursos totalmente propios, entonces estaríamos identificando autonomía financiera y autofinanciación.

En la práctica, dado el agotamiento de los hechos impositivos susceptibles de ser grabados, y mientras el Estado no renuncie a alguno de los propios, resulta imposible pensar en una finanza municipal compuesta totalmente de ingresos propios.

Pero es necesario profundizar más en el concepto de autonomía, ya que no creemos que la declaración del art. 140 C.E. sea meramente de carácter político o de índole programática. El auténtico significado del término es el de autonomía normativa, como lo indica la propia palabra. Por ello, la autonomía normativa municipal se refleja en la facultad de emanar normas en la esfera que le es propia. Aparece así en este momento una limitación que va a condicionar nuestra investigación de principio a fin. Se trata del hecho de que los municipios tan solo tengan potestad reglamentaria, y por tanto de desarrollo de aquellas leyes que hayan sido dictadas para los mismos, ya sea por el Estado o por la Comunidad Autónoma.

Así los Municipios tan solo pueden desarrollar su autonomía financiera en la medida en que su potestad reglamentaria lo haga posible. Por ello queda en manos de las leyes del Estado y de la Comunidad Autónoma con competencias para ello, el dejar o no un cierto margen de libertad en el que pueda realizarse la autonomía financiera municipal.

B. El principio de suficiencia financiera

Es necesario para tener una visión completa de los principios plasmados en la constitución realizar una distinción entre los de autonomía y suficiencia financiera.

Esta necesidad viene dada porque la autonomía financiera municipal no aparece expresamente declarada en el texto constitucional, sino que hay que llegar a ella de una forma deductiva. Por el contrario el principio de suficiencia financiera sí se recoge en la Constitución, concretamente en el artículo 142. Esta indeterminación ha sido el origen de una polémica

doctrinal sobre si hay un verdadero principio de autonomía financiera local o tan solo una mera suficiencia financiera ⁽⁶⁾.

El art. 142 C.E. dice: "Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas".

En primer lugar hay una toma de conciencia por parte del legislador sobre la situación deficitaria que ha perseguido históricamente las haciendas locales. Este artículo supone además un mandato a las leyes financieras locales para que en primer término doten a las Corporaciones locales de medios suficientes ⁽⁷⁾.

Pero ¿basta con que los Municipios tengan una suficiencia o es necesario además de ésta una autonomía financiera?. Para responder a esta pregunta será necesario previamente identificar ambos términos.

Dar un concepto de suficiencia es una tarea difícil porque no podemos llegar a una definición objetiva, sino que forzosamente entran en juego valoraciones subjetivas. Existe suficiencia cuando hay una adecuación de medios a fines. Objetivamente podrá constatarse si existe o no esta adecuación, pero, antes de ello, intervienen valoraciones subjetivas en orden a la fijación de los fines a alcanzar.

Como resalta Simón Acosta ⁽⁸⁾ hay un predominio de los aspectos subjetivos en la definición de suficiencia y afirma: "Existirá por tanto suficiencia cuando los medios económicos de que dispona el ente local, atendidas las circunstancias, que puedan afectarle, permitan con una correcta gestión proporcionar a los ciudadanos el nivel cuantitativo y cualitativo de servicios públicos que deben prestarle".

No cabe duda de que es necesario dotar a la hacienda local de suficiencia, pero con esto no basta, porque además habrá que otorgarle una autonomía financiera. No se trata de hacer una mera declaración de intenciones, sino que implícitamente esto queda recogido en el artículo 142

(6) Entre los autores que identifican autonomía y suficiencia financiera, vid. ad. ex.: LASARTE ALVAREZ, J.: "Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas", CIVITAS R.E.D.F., n.º 22, 1979, p. 216. GONZALEZ SANCHEZ, M.: "Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución española", *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, enero-marzo 1986, n.º 229, p. 101.

Como ejemplo de aquellos que plantean la existencia de una autonomía financiera local, vid. SIMON ACOSTA, E.: "El principio de suficiencia en la hacienda local", en la obra colectiva *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, I.E.F., Madrid, 1982, p. 488, y FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Principios constitucionales informantes de la hacienda local", O.T.E. (Administración local). Estudios jurídicos, D.G.C.E., I.E.F., Madrid, 1985, p. 217-218.

(7) Estas consideraciones las realiza SIMON ACOSTA en "El principio...", ob. cit., p. 479.

(8) En "El principio...", ob. cit., p. 489.

C.E. al determinar que tipo de recursos son los adecuados para conseguir esa suficiencia: tributos propios y participaciones.

Las participaciones son un medio de financiación derivado, pero desde el momento en que aparece el mandato constitucional que obliga a que los municipios se financien en parte por tributos propios, ya se está constando la necesidad de dotar a los municipios de autonomía financiera.

No hay verdaderos tributos propios sin autonomía tributaria. La autonomía tributaria se manifiesta en la capacidad de decisión sobre los tributos propios.

La financiación de los entes locales habrá de estar condicionada por el logro de una suficiencia, pero sin olvidar que el ente local deberá tener una capacidad de actuación sobre sus recursos, tanto para la determinación del gasto como de los ingresos, evitando en la medida de lo posible la dependencia de instancias superiores. Deberá gozar por tanto, de autonomía financiera.

Dada la vaguedad de los preceptos constitucionales el verdadero significado que tengan en la práctica tanto la autonomía como la suficiencia financieras va a depender de las leyes que desarrollen las mismas, tanto a nivel estatal como autonómico. La doctrina, como hemos podido apreciar, se divide en sus opiniones y la jurisprudencia tanto del T.C. como del T.S. es muy escasa y sus apreciaciones son excesivamente vagas. Un problema adicional es que tampoco podemos acudir al derecho comparado porque no encontramos ninguna constitución con un precepto similar al art. 142 C.E., aunque sí aparezca declarada la autonomía municipal en muchas de éstas ⁽⁹⁾.

Por tanto estas reflexiones nos llevan a la conclusión de que es necesario dotar a los Municipios de un mayor grado de autonomía tributaria, circunstancia que ha de conseguirse a través de un mayor número de tributos propios, entre los cuales se encuentran los recargos.

Los tributos propios dotan al sistema de una mayor flexibilidad, al poder variar la recaudación obtenida por los mismos en función de las decisiones municipales. Otra ventaja de los tributos propios, de general aceptación, es la responsabilidad que adquieren los administradores municipales en la toma de decisiones sobre los tributos propios. El contribuyente municipal va a pedir responsabilidad al administrador por el empleo de los recursos que ha obtenido de su bolsillo. El administrador responde ante los contribuyentes, que son a su vez sus votantes, por las decisiones

(9) Vid. ad. ex. ART^o 128. Constitución Italiana 1947.

tomadas. Nos estamos refiriendo en definitiva al principio de autoresponsabilidad que se pone de manifiesto en materia de tributos propios, y que se agudiza más aún en municipios pequeños, como son los que se ven implicados en nuestro trabajo, en el ámbito zamorano.

II. CONCEPTO DE RECARGO Y NATURALEZA JURIDICA

Planteado el marco jurídico e histórico adecuado para el estudio de los recargos parece necesario continuar nuestro trabajo dando un concepto instrumental de esta figura, que nos ayude a perfilar con nitidez el objeto de nuestro estudio. No pretendemos llevar a cabo un análisis en profundidad del concepto y naturaleza jurídica de los recargos, dado el carácter eminentemente práctico de esta investigación, aunque no por ello dejan de ser determinantes las ideas que demos aquí para la solución de muchos de los puntos que después se abordarán.

El recargo que vamos a examinar es un impuesto. No nos vamos a referir pues, a otros recargos que son elementos integrantes de la deuda tributaria, considerados como prestación tributaria accesoria, es decir, los recargos por aplazamiento o prórroga y por apremio ⁽¹⁰⁾.

Los recargos son impuestos que se establecen sobre la base imponible o la cuota de otro impuesto. Las obligaciones que surgen como consecuencia del pago de ambos impuestos son obligaciones coligadas, con el significado que a las mismas confiere el Prof. Berliri ⁽¹¹⁾.

El sujeto activo de ambos impuesto ha de ser diferente, de ahí que los llamados recargos sobre tributos propios no puedan ser considerados como verdaderos recargos, sino tan solo una mera elevación del tipo o de la cuota.

Los recargos tampoco pueden ser establecidos sobre tasas y contribuciones especiales a pesar de lo defendido por algunos autores ⁽¹²⁾, por dos motivos fundamentales, el primero que ambas figuras son siempre tributos propios, con lo que el sujeto activo siempre coincidiría no pudiendo hablarse de recargos. En segundo término la hipótesis de estos mal llamados

(10) Sobre las diferencias entre estos tipos de recargos vid. SOLER ROCH, M.T.: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, I.E.F., Madrid, 1974, págs. 12 a 14 y GONZALEZ SANCHEZ, M.: "Comentario al art. 58 de la Ley General Tributaria", en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Edersa, Madrid, 1982.

(11) En *Corso Istituzionale di diritto tributario*, vol. I, Guiffré, Milano, 1985, págs. 254-255; este autor considera obligaciones coligadas a los recargos denominados en Italia *addizionale y sovrimposta*.

(12) Esta es la postura de CAZORLA PRIETO, L.M. en *Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, EDILEX, Madrid, 1986.

recargos iría en contra de la propia naturaleza de tasas y contribuciones especiales, pudiendo incluso calificarse de inconstitucionales.

Por todo ello el recargo es un impuesto sobre otro, es decir, un sobreimpuesto. Podría también calificarse de impuesto encubierto o impuesto parásito, ya que asume para su configuración algunos elementos del impuesto principal.

Así mismo hemos de distinguir recargos y participaciones. Los recargos tienen una naturaleza tributaria y han de contener los elementos característicos de un impuesto. Las participaciones consisten en transferir a un ente distinto del sujeto activo de un tributo, un porcentaje predeterminado de la recaudación del mismo.

Tanto recargos como participaciones son creados por Ley, pero los recargos pertenecen a la denominada financiación propia y las participaciones, en cambio, a la derivada, de ahí que la intervención del ente subcentral en el establecimiento y cuantificación de estas últimas es nula. Esto no sucede con los recargos.

Por último, al menos hemos de enumerar los principales caracteres de los recargos objeto de estudio:

Los recargos locales son impuestos que pertenecen a la financiación propia. Los recargos se establecen sobre la base imponible o la cuota de un impuesto perteneciente a un ente diverso, es decir, sobre un impuesto no propio.

Otra característica a resaltar es que los recargos no pueden tener el carácter de deducibles del impuesto principal, ya que entonces perderían la naturaleza de recargos para convertirse en una modalidad más o menos sofisticada de participación.

El tipo ha de ser proporcional, no sólo por motivos de un más fácil gestión, sino porque de este modo, se evita que se produzcan distorsiones en la progresividad de aquellos impuestos en los cuales sea predicable esta característica, por ejemplo el I.R.P.F.

Especial referencia a la consideración de los recargos como impuestos propios.

Si hemos hablado en el capítulo anterior del principio de autonomía tributaria y de cómo ésta tiene razón de ser por la existencia de tributos propios, parece necesario en primer término dar un concepto aproximado

de tributo propio ⁽¹³⁾ y después averiguar si los recargos son o no impuestos propios.

Consideramos oportuno en este momento dar un concepto de tributo propio, dada la carencia absoluta en su elaboración doctrinal, porque si no lo hiciéramos así, nos sería imposible adoptar una posición fundamentada sobre la calificación que habría de darse a los recargos.

No vamos a tratar genéricamente de los “tributos propios”, sino que dada la materia objeto de esta investigación, nos centraremos preferentemente en aquellos municipales.

Sentadas estas premisas es necesario comenzar con una aclaración terminológica, ya que en muchas ocasiones se identifican tributos propios e imposición municipal autónoma ⁽¹⁴⁾. Esta asimilación, a nuestro juicio totalmente correcta, no es más que una forma de constatar el engarce existente entre la noción de autonomía municipal, que apuntábamos en el capítulo primero, y el tributo propio del Municipio que trataremos a partir de este momento.

En segundo lugar vamos a diferenciar esta categoría de una figura próxima, el tributo cedido. Nadie mejor que Martínez Lafuente para ayudarnos en esta labor ⁽¹⁵⁾ ya que a pesar de que su trabajo se haya dedicado a los tributos cedidos de las CCAA, cabe aplicar sus definiciones a los municipios. Así, este autor define el tributo como “aquel que rigiéndose por la normativa del Estado ⁽¹⁶⁾, implica nazca una obligación tributaria en su favor, sustituyéndose por imperativo de la ley la persona del acreedor”, éste pasará a ser el Municipio ⁽¹⁷⁾.

En estos tributos se cede la titularidad del crédito tributario, en un sentido más amplio, pueden llegar a cederse las competencias inherentes a la potestad de imposición, pero nunca la potestad tributaria normativa ⁽¹⁸⁾.

Esta análisis, en sentido contrario, nos lleva a la conclusión de que la

(13) Utilizamos el concepto “tributo propio” en concordancia con el término que se utiliza habitualmente en la legislación y en las Ordenanzas Municipales, a pesar de que ya hayamos aclarado en el epígrafe anterior que los recargos son considerados como impuestos y, por ello, englobados en la categoría genérica del tributo.

(14) Bajo la rúbrica de “imposición municipal autónoma” recogía la L.M.U. a recargos en el I.R.P.F. y Contribuciones territoriales.

(15) Cf. MARTINEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983, p. 138.

(16) Aplicando esta definición a los Municipios cabría añadir en este lugar “o de la Comunidad Autónoma cuando ésta tenga competencia”.

(17) La L.O.F.C.A en su artículo 10 define los tributos cedidos como “los establecidos y regulados por el Estado cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma”.

(18) Tal fue el caso de las Contribuciones Territoriales y las Licencias Fiscales, impuestos estatales cedidos a los Municipios por la ley 44/78 de 8 septiembre. En este momento pasaron de ser tributos propios del Estado a tributos cedidos a los Municipios.

primera nota de un tributo propio es, que el Municipio pueda aplicar su potestad tributaria normativa sobre el mismo, aunque no cabe duda de que ésta puede ejercerse de muy variadas maneras, por lo que será necesario profundizar en esta afirmación, que a nosotros nos ha llevado a distinguir entre tributos propios en general y *estricto sensu*.

Para definir la primera clase de éstos podemos acudir al concepto que da Giardina, E. ⁽¹⁹⁾: “aquellos respecto a los cuales el ente tenga el poder de hacer variar la recaudación, Esto es posible principalmente a través del poder de maniobrar el tipo de gravamen, pero indirectamente, dados los tipos, también a través del poder de definir la base imponible, a través del poder de gestión y si no de recaudación”.

Parece necesario comentar esta definición pues podemos considerarla válida si corregimos sus defectos, ya que peca por defecto y por exceso.

Por defecto, al no incluir en la misma el elemento caracterizador de los tributos propios *estricto sensu*, esto es, la principal manifestación de la potestad tributaria normativa municipal: el establecimiento potestativo del tributo.

Por exceso, al hacer referencia al poder de gestión y recaudación, ya que no podemos considerar un tributo como propio por el mero hecho de que estén atribuidas al Municipio la gestión o recaudación del mismo. Aunque ambas notas es deseable que concurren en los tributos propios, sin embargo no son determinantes, ya que puede haber tributos propios cuya gestión o recaudación se realicen por otro ente y tributos gestionados o recaudados por los municipios que no sean propios, como sucede en el caso de los tributos cedidos que comentábamos anteriormente ⁽²⁰⁾.

Estas líneas generales son suficientes para que en este momento pasemos a considerar si los recargos son o no impuestos propios.

Tomando como referencia a los recargos en el I.R.P.F., regulados en la L.M.U. como impuestos de establecimiento potestativo y con libre fijación del tipo de gravamen, observaremos que estas características nos conducen inevitablemente a describirlos como impuestos propios *estricto sensu*. Esto se corrobora no sólo por el hecho de que la L.M.U. incluyó a recargos y contribuciones territoriales bajo la rúbrica de imposición muni-

(19) En “Autonomía tributaria y forme alternative di finanziamento”, en *Autonomia impositiva degli enti locali*, op. cit., p. 26.

(20) SIMON ACOSTA, E. apunta claramente una posible definición “El recurso financiero que denominamos tributos propios consiste por tanto en un ingreso del ente local que procede de una relación jurídico tributaria, siempre y cuando el ente tenga el poder de establecer o no establecer el tributo o, al menos, de fijar su cuantía dentro de unos márgenes suficientemente amplios como para que sea significativa la intervención del ente local...”, en “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*, p. 493.

cipal autónoma, sino también porque el procedimiento que se sigue para la toma de decisiones en materia de tributos propios, es decir, el regulado en la Ley 40/1981 de 28 de octubre, fue el que se siguió para el establecimiento de los recargos, por imperativo del Real Decreto Ley 25-IV-1984⁽²¹⁾.

Por tanto, y concluyendo, para que un recargo pueda ser considerado como impuesto propio deberá ser de establecimiento potestativo y con poder para fijar el tipo de gravamen con un límite máximo lo más elevado posible. La gestión y recaudación del mismo no sólo podrá, sino que deberá, estar en manos del ente titular del tributo sobre el que se establezca, porque de este modo la misma se llevará a cabo de forma más eficaz.

III. POTESTAD PARA ESTABLECER RECARGOS

Para saber si esta figura tributaria es adecuada para ser utilizada como instrumento de financiación, tanto de CCAA como de CCLL, será necesario estudiar previamente si los recargos pueden o no ser establecidos por dichos entes y cual es la forma más correcta para ello dentro de las que la legislación nos ofrece.

Por ello es necesario en este momento abordar la problemática de la potestad para establecer recargos.

El tema de la potestad para establecer recargos ha de abordarse de forma separada en cuanto a Municipios y a Comunidades Autónomas.

Comunidades Autónomas

¿Pueden las CCAA establecer recargos?

Para dar respuesta a esta pregunta acudimos en primer lugar a la Constitución, concretamente a los arts. 133 y 157 de la misma. Según el primero de los preceptos las CCAA pueden establecer tributos, en el sentido de crearlos⁽²²⁾. Dado que los recargos son tributos, estos podrán ser creados por las CCAA. Además el art. 157.1.a) incluye a los recargos dentro de los recursos de las CCAA.

(21) Este Real Decreto ley desarrolló parcialmente la L.M.U.

(22) MARIA MOLINER da dos significados para el término establecer: el primero "crear una cosa que empieza a funcionar o ejercitarse" y el segundo "dejar puesta una cosa en su sitio para que permanezca y realice su función en él". El primer significado encaja con la interpretación que FERREIRO LAPATZA, J.J. hace del término del art. 133.2 para las CCAA, como creación *ex novo* en "Constitución y Haciendas Locales", en *Rev. Jur. Cat.*, n.º 4, pág. 150. El segundo significado responde a la interpretación de este mismo autor para las Corporaciones Locales, como establecer la vigencia, poner en vigor.

Sin embargo la potestad legislativa de las CCAA tiene dos importantes limitaciones a nivel legal: la L.O.F.C.A. y sus propios estatutos de autonomía.

El Estatuto de Castilla y León en su art. 35.1.6 señala que la Hacienda de la Comunidad estará constituida por “los Recargos que pudieran establecerse sobre impuestos estatales”. El mismo texto, en su art. 36 añade que los recargos acomodarán su regulación a lo establecido en la L.O.F.C.A. de ahí, que tanto por imperativo Constitucional como estatutario, ⁽²³⁾ sea necesario acudir a esta Ley orgánica.

La L.O.F.C.A. regula en su art. 12 los recargos que pueden ser establecidos por las CCAA ⁽²⁴⁾, estos son, dentro de los tributos cedidos:

- Recargos en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.
- Recargo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Recargo en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
- Recargo en las Tasas y demás Exacciones sobre el Juego.

Dado que por el momento no se ha llevado a cabo la cesión del IVA en su fase minorista, no podemos plantearnos recargo alguno sobre este impuesto. Tampoco consideramos viable esta posibilidad dado que, a nuestro parecer, esta opción sería contraria a la normativa comunitaria.

Dentro de los tributos no cedidos, la L.O.F.C.A. tan solo permite recargos en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es este concreto recargo el que ha dado origen a un mayor número de problemas como veremos a lo largo de este estudio.

Si de potestad tributaria estamos hablando, la cuestión que ahora se nos plantea es si para establecer cualquiera de los recargos mencionados bastará con que la Asamblea Legislativa de la Comunidad Autónoma dicte una Ley regulando la figura que estime oportuna.

En nuestra opinión la respuesta a este interrogante no puede ser unívoca, ya que es necesario llevar a cabo una distinción entre el tratamiento que se ha de dar a los recargos sobre tributos cedidos y sobre tributos no cedidos.

Respecto a los tributos cedidos bastará Ley territorial para que se entienda establecido el recargo, de hecho así ha sucedido en los recargos

(23) Cfr. arts. 133.2 y 157.3 C.E. y art. 36 1 y 2 del Estatuto de Castilla y León.

(24) Sobre este mismo punto vid. LOPEZ DIAZ, A.: “Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas”, en *Rev. Hac. Aut. Loc.*, n.º 52, 1988, págs. 47 y ss. y CORS MEYA, X.F.: “Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas”, en *Rev. Esp. Der. Fin.*, n.º 59, 1988, págs. 411 y ss.

en la tasa sobre el juego que varias CCAA ya han establecido ⁽²⁵⁾. A pesar de que constitucionalmente no encontremos ningún impedimento para considerar que la ley autonómica sea suficiente, ello no quiere decir que no hayan de tenerse en cuenta los conflictos que pueden llegar a plantearse con algunos principios constitucional-tributarios ⁽²⁶⁾.

Otra solución diferente es la que hemos de dar respecto a los recargos en el I.R.P.F., único impuesto no cedible en el que pueden establecerse recargos. Creemos necesaria una ley armonizadora estatal para la implantación de dichos recargos ⁽²⁷⁾ y el motivo en el que basamos esta afirmación es precisamente los problemas de gestión de los mismos, ya que uno de los puntos básicos en la eficacia de esta figura es el ahorro de los costes de gestión, al llevarse a cabo la misma junto con el impuesto base. La Comunidad Autónoma no podrá compeler al Estado a través de su ley territorial para que gestione un recargo autonómico, de ahí que sea conveniente una ley previa armonizadora.

De lo expuesto en lo referente a los recargos autonómicos, dos conclusiones podemos sacar.

Los recargos más aptos para ser utilizados como instrumentos financieros en la Comunidad Autónoma de Castilla y León son el recargo en el I.R.P.F. y el recargo en la Tasa sobre el Juego. Sin embargo, mientras que este último no plantea problema alguno para su inmediato establecimiento, esto no es así para el primero, porque al ser el I.R.P.F. un impuesto no susceptible de cesión, es necesario para una adecuada regulación que se dicte una ley armonizadora.

Municipios

Hecho este breve análisis, hemos de tratar ahora el mismo problema anterior, pero en esta ocasión desde la óptica municipal.

Los Municipios carecen de potestad legislativa por este motivo les está vedada la creación de cualquier tipo de recargos, ya que los recargos son tributos y los tributos se crean por Ley. Sin embargo un Municipio sí puede establecer un recargo, esto le es permitido por el art. 133.2 C.E. El

(25) Cfr. Ley 12/84, 27 diciembre, "imposición sobre juegos de suerte, envite o azar". (B.O. Murcia 28 diciembre 1984) y Ley 2/87, 5 enero C.A. Cataluña "recargo sobre la tasa estatal que grava las máquinas tragaperras". (B.O.E. 26 enero 1987).

(26) Vid. ad. ex. AUTO del T.C. núm. 182/1986, de 26 febrero 1987 por el cual no se admite el Recurso de amparo, basado en la vulneración del principio de igualdad por la ley citada en la nota anterior de la Comunidad Autónoma de Murcia.

(27) Esta es la opinión del Consejo de Estado en su dictamen de 24 marzo 1983 sobre el carácter de Ley armonizadora del Anteproyecto de Ley reguladora de los recargos sobre impuestos del Estado a favor de las CCAA.

término establecer lo utilizamos en el sentido que le da el Prof. Ferreiro Lapatza de establecer la vigencia, poner en vigor. No tiene el sentido de creación del tributo *ex novo*, ya que esta facultad le ha sido reservada al Estado y a las Comunidades Autónomas ⁽²⁸⁾. Se trata de establecer la vigencia de tributos creados y determinados en sus elementos esenciales por una ley, cuya reglamentación queda a cargo del Municipio.

Por lo tanto, un requisito esencial para que pueda establecerse un recargo municipal es una previa ley habilitante que autorice dicha puesta en vigor.

El problema que se plantea ahora es quien está facultado para dictar esa ley habilitante, dada la distribución territorial del poder tributario. Resulta fuera de toda duda que el Estado central es el primer órgano capacitado para dictar esta ley, de hecho este fue el caso de la Ley de Medida Urgentes de Saneamiento de las Haciendas Locales ⁽²⁹⁾, y así ha sucedido también con la Ley Reguladora de Haciendas Locales ⁽³⁰⁾. Esta ley habilitante tendrá que dar cumplimiento al principio de reserva de ley y a otros principios constitucional-tributario ⁽³¹⁾; limitación que estudiaremos más adelante.

Pero ¿puede ser dictada dicha ley por los órganos legislativos de las Comunidades Autónomas? ¿Puede crearse un recargo en favor de los Municipios de una concreta autonomía mediante ley regional?.

Para dar una respuesta a estas preguntas hemos de acudir en primer lugar al reparto de competencias que se lleva a cabo a nivel constitucional entre el Estado y las Comunidades Autónomas, a través del mismo podremos saber cual de los dos entes es competente para regular la materia de las haciendas locales.

Si revisamos las competencias exclusivas del Estado enumeradas en el art. 149 C.E., no aparece la Hacienda local entre las mismas. Pero tampoco se encuentra dentro de las competencias de la CCAA. Ello nos lleva a acudir al criterio residual del art. 149.3 C.E., en virtud del cual aquellas competencias no consideradas como exclusivas del Estado podrán ser recogidas en los Estatutos de Autonomía como competencia de las CCAA. Si examinamos los vigentes estatutos de Autonomía, ninguno de estos recoge en su articulado la competencia de Hacienda local. Todo esto, en

(28) Nos remitimos en esta interpretación a la nota 5.

(29) Ley 24/83, 21 diciembre, medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas locales (A.L. - 2782).

(30) Ley 39/88, 28 diciembre, reguladora de las Haciendas locales (B.O.E. 30 diciembre 1988).

(31) Así se desprende de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre la materia. Cfr. sent. 179/1985, 19 diciembre (B.O.E. 16 enero 1986) y sent. 19/1987, 17 febrero (B.O.E. 4 marzo).

una interpretación rigorista, nos llevaría a pensar que queda definitivamente zanjado el problema, ya que mientras no se lleve a cabo una reforma de los Estatutos de Autonomía, sería esta materia competencia estatal y así, la ley habilitante para que los Municipios establezcan recargos no podría ser dictada por ley territorial ⁽³²⁾.

Sin embargo no es esta la interpretación que vamos a seguir, ya que creemos necesario, a estos efectos, subsumir la materia de Hacienda local, en una competencia más amplia: aquella referida al régimen local en general.

Así, volvemos de nuevo al análisis de los arts. 148 y 149 de la C.E., en ellos aparecen las bases de Régimen local como competencia del Estado y el desarrollo de las mismas podrá llevarse a cabo por las CCAA. ⁽³³⁾.

De ahí que las CCAA, si recogen en sus Estatutos esa competencia podrán dictar leyes regionales que habiliten a los Entes locales para establecer recargos. Para que las restantes CCAA puedan hacer uso de esta posibilidad, será necesario una modificación de sus Estatutos de Autonomía ⁽³⁴⁾. Este último, es el caso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, que al no aparecer entre sus competencias la materia de Régimen Local, no podrá legislar en materia de recargos locales si antes no se reforma su Estatuto de Autonomía, con el objeto de incluir el desarrollo de las bases de régimen local, en nuestro caso de hacienda local, dentro de sus competencias.

Hechas estas referencias parece necesario acudir a un análisis detallado de las vías que ofrece la legislación en general para los posibles recargos municipales:

a) Ley habilitante estatal. La primera posibilidad teórica es que una ley ordinaria estatal habilite a los Municipios para establecer recargos sobre tributos propios estatales. En la legislación actual es una opción que no se contempla, aunque tenemos una referencia inmejorable para su estudio en la Ley de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales. Se establece aquí una relación Municipio-Estado que aparentemente no afectaría a la Comunidad Autónoma. Pero la realidad es otra, ya que cabe la posibilidad de un conflicto entre los recargos auto-

(32) Esta interpretación rigorista es seguida por FERNANDEZ JUNQUERA, M.: *La financiación de los Municipios Asturianos en el Proyecto de Estatuto de Autonomía*, Ed. Caja de Ahorros de Asturias, Oviedo, 1982, págs. 204-205.

(33) Cfr. art. 6.3. L.O.F.C.A.

(34) En este sentido se pronuncia FERREIRO LAPATZA, J.J., en *Constitución...*, ob. cit., pág. 44, y ROVIRA I MOLA, A., en "La coordinación de los sistemas fiscales", en la obra colectiva *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1984.

nómicos y municipales, siempre que concurren dos recargos sobre un mismo impuesto.

Establecido el recargo por los Municipios difícilmente podrían acudir a esta vía las CCAA, dado que se produciría un aumento excesivo de la presión fiscal, pudiendo plantearse incluso problemas de conculcación del principio constitucional de no confiscatoriedad.

Aparece otra vía hoy recogida en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Esta ley ordinaria estatal contempla la posibilidad de que un Municipio exija un recargo sobre un impuesto propio de la Comunidad Autónoma. Esta alternativa plantea varios problemas para su puesta en práctica. La primera de ellas es que, dejando a un lado los recargos establecidos por las CCAA, aún no se ha creado ningún impuesto propio autonómico. Además hay que añadir que la simple opción contemplada en el art. 2.b) de dicha ley, para que pudiera ponerse en práctica, necesitaría de una ley habilitante autonómica, que diera cumplimiento a todas las exigencias derivadas del principio de reserva de ley. Por último, la ley habilitante tan solo podrá ser dictada por las CCAA con competencia en materia de Haciendas locales, circunstancia que no concurre en la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

b) Ley habilitante autonómica. Una segunda posibilidad que puede poner en práctica la Comunidad Autónoma, es aquella según la cual es competencia de la Comunidad dictar la ley habilitante, para que el Municipio después establezca un recargo. En este caso es posible apuntar tres opciones:

La primera de estas, recargos sobre tributos propios autonómicos, ha sido ya analizada con anterioridad por ello nos vamos a centrar en las otras dos.

La segunda hipótesis consiste en que la ley autonómica habilita al Municipio para establecer los recargos que son competencia de la Comunidad Autónoma, es decir aquellos contemplados en el art. 12 de la L.O.F. C.A. Para ello se aplicarán las mismas reglas que corresponde a los recargos autonómicos.

La tercera opción es que la ley autonómica no funcione como ley habilitante, sino que regule todos los elementos del recargo, gestionando el mismo, y repartiendo la recaudación de forma perecuativa entre los municipios pertenecientes a su ámbito territorial.

Debatida esta cuestión en el ámbito teórico, es necesario pasar a la práctica y concretar lo positivo y negativo de ambas opciones: ley estatal y ley autonómica como habilitantes.

Como punto a favor de una ley autonómica está la mayor proximidad en la que se encuentran estos entes, respecto a los problemas financieros de los Municipios, pertenecientes a su ámbito territorial. A esto hay que añadir, que los potenciales recursos financieros de los Municipios son muy diferentes y sus necesidades también. Por ello las CCAA pueden arbitrar soluciones más ajustadas a la realidad municipal y conocerán, por consiguiente, la conveniencia o no del establecimiento de recargos y la medida de los mismos.

El principal inconveniente es, que dejar la utilización o no de este recurso tributario a las CCAA, teniendo en cuenta los problemas financieros de las mismas y el atractivo recaudatorio de los recargos, llevaría a que los Municipios difícilmente podrían establecerlos. Este motivo hace que nos inclinemos hacia una ley estatal, más que autonómica, para salvaguardar los intereses de los Municipios.

IV. PROBLEMATICA CONSTITUCIONAL DEL RECARGO

Concluido el capítulo anterior, donde ha quedado patente la necesidad de una ley habilitante previa para que los Municipios puedan establecer recargos, es necesario que centremos ahora nuestro estudio en la mencionada ley habilitante, ya que no basta con la mera existencia de la misma, como nos dice la experiencia pasada, sino que ésta había de dar cumplimiento a una serie de principios básicos exigidos por la propia Constitución. Estos son básicamente el principio de reserva de Ley y los de Justicia Tributaria.

A. El principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley plantea una serie de problemas en materia del establecimiento y regulación de tributos locales que es necesario dilucidar ⁽³⁵⁾.

La cuestión a resolver es cuáles son aquellos elementos del recargo que deberán estar regulados por ley y cuáles son determinables por el Municipio. Este punto es de radical importancia dado que fue origen de

(35) Respecto a este punto afirma CASADO OLLERO, G.: "Recargos Locales", en *Manual de Derecho tributario local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, p. 559, "Entendemos por ello que no respetaría el bloque de la constitucionalidad en materia financiera, una ley que so pretexto de definir el marco de actuación impositiva local, se limitara a expedir un cheque en blanco a las Corporaciones locales, colocándolas de hecho en el mismo nivel de actuación que corresponde al poder que únicamente halla límites en la norma constitucional: el poder tributario del Estado".

dos importantes pronunciamientos del Tribunal Constitucional que comentaremos brevemente ⁽³⁶⁾.

El punto inexcusable de partida es el art. 31.3 de la Constitución Española: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales y patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Este precepto genérico, que guarda evidentemente paralelismo con el art. 23 de la Constitución italiana, ha dado origen tanto en Italia como en nuestro país, a numerosas discusiones sobre la interpretación del mismo ⁽³⁷⁾.

Para la aplicación de este impreciso artículo, a los tributos municipales en general y a los recargos en particular, contamos con importantes sentencias tanto del Tribunal Constitucional español (Sentencias de 4-II-1983, 19-XII-1985, 17-II-1987) como de la Corte Costituzionale Italiana (Sentencias de 18-VI-1963, 14-III-1964, 23-V-1985) ⁽³⁸⁾.

Estos pronunciamientos nos permiten llegar a las siguientes conclusiones: la reserva de ley aquí contenida es de carácter relativo, de ahí que tan solo deban ser regulados por ley los elementos esenciales o configuradores de un tributo ⁽³⁹⁾.

Por lo que a los recargos se refiere, en la ley habilitante deberán determinarse el sujeto activo del recargo, en nuestro caso es el Municipio; el sujeto pasivo coincidirá con el del tributo sobre el que recae, por lo tanto bastará con determinar el tributo base para que queden perfectamente delimitados tanto sujeto pasivo como el hecho imponible del recargo.

A pesar de que se tienda a una cierta flexibilidad en lo que se refiere a la delimitación de la base imponible de tributos locales, sin embargo en el recargo será también necesario que se determine la Base imponible del mismo ⁽⁴⁰⁾.

(36) Son varias las sentencias del Tribunal Constitucional que giran en torno al problema de la reserva de ley en materia tributaria *ad. ex.*: Sent. n.º 6/1983, 4 febrero (B.O.E. 9 marzo) F.J. 4.º; Sent. n.º 37/1981, 16 noviembre (B.O.E. 28 noviembre) F.J. 4.º; Sent. 179/1985, 19 diciembre (B.O.E. 15-I-1986) F.J. 3.º; Sent. n.º 19/1987, 17 febrero (B.O.E. 4 marzo) F.J. 4.º. Nuestro estudio se centrará básicamente en las dos últimas.

(37) Por lo que respecta a la doctrina italiana es necesario destacar las obras de: GIANNINI, M.S.: “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1957; BARTHOLINI, S.: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, Padova, 1957; BERLIRI, A.: “Appunti sul fondamento e il contenuto dell’art. 23 Giuffrè, Milano, 1961; FEDELE, A.: “Commentario all’art. 23 della Costituzione”, en *Commentario della Costituzione a cura di Branca, Zanichelli, Bologna, 1978.*

(38) Cfr. Sent. Corte Cost. (6 junio) 18 junio 1963, n.º 93. *Giur. Cost.* 1963, p. 774; Sent. Corte Cost. (25 febrero) 14 marzo 1964, n.º 15. *Giur. Cost.* 1964, p. 166; Sent. Corte Cost. (6 mayo) 23 mayo 1985, n.º 159. *Giur. Cost.* 1985, p. 1140.

(39) Vid. en este sentido el análisis realizado por GONZALEZ GARCIA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDESA, Madrid 1980, pp. 62-69.

(40) Dada la simplicidad de la estructura de esta figura, será necesaria la perfecta delimitación de la base imponible del recargo, bastará por ello con que la ley habilitante determine sobre qué elemento del tributo principal va a recaer el mismo. Nunca le cabrá al Municipio posibilidad alguna de concreción de dicha base.

La solución que nos parece más correcta en los recargos en el I.R.P.F. es que la Base imponible del recargo sea la Cuota líquida del I.R.P.F.

Pero el elemento que plantea un verdadero problema es el tipo de gravamen cuya exacta determinación debe quedar a libertad de los Municipios. Libertad, pero absoluta, sino dentro de unos márgenes establecidos por la Ley ⁽⁴¹⁾. El Tribunal Constitucional Español ha declarado en dos ocasiones (St. 19-XII-1985 y 17-II-1987) que la ley debe contener los criterios o límites para la ulterior definición de los tipos de gravamen por la Corporación local ⁽⁴²⁾.

Resulta patente la vaguedad de esta declaración, que nos lleva a plantearnos si basta con fijar un límite cualquiera o si será necesario que es límite cumpla determinados requisitos ⁽⁴³⁾.

El límite al que se suele acudir en la práctica es el de la fijación de topes máximos y mínimos.

A nuestro parecer los topes mínimos para los recargos sólo tienen razón de ser si este tributo es de establecimiento obligatorio, ya que resulta ilógico plantearse un tope mínimo en tributos potestativos. El recargo por nosotros propuesto es planteado como de carácter potestativo, ya que somos partidarios de otorgar al Municipio la máxima cota posible de autonomía. Por este motivo no nos centramos en el problema de los topes mínimos, sino en los topes máximos.

La Corte Constitucionale italiana en alguna de sus resoluciones ha tratado este problema, y aunque su doctrina no es abundante ni clara, podemos extraer la conclusión de que este tope máximo no puede estar falto de control, ya que si es demasiado elevado devolverá al Municipio la plena libertad de fijar el tipo ⁽⁴⁴⁾.

La vaguedad de esta tesis es evidente, aunque tampoco se ha propuesto otro mejor. La aceptación de la misma lleva al riesgo de que este punto pueda estar sujeto a continuas impugnaciones ya que el contribuyente

(41) En este sentido se pronuncia GONZALEZ GARCIA, E.: "El principio de legalidad...", ob. cit., p. 975; menos flexible es la postura de PEREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", en *Hacienda Pública Española*, n.º 14, 1972, p. 233.

(42) La Ley de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales 21 diciembre 1983, otorgó a los Municipios la plena libertad para la fijación de los tipos de gravamen, tanto de los recargos como de las Contribuciones Territoriales, esto fue declarado inconstitucional por las sentencias del Tribunal Constitucional antes apuntadas.

(43) Vid. CALVO ORTEGA, R.: *Determinazione dell'aliquota tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969, p. 21 manifiesta este autor: "a nuestro parecer, siempre que la ley determine el tipo máximo se observa el precepto del art. 23, cualquiera que sea el margen de discrecionalidad que el legislador deje al ente impositor".

(44) Así se desprende de la sentencia de la Corte Cost. ya citada de 18 junio 1963. "No resulta lesionado el precepto del art. 23 Cost., debiendo... considerarse satisfecho precisamente a través de la fijación, en la ley, de un límite máximo de tenor no elevado".

nunca estará conforme con el tipo que se aplique. Por ello, deberán ser los Tribunales los que solucionen en cada caso concreto, cuando se vulnera o no el principio de reserva de ley. Tal vez hubiera sido mejor dejar libertad a los Municipios para fijar los tipos de gravamen de tal forma que estos se moderasen por sí mismos en sus decisiones al ser controlados más directamente por sus contribuyentes, que son a su vez sus votantes.

La validez de esta tesis es constatable en la práctica. Obsérvense los datos aportados referentes a los Municipios Zamoranos de los anexos I y II.

Si comparamos el número de Municipios que acudieron a la vía de financiación a través de recargos, comprobaremos cómo en el ejercicio de 1983 fueron un total de 22 Ayuntamientos los que optaron por los recargos, mientras que en el ejercicio de 1984 el número bajó hasta 9.

Si nos fijamos en el tipo establecido por estos Ayuntamientos zamoranos, nos daremos cuenta de que aquellos más elevados en 1983 desaparecieron en 1984, ⁽⁴⁵⁾ manteniéndose tan sólo aquellos más moderados. Esto probablemente se hubiese moderado más aun en los siguientes ejercicios.

B. El principio de justicia tributaria. Especial consideración del principio de igualdad.

El ejercicio de la potestad tributaria no sólo está limitado por el principio de reserva de ley, como estudiamos en las páginas anteriores, sino que también quedará condicionado al cumplimiento de otros principios de rango constitucional. Por ello vamos a analizar a continuación la incidencia de los principios de justicia tributaria en los recargos.

El principio de justicia tributaria tiene su primera formulación en el apartado primero del art. 31 de nuestro texto constitucional: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio".

De su tenor se infiere que un sistema tributario para que sea considerado justo tiene que dar adecuado cumplimiento a los principios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Nuestro estudio se va a centrar a partir de este momento en el problema de si resulta o no vulnerado el principio de igualdad con el estableci-

(45) Tal fue el caso por ejemplo de Cubillos (10%), San Justo (20%), Trefacio (20%), Santa Croya de Tera (10%).

miento de recargos, dada la polémica que surgió en torno a este tema con la implantación del recargo en el I.R.P.F. Por ello dejaremos a un lado los otros principios integrantes de la Justicia Tributaria para atender a este más importante.

El principio de igualdad está recogido en la C.E. en distintos preceptos y con distintos significados ⁽⁴⁶⁾. A pesar de ello, la particular formulación del principio de igualdad en el ámbito tributario podría ser: "Iguales aportaciones tributarias por los iguales y desiguales prestaciones tributarias por los desiguales (siempre con referencia a las respectivas capacidades económicas) ⁽⁴⁷⁾. Pero el problema de la hipotética vulneración del principio de igualdad no sólo afecta a los recargos, sino que ha de ser tratado de una forma más general, por poderse plantear en todos los tributos locales considerados como "tributos propios".

Básicamente el ejercicio de la potestad tributaria municipal puede desarrollarse: a través de la concreta determinación de la base imponible en algunos supuestos, en la fijación del tipo de gravamen y en la decisión sobre la puesta en vigor de tributos potestativos. Estas circunstancias pueden concurrir en materia de recargos, y de hecho así fue en el recargo sobre el I.R.P.F. configurado como potestativo y con libre determinación del tipo de gravamen.

¿Supone esto una vulneración del principio de igualdad? ⁽⁴⁸⁾.

Las consecuencias de estas facultades concedidas a los Municipios, por lo que al principio de igualdad respecta, son: en primer lugar, que si un recargo es de carácter potestativo, no todos los municipios de una concreta zona geográfica van a establecer un determinado recargo, esto sucedió en el recargo sobre el I.R.P.F., la consecuencia inmediata es que este tributo no va a ser pagado por todos los ciudadanos, sino sólo por aquellos que residan en los que decidan establecer el tributo.

Así sucedió en numerosos Municipios zamoranos, ya que de los 249 Municipios de la provincia de Zamora, tan solo 22 en el ejercicio de 1983 y 9 en el de 1984 decidieron plantearse esta vía de financiación. Produciéndose así una diversidad de hecho respecto de contribuyentes con una misma capacidad contributiva, que soportaban distinta carga tributaria

(46) Cfr. arts. 1.1 C.E., art. 9.2, art. 14, art. 31.1, art. 139; Vid la interpretación que de los mismos lleva a cabo el T.C. en sent. 17-II-1987, F. J. 3.º

(47) ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario Español y Comparado*, ob. cit., p. 60.

(48) La respuesta a esta cuestión se deduce de las palabras de NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, I.E.F., Madrid 1984, p. 156. "No puede hablarse de una igualdad absoluta en el trato tributario de todos los individuos por cuanto que las Corporaciones Locales tienen de derecho la posibilidad de aplicar distintos tipos impositivos y de hecho hacen uso (aunque casi siempre insuficiente) de esa posibilidad".

por el hecho de residir en distintos Municipios, aun cuando estos estuviesen próximos geográficamente ⁽⁴⁹⁾.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la libre fijación del tipo de gravamen, supondrá que incluso en aquellos Municipios que sí hayan establecido los recargos, los tipos de gravamen pueden ser diferentes, de tal forma que la desigualdad en esta ocasión se manifiesta precisamente en que en igualdad de circunstancias económicas la cuota a pagar será diferente, dado el diverso tipo de gravamen que fijen los municipios donde resida el contribuyente.

Para comprender los problemas surgidos bastará con observar alguno de los datos del ANEXO I. Así, mientras que el Ayuntamiento de Zamora capital fijaba uno de los tipos más bajos del territorio nacional (el 0,20%) el de San Justo llegaba a uno de lo más altos (el 20%). La desigualdad de hecho acaecida es patente, ya que estos ciudadanos zamoranos pagaban cantidades diferentes tan solo por la circunstancia de tener su residencia en uno u otro Municipio. Pero no es este tipo de diversidad la que hemos de estudiar, sino que será necesario determinar si se vulnera la igualdad de derecho.

Parece entonces que si realizamos un análisis objetivo del problema sí se produce una cierta desigualdad. Sin embargo no basta con constatar estos datos objetivos, ni tampoco con observar el principio de igualdad de forma aislada, ya que será necesario en primer lugar conectar el principio de igualdad con otros principios constitucional-tributarios ⁽⁵⁰⁾ y en segundo término, enfocar este principio desde la óptica del sistema impositivo local.

El primer paso pues, es la comparación de la desigualdad con otros principios constitucional-tributarios, o dicho de otro modo, el tratar de atemperar las consecuencias del estricto cumplimiento del principio de igualdad por conseguir dar un mayor juego a otros principios, que fundamentalmente son los de autonomía y suficiencia financiera.

El principio de autonomía financiera se manifiesta tanto en función de los ingresos como en función de los gastos, por ello hemos de contemplar el mismo fijando nuestra atención en este binomio.

Las posibles manifestaciones de la autonomía local desde la óptica de los ingresos son ciertamente escasas por ceñirse casi con exclusividad a la

(49) Obsérvese por ejemplo cómo el Ayuntamiento de Morales del Rey establecía un elevado recargo, del 7%, mientras que Benavente no establecía recargo alguno.

(50) Este argumento es seguido por CAZORLA PRIETA, L.M., e *Recargos...*, ob. cit., p. 234.

facultad de elección sobre el establecimiento de tributos potestativos y la posibilidad de fijar el tipo de gravamen.

Estos puntos, como vimos anteriormente, coinciden exactamente con aquellos susceptibles de vulnerar el principio de igualdad. De este modo el enfrentamiento de estos principios es tal que nos vemos forzados a primera unos en detrimento de otros.

La autonomía también tiene su manifestación en el campo de los gastos, esto supone que cada Municipio ha de tener capacidad de decisión sobre la forma en que va a utilizar sus recursos financieros en orden a la cobertura de sus necesidades (tanto en operaciones corrientes como en capital).

El ámbito de los ingresos y el de los gastos se encuentran inevitablemente unidos, porque para poder realizar un cierto volumen de gastos será necesario obtener unos ingresos suficientes para atender a los mismos. De este modo si un Municipio quiere ver aumentados sus ingresos, tan solo podrá cumplir este objetivo a través de aquellos tributos propios sobre los que tenga una cierta capacidad de decisión, porque acudir a otro tipo de recursos supone depender de instancias superiores, las cuales tal vez no quieran o no puedan satisfacer las necesidades de aumento de ingresos municipales.

De este modo si el Municipio acude a los tributos propios para aumentar sus ingresos, va a provocar la desigualdad antes mencionada, pero esta va a tener dos manifestaciones diversas, por un lado aquellas personas pertenecientes a un Municipio determinado verán aumentada su contribución al erario municipal, cosa que no va a sucederles a los residentes en otros términos municipales, aunque por otra parte, también van a ver incrementados los servicios que les ofrecen sus Ayuntamientos frente a los demás ⁽⁵¹⁾.

Algún autor ha pretendido contraponer el principio de igualdad no con los de autonomía y suficiencia, sino con el principio de legalidad como medio para argumentar la vulneración del principio de igualdad que supone el establecimiento de recargos ⁽⁵²⁾.

La argumentación seguida se basa en el hecho de que al verse desobedecido el principio de legalidad por la libre fijación de tipo de gravamen,

(51) Vid. en este sentido VEGA HERRERO, M.: "La inconstitucionalidad del recargo...", ob. cit., p. 4. "Tratándose del ámbito municipal el respeto al mismo queda garantizado siempre que en tal territorio se someta a gravamen a todos los que se encuentren en la situación descrita en la norma de sujeción".

(52) LASARTE, J. y CALERO, J.: "El Recargo en el impuesto sobre la renta de la comunidad de Madrid", *H.P.E.*, n.º 99, 1986, p. 400.

se provoca una disparidad de carga tributaria entre los contribuyentes, lo que trae consigo la desigualdad.

A nuestro modo de ver no es exacta la interrelación, en ese concreto supuesto, de los principios de igualdad y legalidad porque aún no siendo vulnerado el principio de legalidad la carga tributaria sería diferente de unos municipios a otros, ya que, siguiendo las indicaciones del propio T.C.⁽⁵³⁾, si se opera dentro de las bandas de fluctuación establecidas (topes máximos y mínimos) se da cumplimiento al principio de legalidad y sin embargo, habría aun una disparidad de tipos de gravamen y por tanto de carga tributaria.

Hay además otro punto en el que discrepamos de estos autores ya que la causa última de la conculcación del principio de igualdad no creemos que esté en “los acuerdos de las Corporaciones que tienen valor reglamentario”, sino precisamente en la Ley habilitante que arbitra una determinada forma posible para establecer los recargos, ya que sin ésta los Municipios nunca podrían dotar de vigencia a los recargos, precisamente por carecer de potestad legislativa. La posible vulneración del principio de igualdad y del de legalidad habrá que buscarse en la ley habilitante y no en el acuerdo municipal.

El segundo punto que hemos tomado como base de nuestra argumentación, como prueba de que el establecimiento de recargos por los Municipios no vulnera el principio de igualdad, es el hecho de que este principio tiene que ser analizado desde la óptica del sistema tributario local.

Con esto queremos decir que no podemos analizar las consecuencias del principio de igualdad en la generalidad del sistema tributario, en todo el territorio nacional, sino que por encontrarnos ante el tributo local el ámbito del estudio se restringe al municipal. Por ello es necesario que la carga tributaria sea igual para todos los residentes en el término municipal, para todos los obligados al pago de un concreto recargo, sin realizar comparaciones con otros Municipios⁽⁵⁴⁾.

Llegamos entonces a la conclusión de que “la igualdad básica existe: todos tenemos la obligación de pagar el recargo que se apruebe para nues-

(53) Cfr. st. 19 diciembre 1985.

(54) Resulta de gran utilidad en este momento acudir a la jurisprudencia de la Corte Costituzionale, que en la sentencia n.º 113/1970, 26 junio. Giur. Cost. 1970, p. 1217, dice “Sea el Estado, sean todos los otros entes investidos de poder de imposición tributaria, deben observar el fundamental principio de igualdad de los ciudadanos frente a las cargas tributarias. Pero los tributos municipales, por su naturaleza intrínseca, responden a exigencias colectivas típicas de cada Municipio y por ello a veces son diversas de aquellas de otros Municipios; exigencias que determinan la introducción o no del tributo, la valoración de la capacidad contributiva, la medida del tipo y la forma de pago: así los principios de igualdad y de justicia deben ser observados de forma limitada en el ámbito local”.

tro municipio y en todos los municipios la posibilidad del recargo en también idéntica” (55).

No podemos concluir esta parte de la exposición sin antes analizar otro precepto constitucional con particular importancia, tanto desde la óptica del sistema impositivo local como de la contraposición del principio estudiado con los de autonomía y suficiencia financiera. Se trata del art. 139.1 C.E. que dice “Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”.

Este artículo pertenece el capítulo primero de la Norma Fundamental que bajo la denominación de “Principios Generales” da comienzo al título octavo de la Constitución y será así de aplicación tanto a CCAA como a CCLL (56).

Siguiendo el discurso de Lejeune, “una interpretación literal y rígida de dicho precepto, y aislada del contexto en el que se inserta, supondrá concluir sobre la necesaria identidad de las concretas obligaciones tributarias de todos los ciudadanos, con independencia del territorio en que residen” (57).

Sin embargo esta interpretación no puede ser seguida, máxime teniendo en cuenta el lugar en que se inserta este artículo, ya que se ubica en la antesala del desarrollo de la organización territorial del Estado español, caracterizado por el espíritu descentralizador y la declaración de una autonomía tanto a nivel regional como local.

El reconocimiento de la autonomía municipal, implica que cabe la posibilidad del establecimiento de regímenes tributarios diferentes y esto no es acorde con la interpretación rigorista supra mencionada.

Por ello el significado del art. 139 C.E., ha de insertarse en el régimen de autonomía municipal, porque “en el ámbito tributario, “los mismos derechos y obligaciones” que proclama el art. 139 no puede significar más que la genérica llamada al sostenimiento del gasto público (art. 31.1) pero no que en cada territorio esa obligación sea cuantitativamente concretada de igual forma” (58).

Analizado el sentido de este precepto podemos llegar a la conclusión de que el establecimiento de recargos no vulnera el principio de igualdad

(55) GIMENO ULLASTRES, J.: “Los recargos locales sobre impuestos estatales”, *LA LEY*, año VI, n.º 1114, 21 enero 1985, pp. 229, 230.

(56) Nosotros vamos a observar este precepto desde el prisma del sistema tributario local. LEJEUNE VALCARCEL, E., en “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria” estudia el mismo en el ámbito autonómico, en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional tributario*, EDERSA, Madrid, 1980, pp. 113-169.

(57) Ob. cit. nota anterior p. 153.

(58) LEJEUNE VALCARCEL, E.: “Aproximación al principio de...”, ob. cit., p. 154.

contenido en el mismo. Sirve también de apoyo a este razonamiento el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, contenido en el Auto número 182/1986 de 26 febrero, dictado al analizar la pretendida vulneración del art. 139.1, C.E., a raíz de la implantación por la Comunidad de Murcia del recargo autonómico en la tasa sobre el juego.

Alegan los recurrentes que se produce un trato desigual y desfavorable fundado en razones de radicación geográfica, incumpléndose el contenido del art. 139.1, C.E.

El Alto Tribunal resuelve dándole al 139.1 su verdadero sentido. Aparecen dibujados en este auto los dos argumentos que hemos seguido para demostrar que el establecimiento potestativo y con diversidad de tipos de recargos no vulnera el principio de igualdad. Dice textualmente: “salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar pueden ser distintas (...) de ahí que la Constitución prevea la existencia de tributos propios de las haciendas locales...”.

V. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LOS RECARGOS COMO INSTRUMENTOS DE FINANCIACION.

Analizada brevemente esta figura, parece adecuado concluir con una breve exposición de las ventajas e inconvenientes que plantea la financiación por recargos, centrándonos tan solo en aquel que a nosotros nos parece más adecuado: El Recargo en el I.R.P.F.

Conclusiones que se referirán en concreto a los Municipios zamoranos y que deberán ser sopesadas en el caso de que se pretenda acudir de nuevo a esta figura.

Ventajas:

a) La implantación del recargo sobre el I.R.P.F. introduce como medio de financiación de Comunidades Autónomas y Municipios una forma de imposición local o autonómica sobre la renta ⁽⁵⁹⁾. Esta es una de las pocas formas posibles, dado el agotamiento de los hechos imponibles y la utilización del I.R.P.F. dentro del cuadro financiero estatal.

Un argumento a favor de este tipo de impuestos es su gran flexibilidad ⁽⁶⁰⁾. Así su recaudación variará en función de las modificaciones que

(59) Así lo considera VEGA HERRERO, M., en “Perspectivas de un Impuesto local sobre la renta”, en *O.T.E. (Administración local)*, Madrid, 1985, págs. 2680-2681.

(60) Vid. en este sentido VEGA HERRERO, M.: *Perspectivas...*, ob. cit., pág. 2681.

puedan producirse en los niveles de renta de la Comunidad Autónoma o del Municipio. Por ello sería apto como medio de financiación para aquellos Municipios en que la renta per cápita sea alta, cosa que no sucede en la provincia de Zamora. En último término tan sólo podría ser apto para Zamora capital o núcleos urbanos de elevada población, siempre que un estudio económico previo lo aconsejase.

b) Figura caracterizada por ser impuesto propio. Este hecho contribuye al desarrollo de la autonomía, tanto de Municipios ⁽⁶¹⁾ como de CCAA, imprescindible en todo sistema de financiación que pretenda independizarse de la subordinación del Estado, en el sentido que ya se puso de manifiesto en el capítulo primero.

Sin embargo, parece oportuno recordar aquí que, tan sólo se puede abogar por un sistema de financiación local autónoma, para aquellos Municipios que tengan la posibilidad de cubrir sus necesidades mínimas con fuentes de riqueza propias. Es decir, que para los Municipios de zonas deprimidas, a los que les sea imposible obtener por sus propios medios ingresos suficientes, deberá acudir a la vía de la financiación derivada, con el objeto de compensar las diferencias existentes con los Municipios de mayores recursos, de los cuales sí es predicable la financiación autónoma. Este caso descrito anteriormente se produce no sólo en Zamora sino en muchos pueblos de Castilla y León, que se ven necesitados de una política de subvenciones, y para los cuales está contraindicada la financiación autónoma, dentro de la cual se enmarcan los recargos en el I.R.P.F.

c) Sencilla utilización e instrumentación jurídica simple. La falta de complejidades técnicas hace más atractiva esta figura.

d) Gran potencialidad recaudatoria. Esta es una de las características más atractivas de los recargos, sin la cual probablemente serían rechazados como instrumento de financiación. Siempre que se implanten sobre los impuestos adecuados. Esto se cumple para el I.R.P.F., cuya entidad recaudatoria es suficientemente conocida.

Respecto a los recargos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, esta ventaja se cumpliría siempre que la recaudación del impuesto base sea elevada, y ello sucede en las zonas con una renta per cápita elevada, por tanto este será un dato más a tener en cuenta por aquellos

(61) Así lo considera SIMON ACOSTA, E., en "El principio de suficiencia en la hacienda local", en *Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales*, I.E.F., Madrid, 1982, pág. 493, "El recurso financiero que denominamos *tributos propios* consiste por tanto en un ingreso del ente local que procede de una relación jurídico-tributaria, siempre y cuando el ente local tenga el poder de establecer el tributo o, al menos, de fijar su cuantía dentro de unos márgenes suficientemente amplios como para que sea significativa la intervención del ente local. Encuadraríamos aquí las dos figuras, que respectivamente reciben de ordinario el nombre de "tributos propios" y "recargos..."

Municipios que decidan establecer recargos. Las estadísticas indican que la renta per cápita de la provincia de Zamora respecto al resto del territorio nacional no es alta ⁽⁶²⁾ de ahí que observemos un inconveniente añadido para esta zona. De todos modos no podemos olvidar que esta decisión habrá que tomarse a nivel municipal y no provincial.

e) Ahorro de los costes de gestión. Aunque nada impide que los recargos se gestionen por el ente que los establece, sin embargo técnicamente es más correcto que este procedimiento se lleve a cabo por el ente titular del tributo base, porque además de realizarse con una mayor eficacia, el ahorro producido es evidente, al poder obtener una recaudación bruta sin descuentos por los costes de gestión ⁽⁶³⁾. Este último punto resulta atractivo para los Ayuntamientos con escasos recursos y medios técnicos para atender a la recaudación de los tributos, situación en la que se encuentran muchos Municipios zamoranos.

Inconvenientes:

A) Resistencia de los contribuyentes al pago de los recargos ⁽⁶⁴⁾. Dada la sobreimposición que se produce, el contribuyente tendrá la sensación de pagar dos veces por el mismo impuesto. Esta situación aparecerá parcialmente diluida por el hecho de pagarse el recargo al mismo tiempo que el tributo base, dada la gestión conjunta de ambos. Pero, a pesar de todo, los datos de la experiencia municipal, nos indican el alto nivel de evasión que se produjo como consecuencia de la implantación de los recargos en el I.R.P.F. Esto puede constatarse a través de los datos con que contamos de la provincia de Zamora, ya que de un total de 10.369.871 ptas. que se habían previsto recaudar en 1984, tan sólo se obtuvieron 8.625.387 ptas., es decir, un 83,18% de lo que en un principio se había estimado.

A pesar de ello, Zamora fue una de las provincias en que hubo un mayor grado de cumplimiento a la hora de declarar, como puede observarse en la estadística del anexo III, donde tan sólo se reproduce *ad ex*. la información referente a las provincias castellano-leonesas (Ávila 63,44%, León 68,25%, Palencia 77%, Salamanca 52,65%, Segovia 86,82%, Soria 59,16% y Valladolid 31,48% –porcentajes de recaudación obtenida). El re-

(62) Este dato puede comprobarse observando la estadística que se reproduce en el anexo IV. Compárese *ad ex*. los datos de Zamora con la media nacional, que aparece al final del listado.

(63) Sobre estas tres últimas ventajas, vid. DE LA PEÑA VELASCO, G.: "Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas", en *Rev. Esp. Dir. Fin.*, n.º 43, 1984, págs. 375-377, y CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, ob. cit., págs. 164 y ss.

(64) Cfr. los estudios de sociología financiera realizados por CAZORLA PRIETO, L.M.: *Recargos...*, ob. cit., págs. 130-151.

curso al que se acudió generalmente, fue el cambio de residencia a otros Municipios bien limítrofes, bien con algún tipo de vinculación económica con los sujetos pasivos del I.R.P.F., para evitar el pago del recargo o al menos hacerlo en menor cuantía. Hemos investigado también sobre este hecho, que se produjo frecuentemente en el territorio nacional, para ver su repercusión en Zamora. Los datos de la variación en el padrón de habitantes durante el tramo de años que hemos recogido (Vid. ANEXO V) no son lo suficientemente significativos como para poder demostrar claramente que ese hecho se produjo. Sería necesario hacer un estudio sociológico profundo para constatar esta idea sin caer en afirmaciones gratuitas.

b) Aumento de la presión fiscal. Este grave inconveniente, deberá compensarse, en lo que respecta al I.R.P.F., con una disminución de los tipos de gravamen en el mismo ⁽⁶⁵⁾. Situación que vendrá determinada en la ley armonizadora, como se puso de manifiesto en el capítulo III.

Si se lleva a cabo una comparación entre la información contenida en los anexos I y II, se observará como en el ejercicio de 1983 fueron muchos los Municipios que establecieron los recargos, con lo que se produjo un considerable aumento de la presión fiscal. Esto llevó a que en 1984 fuesen un total de 13 Municipios los que renunciaron al acudir a este instrumento de financiación en todo el ámbito provincial zamorano. Es necesario asimismo resaltar, que los recargos con un tipo de gravamen más reducido por lo general se mantienen, al lograr de este modo que se palien las consecuencias perjudiciales de esta figura tributaria. Así sucede con Zamora capital, que utilizando uno de los tipos más bajos del territorio nacional, no hubo de enfrentarse a los problemas que se produjeron en otras capitales de provincia.

c) Los recargos en el I.R.P.F. provocan distorsiones interterritoriales, al agudizar las diferencias entre Municipios o CCAA, según los casos. Si este fuese el principal instrumento de financiación, sus efectos a largo plazo serían convertir las zonas pobres en más pobres y las ricas en más ricas.

A nivel municipal se podría solucionar este problema, permitiendo que las CCAA creen este tipo de recargos y se distribuya la recaudación de forma perecuativa entre los Municipios pertenecientes al ámbito de estas. Esto conlleva despojar a los posibles recargos municipales la característica de impuesto propio y autónomo. De todos modos tampoco supondría una

(65) Así lo propone el informe ECONPUBLICA: "Proposte per la riforma della finanza locale", en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1980, I. pág. 49.

erradicación de las desigualdades interterritoriales, sino que estas se diluirían en el ámbito más extenso de la Comunidad Autónoma, trasladándose la lucha de este modo a las desigualdades interregionales.

La conclusión a la que nos lleva esto es, que para que los recargos en el I.R.P.F. no favorezcan a las zonas más ricas, han de ir acompañados de instrumentos perecuativos estatales.

d) Al ser un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, va a incidir especialmente sobre los perceptores de rentas provenientes del trabajo dependiente, cuyos rendimientos están más controlados ⁽⁶⁶⁾.

La pregunta obligada a la hora de concluir este capítulo es si para esta provincia, sopesando las ventajas y los inconvenientes, y a la luz de los datos que hemos obtenido, es adecuada o no esta figura impositiva como medio de financiación.

Sin embargo no cabe dar aquí una respuesta contundente y mucho menos general, sino que, en línea con las ideas plasmadas en el capítulo primero de la presente investigación y en pro de la autonomía financiera local, es el propio Ente local el que habrá de dar la respuesta a esta cuestión, ya que es este quien conoce a fondo los caracteres económicos y sociológicos propios.

A pesar de ello, toda decisión sobre el establecimiento de recargos habrá de estar precedida por una serie de estudios realizados por expertos, que aporten los datos necesarios de cada ente local sobre los puntos que nosotros hemos indicado en este capítulo. Una decisión precipitada, que no tenga una base en análisis jurídicos, económicos y sociológicos previos, llevaría a que se volviesen a reproducir todos los inconvenientes que tuvieron lugar en la experiencia pasada.

VI. OTROS RECARGOS

Nuestro trabajo de investigación se ha ceñido hasta el momento presente principalmente en las posibilidades que ofrece un hipotético recargo en el I.R.P.F. como medio de financiación de los Municipios Zamoranos, a la luz de la experiencia pasada. A pesar de ello no hemos dejado de analizar someramente algunos otros recargos que surgen como posibilidades teóricas a la luz de la legislación autonómica ⁽⁶⁷⁾.

(66) Esta crítica es realizada por GALLO, F.: "Le prospettive di riforma dell'imposizione locale", en *Autonomia impositiva degli enti locali*, CEDAM, Padova, 1983, p. 164.

(67) Vid. cap. III, pág.

Ahora en este epígrafe de título genérico, "otros recargos", vamos a apuntar tan solo otros posibles recargos que aparecen en la nueva Ley Reguladora de Haciendas Locales a favor de los Municipios. Del mismo modo, trataremos de los recargos previstos en la legislación actual, pero que ya no son parte del sistema de financiación de los Municipios, sino de otras entidades locales como son las Diputaciones o las áreas Metropolitanas.

Estas posibilidades que apuntamos aparecen contenidas en Ley Reguladora de Haciendas Locales de 28 diciembre 1988, de ahí que el desarrollo de esta última parte consiste en un breve comentario de los preceptos de esta ley referidos a los distintos recargos.

La primera novedad que ofrece la Ley 39/88, en comparación con la normativa anterior del texto refundido de 18 abril 1986, se centra en la supresión radical de la enorme casuística que se contenía en el último texto aludido ⁽⁶⁸⁾. Por tanto la primera característica que llama la atención en la nueva ley es la simplicidad de la regulación de los recargos frente al casuismo anterior. Punto que a nuestro modo de ver es realmente loable, no sólo por la supresión de complejidades innecesarias, sino también porque además conlleva la desaparición de una serie de figuras que, a pesar de su denominación, no podría decirse que fueran verdaderos recargos, eliminando así, al mismo tiempo, posibles errores conceptuales.

Sin embargo, al lado de ello, no pueden pasarse por alto algunos defectos en la normativa que resaltaremos en el comentario que realizamos a continuación.

El título primero recoge las normas aplicables en general a las Haciendas locales, y en consecuencia perfila la figura genérica del Recargo. Así, en el apartado b) del art. 2.1. aparecen enumerados como recursos de las Hacienda locales: "los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las CCAA o de otras Entidades locales".

En este artículo se especifican los recargos como un recurso más, desvinculado de las tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Podemos plantearnos si esta separación tan solo pretende especificar a los recargos dentro del resto de los tributos, o si por el contrario, como se desprendería de una interpretación literal del precepto, lo que sucede

(68) El casuismo afecta no sólo a la tipología de los recargos existentes con esta regulación, donde aparecían recargos que podríamos clasificar: En función del elemento sobre el que se establecen: sobre la base, sobre la cuota, sobre la suma de la cuota más recargo. En función de su afectación (afectados y no afectados). Según la finalidad que persiguen (fiscales y extrafiscales) e incluso según el impuesto sobre el que recaen, punto en el que ya la lista sería interminable.

es que se considera a los recargos como tributos propios. Si esto es así, podemos pensar que bajo esta sistemática subyace un concepto equivocado de recargo, ya que, como suscribimos en el capítulo II, los recargos son verdaderos impuestos.

A pesar de esta crítica, es más apropiado haber incluido a los recargos en el apartado b) junto con los tributos y no con el c) al lado de las participaciones, tal y como se había hecho hasta ahora en el Texto Refundido del 86 ⁽⁶⁹⁾.

Por otro lado es correcta la redacción del art. 2 al aludir a los recargos sobre impuestos y no sobre tributos, ya que en nuestra opinión estos son los únicos recargos posibles, porque los verdaderos recargos, es decir, los sobre-impuestos, tan solo pueden establecerse como su propio nombre indica, sobre los impuestos y no sobre los tributos en general. Esto conlleva la exclusión expresa de hipotéticos recargos sobre tasas y contribuciones especiales.

Por último en el precepto comentado se distinguen dos posibles recargos: los que recaen sobre los impuestos autonómicos y aquellos sobre los impuestos de otras entidades locales. Estas son pues las dos únicas opciones que ofrece la nueva ley en materia de recargos que, como veremos más tarde, en la práctica se ven extremadamente reducidas.

La conclusión que puede extraerse de este comentario es que a pesar de algunos defectos en la redacción del art. 2, aparecen asimilados los recargos y los impuestos. Si esto es así, el régimen jurídico aplicable a esta figura será el mismo que el previsto para los tributos dentro de la sección 1.^a del cap. III y en particular los artículos 9, 15 y 16 en los que se concreta la potestad de los Municipios en orden a la creación y establecimiento de los tributos, especificándose la materias que deberán contenerse y desarrollarse en las Ordenanzas fiscales y aquellas que en virtud del principio de reserva de ley quedan vedadas a este instrumento reglamentario.

Si no considerásemos que los recargos son tributos sería difícil determinar cual es el régimen aplicable, ya que no aparece ninguna relación específica referente al establecimiento de los mismos.

Analizada someramente la configuración general de los recargos en Ley Reguladora de Haciendas Locales, es necesario en este momento, pasar a enumerar cuales son los concretos recargos establecidos en la nueva ley. Para ello atenderemos a los posibles sujetos activos de los mismos.

(69) Vid. *ad ex.* art. 393. Decreto legislativo 78/1986.

1. Recargos en favor de los Municipios

Desaparece de la L.R.H.L. la posibilidad de establecer recargos municipales sobre impuestos estatales, de ahí que consideremos inviable con la legislación actual la figura del recargo sobre el I.R.P.F. ⁽⁷⁰⁾.

Podrán sin embargo, en virtud del art. 38.2 de la L.R.H.L., establecerse recargos sobre impuestos propios de la respectiva Comunidad Autónoma y de otras entidades locales, en los casos expresamente previstos en las leyes de la Comunidad Autónoma ⁽⁷¹⁾.

Por lo que respecta a los recargos sobre impuestos propios de otras entidades locales, es una opción teórica imposible de llevar a la práctica, dado que los únicos impuestos propios de este tipo hoy existentes son precisamente los Recargos a favor de Diputaciones y entidades supramunicipales, dándose la circunstancia además de que recaen sobre dos impuestos municipales: el impuesto sobre bienes inmuebles y el impuesto sobre actividades económicas.

En lo referente a los recargos sobre impuestos de la respectiva Comunidad Autónoma, es necesario hacer dos matizaciones al respecto.

La primera de éstas es que será necesario clarificar qué impuestos se consideran como propios de la Comunidad Autónoma. Según nuestra concepción de los mismos, éstos en la actualidad son casi inexistentes ⁽⁷²⁾. Tan solo podrían considerarse como impuestos propios viables en la práctica a los recargos autonómicos, pero ya se apuntaron en su momento las enormes dificultades que traerían la creación de recargos sobre recargos.

La segunda matización se centra en el último inciso del art. 38.2 donde se atribuye la competencia para establecer estos recargos a la CCAA. Es necesario recordar que no todas las CCAA gozan de competencia en materia de haciendas locales, lo que provoca que algunas de éstas no puedan dictar leyes para la creación de estos recargos, quedándoles así vedada esta posibilidad. Este es precisamente el caso de Castilla y León, comunidad que por tanto no tendría acceso a este tipo de recargos locales ⁽⁷³⁾.

(70) Desaparecen también los recargos sobre tributos propios de los Municipios, figura hasta hoy existente, pero que, como se apuntó en el capítulo II, nosotros no consideramos que pueda hablarse de verdaderos recargos, de ahí que califiquemos como positiva dicha supresión.

(71) Cfr. art. 38.2 L.R.H.L. Esta posibilidad queda abierta para todas las Entidades Locales, no sólo para los Municipios, y estará en función de la decisión tomada por la respectiva Comunidad Autónoma.

(72) Dado el agotamiento de los hechos imposables susceptibles de ser gravados, a las CCAA les quedan pocos impuestos nuevos que crear. De hecho aquellos que han aparecido *ex novo* son tributos con fines no fiscales tales como el Impuesto sobre fincas mejorables de Andalucía, en los cuales resultaría absurda la pretensión de establecer recargos.

(73) Sobre las competencias de Castilla y León en materia de haciendas locales véase el cap. III de este mismo trabajo.

2. **Recargos en favor de las Areas Metropolitanas**

Las áreas metropolitanas podrán contar, dentro de su sistema de financiación, con un recargo que se establecerá en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Se trata por tanto de un recargo de una entidad supramunicipal que recae sobre un impuesto de los Municipios, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Este recargo reemplaza a los tradicionales que recaen en las Contribuciones Territoriales, con una diferencia sobre aquellos, la finalidad estrictamente fiscal de estos, frente a la extrafiscalidad e incluso la afectación de los que ha venido a sustituir ⁽⁷⁴⁾.

Se crea así un recargo de establecimiento potestativo, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sito en el territorio de la entidad ⁽⁷⁵⁾. Esta característica le otorga el calificativo de impuesto propio, máxime se tenemos en cuenta la concurrencia de otra facultad, la posibilidad de fijación del tipo de gravamen limitada por un tipo máximo, en concreto el 0,2 por 100.

Su hecho imponible, al igual que en los restantes recargos, coincide con el del impuesto sobre el que recae. La base imponible, en este caso, también es la misma que la del impuesto base, al igual que los sujetos pasivos.

De esta forma quedan regulados los elementos esenciales del tributo, dando pues cumplimiento al mandato del principio de reserva de ley contenido en el art. 31.3 C.E. Hay que añadir además que se determina un tope a la libre fijación del tipo de gravamen en consecuencia con la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

3. **Recargos en favor de las Diputaciones Provinciales**

A. *Los recargos provinciales antes de la L.R.H.L.*

Hasta la nueva Ley Reguladora de Haciendas Locales la normativa referida a los recargos provinciales estaba contenida en el Texto Refundido de 1986, hoy aún vigente.

En este Real Decreto se regula el único recargo existente a favor de las Diputaciones, que recae sobre un impuesto municipal: la Licencia Fiscal de actividades comerciales e industriales y la Licencia Fiscal de profesionales y artistas. Este recargo aparece regulado en los artº 288, 409 y 313 del Texto Refundido en 1986, caracterizado del siguiente modo.

(74) CASADO OLLERO, G., realiza un breve estudio de los recargos regulados en el Texto Refundido de disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local en "Los Recargos Locales", ob. cit., pp. 567-576.

(75) Vid. art. 134.1.a) L.R.H.L.

En primer lugar cumple una característica necesaria en nuestra opinión para que podamos hablar de verdaderos recargos y es que no se establece sobre tributos propios, sino sobre tributos de otro ente, en este caso, el Municipio. Por ello podemos afirmar que se trata de un verdadero recargo y no de otra figura afín, en consonancia con la respuesta que para nosotros tiene la problemática de la naturaleza jurídica de esta figura ⁽⁷⁶⁾.

Por otro lado, y en segundo término, son recargos establecidos sobre impuestos, las Licencias Fiscales de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas. Esto nos lleva a confirmar que estos recargos son verdaderos impuestos.

En tercer lugar son de establecimiento obligatorio, por lo tanto, no podemos decir de ellos que sean impuestos propios o autónomos, ya que no se ofrece a las Diputaciones la posibilidad de acudir o no a este medio de financiación, sino que se obliga por ley estatal a su establecimiento. La configuración de estos recargos con dicha característica no nos resulta incoherente, dado que el contexto del que proviene esta normativa no está caracterizado por la pretensión de propiciar una autonomía local a los distintos niveles, ni de Municipios, ni de Diputaciones. Consta lo anterior el hecho de que, junto a este, se establezca otro recargo a favor de los Municipios, con la misma característica de obligatoriedad que el anterior.

Por último, este tributo tiene un tipo de gravamen fijo, de ahí que no sea admisible intervención alguna por parte de la Diputación Provincial en cuanto a la modificación del mismo. Se obliga a establecer un tipo de gravamen del 40% sobre la cuota de las Licencias Fiscales es, por ello, de carácter proporcional.

De estas dos últimas características extraemos que no se ha tratado de un recargo autónomo y que por lo tanto no ha gozado del carácter de tributo propio perteneciente a la Diputación Provincial.

Pocos comentarios podemos hacer entonces sobre esta figura por haberse considerado hasta ahora como un ingreso obligatorio para las Diputaciones. Por ello, tan sólo nos ofrece la posibilidad de comentar sus características y criticar la legislación estatal, porque a lo largo de esta investigación nosotros hemos defendido la posibilidad de otorgar a los entes locales las mayores cotas posibles de autonomía. Y es que en este caso a ninguna Diputación provincial le cabía nada que decir, sino que había de someterse a las exigencias estatales y limitarse a recibir la recau-

(76) Cfr. al respecto capítulo 2, pág. 18.

dación. Esto mismo ha venido sucediendo hasta el momento para la Diputación de Zamora, su papel ha sido tan solo de mero receptor de fondos de la recaudación obtenida por los recargos. El volumen de dicha recaudación depende básicamente del número de empresarios, industriales, profesionales y artistas que estén obligados al pago de este impuesto y naturalmente se pone en conexión con el potencial económico de la provincia. Incentivar o no el desarrollo económico de la zona a través del brevísimo papel que la Diputación provincial tiene en su política fiscal, ha sido hasta hoy imposible, circunstancia que tal vez no se de con la nueva normativa.

Esta situación empieza a cambiar con la filosofía autonomista que ha inspirado a las distintas leyes promulgadas en desarrollo del texto constitucional que terminan, en la materia que a nosotros nos interesa, con la Ley Reguladora de Haciendas Locales. Así sucede con la L.M.U., que afectó a la normativa de recargos, en este caso municipales y no a favor de las Diputaciones. Tal vez fue la euforia autonomista lo que provocó el fracaso y llevó a que ya en los anteproyectos de la L.R.H.L. se siga una ideología autonomista más restringida ⁽⁷⁷⁾.

Los recargos aparecidos en los diversos proyectos y anteproyectos tienen la característica común de ser de potestativo establecimiento y con un amplio margen de maniobra para la fijación del tipo de gravamen. Son estas circunstancias las que nos permiten incluir a los mismos bajo la rúbrica de imposición autónoma.

El segundo borrador del proyecto del L.R.H.L., en 1986, regulaba tres recargos diferentes a favor de las Diputaciones Provinciales, que recaían todos ellos sobre tributos no provinciales, más en concreto, sobre impuestos municipales: el Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles ⁽⁷⁸⁾. Esta posibilidad, en posteriores borradores queda restringida a un único recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

B. *Los recargos provinciales en la L.R.H.L.*

Los cambios para las Haciendas provinciales han sido, en definitiva, aparentemente pocos. Contaban con un único recargo sobre las Licencias Fiscales de Actividades Empresariales, Profesionales y Artísticas y se encuentran tras la reforma de nuevo con un único recargo sobre un impuesto

(77) Esta filosofía no sólo se ha dado en nuestro país, sino que también algo similar ha sucedido en países de nuestro entorno.

(78) Vid. La referencia que sobre los mismos hace CASADO OLLERO, G.: "Recargos Locales"... ob. cit., pág. 576.

muy similar, el impuesto sobre Actividades Económicas, que ha sustituido más en denominación que en contenido a las antiguas Licencias Fiscales. Dado que el hecho imponible de ambos impuestos coincide, las diferencias entre ambos no son importantes.

Sin embargo la mera apariencia puede llevarnos a engaño porque es necesario realizar un análisis más profundo de la regulación de uno y otro para que a través de su comparación se puedan conseguir unas conclusiones definitivas sobre el tema. De ahí que ahora examinemos cuales son las características de ese recargo sobre el I.A.E. en relación al hoy vigente, al cual con anterioridad nos hemos referido.

CARACTERISTICAS DEL RECARGO PROVINCIAL:

En primer lugar se trata de un tributo de establecimiento potestativo, tal como se desprende del tenor literal del párrafo uno del artículo 124 L.R.H.L.:

“Las Diputaciones Provinciales podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas”.

Esta es pues la primera novedad que nos aporta la regulación de este impuesto, porque hasta el momento el recargo existente siempre fue de obligatorio establecimiento. Esto es un punto a favor de la autonomía de las Corporaciones Locales en materia financiera, de ahí que tendrán que ser las propias Diputaciones las que antes del 1 de enero de 1992 opten por establecer o no el mencionado recargo a través de las Ordenanzas respectivas. De ahí que la Excma. Diputación de Zamora haya de tomar la decisión de si considera o no conveniente establecer este recargo y en consecuencia elaborar la Ordenanza correspondiente.

Pero esta regulación no sólo va a consistir en un mero establecimiento sino que, como segunda característica, la normativa de desarrollo del recargo habrá de entrar en otros aspectos del mismo. Y es que la Diputación, además de tomar la decisión de si acude o no a este medio de financiación en función de sus necesidades presupuestarias, deberá entrar a regular también determinados aspectos que la ley deja a decisión provincial. Son estos aspectos los que van a estar en nuestro punto de mira a partir de este momento.

Por imperativo del principio de reserva de ley contenido en nuestra Constitución, la ley que cree un tributo deberá determinar los elementos esenciales del mismo y así lo hace la L.R.H.L. en este concreto tributo.

En primer lugar esta ley determina el hecho imponible ⁽⁷⁹⁾, elemento que en el recargo es coincidente con el del Impuesto sobre Actividades Económicas ⁽⁸⁰⁾ como no podía ser de otra forma ya que esta característica es consustancial a todo sobreimpuesto.

Del mismo modo coincidirán también los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas y su correspondiente recargo provincial, tal y como indica el art. 124.2: “el recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos”.

Cabría preguntarse en este momento si a pesar de la coincidencia de hechos imponibles y de sujetos pasivos, pudiera plantearse la posibilidad de exenciones establecidas por las Diputaciones en los recargos y que no apareciesen en el I.A.E. Esto llevaría, de forma indirecta, a la falta de coincidencia de sujetos pasivos ya que, a pesar de que estos fueran los mismos, en algunos casos un sujeto estaría obligado al pago del I.A.E. pero no del recargo provincial. A pesar de todo, este es un planteamiento que se desecha a la luz del derecho positivo, por dos motivos.

En primer lugar porque es dudoso que las Diputaciones Provinciales puedan establecer exenciones dado que para gran parte de la doctrina las exenciones están comprendidas en la reserva de ley en materia tributaria ⁽⁸¹⁾.

En segundo término, porque a tenor del art. 124.2 puede deducirse la prohibición de establecer exenciones en este tributo provincial, ya que el precepto citado dice que el recargo se exigirá en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto. En nuestra opinión la expresión “en los mismos casos” no sólo pretende constatar la coincidencia de hechos imponibles entre el I.A.E. y el recargo, sino que también va encaminada a prohibir las exenciones que pudieran ser creadas por las Diputaciones. Es necesario añadir que además el art. 9 de la L.R.H.L. establece una prohibición genérica de conceder beneficios fiscales en tributos locales, lo que podría llevarnos a deducir que tampoco cabría la concesión de exenciones. Unos y otras tan sólo pueden ser establecidos por ley. Hemos de concluir pues diciendo que la única posibilidad de establecer exenciones será aquella que aparece en el art. 83 de la L.R.H.L.

Por lo que respecta a los sujetos activos de los dos impuestos que estamos comparando, I.A.E. y recargo provincial, estos serán diferentes.

(79) Vid. art. 124.1 y 2 L.R.H.L.

(80) En adelante I.A.E.

(81) No es esta la opinión de LOZANO SERRANO, C.: “La concesión de exenciones de tributos municipales”. CIVITAS, R.E.D.F. núm. 44, 1984, pág. 537 y ss. Este autor afirma la posibilidad de los Municipios de conceder exenciones.

El I.A.E. es un impuesto municipal, de ahí que el sujeto activo sea el Municipio. El recargo por el contrario tiene como sujeto activo a la Diputación Provincial. La diversidad de sujetos activos, como ya hemos comentado en otras ocasiones, es en nuestra concepción de los recargos un presupuesto indispensable para que se pueda hablar de recargos en sentido estricto. Presupuesto que se cumple en este caso.

La base imponible del recargo será la cuota mínima del I.A.E. Cuota que ha sido establecida en la normativa complementaria contenida en el Real Decreto Legislativo 1.175/1990 de 28 de septiembre por el que se aprueban tarifas e Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. Cabe realizar un comentario sobre el significado que en este impuesto municipal tiene el término "cuota mínima", dado que será esta precisamente la base imponible del recargo provincial.

Los recargos hasta hoy, tal y como especifica el art. 313 del Texto Refundido de 18-IV-1986, se han venido estableciendo en general sobre las cuotas de las Licencias Fiscales de actividades empresariales e industriales y de profesionales y artistas. El hecho de fijarse sobre las cuotas implica que no se han tenido en cuenta las cuotas mínimas, sino la cuota tributaria, es decir, aquella resultante una vez que hayan sido aplicados en las actividades en que proceda ⁽⁸²⁾, los coeficientes multiplicadores en función de la categoría y de la calle y/o del número de habitantes del núcleo urbano en que ejerza su actividad el sujeto pasivo del impuesto. Tal y como comentamos anteriormente, el recargo en el I.A.E. tiene como base imponible la cuota mínima del I.A.E. El motivo de haber hecho referencia a cuotas mínimas y no a cuotas tributarias se basa en que, para el I.A.E., se generalizan para todas las actividades los coeficientes multiplicadores en función de la categoría de la calle y de la población del Municipio. Por ello los recargos se establecen sobre las cuotas mínimas y se determinan antes de aplicar los coeficientes multiplicadores.

Será la cuota mínima aquella resultante de aplicar las tarifas del impuesto de acuerdo con la L.R.H.L. La Instrucción de desarrollo de esta ley contenida en el Real Decreto Legislativo 1.175/1990 de 28 de septiembre define las cuotas mínimas municipales en la regla 10 como "las que con tal denominación aparecen específicamente señaladas en las Tarifas, sumando, en su caso, el elemento superficie de los locales en que se realicen las actividades gravadas, así como cualesquiera otras que tengan la

(82) Estas son escasas y restringidas.

calificación expresa, en las referidas tarifas, de cuotas provinciales o nacionales”.

La cuota mínima podrá ser después incrementada a decisión del Municipio por dos motivos diferentes: en función de la población residente en el Municipio y en virtud de la ubicación del establecimiento del sujeto pasivo dentro del término municipal. Estos dos factores que pueden incrementar la cuota mínima sin embargo no afectan al recargo provincial, tan sólo producirán un incremento de la recaudación municipal, pero no en la correspondiente al recargo provincial. Esta es pues la conclusión que se deduce respecto de la base imponible del recargo provincial sobre el I.A.E.

Por lo que se refiere al tipo de gravamen, como recordaremos, este ha sido un elemento fundamental o lo largo de nuestra investigación. Esto es así no sólo por la polémica que ha traído consigo, sino también porque es precisamente este uno de los elementos que más problemas va a ocasionar a las Diputaciones provinciales en el momento de su regulación y puesta en vigor. Será pues la fijación del mismo aquella decisión que habrá de tomar la Diputación de Zamora que conllevará una mayor carga política, sin olvidar también otro acuerdo anterior a este en el tiempo que es, obviamente, el de si se establecen o no los recargos como medio de financiación en el ámbito de la Diputación de Zamora. Los aspectos formales de esta toma de decisiones son puntos que trataremos en el siguiente epígrafe.

ESTABLECIMIENTO DEL RECARGO SOBRE EL I.A.E. EN LA PROVINCIA DE ZAMORA: LA ORDENANZA PROVINCIAL

Una vez analizados los aspectos sustantivos parece necesario hacer referencia a los problemas de índole formal. En consecuencia el punto que se va a tratar a partir de este momento será el establecimiento del recargo sobre el I.A.E. por la Diputación Provincial de Zamora, es decir, los pasos que habrán de ser seguidos por esta antes de la entrada en vigor de la Ordenanza por la que, si así se decide, se establecerá y regulará dicho tributo.

La premisa ineludible para que todo este proceso se ponga en marcha es que la Diputación Provincial haya tomado la decisión de utilizar este tributo dentro de su cuadro de ingresos, ya que no podemos olvidar que su establecimiento es potestativo. Si esto se decide así, según el tenor del art. 17 de la L.R.H.L., la Diputación deberá seguir los siguientes trámites:

–Publicar el Acuerdo provisional en orden a dicho establecimiento junto con la Ordenanza Provisional respectiva ⁽⁸³⁾, tras lo cual se abrirá un plazo mínimo de 30 días para que los interesados formulen las reclamaciones oportunas, según los trámites referidos en el artículo mencionado anteriormente.

–Publicar los anuncios de exposición en el Boletín Oficial de la provincia y en un diario de los de mayor difusión en la provincia de Zamora.

–Adoptar el Acuerdo definitivo finalizado el período de exposición. Para ello se podrán seguir dos vías que dependerán de si se han presentado o no reclamaciones; si no ha sido así, entonces se elevará automáticamente a definitivo el acuerdo provisional de establecimiento del recargo provincial ⁽⁸⁴⁾; si por el contrario, sí fueron formuladas reclamaciones, éstas habrán de ser resueltas, tras lo cual se publicará el Acuerdo definitivo y la Ordenanza, incorporando en su caso las modificaciones que se consideren oportunas ⁽⁸⁵⁾.

Los Acuerdos definitivos y el texto final de la Ordenanza se publicarán en el “Boletín Oficial” de la provincia ya que no podrán entrar en vigor hasta que no se produzca dicha publicación. Posteriormente la Diputación Provincial de Zamora deberá editar el texto íntegro de la Ordenanza fiscal dentro del primer cuatrimestre del ejercicio correspondiente, es decir de 1992.

GESTION Y RECAUDACION DEL RECARGO

En la materia referente a la gestión del tributo escasos comentarios pueden realizarse, ya que según establece el art. 124.3 la gestión del recargo se llevará a cabo juntamente con el del Impuesto sobre Actividades Económicas por la entidad que tenga encargada la gestión de este. De ahí que la Diputación Provincial no gestionara el recargo, sino que lo harán los Municipios de la provincia de Zamora, junto con el I.A.E. Esto en principio se llevará a cabo siempre de esta manera porque para aquellos casos en que se establezcan cuotas provinciales o nacionales del impuesto, de acuerdo con la Instrucción de 28 de septiembre de 1990, ⁽⁸⁶⁾ la gestión se llevará a cabo por la Delegación de Hacienda pero en estos casos se

(83) Vid. ANEXOS VI Y VII.

(84) Si se ha seguido esta vía la forma que podrá tomar el acuerdo podrá ser similar a la que apuntamos en el ANEXO VIII.

(85) La forma que podrá adoptar este Acuerdo definitivo así como la Ordenanza puede consultarse en el modelo que proponemos en el ANEXO IX.

(86) Vid. Regla 17 Instrucción de desarrollo de la L.R.H.L. respecto al I.A.E.

prohíbe el establecimiento del recargo provincial y consecuentemente este no va a ser ni gestionado ni recaudado por ente alguno ⁽⁸⁷⁾.

Respecto a la recaudación del recargo, ésta habrá de ser entregada a la Diputación Provincial según la fórmula de gestión del impuesto, tal como determina el art. 124.4 de la L.R.H.L. Poco podemos comentar sobre este punto ya que por el momento desconocemos el reglamento que va a regular esta recaudación. Sin embargo, el hecho de que la gestión y recaudación no se lleven a cabo por la Delegación de Hacienda, sino por los distintos Ayuntamientos, es claro que puede favorecer a determinados Municipios con poblaciones elevadas o capitales de provincia, aunque no puede decirse lo mismo respecto de los pequeños Municipios con reducidas posibilidades de llevar a cabo una gestión eficaz de sus tributos dada su falta de medios técnicos y humanos.

Este sistema de gestión y recaudación, criticable desde nuestro punto de vista, va a resultar perjudicial para las Diputaciones Provinciales en general y para una Diputación como Zamora ⁽⁸⁸⁾ en particular, si comparamos el sistema que se seguía en las Licencias Fiscales. Es decir, se pasa de un sistema de gestión centralizada que se lleva a cabo por la Administración del Estado, que era la encargada de repartir la recaudación efectuada a Municipios y provincias, a un sistema de gestión dispersa y parcelada donde cada Municipio recauda y estos transfieren la parte que les corresponda por los recargos a las Diputaciones Provinciales ⁽⁸⁹⁾.

En nuestra opinión la dispersión va a producir problemas de ineficacia, en detrimento, en este caso, de la Diputación Provincial.

Respecto a los costes de gestión del recargo nada se dice sobre quien los ha de soportar. En principio, si no se especifica otra cosa, parece que correrán a cargo de quien recaude el I.A.E., aunque cabe la posibilidad de que reglamentariamente se arbitre otra fórmula que hoy por el momento desconocemos.

A MODO DE CONCLUSION:

Con la nueva normativa introducida en virtud del Real Decreto Ley de 28 de septiembre de 1990 se retrasa la entrada en vigor del I.A.E. hasta

(87) Cfr. la nueva redacción del art. 86.3 de la L.R.H.L. que se ha dado por el Real Decreto-Ley 4/1990 de 28 de septiembre.

(88) Esta afirmación la realizamos porque no podemos olvidar la característica de los Municipios Zamoranos de reducida población, gran número de ellos y falta de medios económicos.

(89) Esto no sucede siempre así ya que algunos Municipios no van a recaudar porque en virtud de la Disposición Transitoria 11 de la L.R.H.L. puede ser solicitada que la gestión se lleve a cabo por el Estado en los dos primeros años; pasados estos se podrá encomendar a las CC.AA. o a las Diputaciones Provinciales.

1 de enero de 1992. Esto ha supuesto también una prórroga de un año para el establecimiento del recargo en el I.A.E.

Las novedades que se han presentado para este recargo provincial tras la L.R.H.L. y sus normas de desarrollo han sido pocas en número pero importantes en cuanto a su contenido.

Los cambios positivos son dos originados por una filosofía común. El primero de estos se refiere al establecimiento del tributo que ha pasado de obligatorio o potestativo y el segundo a la libertad de fijación del tipo de gravamen. La filosofía común reside en la mayor autonomía financiera, la mayor capacidad de decisión en materia tributaria conferida a los entes locales. Esto origina una nueva facultad en favor de las Diputaciones Provinciales, la toma de decisión sobre si se acude o no a este medio de financiación. Para lo cual la Diputación de Zamora deberá llevar a cabo una valoración político económica del coste que supondría liberar a los contribuyentes zamoranos del pago de este tributo. Será necesario sopesar si compensa la disminución de los ingresos con las ventajas, no sólo de cara al electorado provincial, sino también frente al impulso económico que podría suponer para algunos sectores de la provincia, el ver reducida su carga fiscal. De tomarse esta decisión, en nuestra investigación se proponen unos modelos tipo de Acuerdos y Ordenanzas Fiscales, contenidos en los ANEXOS VI, VII, VIII y IX.

El cambio negativo en este impuesto reside en los problemas de gestión y recaudación del mismo, ya que este no va a continuar siendo gestionado por la Delegación de Hacienda, sino que dicha competencia se distribuye entre distintos entes en la forma anteriormente mencionada, lo que a nuestro juicio provocará un aumento de ineficacia. Esto perjudicará en una mayor medida a una provincia como Zamora, dado el gran número de pequeños Municipios que la integran.

ANEXO I
RECARGOS MUNICIPALES EXIGIBLES
EN EL EJERCICIO DE 1983

PROVINCIA DE ZAMORA

Ayuntamiento	Recargos/IRPF
Alcañices	10%
Argañín	5%
Aspariegos	0,5%
Bermillo Sayago	2%
Cerecinos de Campos	1%
Cubillos	10%
Fonfría	0,5%
Fuentelapeña	2%
Fuentesauco	2%
Morales del Rey	7%
Muga de Sayago	3%
Riofrío de Aliste	5%
San Justo	20%
Santa Croya de Tera	10%
Toro	5%
Trefacio	20%
Villaescusa	2%
Villalobos	1%
Villalpando	3%
Villanueva del Campo	5%
Villar de Fallaves	5%
ZAMORA	0,2%

ANEXO II
RECARGOS MUNICIPALES EXIGIBLES
EN EL EJERCICIO DE 1984

PROVINCIA DE ZAMORA

Ayuntamiento	Recargos/IRPF
Alcañices	10%
Cerecinos de Campos	1%
Fonfría	0,5%
Fuentesaúco	2%
Morales del Rey	7%
Toro	5%
Villanueva del Campo	5%
Villar de Fallaves	5%
ZAMORA	0,2%

ANEXO III
RECARGOS MUNICIPALES CASTILLA-LEON
DECLARANTES - RECAUDACION (1983)

PROVINCIA	Declarantes Renta 1982	Declarantes Recargo 1983	Estimación Recargo 1983
AVILA	1.635	922	2.759.765
LEON	4.381	3.581	12.019.465
PALENCIA	2.668	1.107	5.644.258
SALAMANCA	40.434	20.091	276.141.084
SEGOVIA	1.393	1.084	1.916.595
SORIA	159	73	117.264
VALLADOLID	88.939	24.002	505.924.556
ZAMORA	14.854	13.221	10.369.871

PROVINCIA	Ingresos	Relación - 83
	Recargo 1983	Recargo Estimado Recaudación Efectuada
AVILA	1.750.678	0,6344
LEON	8.203.759	0,6825
PALENCIA	4.345.836	0,7700
SALAMANCA	145.376.793	0,5265
SEGOVIA	1.664.015	0,8682
SORIA	69.378	0,5916
VALLADOLID	159.274.210	0,3148
ZAMORA	8.625.387	0,8318

ANEXO IV

RENTA "PER CAPITA"

Provincias	1977	1979	1981	1983	1985
1. Alava	291.683	384.438	497.445	706.605	812.381
2. Albacete	146.290	225.558	260.607	333.114	445.644
3. Alicante	202.637	314.301	379.884	523.740	650.052
4. Almería	163.995	230.626	296.339	365.436	463.019
5. Asturias	211.349	302.452	384.228	504.864	604.634
6. Avila	147.122	221.502	287.787	373.197	468.471
7. Badajoz	122.334	182.906	235.317	279.240	398.505
8. Baleares	255.601	381.944	508.653	721.664	867.997
9. Barcelona	287.413	412.935	520.931	665.470	810.316
10. Burgos	211.097	291.926	330.235	493.099	628.329
11. Cáceres	132.327	194.356	259.986	319.731	443.471
12. Cádiz	165.020	229.892	293.875	365.800	459.888
13. Cantabria	226.952	327.821	425.487	563.011	680.944
14. Castellón	217.516	308.191	369.471	495.968	611.226
15. Ciudad Real	156.745	229.892	273.684	350.666	427.862
16. Córdoba	141.042	213.981	267.638	347.389	443.167
17. Coruña (La)	186.887	270.897	341.825	444.450	534.644
18. Cuenca	172.740	237.234	240.393	316.270	442.512
19. Gerona	269.798	405.204	487.769	663.520	799.513
20. Granada	127.124	193.390	248.558	315.255	382.175
21. Guadalajara	201.746	296.383	345.154	453.500	654.411
22. Guipúzcoa	277.907	355.293	447.441	591.608	684.090
23. Huelva	162.361	217.844	267.591	335.987	435.023
24. Huesca	226.504	331.279	337.766	455.644	630.234
25. Jaén	121.501	192.847	272.292	357.432	439.792
26. León	174.414	249.967	320.332	440.100	544.846
27. Lérida	219.406	329.166	407.473	575.648	693.465

Provincias	1977	1979	1981	1983	1985
28. Lugo	133.554	212.349	262.467	355.157	427.309
29. Madrid	306.646	436.645	571.929	729.777	887.536
30. Málaga	163.603	244.550	305.762	402.833	496.778
31. Murcia	167.947	253.059	304.571	396.369	519.350
32. Navarra	239.576	335.973	418.711	570.562	690.401
33. Orense	126.338	190.883	233.192	305.445	394.754
34. Palencia	207.404	283.892	320.949	504.382	586.166
35. Palmas (Las)	182.432	277.729	359.796	478.604	576.744
36. Pontevedra	182.021	274.229	342.465	434.171	542.295
37. Rioja (La)	227.780	344.415	413.495	587.401	698.057
38. Salamanca	167.591	240.628	305.437	417.166	515.456
39. Sta. Cruz de Tenerife	168.805	257.436	334.004	444.088	537.547
40. Segovia	187.152	267.362	316.350	449.933	562.230
41. Sevilla	170.283	247.895	307.578	386.322	497.062
42. Soria	191.994	252.345	291.866	430.976	591.363
43. Tarragona	245.085	342.472	413.630	569.009	676.644
44. Teruel	187.083	261.225	289.723	392.064	519.533
45. Toledo	162.545	239.024	303.216	389.607	491.840
46. Valencia	223.582	331.430	417.189	555.944	695.071
47. Valladolid	225.521	315.119	382.694	513.492	631.316
48. Vizcaya	279.505	344.041	438.694	568.349	673.106
49. Zamora	149.259	210.675	251.437	336.816	445.474
50. Zaragoza	234.351	346.242	436.219	582.065	726.681
51. Ceuta				414.797	548.578
52. Melilla				449.642	608.560
TOTAL	217.792	314.382	397.365	519.211	638.772

Fuente: Informes del Banco de Bilbao.

ANEXO V

RECTIFICACION DEL PADRON MUNICIPAL DE HABITANTES

	1982	1983	1984	1985	1986
Alcañices	1.228	1.241	1.230	1.264	1.276
Argañín	157	156	157	159	147
Aspariegos	503	527	523	514	499
Bermillo Sayago	1.916	1.892	1.916	1.925	1.870
Cerecinos de Campos	628	622	622	616	574
Cubillos	520	525	526	525	496
Fonfría	1.620	1.607	1.587	1.580	1.504
Fuentelapeña	1.181	1.185	1.185	1.188	1.171
Fuentesauco	2.163	2.176	2.177	2.196	2.077
Morales del Rey	917	931	927	934	866

	1982	1983	1984	1985	1986
Muga de Sayago	622	623	616	614	554
Riofrío de Aliste	1.550	1.551	1.532	1.517	1.363
San Justo	572	577	570	571	490
Sta. Croya de Tera	630	622	629	623	615
Toro	9.833	9.991	10.005	10.005	9.666
Trefacio	322	324	318	311	278
Villaescusa	522	522	523	514	491
Villalobos	471	475	468	459	418
Villalpando	1.881	1.939	1.933	1.938	1.933
Villanueva del Campo	1.401	1.392	1.392	1.381	1.344
Villar de Fallaves	158	156	155	153	153
ZAMORA	59.264	60.607	61.151	63.359	60.364

Fuente: I.N.E. Delegación Provincial de Zamora.

ANEXO VI

ACUERDO PROVISIONAL DEL RECARGO PROVINCIAL SOBRE EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS.

1.º En virtud de lo establecido en el artículo 15.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre y de conformidad con lo previsto en el artículo 17.1 de dicha Ley, se acuerda provisionalmente el establecimiento del recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas en los términos establecidos en la Ordenanza fiscal anexa ⁽⁹⁰⁾.

2.º El presente Acuerdo Provisional junto con la Ordenanza fiscal anexa, según lo establecido en el artículo 17.1 a que se refiere el punto 1.º anterior, se expondrán al público en el tablón de anuncios de esta Diputación Provincial durante el plazo de ⁽⁹¹⁾ días, contados a partir de ⁽⁹²⁾ dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

(90) Esta puede consultarse en el ANEXO VII.

(91) Dicho plazo deberá ser fijado por la Diputación Provincial, pero en ningún caso podrá ser inferior a 30 días.

(92) En este espacio se fijará a partir de qué fecha comienza el cómputo de los plazos.

ANEXO VII

ORDENANZA FISCAL PROVISIONAL DEL RECARGO PROVINCIAL SOBRE EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS.

I. DISPOSICION GENERAL

Artículo 1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley 39/1988 Reguladora de Haciendas Locales, se establece un recargo en el Impuesto sobre Actividades Económicas, aplicable en esta Diputación Provincial de Zamora en las siguientes condiciones:

II. BASE IMPONIBLE

Artículo 2. La Base Imponible estará constituida por las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas, correspondientes a todas las actividades económicas ejercidas en esta Diputación Provincial.

III. TIPO DE GRAVAMEN

Artículo 3. El tipo de gravamen consistirá en un porcentaje único del ⁽⁹³⁾ por 100, que se aplicará sobre las cuotas determinadas en el artículo 2 como constitutivas de la Base Imponible.

DISPOSICION FINAL

La presente Ordenanza Fiscal entrará en vigor el día de su publicación en el "Boletín Oficial de la Provincia" y comenzará a regir el 1 de enero de 1992 y continuará vigente mientras no se acuerde su derogación o modificación.

ANEXO VIII

ACUERDO DEFINITIVO

1. Transcurrido el plazo de exposición al público del Acuerdo y Ordenanza provisionales del recargo provincial sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas, de fecha 1 de enero de 1992, y no habiéndose presentado reclamación alguna, dicho Acuerdo y la Ordenanza Fiscal anexa,

(93) En este espacio se consignará el tipo que se acuerde por la Diputación Provincial de Zamora en su momento.

quedan elevados a definitivos de acuerdo con lo establecido en el art. 17.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

2. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley 39/1988, contra el presente Acuerdo los interesados podrán interponer recurso contencioso-administrativo en la forma y plazos que establece la ley reguladora de dicha Jurisdicción.

ANEXO IX

ACUERDO DEFINITIVO

1. Transcurrido el plazo de exposición al público del Acuerdo y Ordenanza provisionales del recargo provincial sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas, de fecha 1 de enero de 1992, habiéndose presentado dentro del mismo ⁽⁹⁴⁾ reclamaciones y siendo todas ellas resueltas, se acuerda definitivamente fijar el recargo provincial sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas en los términos que se establecen en la Ordenanza Fiscal anexa, ⁽⁹⁵⁾ en conformidad con lo establecido en los artículos 16.2 y 17.3 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre.

2. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley 39/1988, contra el presente Acuerdo los interesados podrán interponer recurso contencioso-administrativo en la forma y plazos que establece la ley reguladora de dicha Jurisdicción.

(94) Deberán detallarse aquí el número de reclamaciones presentadas.

(95) El texto de esta ordenanza fiscal, que no reproducimos, será el mismo que aparecía en el ANEXO VII eliminando del encabezamiento el calificativo de provisional.

BIBLIOGRAFIA

- ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C.: "Comentario al artículo 31" en Comentarios a las Leyes Políticas, tomo III, Edersa, Madrid, 1983.
- APARICIO PEREZ, A.: "La imposición local sobre la renta. Análisis jurídico y económico. Estimación de un caso concreto" en Organización Territorial del Estado (Administración Local), volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1985.
- ARCO, L.: La distribución de los impuestos en una Hacienda federal, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1978.
- BANACLOCHE PEREZ, J.: "Recargos y participaciones provinciales e impuestos del Estado". Revista de Economía y Hacienda Local, n.º 17, 1986.
- BARTHOLINI, G.: Il principio de legalità dei tributi in materia di imposte, Cedam, Padova, 1957.
- BASANTA DE LA PEÑA, J.: "La impugnación de Real Decreto 825/1984, sobre recargos de renta", Gaceta Fiscal, n.º 13, julio 1984.
- BASCIU, A.F.: Contributo allo studio della obbligazione tributaria, Jovene, Napoli, 1966.
- BERLIRI, A.: Principi di diritto Tributario, volumen I, 1967, Giuffrè, Milano.
- BOSCH ROCA, N.: "El impuesto local de renta: análisis teórico y aplicación", autonomía y financiación de las Haciendas Municipales, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- CASADO OLLERO, G.: "Recargos locales". Manual de Derecho Tributario Local. Escuela de Administración Pública de Cataluña. Barcelona, 1987.
- CAZORLA PRIETO, L.M.: Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, La Ley, Madrid, 1986.
- ELIAS DE TEJADA LOZANO, J.M.: "Los recargos municipales en la declaración del I.R.P.F. de 1983". Gaceta Fiscal, n.º 9, marzo 1984.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Constitución y Haciendas Locales", Revista Jurídica de Cataluña, n.º 4, 1984.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: La financiación de las entidades locales en Cataluña, Civitas/R.E.D.F., n.º 45, 1985.
- GIANNINI, A.D.: Istituzioni di Diritto Tributario, Guiffirè, Milan, 1968.
- GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E.: *La Ley de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas locales: medidas tributarias*", Gaceta Fiscal, n.º 7, enero 1984.
- GONZALEZ GARCIA, E.: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978". La Constitución española y las fuentes del derecho. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1979, volumen II.
- GONZALEZ SANCHEZ, M.: "Comentario consagrado al artículo 58", Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, tomo I, Edersa, Madrid 1983.
- LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, Edersa, Madrid 1980.
- MARTIN QUERALT, J.: "La autonomía municipal en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional". Civitas/R.E.D.F., n.º 35, 1982.
- MARTINEZ LAFUENTE, A.: La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Civitas, Madrid 1983.
- ORDENANZAS FISCALES DEL AYUNTAMIENTO DE BARCELONA, 1985.
- ORDENANZAS FISCALES DEL AYUNTAMIENTO DE SALAMANCA, 1989.
- ORDENANZAS FISCALES DEL AYUNTAMIENTO DE ZAMORA, 1989.
- PEÑA VELASCO, G. DE LA: "Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas", Civitas, R.E.D.F., n.º 43, 1984.
- PEREZ DE AYALA, J.L. Y GONZALEZ GARCIA, E.: Curso de Derecho Tributario, vol. I, Edersa, Madrid 1989.
- PEREZ ROYO, F.: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución". Estudio sobre el Proyecto de Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid 1978.
- RAMALLO MASSANET, J.: El sistema financiero de las Corporaciones Locales en Derecho Alemán. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1976.

- RUBIO DE URQUIA Y OTROS: Manual de Ordenanzas Fiscales, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1989.
- RUIZ-BEATO BRAVO, J.: "*Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales*". Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1979.
- SAINZ DE BUJANDA, F.: Notas de Derecho Financiero. Facultad de Derecho, Universidad de Madrid, tomo I, 1968.
- SIMON ACOSTA, E.: "*El principio de suficiencia en la Hacienda local*", Autonomía y financiación de las Haciendas municipales, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982.
- SOLER ROCH, M.T.: Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1975.
- TANCO MARTIN-CRIADO, J.: "*La Ley de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas locales*", Revista de Hacienda Autonómica y Local, n.º 40, 1984.
- TIPKE/LANG: Steuerrecht, Verlag Otto Schmitt, Köln, 1989.
- VEGA HERRERO, M.: "*Naturaleza del recargo establecido en el artículo 72 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*". Crónica Tributaria n.º 20.
- VEGA HERRERO, M.: "*Perspectivas de un impuesto local sobre la renta*", Organización Territorial del Estado (Administración Local), volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1985.

BIBLIOGRAFIA

I.-SOBRE LENGUA FRANCESA

a) **Libros:**

- (1) *Cinco estudios sobre el habla popular en la Literatura Francesa: Molière, Balzac, Maupassant, Giono, Sartre*. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1954 - 136 pp.
- (2) *El Cantar de Roldán. Edición del ms. de Oxford, versión española, notas y apéndices*. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1975 - 472 pp.
- (3) *Le Roman de Renard. Branches II, I, La y Ib. Edición, traducción y estudio*. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1979.
- (4) *El episodio de Pygmalión del Román de la Rose. Ética y estética de Jean de Meun. Traducción española y estudio*. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1980.

b) **Artículos:**

- (5) "Ritmo, color y paisaje en la *Chanson de Roland* y en el *Poema del Cid*" en *Boletín de la Biblioteca Menéndez y Pelayo* (Santander), XXX (1954), pp. 11-170.
- (6) "Ronsard y Machado. Del "aubépin verdissant" al "olmo seco"" en *Srenae. Estudios de Filología e Historia dedicados al prof. Manuel García Blanco*. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1962.
- (7) "La lengua de los personajes rústicos en el cuento de Maupassant "Une vente"" en *Filología Moderna* (Madrid), XI-XII (1963), pp. 1-31.
- (8) "Leyendas zamoranas de origen francés". Discurso pronunciado en la solemne apertura del curso académico 1976-1977 en el Colegio Universitario de Zamora. Zamora, 1976 - 26 pp.
- (9) "Observaciones y comentarios sobre el primer texto teatral románico, *Le Jeu d'Adam* (hacia 1150) Ordo representationis ade" en *Serta Philologica F. Lázaro Carreter*. Ediciones Cátedra. Madrid, 1983 - pp. 137-146.
- (10) "El confidente: un personaje de la tragedia clásica francesa" en la *IIIª Reunión de Filología Comparada. Estudios sobre los géneros literarios. II (Tipología de los personajes dramáticos)*. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1984.
- (11) "Observaciones y comentario sobre los galicismos en-el del español" en *Estudios Franceses* (Revista del Departamento de Filología Francesa de la Universidad de Salamanca) II (1986). pp. 9-22.
- (12) "De nuevo en torno a la ciudad sumergida de Lucerna", en el *Homenaje a Alvaro Galmés de Fuentes*. III, Oviedo, 1987. pp. 377-387.
- (13) "Miscelánea cultural Franco-Española: De la "brouette" francesa a la "carretilla"" en *Estudios Franceses* (Revista del Departamento de Filología Francesa de la Universidad de Salamanca) III (1987). pp. 9-21.
- (14) "Influencia del teatro clásico español sobre el francés: Calderón de la Barca y Thomas Corneille" en *Estudios sobre Calderón (Actas del Coloquio Calderoniano. Salamanca, 1985)*. Publicaciones de la Universidad. Salamanca, 1988. pp. 17-31.

c) **Traducciones:**

- (15) M. Bataillon: *Novedad y fecundidad del Lazarillo de Tormes*. Anaya. Salamanca, 1968. 106 pp.
- (16) San Francisco de Sales: *Cartas a religiosas*. Editorial B.A.C. Madrid, 1988. 220 pp.

II.-SOBRE TEMA ROMÁNICO

a) **Libros:**

- (17) *El dialecto galaico-portugués hablado en Lubián (Zamora). Toponimia, textos y vocabulario*. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca. 197 pp. más un encarte con láminas.
- (18) *Antología de la poesía rumana. Edición bilingüe con un estudio preliminar y notas*. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1955. 320 pp., ilustraciones.
- (19) *Leyendas, cuentos y romances de Sanabria*. 2ª edición corregida y aumentada. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1981. Textos en leonés y gallego.
- (20) *Del papiro a la imprenta. Pequeña historia del libro*. C.E.G.A.L. Madrid, 1988. 145 pp. ilustraciones.

b) **Artículos:**

- (21) "La leyenda del Lago de Sanabria" en *Revista de Dialectología y Tradiciones Populares* (Madrid), IV (1948), pp. 94-114. Contiene textos en transcripción fonética en leonés y gallego.
- (22) "Veinte cuentos populares sanabreses", en la *Revista de Dialectología y Tradiciones Populares* (Madrid), V (1949), pp. 200-270.
- (23) "La leyenda de San Julián el Hospitalario y los caminos de la peregrinación jacobea del Occidente de España", en la *Revista de Dialectología y Tradiciones Populares* (Madrid), VII (1951), pp. 56-83.
- (24) "Dos textos dialectales de Rihonor y dos romances portugueses de Hermisende", en *Miscelânea de Filología, Literatura e Historia Cultural a memoria de Adolfo Coelho*. Lisboa, 1950. pp. 388-403.
- (25) "Questionnaire sur la poterie populaire de la province de Salamanque (Espagne)", en *Orbis. Bulletin International de Documentation Linguistique* (Louvain), III (1954), pp. 250-257.
- (26) "Cambios semánticos de origen agrícola y pastoril en rumano", en *Cahiers Sextil Puscaruu*. Editions Dacia. Roma, Freiburg, 1952. pp. 120-136.
- (27) "Contribución al vocabulario salmantino. Adiciones al Diccionario de Lamano", en *Revista de Dialectología y Tradiciones Populares* (Madrid), XIII (1957). pp. 137-189.
- (28) "Observaciones sobre el substrato en español, a propósito de los dialectos rumanos" en *Noul album Macedo-Roman*. Biblioteca Romana. Freiburg, 1959. pp. 1-14.
- (29) "Lupianus hidronímico y antropónimo, y la raíz hidronímica lub-,up", en *Proceedings and Transactions. Fifth International Congress of Onomastic Sciences*. Vol. II. Salamanca, 1958. pp. 3-9.
- (30) "Un problema de toponimia española: el nombre de Zamora" en *Zephyrus* (Salamanca), III (1952), pp. 65-74.

- (31) "Unamuno y Machado", en *Cuadernos de la Cátedra Miguel de Unamuno* (Salamanca), XVI-XVII (1967), pp. 93-98.
- (32) Prólogo a la edición de la comedia de Lope de Vega *La limpieza no manchada*, editada por la Librería Cervantes de Salamanca en 1972, para conmemorar el Año Internacional del Libro.
- (33) Prólogo a la edición facsímil del *Auto del Repelón*, realizada por el Excelentísimo Ayuntamiento de Salamanca. Imprenta Ortega. Salamanca, 1974.
- (34) "La idea cervantina de Europa" en *Actas del coloquio cervantino*. Würzburg, 1983, pp. 11-20.

III.-SOBRE ETNOLOGÍA Y FOLCLORE

a) Libros:

- (35) *La alfarería popular salmantina*. Publicaciones del Centro de Estudios Salmantinos (Gráficas Núñez). Salamanca. 61 pp. más un cuadernillo de láminas.
- (36) *Cuentos populares en la Ribera del Duero*. Centro de Estudios Salmantinos (Gráficas Núñez). Salamanca, 1952. 158 pp.
- (37) *Las ovejas y la lana en Lumbrales (Pastoreo e industria primitiva en un pueblo salmantino)*. Gráficas Núñez. Centro de Estudios Salmantinos. Salamanca, 1957. 77 pp. más numerosas fotografías y grabados.
- (38) Toda la parte relativa a España en el libro *Europas Volkskunst* editado por Hans Jürgen Hansen. Gerhard Stalling Verlag. Oldenburg-Hamburg, 1969. pp. 149-158. Este libro ha sido traducido al español y publicado con el título de *Arte popular europeo* por la editorial Aura. Barcelona, 1970. En él, además de la parte española (pp. 123-135), que ha sido ampliada, Luis Cortés redactó el "Prólogo a la edición española", pp. 7-9.
- (39) *Cuentos populares salmantinos*. Graficesa. Salamanca, 1979. 2 vols. de 288 y 308 pp. respectivamente. El tomo I contiene *Cuentos humanos varios. Ejemplares y religiosos*. El tomo II *Cuentos de encantamiento y de animales. Vocabulario y estudio*.
- (40) *Alfarería popular del reino de León*. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1987. 268 pp. con numerosas fotografías y dibujos.

b) Artículos y estudios:

- (41) "Ganadería y pastoreo en Berrocal de Huebra (Salamanca)" en *Revista de Dialectología y Tradiciones Populares* (Madrid), VIII (1952), pp. 425-464 y 563-595.
- (42) "Medicina popular del Rebollar" en *Zephyrus* (Salamanca), IV (1954). pp. 45-52.
- (43) "La alfarería de Pererucla (Zamora)" en *Zephyrus* (Salamanca), V. (1954), pp. 141-163.
- (44) "El pisón de la Salina en Trefacio (Sanabria)" en *Revista de Dialectología y Tradiciones Populares* (Madrid), XII (1956), pp. 419-427.
- (45) "El batán de La Horcajada† (Avila)" en *Zephyrus* (Salamanca), VII (1956). pp. 21-31.
- (46) "La alfarería femenina en Moveros (Zamora)" en *Zephyrus* (Salamanca), IX (1958). pp. 95-107.
- (47) "Algunas consideraciones a propósito del arte popular del noroeste peninsular" en

- Actas do Coloquio de Estudos Etnográficos "Dr. José Leite de Vasconcelos"* (Porto), III (1960), pp. 1-9.
- (48) "La fiesta de San Juan en San Pedro Manrique (Soria)" en *Zephyrus* (Salamanca), XII (1961). pp. 171-185.
- (49) "Las cucharas de mango corto salmantino" en *Zephyrus* (Salamanca), XIV (1963), pp. 124-129.
- (50) "Los últimos batanes de Sayago (Zamora)" en *In memoriam Antonio Jorge Dias*. vol. III. Lisboa, 1974. pp. 375-393.
- (51) "El arte pastoril español. Formas y temas decorativos" en *El diseño en España. Antecedentes históricos y realidad actual*. Europalia 85. Madrid, 1985.
- (52) "El arte popular en la región castellano-leonesa" en el libro *Castilla y León. Geografía - Historia - Arte - Lengua - Literatura - Cultura - Tradiciones* - Anaya. Madrid, 1987. pp. 452-473.

IV.-SOBRE SALAMANCA¹, ZAMORA² Y ALEDAÑOS

a) Libros:

- (53) La parte relativa a Zamora y su provincia en la obra en 3 volúmenes *Las peregrinaciones jacobeanas*, laureada con el premio del Caudillo en el certámen convocado por el Instituto de España. Madrid, 1949. Se halla en el tomo III: pp. 484-518.
- (54) *Salamanca en la literatura*. 3ª edición. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1973, 320 pp.
- (55) *Simbolismo de los programas humanísticos de la Universidad de Salamanca*. En colaboración con el prof. Santiago Sebastián. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1973.
- (56) *La Zamora del siglo XV y los incunables de Antón de Centenera*. Salamanca, 1974. Conferencia pronunciada en Zamora el 4 de junio de 1974 y publicada a expensas del Excelentísimo Ayuntamiento. 39 pp. de texto más ilustraciones.
- (57) *Un enigma salmantino: la rana universitaria*. Varias ediciones. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1987 (la última edición).
- (58) *Mi libro de Zamora*. 2ª edición (1ª en 1975). Gráficas Cervantes. Salamanca. 276 pp.
- (59) *Cincuenta medallones salmantinos*. 2ª ed. Publicaciones del Excelentísimo Ayuntamiento (Gráficas Ortega). Salamanca, 1977.
- (60) *Zamora*. La Muralla (Colección Vida y Cultura Españolas). Madrid, 1976. 76 pp. más 66 diapositivas y una cassette con folclore y dialectología leonesa y gallega (textos).
- (61) *Ad summum caeli. El programa alegórico-humanista de la escalera de la Universidad de Salamanca*. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1984.
- (62) *La vida estudiantil en la Salamanca clásica*. 2ª edición. Publicaciones de la Universidad de Salamanca. Salamanca, 1989. 196 pp.

b) Artículos y escritos "menores":

- (63) "Salamanca" en el libro *La España de cada provincia*. Publicaciones Españolas. Madrid, 1964. pp. 605-613.
- (64) "Presentación de una ciudad: Salamanca". Discurso pronunciado en la inauguración del VIII Curso de verano para extranjeros de la Universidad de Salamanca.

- Publicaciones de los Cursos de Verano de la Universidad de Salamanca (Gráficas Europa). Salamanca, 1971. 32 pp.
- (65) “Guía de forasteros para uso de Hispanistas en gira por tierras castellano-leonesas”. Se distribuyó a los asistentes al IV Congreso de la Asociación Internacional de Hispanistas. Gráficas Ortega. Salamanca, 1971, 28 pp.
- (66) Presentación de *Veinte estampas salmantinas dibujadas por Zacarías González y un escrito de Luis Cortés*. Publicado por el Excelentísimo Ayuntamiento de Salamanca en 1972.
- (67) Prólogo al libro de Félix López *Vida y milagros de San Juan de Sahagún*. Librería Cervantes. Salamanca, 1979, pp. 7-10.
- (68) “Tres claves para entender Salamanca”, conferencia pronunciada en la Delegación de Cultura de Salamanca el 28 de junio de 1980 ante el VII Congreso Nacional de Libreros, y publicado a expensas de la Asociación de Libreros Salmantinos. Gráficas Vítor. Salamanca, 1980. 16 pp.
- (69) Prefacio a la 3ª edición del libro de P. Ladaire Cerné *El lago y las montañas de Sanabria*. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1982. pp. 7-10.
- (1) Véase también los números 25, 27, 35-37, 39, 41s., 49.
- (2) Véase también los números 8, 17, 19, 21s., 24, 30, 43s., 46, 50.
- (70) “Refranero de Toro y su tierra” en *Stydia Zamorensia* (Zamora), I (1980), pp. 9-22.

V.-OBRA LITERARIA

- (71) *Añoranzas y antigüedades de Zamora*. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1980. 38 sonetos con 38 ilustraciones de Carlos Andrés Fernández.
- (72) *Donde Sayago termina... Fermoselle*. Ilustraciones de Ksenia Milicevic. Salamanca, 1981. 202 pp.
- (73) *Cuentos de andar y soñar*. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1982. 226 pp. Ilustraciones de María Cecilia Martín.
- (74) *Nuevos cuentos de andar y soñar*. Gráficas Cervantes. Salamanca, 1988. 208 pp. Ilustraciones de María Cecilia Martín.

S. SAMANIEGO

**DIPUTACION
de ZAMORA** 

instituto de estudios zamoranos
florián de ocampo
(C.S.I.C.)

