

LA REFORMA DE LA HACIENDA LOCAL EN ESPAÑA: ALTERNATIVAS Y CONTENIDO

Analizar la necesidad de reformar la hacienda local española en base a la nueva realidad constitucional, el cambio operado en los tributos estatales y la insuficiencia del marco actual es el objetivo del trabajo de **Enrique Giménez-Reyna Rodríguez**. Ante ello se ofrecen diversas alternativas, según el grado de centralización de los diferentes sistemas, aunque con claros parámetros de coincidencia en la realidad occidental que nos enmarca, tanto en las líneas maestras como en el repertorio de recursos que se reconoce a los gobiernos locales. En particular, se estudia el borrador de reforma que ha trascendido, describiendo sus figuras principales de ingreso y analizando su fundamento y naturaleza, tanto en la hacienda municipal como en la provincial.

El trabajo termina con el examen de una serie de «cuestiones pendientes» que no se han tenido suficientemente en cuenta en las sucesivas reformas de las finanzas locales: el tamaño y tipología de las entidades locales, sus funciones en el esquema competencial español, la inexistencia de mecanismos de corrección de desequilibrios entre las diferentes entidades, las limitaciones de la política tributaria local, la integración de funciones administrativas y la consolidación de los diferentes niveles de administración y hacienda españoles.

I. NECESIDAD DE LA REFORMA

 STA explicado hasta la saciedad que el modelo financiero que se aplica en España en el ámbito local está anticuado, tiene múltiples imperfecciones y resulta insuficiente para aportar los recursos que necesitan las administraciones locales a que sirve. El más somero estudio de los antecedentes de la mayoría de las figuras que conforman el sistema tributario local nos remonta a principios del presente siglo y, en algunos casos, al pasado,

sin que hayan sufrido las necesarias adaptaciones a lo largo de su vida.

De otra parte, el repertorio de imperfecciones puede resultar inagotable si, además de las que la hacienda local tiene por sí, extendemos nuestra observación a su encaje con el resto del sistema financiero general, del que aquella no es sino una parte, muy importante desde luego, pero una parte.

Y en cuanto a la insuficiencia, qué decir que no se haya dicho ya por los estudiosos, los legisladores y los gestores de las finanzas locales. La frase que condensa

todas las denuncias es la ya famosa de «la crónica situación deficitaria», que, a fuerza de tanto repetirse, ha devenido un tópico que deja indiferente al oyente más sensible.

A nuestro entender, hay tres ideas que deben tenerse presentes como impulsoras de la reforma. La primera y la más «antigua», aunque sólo sea de ocho años, es la consagración constitucional de un nuevo nivel de administración con hacienda propia que está representado por las comunidades autónomas. Qué duda cabe que la irrupción de este nuevo agente exige revisar los esquemas financieros, además del competencial, que es el que fundamentalmente ha ocupado hasta ahora al Parlamento, a los respectivos gobiernos y a los tribunales. Pues bien, aún hoy están por definir y regular las interrelaciones de los tres niveles de hacienda, más allá de las mínimas referencias contenidas en la LOFCA, dando contenido a las previsiones que se hacen en la mayoría de los estatutos de autonomía.

Otra cuestión a tener en cuenta es la reforma que se ha llevado a efecto en la hacienda del Estado. En 1979 se inicia con la introducción de los nuevos impuestos sobre la renta personal (antes, en 1978, se había implantado, con carácter provisional, una imposición extraordinaria sobre el patrimonio); en 1980 se modifica el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados; y en 1985 se modifican los impuestos especiales para hacerlos coincidir con la reforma de toda la imposición indirecta, que culmina con la introducción del impuesto sobre el valor añadido. No nos detenemos en las reformas parciales de las figuras nuevas ni en la permanente actuación sobre la normativa

vía Ley de Presupuestos de cada año.

Pero es que la reforma de la hacienda del Estado no sólo ha afectado a los aspectos sustantivos, sino que se ha referido, y de forma muy intensa, a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, lo que redundará en su potenciación en un breve plazo. Todo este conjunto de medidas apenas afecta a las corporaciones locales, que viven prácticamente ajenas a esta modernización de la hacienda de Estado.

La tercera idea que queríamos traer a colación, a cuento de la necesidad de la reforma, es lo que podíamos llamar el *hastío* de las figuras tributarias vigentes, que hace inaplazable su sustitución por otras más modernas que cumplan con los requisitos mínimos de rentabilidad, eficiencia, equidad, economía de gestión y aceptabilidad política.

En resumen, la reforma viene impuesta por la necesidad de dar satisfacción a tres exigencias, que podríamos concretar en modernidad, suficiencia y coordinación.

II. LOS MODELOS ALTERNATIVOS

De acuerdo con Bricall, Castells y Sicart, tres son los sistemas básicos a que puede responder en la actualidad la financiación ordinaria de los diferentes niveles de gobierno:

1.º El de la soberanía fiscal única del gobierno central, con subvenciones a los gobiernos regionales o locales. En este sistema, el llamado nivel superior, por el ámbito territorial, monopoliza la fiscalidad nacional, derivando a los niveles inferiores, vía subven-

ción, los recursos necesarios para la atención de sus funciones. La cuestión está en determinar en qué grado se necesitan esos recursos, lo que está en función del coste de los servicios, con los problemas consabidos, tanto en la apreciación política de su demanda como en la propia determinación objetiva de ciertas partidas (gasto de inversión, costes indirectos, etc.). Sin embargo, el principal problema de este sistema radica en la instrumentación de una mecánica que garantice el flujo de recursos con criterios de racionalidad, estabilidad y flexibilidad, lo que suele ceder a las tentaciones de intervencionismo del gobierno central.

2.º El de participación de los diversos niveles en el rendimiento de las mismas figuras impositivas. Este sistema admite variantes, en función de que el gobierno central se reserve la regulación y administración de las diferentes figuras o que exista alguna capacidad de intervención en uno u otro campo por parte de las autoridades territoriales. La principal dificultad de este sistema radica en la selección de los criterios de determinación de las participaciones de las entidades locales en el producto de la recaudación. Porque el óptimo parece ser el que combine el criterio de territorialidad, matizado por el principio de necesidad, con objeto de procurar una aproximación en la homogeneización de las dotaciones en capital público. En este sentido, la cuantificación de las deficiencias o insuficiencias de ciertos servicios de competencia local sería un buen corrector a la pura asignación según el territorio de la fuente.

3.º El de la independencia tributaria entre los diferentes niveles de gobierno, que quedan en libertad para decidir las figuras a imponer. Esa es su principal virtud,

en una concepción descentralizada del poder político, pero también es su principal defecto, en cuanto puede poner en peligro la consecución de los objetivos de los diferentes niveles, incluido el propio interés nacional. Para remediarlo, o corregirlo, se han desarrollado los mecanismos de coordinación, término éste clave en todos los países de financiación descentralizada, que se concretan en tres modalidades:

a) Mera coordinación administrativa, en virtud de la cual el gobierno central garantiza todas o parte de las funciones de administración tributaria. Este instrumento supone un serio correctivo al propio título de independencia que enuncia el sistema, dada la inmediata correlación entre la gestión y el resultado de ella, que va a repercutir exclusivamente en el titular de la figura de que se trate.

b) Deducción en la cuota del impuesto estatal o federal de la cuota pagada en el nivel territorial inferior; el local, en nuestro caso. El efecto de este mecanismo es la corrección de la base y la disminución de la progresividad del tributo, en el caso de que ésta sea su configuración.

c) Deducción de la cuota del impuesto estatal o federal de la totalidad o parte de las cuotas ingresadas a nivel local (*tax credit*). Supone una transferencia neta, por el importe de la cuota deducida, del gobierno central al local, que no altera la escala del impuesto federal o estatal, pero sí su incidencia final.

A partir de estos tres grandes sistemas, las variaciones o conjugaciones posibles resultan de la importancia relativa que en cada uno de ellos tengan las diferentes fuentes. Es decir, los modelos alternativos resultan del grado de importancia que sobre el volumen

total de recursos obtenidos tengan los recursos generados por la propia entidad respecto de los provenientes de otros niveles de hacienda. Así, en el primero que hemos visto, propio de los Estados llamados unitarios, la hacienda de las entidades locales se configura como una hacienda de transferencias, casi en exclusiva. En el segundo, llamado de participación, suele haber un cierto predominio de los recursos provenientes de los tributos participados, pero los tributos propios tienen también importancia. Finalmente, en el tercero, las transferencias de los niveles superiores de gobierno tienen una mínima virtualidad frente a la importancia de los recursos propios.

Un paso más en esta aproximación a los posibles modelos de financiación nos exige analizar las figuras atribuibles a la hacienda local. Sobre este asunto, hay una nota absolutamente común en los países de Occidente y es la asignación de dos conceptos fundamentales que adoptan diferentes modalidades y denominaciones: el impuesto sobre la propiedad inmueble y las tasas por prestación de servicios («cobros a los usuarios», como también se les conoce en Hispanoamérica). Aparte de ellos, hay alguna otra figura como el impuesto industrial, del que existen ejemplos en Alemania, Francia y Luxemburgo, además de en España; diversos tipos de imposición sobre el gasto y una multiplicidad de figuras menores.

Naturalmente, hay casos singulares, como la imposición local sobre la renta en Estados Unidos y en los países escandinavos o la imposición sobre las ventas (modalidad ventas de minoristas) de los Estados Unidos, o la larga lista de figuras especiales existentes en Italia o Francia.

A lo expuesto sólo falta añadirle los ingresos provenientes del patrimonio, los recursos procedentes del crédito, en sus diferentes modalidades, y el producto de las multas y sanciones, para tener el cuadro completo de una hacienda local de nuestros días.

La conclusión que se obtiene de la indagación de alternativas es que puede haber una gran diversidad en cuanto a la concepción del sistema, según sea éste más o menos centralista; pero en la dotación de recursos a las entidades locales, después de decenas de años aplicando el mismo esquema, la imaginación del responsable del diseño tiene unas referencias muy claras en nuestro entorno cultural y económico más próximo.

III. DESCRIPCION Y FUNDAMENTO DEL NUEVO MARCO FINANCIERO LOCAL

1. Planteamiento

En los escasos preceptos que nuestra Constitución dedica a la Administración local se consagran las ideas fundamentales que han de inspirar la normativa a dictar: la autonomía de las entidades locales para la gestión de sus intereses (artículos 137 y 140 para los municipios); su carácter representativo (artículos 140 y 141) y la necesidad de dotarlas de medios suficientes para el desempeño de sus funciones, concretados en tributos propios y participación en los del Estado y de las comunidades autónomas (artículo 142). No fue más allá la atención de nuestros constituyentes a la vida local, aunque ya es bastante, si

se sabe desarrollar en el proceso legislativo ordinario.

Después de la Constitución, y aun antes de ella, tras la Ley de Bases de 1975, se han sucedido una serie de disposiciones, la mayoría de ellas contenidas en decretos-leyes, llamadas a remediar, con la premura y parcialidad que imponían las insuficiencias del momento, problemas de envergadura que derivaban de la propia estructura de nuestras corporaciones locales y de las deficiencias de equipamiento puestas de manifiesto en el despertar democrático de nuestra Nación. Y, como no podía ser de otra manera, una medida tras otra se han ido agotando en sí mismas dejando tras de sí el problema inicial. Sólo quedaba la esperanza de la pronta reforma que en plazo breve había de llegar.

Pues bien, finalmente, en el año 1985 se aprueba la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (LBRL, en adelante), poniendo fin al vacío tanto tiempo sentido, y en 1986 se dicta el real decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.

En la actualidad nos encontramos aún a la espera de la elaboración de la ley que lleve a cabo la reforma de la hacienda local, que será la futura Ley de Financiación de las Entidades Locales, anunciada incluso en el BOE como algo inminente en 1983 (Vid. el tercer párrafo, sobre todo, de la exposición de motivos de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las haciendas locales), y de la que han trascendido a la opinión pública varios borradores de lo que será en su día proyecto de ley.

2. Esquema de la reforma

En resumen, la reforma se concreta en los siguientes títulos del borrador:

1) Formulación de los principios generales de la hacienda local, del sistema tributario local y del ordenamiento presupuestario local.

2) Disposiciones generales relativas a la materia tributaria y a la imposición y ordenación de tributos locales.

3) Regulación de los recursos de las haciendas locales;

3.1. Ingresos de derecho privado.

3.2. Tasas.

3.3. Contribuciones especiales.

3.4. Impuestos y recargos.

3.5. Participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas.

3.6. Subvenciones.

3.7. Precios públicos.

3.8. Operaciones de crédito.

3.9. Multas y sanciones.

4) Regulación de los recursos de los municipios, haciendo una remisión a lo regulado en el apartado anterior y concretando los aspectos específicos de dichas entidades, lo que afecta fundamentalmente a los impuestos municipales. A tal respecto se distingue:

a) Unos impuestos de exigencia obligatoria:

a.1. Impuesto sobre bienes inmuebles.

a.2. Impuesto sobre actividades económicas.

a.3. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

b) Unos impuestos de establecimiento facultativo:

b.1. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

b.2. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos.

5) Regulación de los recursos de las demás entidades municipales, que comprende:

5.1. Las entidades supramunicipales (comarcas, áreas metropolitanas y entidades asociativas).

5.2. Las entidades locales menores.

6) Regulación de los recursos de las provincias, haciendo, como en el caso de los municipios y de las demás entidades municipales, remisión a lo que no exige desarrollo y concretando lo que precisa el detalle.

7) Singularidades de la hacienda local española, que se consagran en los llamados «régimen especiales», cuyo elenco es el siguiente:

7.1. Baleares.

7.2. Canarias.

7.3. Ceuta y Melilla.

7.4. Navarra.

7.5. País Vasco.

7.6. Barcelona y Madrid.

8) Régimen presupuestario y ordenación del gasto público local, con tres capítulos bien diferenciados:

8.1. Presupuestos.

8.2. Contabilidad.

8.3. Control y fiscalización.

La reforma se sintetiza, por tanto, en lo siguiente:

1.^º Permanece con mínimos retoques, impuestos por las modificaciones legislativas últimas, la regulación actual en materia de crédito local, ingresos patrimoniales y recursos procedentes de multas y sanciones.

2.^º Se sistematizan y ordenan todas las disposiciones referentes a presupuestos y gasto público local. No obstante, si antes de producirse la reforma cambiara el ordenamiento presupuestario estatal vigente, debería revisarse todo para adaptar el local a aquél.

3.^º En materia de transferencias, aparte de no contemplar el principio general de no afectación de las subvenciones, se pretende abordar la regulación de las participaciones en tributos del Estado con escasos preceptos carentes de todo contenido. Posiblemente sea una materia reservada para la negociación política del proyecto en su recta final.

4.^º En el área tributaria es donde hay más novedades, por lo que le vamos a dedicar un tratamiento separado.

5.^º Se crean con sustantividad propia unos nuevos recursos, los precios públicos, que trataremos a propósito de los tributos de que traen causa (las tasas).

6.^º En la atribución de recursos a los diferentes tipos de entidades se da contenido a las previsiones de la Ley de Bases de Régimen Local.

7.^º Se consagran unos regímenes especiales en atención a circunstancias geográficas e históricas (territorios separados de la Península), históricas (Navarra y País Vasco) y estructurales (Barcelona y Madrid). Con ello se pretende, con voluntad de sistematización, concretar las especialidades del esquema general, rindiendo culto a lo que son reali-

dades insuperables de nuestra Nación.

3. Los aspectos más novedosos: descripción y fundamento

1) *Las contribuciones especiales*

En la legislación vigente hay unos supuestos en que es obligatoria la exigencia de contribuciones especiales (apertura de calles y plazas y primera pavimentación de calzadas y aceras; primera instalación de redes de distribución de agua, de redes de alcantarillado y desagües de aguas residuales, y establecimiento de alumbrado público). En los demás casos, es potestativo para los ayuntamientos acordar la imposición de estos tributos siempre que se den los supuestos previstos en la ley. En unos y otros casos, se impone un límite del 90 por 100 del coste de la obra soportado por el municipio, límite que no podrá superar la contribución especial de que se trate.

Como es sabido, estos tributos han ido perdiendo importancia en nuestro sistema tributario, hasta el punto de que en la actualidad es mínima la cantidad que aportan en el conjunto de los recursos locales. Es cierto que pueden constituir un eficaz y adecuado instrumento de reparto de la fiscalidad en pequeños municipios y en obras y servicios de limitada dimensión. Pero, fuera de esos casos, se nos presentan como un tributo muy problemático, en su concepción (identificación de beneficiarios directos, por ejemplo) y en su gestión, extraordinariamente compleja. Por lo demás, no siempre resulta fácil justificar que

el administrado aporte hasta el 90 por 100 del coste de unas obras sin consideración del resto de sus aportaciones al erario municipal o provincial.

En vista de estas y otras razones, en la reforma se proyecta:

1.º Eliminar el carácter de obligatorios que actualmente tienen para los supuestos citados. Parece que la formulación del principio de autonomía local exige esta derogación.

2.º Reducir el límite del 90 por 100 que rige hoy, para dejarlo en el 50 por 100 o en el 70 por 100, según diferentes versiones.

Seguramente, el hecho de estar en el elenco de tributos de nuestra Ley General Tributaria y de la LOFCA, y el hecho de su creciente utilización en las repúblicas de Hispanoamérica («valorizaciones», «contribuciones de mejoría», etc.), han desaconsejado la supresión legal de esta figura, más propia de la hacienda de otros tiempos. Pero no puede desconocerse el desajuste que se produce gravando el beneficio especial obtenido por la realización de obras o el establecimiento de servicios, concretado en el aumento de valor de determinadas fincas, y volviendo a incidir sobre esa misma realidad económica vía tasas y vía impuestos (como ocurre con la revisión de valores en la imposición inmobiliaria y con el impuesto sobre incremento del valor de los terrenos).

2) *Las tasas*

Nuestra hacienda conoce las tasas como un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio o la realización por la Administración de una actividad

que afecte, se refiera o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. A partir de esta enunciación, se conocen hoy en día dos tipos de tasas, genéricamente designadas como tasas por aprovechamientos y tasas por servicios.

Unas y otras constituyen un pilar importante de nuestras finanzas locales actuales, reconociéndose algunos conceptos altamente recaudatorios. Sin embargo, esta situación no se considera la adecuada porque hay una variedad de hechos y situaciones que reclaman un instrumento de financiación libre de las exigencias y garantías que acompañan a la tasa como tributo.

En tal sentido, la reforma hace suyo el planteamiento que, al parecer, se ha impuesto —o está en trance de imponerse— entre los responsables de la reforma de la hacienda del Estado, que han elaborado un proyecto separando los supuestos en que es exigible la tasa y aquellos otros en que la financiación del servicio proviene de otro instrumento, al que se priva del carácter de tributo y al que se le denomina «precio público».

En particular, las futuras tasas sólo serían exigibles por la prestación de servicios o por la realización de una actuación administrativa que se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo, cuando concurren las circunstancias siguientes:

a) Que pueda individualizarse la prestación del servicio o la realización de la actividad.

b) Que el servicio o la actividad sean de solicitud o de recepción obligatoria.

c) Que el servicio o la actividad no sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado.

Para todos los demás supuestos, el instrumento idóneo será el precio público, no la tasa; aquél, por tanto, será exigible para las utilidades privativas del dominio público y para los servicios y actividades cuando no concurren las notas reseñadas en los apartados b) y c) anteriores. Con ello se pretende dar mayor libertad de actuación a la Administración local en la planificación de actividades y hacer posible una mayor flexibilidad en la política de precios de bienes y servicios públicos. No obstante, en nuestra opinión, surgirán múltiples problemas en la interpretación de las notas diferenciadoras de una y otra figura.

Otra de las cuestiones necesitadas de reforma es la referente a la cuantía de las tasas, que, en su regulación actual, han de aportar rígidamente los recursos necesarios para cubrir los costes del servicio, sin sobrepasarlos; para el futuro se pretende mantener este techo, pero dando una mayor flexibilidad a las decisiones de la corporación, cuyo órgano decisor deberá abordar cada actuación con una visión de conjunto, cuestionándose, a partir de estudios técnico-económicos, las distintas fuentes que van a proveer a su financiación, que no habrá de ser exclusivamente la tasa que se exija, sino que podrá hacerse conjuntamente por concurrencia con otros instrumentos. Así, habrá servicios cuyo coste pueda y deba ser soportado por sus directos beneficiarios, pero habrá otros cuyos costes deberán imputarse, además, en todo o en parte, a toda la colectividad, a la generalidad de un sector (el inmobiliario, por ejemplo) o a las generaciones futuras (recurso al crédito, por ejemplo).

Finalmente, hay una cuestión que, a nuestro juicio, no resulta satisfactoriamente resuelta en los términos en que conocemos el bo-

rrador. Nos referimos a la simplificación de figuras exigibles en concepto de tasas. El asunto es el siguiente: en la actualidad hay un número abierto de supuestos en que pueden exigirse tasas, siempre que se den las condiciones que la Ley establece. Al amparo de ello, han proliferado las tasas y hoy nos encontramos con una dispersión extraordinaria. Desde 1981 los sucesivos borradores hacían una relación de las tasas que se suprimían y que no se debían crear de nuevo, por estar referidas a la propiedad inmueble o al ejercicio de actividades económicas, con objeto de evitar que se reprodujera el fenómeno de duplicación que aún hoy existe en multitud de supuestos.

En lugar de esta solución, los últimos borradores acuden a una fórmula más abstracta, que limita la exigencia de tasas a aquellos supuestos en que exista efectiva prestación de servicios o realización de actividades, admitiendo la concurrencia simultánea con contribuciones especiales, si se dan los requisitos para su imposición.

3) *Los impuestos*

El repertorio de impuestos municipales actualmente exigibles en España se va a simplificar para concentrarse en las siguientes figuras:

1. *De exigencia obligatoria*

A) *Impuesto sobre bienes inmuebles*

Está llamado a ser el principal pilar de la hacienda municipal, en cuanto a capacidad de generar «recursos propios» y en cuanto

instrumento al servicio de la política urbanística de los municipios.

Se trataría, de otro lado, de una figura que absorbería todas las que actualmente inciden, de forma explícita, sobre la propiedad inmueble y, entre otras, las siguientes:

- Contribución territorial urbana.
- Impuesto sobre solares.
- Impuesto sobre gastos suxtuarios (viviendas de más de diez millones de valor catastral).
- Tasas que toman como módulo de cálculo el valor o la renta catastral de los inmuebles.

Los rasgos fundamentales de este nuevo impuesto serían éstos:

a) Se configura como un impuesto directo que grava los bienes inmuebles (rústicos o urbanos) y los derechos reales constituidos sobre los mismos, y se exige al titular del dominio o del derecho real de que se trate.

b) La base del impuesto será el valor de los bienes tomando:

- En el caso de inmuebles urbanos, el valor catastral de los mismos, que se determinará por suma de los valores de suelo y construcciones.
- En el caso de inmuebles rústicos, la capitalización al 4 por 100 de la renta real o potencial de la tierra.

El diferente tratamiento obedece, seguramente, a la existencia de un auténtico mercado en el tráfico inmobiliario urbano, con cierta transparencia en los valores en venta de suelo y construcción, y con las dificultades de estimar, en la inmensa mayoría de los casos, los mismos valores en el mundo rural, donde parece dominar el criterio de valor en renta.

A estos efectos, se establecen los criterios para conceptuar los bienes inmuebles de una u otra clase, partiendo del planeamiento urbanístico.

c) El tipo tributario tiene carácter proporcional, y su cuantía le corresponde determinarla a la corporación dentro de una horquilla de mínimo y máximo que será fijada en el proyecto. El tipo será único para todo el municipio, pudiendo haber diferencias sólo por razón del carácter rústico o urbano de los bienes.

d) La gestión de este impuesto es una de las cuestiones estelares, nos atreveríamos a decir, de toda la reforma. En efecto, el borrador de proyecto distingue la *gestión tributaria*, que parte de los valores de la propiedad que le vienen dados a la corporación para iniciar todo el proceso liquidatorio y recaudatorio, y la *gestión catastral*, que comprende la formación, conservación y revisión de los catastros rústicos y urbanos, para alcanzar a los aspectos físicos, jurídicos y económicos de la propiedad inmueble, y que se reserva para sí la Administración del Estado.

La confrontación de ambas posturas (autonomía municipal *versus* competencia estatal en asuntos de interés general) viene de años y puede ser que represente el obstáculo más serio que hoy existe para que el proyecto de ley vea pronto la luz.

B) Impuesto sobre actividades económicas

Se pretende que sea un tributo que cumpla la doble finalidad de censar las actividades ejercidas en el territorio, de un lado, y, de otro, orientar la radicación de las empresas y los profesionales hacia

las zonas del término municipal que convengan. A tal efecto, comportaría la supresión de varios conceptos, como los siguientes:

- Cuota fija de la contribución territorial rústica y pecuaria.
- Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales.
- Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas.
- Impuesto sobre radicación.
- Tasas que se exigen por el ejercicio de una actividad, en cuanto no funcionan como tributo de ordenación.

Los elementos diferenciadores de esta figura serían los siguientes:

a) Se trata de un tributo directo que se exige por el mero ejercicio de una actividad económica (agrícola, ganadera, pesquera, industrial, comercial o de servicios) y que grava —aunque no se diga expresamente— la renta potencial derivada de tal ejercicio.

b) El gravamen se articula en cuotas fijas de distinto ámbito (municipal, provincial y nacional), que se contendrán en el cuadro de tarifas aprobado reglamentariamente y que tendrán el carácter de mínimas.

Con ello se pretende conseguir que se pueda mantener el nivel actual de recursos que generan las licencias fiscales y el impuesto sobre radicación, y aprovechar la infraestructura administrativa de este impuesto, de gran importancia para aquellos municipios en que se exige.

c) En cuanto a la gestión, se establecería un sistema algo complicado al servicio de una finalidad muy clara: que la Administración del Estado pueda formar el censo de actividades económicas y que

los municipios puedan gestionar, inspeccionar, liquidar y recaudar el tributo.

Lo que es de esperar es que se actúe severamente sobre el cuadro actual de desagregación de actividades en las tarifas, que no sirve de nada y complica extraordinariamente la gestión del tributo. En tal sentido, el primer impulso de ensanchamiento del campo de aplicación de las licencias fiscales debería cerrarse con una simplificación significativa de las actuales tarifas, única forma de propiciar un auténtico censo de actividades y facilitar la administración del impuesto.

C) Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

Se trataría de un impuesto que no diferiría sustancialmente del actual impuesto sobre circulación de vehículos. Sí sería bueno, en cualquier caso, cambiarle la denominación, poniéndole la de impuesto sobre uso y circulación de vehículos, por ser más expresiva, a nuestro entender, que la que tiene y la más acorde con la definición que se proyecta (el borrador dice que grava el uso y tenencia de vehículos de tracción mecánica). Por lo demás, decir que se establecen límites mínimos y máximos a las cuotas, para que los ayuntamientos puedan graduar el gravamen.

2. De establecimiento facultativo

A) Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

Se propone la creación de una figura nueva con este nombre y conceptuada como impuesto, con

la pretensión de incidir, sin contraprestación, sobre la capacidad económica que se pone de manifiesto en la realización de gastos en la construcción o reforma de las edificaciones, siempre que sea obligatoria la obtención de licencia urbanística.

Este tributo permitiría superar la actual disfunción de las llamadas tasas por expedición de licencia de obra, convertidas en tributos con finalidad esencialmente recaudatoria.

La regulación que se contiene en el borrador de proyecto es muy sumaria; en realidad, se limita a concretar los elementos esenciales que deben abordarse por ley. Interesa destacar, quizá, dos aspectos:

a) El impuesto se exige al dueño de la obra, propietario o no del inmueble en que se lleve a efecto, ostentando la condición de sustituto del contribuyente el solicitante de la licencia, si no coincidiera con aquél.

b) La base del impuesto es el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra de que se trate, practicándose una liquidación provisional sobre el presupuesto y otra definitiva, eventualmente, a la vista de lo efectuado.

B) Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos

Diversas circunstancias han influido en el mantenimiento de este impuesto polémico de nuestra hacienda local. La primera, quizá, su carácter progresivo y redistribuidor. La segunda, su potencia recaudatoria. Y la tercera, su importancia en determinados municipios —fundamentalmente, los turísticos— en los que asigna la

carga tributaria a quienes generan los principales costes, al margen de la población estable del municipio.

En todo caso, hay que advertir que ha sido un impuesto repescado en los trabajos de redacción del proyecto muy a última hora, pues era uno de los conceptos más seguros a suprimir. En favor de su desaparición se esgrimían diversas razones: su carácter poco transparente en la determinación del gravamen; la imposición de plusvalías nominales, al no existir corrección monetaria; y, sobre todo, su escaso sentido para convivir con el gravamen de los incrementos de patrimonio en el impuesto personal y con el nuevo impuesto sobre bienes inmuebles, que pretende mantener al día las valoraciones, lo que comporta recuperar permanentemente las plusvalías que se van generando.

Destacaremos las principales novedades del impuesto que se proyecta como potestativo:

a) Se mantiene exclusivamente la imposición de plusvalías de suelo urbano puestas de manifiesto en transmisiones; desaparecería la modalidad aplicable a los bienes de las personas jurídicas (antigua «tasa de equivalencia»).

b) La base se calcula por diferencia entre valores de adquisición y transmisión. El primero será el catastral en la fecha de adquisición, incrementado con las mejoras y actualizado según los coeficientes de actualización aplicables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas; el de transmisión será el valor catastral en la fecha en que aquélla tenga lugar.

c) El tipo —progresivo— será fijado por la corporación respetando unos topes mínimos y máximos.

Las reformas introducidas remediarían en gran medida los defectos más comúnmente reconocidos a este impuesto en la actualidad; al propio tiempo permitirían enlazar la situación actual con la nueva sin grandes diferencias en el volumen de recursos, lo que es importante para aquellos municipios en que esta figura desempeña un papel importante. Pero no resuelven la duplicación de gravamen que se produce sobre los incrementos de patrimonio y que, a veces, puede tener alcance confiscatorio.

4. Los tributos de la hacienda provincial

Si la atribución de figuras tributarias al municipio no plantea grandes problemas de elección, en el caso de las provincias las cosas son diferentes. Se admite, desde luego, que puedan establecerse tasas y contribuciones especiales; pero, en cuanto a impuestos, parece existir consenso en no crear nuevas figuras y acudir a la fórmula del recargo sobre tributos municipales. Dentro de ellos, el que tiene más posibilidad de prosperar es el que se podría establecer —por acuerdo de la Diputación— en el impuesto sobre actividades económicas sobre las cuotas municipales y provinciales, con un límite máximo.

Fuera de este concepto no se reconocen otras fuentes de recursos tributarios, lo que puede resultar insuficiente para sustituir lo que en otro tiempo obtenían estas entidades por el recargo provincial del impuesto general sobre el tráfico de empresas y por el canon sobre la producción de energía eléctrica.

4. A modo de síntesis

En nuestra opinión, la reforma que se pretende llevar a cabo en materia tributaria puede satisfacer diferentes aspiraciones; así,

1.º Posibilitará que no se produzcan cambios bruscos al pasar de uno a otro cuadro de conceptos y modalidades. Entre la configuración de los nuevos impuestos sobre propiedad y actividad económica y la posibilidad de implantar (mantener) dos tributos altamente significativos en la hacienda local actual, no debe disminuir el nivel de ingresos presente.

2.º Se suprime un importante número de exenciones y beneficios fiscales, lo que redundará en una mayor claridad en la cuantificación de los recursos atribuidos al sector público local.

3.º Se aprovecha lo que de útil existe actualmente en materia de hacienda en nuestros municipios, como es el caso de todo lo relativo al impuesto sobre radicación.

4.º Se simplifica notablemente el cuadro de figuras vigentes, lo que reducirá presión fiscal indirecta y costes de gestión.

IV. CUESTIONES PENDIENTES

Nuestras últimas reflexiones se van a referir a ciertas cuestiones necesitadas de atención, de las que la Ley de Bases y los borradores de proyectos elaborados hasta la fecha no se ocupan. Se trata de asuntos, algunos de ellos meramente administrativos, de gran importancia que, caso de consumarse su ignorancia, harían anticuada la reforma aun antes de alumbrarse.

1. Tamaño y tipología de las entidades locales

Nuestras entidades locales, según la LBRL, son, por orden de mayor a menor amplitud territorial, las siguientes: provincias, comarcas, entidades metropolitanas, municipios, entidades locales menores.

Además, se prevé la constitución de mancomunidades y agrupaciones municipales de carácter funcional para la realización de determinadas actuaciones o la prestación de determinados servicios. En la creación de todas estas entidades y en su regulación concurren el Estado y las comunidades autónomas que, según su estatuto, tengan competencias en la materia, debiendo respetar, en todo caso, la normativa básica del Estado contenida en la LBRL.

Nada que reprochar, pues, a la acertada previsión del legislador, que ha desplegado todo el abanico de posibilidades a la creación, necesaria o potestativa, de entidades locales de todos los tamaños. El problema es otro.

En efecto, la importancia de las funciones y competencias atribuidas a la Administración local y los costes crecientes con que ésta debe enfrentarse habrían hecho aconsejable reducir el número de municipios existentes en España (más de 8.000), de forma parecida a como se hizo en la República Federal Alemana en época reciente, donde se redujo a un tercio el número de municipios existentes. Lejos de este ejemplo, no ha trascendido en ningún momento que ésa haya sido intención del legislador o del titular de la iniciativa legislativa ni se observa en la LBRL previsión alguna que apunte en esa dirección.

A falta de ese impulso político

en la legislación vigente, la aprobación de la Ley de Financiación de las Entidades Locales sería una oportunidad nueva para abordar, con las limitaciones propias de una ley de esta naturaleza, esta reforma, absolutamente necesaria, incorporando mecanismos financieros que incentiven la fusión de municipios o, cuando menos, la creación de entidades de ámbito supramunicipal que asuman o reciban competencias de los ayuntamientos implicados en cuanto contribuyan a la eficiencia y economía del gasto público local, principio constitucional (artículo 31.2) frecuentemente olvidado. En otro caso, será difícil asegurar la viabilidad y subsistencia de gran número de municipios españoles.

En este orden de ideas, nuestra propuesta sería resumible en la potenciación y fomento de las entidades metropolitanas en las grandes aglomeraciones urbanas, con efectos beneficiosos inmediatos en servicios públicos fundamentales (policía municipal, transportes, protección del medio ambiente, urbanismo, etcétera), y en la puesta en marcha de un proceso de creación de entidades tipo comarca, para el ámbito rural, dotándolas de un estatuto legal que asegure su virtualidad práctica. En uno y otro caso debería hacerse un esfuerzo de imaginación para que el desarrollo de este nivel supramunicipal no comporte un incremento de presión fiscal, lo que podría conseguirse vía transferencia de los municipios afectados, por los servicios que dejaran de prestar, o vía incremento de las transferencias del Fondo Nacional de Corporaciones Municipales, derivado del aumento de población, de lo que existen precedentes.

2. Funciones de las entidades locales

Resulta evidente que las entidades locales, como el resto de las administraciones públicas, sirven al interés común mediante la provisión de bienes y servicios públicos. Pero el cambio trascendental que nuestra Constitución ha significado, creando el nivel autonómico, no ha ido acompañado de un análisis que revisara el papel asignado a las demás administraciones subcentrales, lo que está provocando duplicidades y deseconomías permanentemente, en particular por concurrencia con las comunidades autónomas, en sectores tan importantes como la educación, la sanidad, la seguridad o la acción territorial, por citar sólo algunos.

En favor de esta situación juega la cláusula de atribución de competencias contenida en la LBRL en favor del municipio: el municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal (art. 25.1).

Naturalmente, este apartado no quedaría completo sin apuntar una cuestión más: la función a desempeñar por las provincias en todo el esquema administrativo territorial. En este sentido, es preciso plantearse sin maniqueísmos el papel que en el nuevo Estado autonómico corresponde a estas corporaciones, con sus correspondientes administración y hacienda, o si su rol puede ser asumido por las comunidades autónomas o por las entidades locales supramunicipales que vimos unas líneas más arriba (entidades metropolitanas y comarcas). Lo que no cabe es

ignorar una realidad que salta a la vista a cada paso. Desde luego, la cuestión ha presentado toda su crudeza a raíz de la reforma de la imposición indirecta del Estado, que ha significado para las diputaciones la supresión de la práctica totalidad de sus recursos impositivos (recargo provincial de IGTE e impuestos especiales y canon sobre la producción de energía eléctrica) y el pase a una hacienda, transitoriamente al menos, de transferencias provenientes del Estado.

La concreción de las funciones y el diseño del tamaño óptimo de los diferentes entes es algo previo al mismo estudio del régimen financiero local, como explica el profesor Fuentes Quintana, en cuanto que éste no será sino consecuencia de la decisión que se adopte sobre aquellas dos cuestiones.

3. Corrección de desigualdades entre las entidades locales

La realidad plural de nuestra Patria encuentra una clara expresión en el mundo local, donde corporaciones superdotadas financieramente conviven con otras que están por debajo de niveles de subsistencia.

Los ejes de estas desigualdades son múltiples: Norte-Sur; centro-periferia; urbano-rural; y las circunstancias que las determinan también; así, municipios turísticos y mineros; ciudades dormitorio; zonas regresivas; etcétera. Es claro que ningún sistema que cuente con medios limitados puede remediar todas las insuficiencias, salvo que confundamos lo probable con lo deseable. Pero entendemos que no sería bueno diseñar un sistema de financiación local que

parta del hecho incierto de la igualdad de posibilidades de todas las entidades para cubrir suficientemente sus necesidades. En esta materia el Estado y las comunidades autónomas han de jugar algún papel, por supuesto, corrigiendo, en la medida de lo posible, las desigualdades.

Sin embargo, es preciso ir más allá. No bastan los mecanismos de nivelación vertical, que se demuestran insuficientes y que están permanentemente amenazados por las insuficiencias de los entes de que provienen. Se impone arbitrar un mecanismo de nivelación financiera horizontal, que redistribuya entre las propias entidades locales alguna o algunas de las fuentes locales. Para ello se crearía un «Fondo de Nivelación Municipal», que se nutriría con un porcentaje (reducido) de las participaciones provenientes del Estado y con parte de la recaudación del futuro impuesto sobre actividades económicas (sucesor de las actuales licencias fiscales) y que se distribuiría entre los municipios con una capacidad de financiación inferior a un límite a determinar.

En este sentido, vale la pena recordar, por más defectos que tuviera, el desaparecido canon sobre la producción de energía eléctrica, impuesto provincial que transfería la recaudación obtenida en el aprovechamiento de dicha energía desde las zonas consumidoras a las zonas productoras, provocando unos flujos desde el mundo desarrollado hacia el más deprimido, en términos generales. Era el único instrumento de nivelación horizontal en el escalón provincial.

4. Limitaciones de la política tributaria local

Si, aceptando la propuesta de D. King, a las haciendas subcentrales se les atribuye la «rama o función de la asignación», en la terminología de R. Musgrave, a las haciendas locales les correspondería la provisión de bienes y servicios, quedando reservadas para la hacienda central las funciones de distribución y estabilización.

De ese reparto de roles se desprenden unos efectos limitativos de la política tributaria local. De una parte, porque el tributo no debe suponer una distorsión, en el sentido en que la define Fuentes Quintana: «La existencia de una discriminación de origen fiscal que altere las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones especiales en las corrientes normales de tráfico». Y ello en un doble plano. En el interior, debiéndose evitar la distorsión entre municipios dentro del territorio nacional, y en el internacional, procurando que el tributo local español no menoscabe la competitividad de nuestras empresas en los mercados exteriores.

A este respecto, surge la cuestión relativa a la subsistencia de tributos incidentes sobre la actividad empresarial, como las actuales licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas o el impuesto sobre radicación o el futuro impuesto sobre la actividad económica. Y ello como consecuencia de la constatación de no haber un tributo similar en todos los países de nuestra área económica y de la no recuperación, vía deducción, para los exportadores, lo que se traduce en un mayor coste para las empresas

que concurren al mercado exterior. Obviamente, si se aumenta la incidencia del gravamen por este concepto o si la capacidad de actuación de los ayuntamientos sobre la magnitud del gravamen es excesiva, puede surgir, como factor negativo, el efecto distorsión, que habría que corregir inmediatamente.

De otra parte, debería aclararse en la reforma de la hacienda local si se mantiene el principio de instrumentalidad del tributo en este ámbito, pues, a fuerza de reivindicar autonomía y suficiencia —principios constitucionales, como vimos— se puede poner en cuestión la consecución del interés general, al que se subordina, también con rango constitucional, toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad (artículo 128.1; vid. además, los artículos 131.1 y 149.1, en especial el apartado 13.º). Lo que comentamos guarda relación con las propuestas de supresión drástica de beneficios tributarios al servicio del principio de suficiencia de la hacienda local, en determinados casos inevitable para evitar la quiebra de ciertas corporaciones, pero en otros discutible en cuanto pone en cuestión la política de promoción de la vivienda, por ejemplo, o de la actividad económica, en cualquiera de sus facetas o sectores.

Se impone, por tanto, la búsqueda de soluciones que concilien los dos intereses en juego: el de las corporaciones locales en aprovechar su potencial recaudatorio y el del Estado en dirigir la política económica de la Nación mediante la utilización del tributo.

5. Integración de funciones administrativas

Ya dijimos antes que los sistemas basados en la independencia de un nivel para crear o imponer sus propios tributos exigían algún mecanismo de interrelación; el primero que apuntamos fue el de la mera coordinación administrativa, de lo que existen numerosos ejemplos actualmente en España. Pero el paso siguiente es algo que viene impuesto, no sólo por la complejidad que la gestión de los tributos comporta para las administraciones públicas (y para los contribuyentes), sino también por la propia realidad de nuestro país, con cuatro niveles de administración y hacienda.

No cabe desconocer que hay numerosos puntos de coincidencia de las diferentes haciendas, aparte de las personas que soportan finalmente el gravamen. Siendo esto así, es preciso ensayar fórmulas que se enmarcan dentro del llamado «federalismo cooperativo» que, disminuyendo la presión fiscal indirecta, otorguen al contribuyente un tratamiento coherente en los diversos conceptos que le afectan. Sirva de ejemplo la propiedad inmueble como objeto imponible por los tres niveles de hacienda: no tiene sentido que cada uno busque «su» valor; cada uno inventarie «sus» eventuales contribuyentes; cada uno liquide, inspeccione y recaude «su» respectiva deuda.

Lo que proponemos trasciende al ámbito puramente local, pues alcanza también a la hacienda autonómica; pero no cabe en un país de recursos tan limitados como el nuestro mantener por mucho tiempo la situación actual, en que sólo hay un perjudicado, la hacienda pública, que encarece

innecesariamente los costes de gestión, y un sólo beneficiario, el defraudador, que saca producto de tanta incomunicación. En este punto, la experiencia de las «OFD» alemanas («Overfinanzdirection») sería digna de tener en cuenta, en desarrollo de lo que se prevé en el artículo 57 de la LBRL.

6. Consolidación de todos los subsistemas

La reforma de la tributación local puede resultar un fracaso, desde el punto de vista político, si el legislador no la contempla como una parte del sistema tributario general, al que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución. De nada serviría concebir unos tributos locales perfectos, desde el punto de vista técnico, si resultaran incompatibles con los del Estado o si no se contemplara su coincidencia sobre la misma realidad económica. Esto que comentamos como hipótesis es algo que está sucediendo actualmente y que constituye una de las principales cuestiones que aconsejan acometer con urgencia la tan repetida reforma.

En este sentido, en el futuro, además de ordenar las figuras, se deberían establecer los mecanismos de deducción, en base o en cuota, del gravamen local en los tributos del Estado, que hoy sólo existe en algunos conceptos. Así, el impuesto sobre la propiedad y su repercusión en la base o la cuota de la imposición sobre la renta y/o el patrimonio; el impuesto sobre la actividad económica y la imposición sobre los beneficios empresariales o profesionales; el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, si subsiste, y la imposición estatal sobre los incrementos de patrimonio; la fis-

calidad local del juego y las tasas sobre los juegos de suerte, envite o azar (cedibles a las comunidades autónomas); etcétera.

De otro lado, la consolidación que propugnamos determina el reconocimiento de límites a la autonomía local en diferentes parcelas:

a) En materia tributaria, pues no cabe dejar en total libertad para señalar los tipos o las cuotas a las corporaciones locales, ya que eso supone no haber tomado en consideración, como propugnamos, el efecto global. Nos viene a la memoria la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia de 19 de diciembre de 1985) en cuanto al recargo del IRPF, que parece querer indicar la necesidad de establecer una horquilla de mínimos y máximos.

b) En materia crediticia, pues sólo la consideración global del crédito público permitirá tomar decisiones por el último responsable de la política económica; de ahí la necesidad de mantener los mecanismos de limitación automática o de autorización previa que actualmente existen, que son, en algunos casos, más generosos que los que la LOFCA impone a las comunidades autónomas.

c) En materia presupuestaria, porque sólo un sistema inspirado en idénticos criterios y directrices de presupuestación permitirá la efectiva dirección de la política económica y la consolidación del sector público, instrumento imprescindible para el análisis de la realidad y para la planificación de la actividad económica. La situación actual, de público reconocimiento de la imposibilidad del gobierno para conocer el déficit presupuestario de las administraciones públicas, resulta muy difícil de comprender.

El funcionamiento integrado del subsector local, como una parte de la hacienda pública, exige ineludiblemente la actuación del Tribunal de Cuentas, a quien corresponde el examen de la actividad financiera, entre otros, de las corporaciones locales, a la luz de la legalidad, la eficiencia y la economía (artículo 9 LOTC). Sólo con una actuación rigurosa de dicho Tribunal, controlando la observancia por los diferentes agentes públicos de las normas financieras que les son de aplicación, conseguiremos hacer efectivo el principio de responsabilidad de los poderes públicos (artículo 9.3. CE).

V. CONCLUSION

Tres reflexiones últimas, antes de terminar, a modo de conclusión. En primer lugar, es preciso hacer llegar a los destinatarios de la reforma algunas ideas hoy poco difundidas. Así,

1.º La justicia en el ingreso no es un valor en sí mismo, sino en la medida en que se corresponda con la eficiencia en el gasto. El Tribunal de Cuentas podría ser un magnífico valedor de esta idea, en el desempeño del papel que le atribuye la Constitución y su Ley Orgánica.

2.º El nivel de tributación es algo que corresponde fijar a quien tiene la confianza del pueblo, pero no debe sobrepasar lo que se considera un *nivel razonable*. Las peculiares circunstancias de la sociedad española en cuanto a la movilidad de residencia y de trabajo relativizan la legitimación democrática del poder como justificación última del nivel de presión fiscal.

En segundo lugar, el Estado debe tomar conciencia de la nece-

alidad de dotar suficientemente a las corporaciones locales de recursos, ya que, al carecer de facultades normativas suprarreglamentarias, y disponer de ingresos limitados por la Ley, toda insuficiencia se convierte en un déficit que, finalmente, afecta al total del país, por lo que, más tarde o más temprano, tendrá que ser absorbido en los Presupuestos del Estado.

Y, en tercer lugar, trasladar lo que no es sino fruto de la experiencia personal. La reforma de la hacienda local y la adopción de un modelo alternativo al que actualmente está en vigor no necesita de mayores soportes científicos; lo que se echa en falta es un debate a fondo sobre los problemas de nuestros ayuntamientos, diputaciones y cabildos y las líneas que deben enmarcar la reforma. A que no se olviden en esa reforma algunas cuestiones que consideramos de interés ha pretendido contribuir este trabajo. Que llegue pronto y que llegue bien. Ese es nuestro deseo.