

LA NUEVA FISCALIDAD LOCAL ESPAÑOLA

El presente artículo de **Enrique Giménez-Reyna Rodríguez** y **Miguel Angel Collado Yurrita** está dedicado al estudio de la nueva fiscalidad local española contenida en la Ley de Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre), que se publicó a finales del año 1988. La atención de los autores se dirige, pues, a una parte de los recursos —los fiscales— que nutren las haciendas locales, las cuales constituyen uno de los dos niveles de Administración y Hacienda subcentrales que se conocen en España (*).

I. INTRODUCCION

EL desarrollo del trabajo que presentamos obedece a un esquema que se desglosa del siguiente modo:

En primer lugar, haremos unas referencias a los aspectos básicos de este estudio; concretamente, a la tipología de entidades que existen en la vida local y a los principios que rigen en Europa.

En segundo lugar, trataremos del primer aspecto fundamental de la reforma financiera local, que es el de quién tiene el poder para diseñar el nuevo marco hacendístico y con qué fundamento; a la vista de ello, haremos nuestra valoración sobre el particular.

En tercer lugar, analizaremos las figuras fiscales que integran la hacienda local, planteando los diferentes interrogantes que este tema suscita; a saber, los criterios de selección, su carácter obligatorio o facultativo y la atribución exclusiva o compartida de sus rendimientos.

En cuarto lugar, estudiaremos la competencia de las entidades locales en los aspectos sustantivos de la tributación local: con-

creción del gravamen, diseño de la base y fijación del tipo impositivo.

Y en quinto lugar, nos referiremos a las potestades en materia de administración fiscal, para verificar el carácter excluyente o participativo de esta importante parcela de la actuación pública, de interés creciente para los estudios de la Hacienda Pública.

II. ASPECTOS GENERALES

La primera idea que surge en un trabajo como el que nos proponemos realizar es la identificación de los sujetos contemplados en él; en nuestro caso, el subsector local como parte del sector público. Se trata de un ámbito muy cualificado en la generalidad de las naciones de Occidente por su especialización en la provisión de bienes y servicios públicos al ciudadano. Su reducida referencia territorial y su existencia permanente en la historia de los pueblos hacen de la Administración local un capítulo sustancial en el estudio de las finanzas públicas; a ello no es ajena la consideración del municipio como institución, cuyo origen

está fuertemente vinculado a aspectos tributarios, dado que la finalidad era reunir a personas para que participasen en las cargas comunes.

1. El sector local en las normas fundamentales

Nuestra Constitución alude a las entidades locales en cuatro referencias, que exponemos sintéticamente:

a) Reconocimiento de los municipios y las provincias como tales entidades locales.

b) Declaración del principio de autonomía local («para la gestión de sus respectivos intereses»).

c) Imposición del principio de suficiencia en la dotación de recursos financieros.

d) Distinción de los tipos principales de recursos: tributos propios y participación en los del Estado.

Con esas referencias fundamentales debe el legislador ordinario regular la Administración y las haciendas locales, lo que le obligará a diseñar un sistema de financiación respetuoso con la autonomía local de municipios y provincias —junto con otras entidades no expresamente mencionadas—, que las dote de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones que la Ley les impone, los cuales provenirán sustancialmente de tributos propios y participación en los de los niveles territoriales superiores.

2. Entidades que comprende el llamado sector local

En España se reconocen dos niveles subcentrales de Adminis-

tración: el autonómico y el local; éste último se desglosa, a su vez, en dos: el provincial y el municipal.

El municipio —entidad local básica de la organización territorial del Estado— tiene reconocida una competencia universal (artículo 25.1 de la Ley de Bases de Régimen Local). La provincia, sin embargo, sólo dispone de competencias en su definición funcional. Según el artículo 36 de la citada Ley, las diputaciones provinciales ejercen sus competencias propias en los diferentes ámbitos de la acción pública y, en todo caso, en lo enunciado específicamente en la Ley (artículo 36), que sólo se refiere a tareas de coordinación, asistencia y cooperación con los municipios.

Junto a estas dos entidades, se reconocen otras de ámbito territorial menor que el municipal y de ámbito superior, de carácter funcional —como las mancomunidades de municipios, que resultan de procesos asociativos municipales para la ejecución en común de obras y servicios determinados— o estructural: comarcas y áreas metropolitanas. Estas entidades, que pueden ser creadas por las comunidades autónomas que tengan reconocida esta competencia en sus respectivos estatutos, están pensadas para dos ámbitos de población diferenciados:

— La comarca, para aquellos territorios con «municipios cuyas características determinen intereses comunes precisados de una gestión propia o demanden la prestación de servicios de dicho ámbito» (artículo 42.1 de la Ley de Bases de Régimen Local).

— El área metropolitana, para integrar los «municipios de grandes aglomeraciones urbanas en-

tre cuyos núcleos de población existan vinculaciones económicas y sociales que hagan necesaria la planificación conjunta y la coordinación de determinados servicios y obras» (artículo 43.2 de la misma ley).

La propia Ley de Bases reconoce la posibilidad de que el Estado, las comunidades autónomas y «otras entidades locales» deleguen en los municipios el ejercicio de competencias en materias que afecten a sus intereses propios. Parecida previsión existe para la delegación de competencias por las comunidades autónomas en favor de las diputaciones provinciales, a las que también podrán encomendar la gestión ordinaria de servicios propios. El Estado también puede delegar en la provincia competencias «de mera ejecución» —previo informe de la comunidad autónoma— cuando el ámbito provincial sea el más idóneo para la prestación de los correspondientes servicios (art. 37).

¿Qué valoración nos merece nuestra realidad local? Nuestro esquema básico es parecido al italiano, con todos sus defectos (imprecisión en el deslinde del ámbito provincial y ambigüedad en la vinculación con el nivel regional, entre otros), y no creemos que sea una solución adecuada de cara al futuro. En su lugar, propugnamos:

a) Cumplir las exigencias del modelo de estado autonómico adoptado constitucionalmente.

b) Revisar el nivel local «intermedio», potenciando las áreas metropolitanas y las comarcas —cada una en su ámbito—, dado lo insatisfactorio del esquema provincial actual.

c) Mantener las entidades asociativas de carácter funcional.

3. La referencia europea de nuestra hacienda local

La Carta Europea de la Autonomía Local, hecha en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985, ratificada por España y recientemente publicada (*B.O.E.* del 24 de febrero de 1989), se ocupa de esta cuestión, en lo que aquí nos interesa, en el artículo 9, que consagra los siguientes principios:

a) Suficiencia y adecuación a las exigencias de gasto.

b) Autonomía para el gasto y para el ingreso, cuando menos, en esto último, en la fijación del tipo impositivo.

c) Diversidad de fuentes de recursos financieros, con especial mención de los tributarios.

d) Flexibilidad de dichas fuentes.

e) Nivelación compensadora de las entidades financieramente más débiles.

f) Derecho a ser oídas en las medidas y criterios de redistribución de recursos.

g) Preferencia de las subvenciones incondicionadas, para no mermar la autonomía.

h) Libre acceso al mercado para concretar operaciones de crédito para gastos de inversión.

Este es el marco europeo para la regulación de la hacienda local por los poderes de cada país, el cual, sin duda, habrá influido en el diseño del de España.

III. COMPETENCIA LEGISLATIVA SOBRE LA HACIENDA LOCAL

El primer epígrafe que surge, a raíz de lo que hemos planteado,

es el de analizar de quién es la responsabilidad del diseño de la hacienda local.

Resumiremos este punto exponiendo la posición de la doctrina y la solución legal adoptada.

1. Posición de la doctrina

En la doctrina, ha sido J. J. Ferreiro quien más se ha ocupado de esta cuestión. Según nosotros la entendemos, la tesis de este autor es que la Constitución no prohíbe a las comunidades autónomas legislar sobre hacienda local ni reserva esta facultad expresamente, ni de forma exclusiva, al Estado. A éste sólo se le reservan de forma exclusiva las bases del régimen local (artículo 149.1.18a).

Así lo reconocen, según el mismo autor, de forma expresa, los numerosos estatutos (País Vasco, Cataluña, Galicia, Andalucía, Valencia, Canarias, Navarra y Baleares) que atribuyen a la respectiva comunidad autónoma, con fórmulas variadas, el desarrollo legislativo de estas bases y, desde luego, la ejecución de esta normativa. En estos casos, el Estado sólo puede dictar las bases, correspondiendo su desarrollo a la comunidad autónoma.

El resto de los estatutos atribuyen a la comunidad autónoma únicamente, y conforme al artículo 148.1.2a de la Constitución, «las funciones que corresponden a la Administración del Estado sobre las corporaciones locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre régimen local». En estos casos, el Estado no sólo ha de dictar las bases, sino que ha de articularlas y desarrollarlas.

En nuestra opinión, hay que

distinguir tres órdenes de cuestiones a regular:

El *primero*, relativo a materias en que se reconoce una legislación básica y una de desarrollo. A este respecto, debe citarse el régimen jurídico de las administraciones públicas (la local, entre otras); en esta materia, el Estado dicta las bases (entendidas como criterios generales de ordenación que deben ser comunes a todo el Estado) y todo el desarrollo posterior para aquellas comunidades que no tienen prevista esa competencia en su estatuto de autonomía. Las demás, que sí la tienen, dictan las normas de desarrollo del núcleo básico producido por el Estado. A falta de este desarrollo, rigen las normas del Estado, que siempre son supletorias (artículo 149.3 de la Constitución).

El *segundo* lo constituye la materia financiera local, sobre la que hay que indagar a quién corresponde la competencia normativa. Y para ello no hay que partir de lo que la Constitución «no prohíbe», sino de lo que la Constitución y los estatutos de autonomía reconocen. En tal sentido, sostenemos que ningún precepto constitucional o estatutario —excluimos de nuestro análisis las comunidades de Navarra y País Vasco, por su especialidad, salvada expresamente en la Constitución— atribuye a las comunidades autónomas, o a alguna de ellas, la competencia para regular la hacienda local de su territorio. Sin embargo, sí hay un precepto constitucional (el artículo 149.1.14a) y varios preceptos ordinarios (contenidos, por ejemplo, en la Ley de Aprobación del Concierto Económico con el País Vasco, o en la Ley de Bases de Régimen local) de los que se puede desprender la interpretación que sostenemos: que el Es-

tado tiene la competencia para regular «la organización jurídica de los recursos que componen la Hacienda» o, si se prefiere, «la totalidad de los institutos jurídicos financieros en su vertiente estructural» —en palabras de Sainz de Bujanda— como algo ineludible para poder dar cumplimiento a las exigencias del artículo 31.1 de la Constitución, que predica la generalidad, la capacidad económica, la justicia, la igualdad, la progresividad y el carácter no confiscatorio de un sistema tributario respecto del cual lo local no es más que una parte. Esa regulación común del Estado debe comprender, pues, el diseño estructural de todo lo que exige la satisfacción del interés nacional.

Eso no excluye que el Estado deje una parte de toda la regulación abierta a otras intervenciones, y éste es el *tercero* de los niveles normativos que apuntamos. Una, la de las comunidades autónomas, para que puedan dar cabida en su demarcación a las peculiaridades propias de sus entidades locales (ahí están, por ejemplo, las facultades reconocidas a las comunidades autónomas en el diseño de los recursos financieros de algunas entidades supramunicipales (título IV de la Ley de Haciendas Locales). Y otra, la de las propias entidades locales, pues ni la legislación general del Estado ni la particular de las comunidades autónomas, si la hay, deben producirse de modo que no quede a la corporación local capacidad de elección, ya que ello contradiría el principio de la autonomía local, como tiene declarado el Tribunal Constitucional en su sentencia 19/1987, de 17 de febrero.

En resumen, entendemos que corresponde:

— Al Estado, el diseño del sistema tributario general, lo que implica abordar lo que se considera esencial en los niveles territoriales inferiores, sin llegar a regular agotadoramente la materia.

— A las comunidades autónomas, el desarrollo de lo establecido por el Estado, en cuanto sea preciso y siempre que se disponga de competencias para ello.

— A las corporaciones locales, la regulación de los aspectos concretos de su hacienda, a cuyo fin disponen de su potestad de aprobar ordenanzas.

2. La solución legal

Como puede desprenderse del reparto de disposiciones aplicable, el legislador no se ha comportado con claridad en la solución de este trascendental problema, sino que demuestra una actitud dubitativa e insegura.

Efectivamente, si nos atenemos a la Ley de Bases, debería quedar una parte del ordenamiento financiero local a regular por las comunidades autónomas, lo que es congruente con su preámbulo: «La resolución adecuada a esa tensión —entre los valores constitucionales de unidad y autonomía de las nacionalidades y regiones, y de los entes locales— exige desde luego la constricción del marco general a lo estrictamente indispensable para satisfacer el interés nacional, pero también desde luego una específica ponderación, según su valor constitucional relativo, de las exigencias recíprocas del interés autonómico y el estrictamente local».

Sin embargo, la Ley de Haciendas Locales —artículo 1— apenas ha dejado resquicio a la

actuación de las comunidades autónomas. Y, para ello, ha invocado todo lo que tenía a la mano:

— el artículo 149.1.18a de la Constitución, para dar carácter básico a toda la Ley, salvo a lo que respecta al sistema tributario local y a las participaciones en los tributos del Estado (artículo 142 CE);

— el artículo 133 de la Constitución, que atribuye al Estado poder tributario originario y, de carácter derivado, a las entidades locales, y

— el artículo 149.1.14a («hacienda general»), que pretende, a nuestro juicio, dar justificación residual y subsidiaria a los fundamentos normativos anteriores.

Lo cierto es que la Ley regula exhaustivamente las finanzas locales, salvo lo remitido a las ordenanzas locales, y que el papel de las comunidades autónomas a este respecto es mínimo, tanto en lo relativo a la capacidad de regularlas como en lo que afecta a su colaboración en la gestión tributaria.

El llamado criterio delimitador de competencias se ha traducido en la práctica exclusión de las comunidades autónomas de la regulación de la actividad financiera local.

IV. FIGURAS DE LA TRIBUTACION LOCAL

1. Enunciación de las figuras

La hacienda de las entidades locales está constituida, de acuerdo con el artículo 2.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por los siguientes recursos:

a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.

b) Los tributos propios, clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos, y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.

c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas.

d) Las subvenciones.

e) Los percibidos en concepto de precios públicos.

f) El producto de las operaciones de crédito.

g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.

h) Las demás prestaciones de derecho público.

De esta larga enumeración, nos vamos a ocupar solamente de los recursos contemplados en las letras b) y e), partiendo de la distinción clásica en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

A) Tasas

La tasa es aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la prestación de un servicio o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, siempre que concurra alguna de estas circunstancias: que sean de solicitud o recepción obligatoria; o bien que no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada.

La ley habilita a las corporaciones locales para exigir tasas

cuando se dé este supuesto de hecho, sin concretar en qué casos puede hacerlo. Únicamente dispone que no podrán exigirse tasas por ciertos servicios, como el abastecimiento de aguas en fuentes públicas, vigilancia pública en general, limpieza de la vía pública, etcétera.

B) *Contribuciones especiales*

La contribución especial es aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por la entidad correspondiente.

Como sucede con las tasas, la ley se limita a autorizar a los entes locales para exigir contribuciones especiales, sin especificar los supuestos concretos en que proceden, y sólo determina qué se consideran obras y servicios locales.

C) *Impuestos*

Los impuestos locales previstos en la Ley 39/1988 son los siguientes:

1) *Impuesto sobre bienes inmuebles*

Tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de inmuebles rústicos y urbanos sitos en el término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o por la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados.

Este tributo comenzará a exigirse a partir del 1 de enero de 1990, y hasta entonces continuarán exigiéndose las contribuciones territoriales rústica y pecuaria, y urbana, así como podrá continuar aplicándose el impuesto municipal sobre solares.

El impuesto sobre bienes inmuebles constituye el ejemplo más característico de la tributación local en los países de nuestro entorno. Es un impuesto patrimonial en cuanto grava los bienes, en vez de gravar la renta de éstos, lo que constituye la diferencia fundamental con respecto a las actuales contribuciones territoriales.

Su regulación presenta ciertas deficiencias, entre las que podemos destacar las que plantea la valoración de la base imponible, como veremos más adelante.

2) *Impuesto sobre actividades económicas*

Tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales y artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

Se comenzará a exigir a partir del 1 de enero de 1991; hasta entonces continuarán exigiéndose las licencias fiscales de actividades comerciales e industriales, de actividades profesionales y de artistas; igualmente se podrán continuar exigiendo los impuestos municipales sobre radicación, publicidad y gastos suntuarios.

Este tributo, que no es en realidad un impuesto nuevo, tiene un fundamento puramente recaudatorio, y no garantiza la neutra-

lidad y territorialidad del gravamen, pues, en la medida en que se exige por el mero ejercicio de una actividad «en territorio nacional», no es congruente con su definición como impuesto municipal. Además, no resulta ni mucho menos satisfactorio que incorpore el gravamen del llamado beneficio medio presunto, manteniendo el tope del 15 por 100 que existe en las licencias fiscales.

3) *Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*

Aparece definido en la Ley como tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

Se trata de un impuesto heredero del de circulación de vehículos, respecto del cual introduce pocas novedades. El dato más significativo es la posibilidad que, de conformidad con la disposición adicional quinta, tienen las comunidades autónomas para establecer y exigir un impuesto sobre vehículos, en aplicación del artículo 6.3 de la LOFCA. En este caso, la comunidad autónoma correspondiente deberá compensar a los municipios.

4) *Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*

Es un tributo indirecto, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siem-

pre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición.

Se trata de una figura que tiene su precedente en las actuales tasas por expedición de licencia de obras, lo que no significa que estas tasas vayan a desaparecer necesariamente, puesto que el concepto y regulación de las tasas en la Ley de las Haciendas Locales hace factible que puedan seguir existiendo.

5) Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

Tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se pongan de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Este tributo comenzará a exigirse, en su caso, a partir del uno de enero de 1990; hasta entonces continuará existiendo el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, del que aquél es heredero.

Esta figura había desaparecido en los trabajos preparatorios de la reforma de la hacienda local, pero, finalmente, reapareció, lo que se justificó en base a dos motivos: su importancia económica y el derecho constitucional de la comunidad a participar en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.

Sin embargo, presenta diversos defectos y plantea ciertos problemas, como su coexistencia con el gravamen estatal de las plusvalías y con el impuesto so-

bre bienes inmuebles, que es un tributo cuya regulación pretende mantener al día las valoraciones, lo que significa que se van gravando continuamente los incrementos de valor que esos bienes experimentan.

Por lo demás, el nuevo impuesto no conserva la modalidad del viejo que afectaba a los bienes de las personas jurídicas, sujetos a liquidaciones decenales.

D) *Recargos*

Continuando con la enumeración de ingresos tributarios de las corporaciones locales que establece el artículo 2.1.b) de la Ley 39/1988, hemos de recordar que este precepto menciona, como una de las fuentes de ingresos de esas entidades, «los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas».

El recargo aparece como un recurso de naturaleza tributaria, recogido en la ley junto a los tributos propios; pero es notable que este precepto no prevé la existencia de recargos locales sobre impuestos estatales, lo que no parece obedecer a ninguna razón técnica de peso. Por otra parte, no puede desconocerse que, si bien un recargo local sobre un impuesto autonómico permite mejorar o incrementar los servicios públicos municipales, sin embargo obliga a un mayor esfuerzo fiscal de los ciudadanos. Por lo demás, de acuerdo con el artículo 38.2, para el establecimiento de un recargo será necesario que así se prevea en una ley de la correspondiente comunidad autónoma.

E) *Precios públicos*

Por último, hemos de referirnos al recurso previsto en la letra e) del artículo 2.1; es decir, los precios públicos. El precio pú-

blico se exigirá por las corporaciones locales en dos supuestos: 1) siempre que se pretenda la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, y 2) cuando se presten servicios públicos o actividades administrativas locales, siempre que se dé al menos una de las dos notas siguientes: a) que el servicio o la actividad no sean de solicitud o recepción obligatoria, y b) que el servicio o la actividad sean susceptibles de ser prestados por el sector privado.

Ahora bien, lo que hace la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al establecer y regular esta figura, es, como ya ha denunciado la doctrina, crear, bajo la denominación de precio público, un tributo parafiscal. En efecto, al regular los precios públicos, el legislador ha desvirtuado esta figura y ha establecido un recurso cuyo régimen jurídico es, en parte, el de un recurso tributario y, en parte, el de un precio.

Es decir, nos encontramos en la Ley 39/1988 con una figura, el precio público, que goza de alguna de las ventajas de los tributos, pero que no sufre uno de sus «inconvenientes»: el sometimiento al principio de legalidad. Es decir, este recurso es, en realidad, un tributo al que la ley llama precio público para evitar la aplicación del principio de legalidad; es, pues, un tributo parafiscal.

En definitiva, este tema nos sitúa ante la tensión, característica de nuestro tiempo, entre la necesidad de dotar de la mayor agilidad a la Administración pública y las exigencias derivadas del principio de legalidad. Frente a esto, baste con recordar que «si prescindimos de la Ley, so pretexto de agilizar, corremos el peligro de destruir las bases mismas del Estado de derecho».

2. Carácter obligatorio o facultativo de la imposición

Un dato significativo para medir el grado de autonomía de las corporaciones locales, en la concreción de su modelo de hacienda, es el relativo al carácter obligatorio o facultativo de los tributos establecidos por la legislación del poder (Estado o región) que tiene la competencia para delimitar el marco general de la hacienda local. Evidentemente, la existencia de tributos locales cuya aplicación sea facultativa para los municipios supone la posibilidad para éstos de adecuar, siempre dentro del marco general establecido por el Estado o la región, su sistema tributario a las particulares características (administrativas, económicas, sociales...) de la entidad local de que se trate. Ahora bien, el examen del derecho comparado pone de manifiesto, como no podía ser de otro modo, que en todos los estados hay siempre un núcleo de figuras tributarias, de importante significado económico, que obligatoriamente deben exigir los municipios.

Con ello, no sólo se consigue asegurar un mínimo de ingresos para las haciendas locales, sino que también se logran otras finalidades de no menor importancia, cuales son el establecimiento de un «sistema» tributario local (como subsistema del sistema tributario general) y la consecución de una básica igualdad de posición de los contribuyentes, con independencia del lugar en que residan.

¿Cómo aborda esta cuestión la Ley? Tanto las tasas como las contribuciones especiales son tributos cuyo establecimiento tiene carácter potestativo para el ente local.

Por lo que se refiere a los impuestos, los hay de dos tipos:

En primer lugar, impuestos que obligatoriamente habrán de exigirse, y respecto a los cuales la Ley de las haciendas locales establece una regulación completa, sin perjuicio de la facultad reconocida a la corporación municipal para concretar el tipo de gravamen. Estos impuestos son el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica; éste último con la peculiaridad de que si una comunidad autónoma establece y exige un impuesto sobre la materia imponible gravada por el impuesto citado, se producirá la supresión de éste en los municipios comprendidos en el ámbito territorial de dicha comunidad autónoma.

En segundo lugar, impuestos cuya exigencia es facultativa para el ayuntamiento, y respecto a los cuales la Ley contiene una regulación escueta. Si la entidad local quiere exigir alguno de estos impuestos, deberá acordar su imposición y aprobar la correspondiente ordenanza fiscal que complete su regulación. Estas figuras impositivas facultativas son el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Por lo que se refiere a los recargos, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales sólo establece dos recargos, ambos con carácter facultativo y, además, en favor de entidades distintas al municipio. Estos recargos son el de las diputaciones provinciales en el impuesto sobre actividades económicas y el de las áreas metropolitanas en el impuesto sobre bienes inmuebles.

En cambio, por lo que respecta a los municipios, la Ley no prevé concretamente ningún recargo, limitándose a señalar la posibilidad de que aquéllos los establezcan sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma en los casos expresamente previstos en las leyes de ésta.

3. Atribución de la recaudación

Cuestión importante a examinar es la identificación del destinatario de la recaudación de los tributos locales; y ello por dos razones. De un lado, porque un tributo puede ser calificado como local sólo cuando concurre —entre otras circunstancias— la de que el acreedor sea una entidad de este tipo; y, de otro, porque es una cuestión que afecta a la soberanía tributaria y resulta del máximo interés, pues en ella se ventila el problema de la competencia económica.

De acuerdo con la Ley de Haciendas Locales, el producto de la recaudación de estos tributos corresponde a la corporación respectiva: municipio o provincia, o cualquier otra entidad acreedora de ellos. No se prevé ningún mecanismo de participación —a excepción del recargo provincial del impuesto sobre actividades económicas, que puede llegar hasta el 40 por 100 de las cuotas mínimas— ni de reparto horizontal o vertical.

Al menos hay un supuesto que exigiría desarrollo; es el relativo a las cuotas provinciales y nacionales que se prevén en el citado impuesto sobre actividades económicas, ya que se desconoce cómo se van a distribuir y con arreglo a qué criterios, pues se trata de un impuesto municipal.

De otro lado, hay que advertir —como ya apuntamos antes— acerca de la posibilidad de que la comunidades autónomas absorban para sí el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Caso de que esto ocurra, debe la comunidad establecer las compensaciones oportunas en favor de los municipios comprendidos en su ámbito territorial, en forma de subvenciones incondicionadas o de participación adicional en los tributos autonómicos.

V. COMPETENCIA EN EL DISEÑO DE LOS TRIBUTOS

En los impuestos locales obligatorios, la ley que los instituye debe contener una regulación completa de sus elementos esenciales, mientras que en los impuestos facultativos el legislador debe limitarse a establecer una sumaria regulación de tales elementos, dejando a las corporaciones locales un cierto margen de libertad para su concreción, siempre, claro está, dentro del respeto a la legalidad tributaria. Con ello se conjugan autonomía y responsabilidad en el ejercicio de la actividad financiera.

¿Cómo se resuelve este asunto en nuestra Ley?

1. Concreción del gravamen

Del examen del derecho comparado se deduce que el reconocimiento de un cierto ámbito de autonomía local para configurar, dentro de los límites legales, el gravamen, se limita al ámbito de las tasas y contribuciones especiales.

Y esto es lo que sucede tam-

bién en España. En efecto, la delimitación del hecho imponible de los diferentes tributos locales aparece ya concretada en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dejando un excesivo margen de actuación a la ordenanza local para su concreción sólo en el caso de las tasas, pues respecto de éstas la ley define su presupuesto de hecho de una manera genérica.

Aun cuando ello satisfaga a los partidarios de reconocer el mayor nivel de autonomía a las corporaciones locales, lo cierto es que no parece que sea conforme con las exigencias del principio de legalidad tributaria correctamente entendido.

2. Determinación de la base

La base está considerada como uno de los elementos esenciales de los tributos, y sometida, por tanto, a la reserva de ley. Eso significa que el legislador debe hacer una regulación completa, eliminando, en la práctica, toda posible intervención de las entidades locales.

De hecho, esto es así en lo que se refiere a los impuestos, aunque con matices; pues, por ejemplo, en el impuesto sobre bienes inmuebles la base resulta ser el valor catastral, y éste se determina según unas reglas que escapan a la Ley (luego volveremos sobre este punto al tratar de las valoraciones inmobiliarias).

Sin embargo, en materia de tasas y contribuciones especiales el marco legal es más abierto. Así, en cuanto a las tasas, sólo se previene que su importe no supere el coste real o previsible del servicio o la actividad de que

se trate, lo que supone reconocer un amplio margen de discrecionalidad para elegir los diversos instrumentos de financiación de la actuación pública.

En cuanto a las contribuciones especiales, la base está constituida, como máximo, por el 90 por 100 del coste que la entidad soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. A nuestro juicio, debería haberse reducido ese límite máximo, en vista del interés general que, al menos en parte, tienen las obras y servicios locales, y sobre todo del gravamen que la hacienda local impone sobre el incremento de valor de los inmuebles por diversas vías, sea por tributos periódicos (el impuesto inmobiliario) o instantáneos (el impuesto sobre plusvalías).

Una breve referencia a los precios públicos a propósito de su cuantía. La Ley establece sobre este particular dos reglas: en los precios públicos por servicios, su importe debe cubrir, como mínimo, el coste del servicio o de la actividad; en los que se impongan por aprovechamientos especiales, se tomará como referencia el valor de mercado o el valor de la utilidad derivada de aquéllos; estos límites, sin embargo, pueden no ser observados cuando concurren especiales circunstancias de orden social, benéfico, cultural o de interés público.

3. Fijación del tipo impositivo

El tipo de gravamen es el elemento tributario en el que más característicamente se patentiza la autonomía de los entes locales en orden a la configuración de sus tributos, y así se manifiesta,

de hecho, en la generalidad de los países de Europa Occidental.

Por otra parte, no debe desconocerse la relevancia que para las entidades locales tiene la posibilidad de intervenir en la fijación concreta del tipo impositivo, pues es la válvula que les queda para influir en la determinación de la cuantía de las correspondientes cuotas tributarias, al no poder intervenir, por lo general, en la concreción de las bases imponibles.

Nuestra ley permite a los ayuntamientos su determinación concreta dentro de los límites que establece, conjugando así el principio de legalidad tributaria con el principio de autonomía local, y en coherencia con la doctrina del Tribunal Constitucional, quien, en la sentencia 19/1987, de 17 de febrero, estima inconstitucional un pleno desapoderamiento del legislador en favor de la autonomía municipal para la determinación del tipo de gravamen de los tributos locales.

Por lo que afecta a una clase concreta de tributos, como son las tasas, y en lo que respecta a su cuantía, es elogiable que el artículo 24.1 de la Ley 39/1988 no imponga, a diferencia de otros textos legales anteriores, el principio de autofinanciación del servicio por la tasa, sino que se limite a disponer que «el importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate». Por tanto, respetando el principio constitucional de autonomía local, se deja mayor margen de actuación a los municipios en orden a determinar en qué cuantía se financiará el servicio con la recaudación que se obtenga por la tasa correspondiente.

El sistema elegido por nuestro legislador para determinar el ámbito de discrecionalidad municipal en la fijación de los tipos impositivos es, como se ha indicado, establecer límites máximos, o máximos y mínimos, según diversos criterios. El que predomina es el de población, de forma que los topes varían según el número de habitantes del municipio en estratos no siempre coincidentes.

En el impuesto sobre bienes inmuebles, sin embargo, se añaden otros criterios de necesidad financiera, concretada por la coincidencia del municipio con la capitalidad de la comunidad autónoma o la provincia, o por la prestación del servicio de transporte público colectivo de superficie, o por la prestación de mayores servicios que los obligatorios.

De otro lado, la previsión del legislador ha llegado hasta señalar un tipo de gravamen mínimo para un impuesto facultativo, como es el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, lo que parece tener poco sentido.

A nuestro juicio, la regulación de los tipos impositivos ha incurrido en un excesivo casuismo, superior a lo que pretendía el Tribunal Constitucional. A cambio, se deja un margen demasiado amplio entre tipos mínimos y máximos, lo que, unido al juego que puedan tener las bases (piénsese en un incremento de la valoración inmobiliaria), conduciría a una presión fiscal excesiva.

Finalmente, no se contempla ningún otro límite por referencia a algún parámetro indicativo, como podrían ser el incremento en los demás impuestos, el promedio en la provincia o en la comunidad autónoma, el nivel de

prestación de los servicios, o alguna limitación al incremento interanual.

VI. ADMINISTRACION DE LOS TRIBUTOS LOCALES

El último punto de nuestro estudio se refiere a las funciones administrativas para la efectividad de los tributos locales. Se trata de una cuestión del mayor interés, pues en esta fase de la vida de estos recursos locales se patentiza el poder de imposición de este nivel de hacienda.

Propiamente, con el término de «administración» nos queremos referir a un conjunto de actuaciones administrativas conducentes a la exacción fiscal; comprende, por tanto, la gestión, la inspección, la liquidación y la recaudación de los tributos.

Generalmente, son funciones parcialmente atribuidas a las corporaciones locales o, por decirlo más precisamente, las entidades locales tienen la responsabilidad de la administración en figuras que se califican de «menores» en cada país, mientras que los tributos principales, como son los impuestos inmobiliarios y empresariales, donde existen (y los impuestos locales italianos sobre la renta y sobre plusvalías) son administrados por el gobierno central respectivo, con la única excepción de Alemania, que reconoce competencias en estos dominios a los estados, e Italia, donde el impuesto empresarial es gestionado por el propio municipio.

Especial atención merece una tarea administrativa que puede ser calificada como no estrictamente tributaria, aunque sea en este campo donde principal-

mente demuestre su virtualidad: la valoración de la propiedad inmobiliaria.

En nuestro país la valoración inmobiliaria, como una de las tareas propias del Catastro, queda atribuida en exclusiva al Estado; la Ley lo dice textualmente: «La formación, conservación, renovación, revisión y demás funciones inherentes a los catastros inmobiliarios serán de competencia exclusiva del Estado, y se ejercerán por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, directamente o a través de convenios de colaboración...» (disposición adicional tercera, dos).

Si ponemos el precepto en relación con el que regula la base del impuesto sobre bienes inmuebles (artículo 66), veremos hasta qué punto el Estado tiene un papel preponderante en esta figura, sin duda la principal de la hacienda municipal. En efecto, la base de este impuesto es el valor de los bienes, para determinar el cual se tomará el valor catastral de aquéllos. Y para su fijación la Ley contiene unos criterios sumamente generales que tendrán reflejo en las correspondientes ponencias, redactadas conforme a unas directrices para la coordinación nacional de valores.

Con ello se produce una deslegalización de la materia, ya que, de hecho, todo queda remitido a disposiciones de ínfimo rango, en contra de lo que ha propugnado Sainz de Bujanda. Confróntese, por ejemplo, esta situación con las precisas reglas de valoración de otro tipo de bienes en las leyes del impuesto sobre la renta de las personas físicas o extraordinario sobre el patrimonio. ¿Por qué esa diferencia?

Pues bien, la Ley previene tres actuaciones diferentes, después de la formación del Catastro: la

modificación, que tendrá lugar —de oficio o a instancia de la entidad local— cuando el planeamiento urbanístico y otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores catastrales y los de mercado; la *revisión*, que tendrá lugar cada ocho años, lo que implica la redacción de nuevas ponencias, y la *actualización*, consistente en la aplicación lineal de coeficientes en la Ley de Presupuestos.

A las corporaciones locales competen tareas de colaboración, que entendemos del máximo interés para que los catastros puedan cumplir con su función de inventariar la realidad física, jurídica y económica de la propiedad inmueble. En el ámbito estrictamente tributario, por supuesto, la Ley atribuye todas las funciones a los ayuntamientos, a partir del padrón del impuesto, que formará el Centro de Gestión, aunque se prevé que el Estado lo haga provisionalmente durante los dos primeros años de aplicación de la Ley.

Conviene aquí hacer mención de la última fase del proceso tributario: la recaudación. En todos los tributos locales está atribuida a las corporaciones acreedoras, a excepción de los recargos, en que se encomienda al titular del tributo. No obstante, hay una clara inclinación a atribuir a las diputaciones provinciales la recaudación de los tributos municipales.

Por último, en cuanto a la revisión de los actos de gestión tributaria, la Ley mantiene la situación actual, una vez desaparecida la vía económico-administrativa: sólo cabe contra tales actos el recurso contencioso-administrativo, lo que conduce, en innumerables casos, a la indefensión.

Como en otro lugar hemos escrito, somos decididos partidarios de una instancia revisora de reducido coste, de actuación rápida y de la mayor proximidad al administrado. En este punto —como en los dos anteriores de la valoración y la recaudación— no estaría de más pensar en el papel que podrían desarrollar las comunidades autónomas para ejercer un estricto control de legalidad, tanto material como procedimental, de la actuación de las entidades locales.

VII. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

1. Conclusiones

a) *Sobre nuestra realidad local.* Parece insatisfactoria la situación actual en cuanto a la reducida capacidad financiera y de gestión de nuestros municipios —lo que aconsejaría poner en marcha instrumentos para propiciar la integración— y en cuanto a la articulación de los diferentes niveles territoriales de administración y hacienda.

b) *Sobre la legislación financiera local.* Estimamos excesivo el papel que se autoatribuye el Estado, al haber regulado de forma exhaustiva esta parcela del ordenamiento.

c) *Sobre la estructura tributaria local.* Consideramos correcta la distinción entre tributos obligatorios y facultativos, aun cuando parece algo limitado el elenco de figuras en cuanto a éstos últimos, y entendemos que se ha desaprovechado la oportunidad de la reforma para introducir mecanismos de nivelación —horizontal y vertical— en el ámbito local, exigidos por el principio constitucional de solidaridad.

d) *Sobre la definición de los aspectos materiales de los tributos.* Nuestro juicio es favorable, en líneas generales, aunque apreciamos algunas deficiencias en la fijación de los tipos impositivos (excesivo casuismo y defectuosa configuración de los límites).

e) *Sobre la gestión tributaria local.* Entendemos que la Ley de Haciendas Locales es respetuosa con el principio de autonomía local, aunque la atribución al Estado de las llamadas «gestión catastral» y «gestión censal» condiciona la actuación municipal en sus dos principales impuestos (impuesto sobre bienes inmuebles e impuesto sobre actividades económicas).

2. Propuestas

a) *En la estructura y funcionamiento de las entidades locales:*

1. Potenciación de las comarcas y las áreas metropolitanas. Este tipo de entidades, en lugar de las provincias, son las más adecuadas para el apoyo a los municipios y la prestación de servicios de ámbito territorial o poblacional que excedan de su ámbito.

2. Disminución del grado de centralización, lo que debe procurarse por una doble vía: mayor presencia de las comunidades autónomas e incremento de la capacidad de gasto de los municipios, con la correlativa reducción en el nivel central.

b) *En el diseño de la hacienda local,* debería reconocerse mayor capacidad normativa a las comunidades autónomas, con objeto de romper la tendencia al uniformismo, incompatible con un estado autonómico.

c) *En la estructura tributaria local:*

1. Reconsideración del impuesto sobre actividades económicas, a la vista de sus deficiencias técnicas.

2. Planteamiento de la posibilidad y conveniencia de introducir la imposición local sobre la renta.

3. Introducción de mecanismos de nivelación vertical y horizontal.

d) *En la administración de los tributos locales,* debería estudiarse la participación de las comunidades autónomas. En particular, esta participación sería aconsejable en la valoración inmobiliaria, la recaudación de tributos locales y la revisión de los actos de gestión municipal.

NOTA

(*) Este trabajo es una síntesis de la ponencia presentada por los autores en el curso de verano dirigido por el profesor Fuentes Quintana y celebrado en El Escorial, en julio de 1989, bajo el título «Europa como destino de la economía española; exigencias fiscales y financieras».

EL SISTEMA DE RECURSOS TRIBUTARIOS DEL SUBSECTOR LOCAL ESPAÑOL EN RELACION A OTROS PAISES DE LA CEE

Francisco BOSCH FERRE
y Amelia DIAZ ALVAREZ

ANTECEDENTES HISTORICOS

El subsector local español ha tenido, a lo largo del presente siglo, el triste privilegio de gozar, de forma crónica, del «principio de insuficiencia financiera», al que habitualmente se le ha unido el «principio de no autonomía».

Desde el Estatuto Provincial y Municipal de Calvo Sotelo de los años 1924 y 1925, pasando por la Ley de Bases de Régimen Local de 1945 y su texto refundido de 24 de junio de 1955, así como por la Ley de Bases del año 1975 y el resto de leyes formales que se han promulgado en nuestro país, no han sabido solucionar ni paliar, en la mayoría de los casos, el grave problema de la insuficiencia financiera de nuestras haciendas locales.

También es verdad que el grado de control que sobre el gasto han ejercido las haciendas locales españolas no ha sido precisamente un espejo en el que se podían mirar el resto de las administraciones públicas, aunque no es menos cierto que la Administración General del Estado tampoco ha sido el espejo donde se pudieran mirar nuestras haciendas locales. La realidad ha sido que los políticos locales han hablado siempre de insuficiencia financiera y los políticos estatales han hablado de falta de control y de incapacidad de reasignación de recursos.

La Constitución Española de 1978 garantizó, a través de sus artículos 140 y 142, el principio de la autonomía de nuestras corporaciones locales, así como el de suficiencia financiera para sus haciendas en el desempeño de las competencias que las Leyes les atribuyeron. Una vez cerrado el desarrollo legislativo previsto en nuestro texto constitucional en materia de organización territorial (delimitación del mapa de las autonomías), se promulgó la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, la cual pretendía cerrar la reorganización que previó nuestra Carta Magna. A pesar de ello, quedó pendiente, por parte de la Administración General del Estado, la regulación de los recursos que debían nutrir a las haciendas locales con objeto de dar cumplimiento al texto constitucional, sobre todo por lo que se refería al principio de suficiencia financiera, sin

cuyo cumplimiento no solamente se hace difícil, sino prácticamente imposible, llevar a buen término el principio de autonomía (tanto política como de autoorganización administrativa).

La premura de tiempo y el desconocimiento por parte de nuestros legisladores de un cuadro tributario específico para nuestras haciendas locales llevó a la promulgación del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobaba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, el cual regulaba en su título VIII (artículos 178 a 414), el cuadro tributario local, que no venía a ser más que una mera copia de la normativa anterior con las adaptaciones que habían sido necesarias a lo largo de más de 40 años.

Esta situación, de por sí carente de importancia relativa si el cuadro tributario local normado en 1945, sobre el cual se basó el Real Decreto Legislativo 781/1986, hubiera introducido alguna diferencia con el que se previó en la Ley Municipal y Provincial de Calvo Sotelo. Desgraciadamente, se repetían las grandes figuras tributarias que en aquéllos se consideraban como el eje central de la suficiencia financiera de nuestras haciendas locales.

La situación anterior, ya de por sí alejada del espíritu constitucional, ha intentado paliarse, aunque el tiempo demostrará si ello es cierto, a través de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

La exposición de motivos de la Ley 39/1988 recoge, de forma clara y precisa, la dificultad de estructuración de un sistema de recursos para las haciendas locales e intenta, por vez primera, cumplir con el principio de suficiencia financiera a través de dos mecanismos específicos, como son la delimitación del cuadro de tributos propios y la participación en los tributos del Estado. Aparece, por vez primera, un concepto difuso y, a nuestro juicio mal delimitado jurídicamente, que es el de los precios públicos, el cual se delimita en contraposición a la definición jurídica de tasa (se sustituyen a través de este «eufemismo» las antiguas tasas por utilización privativa o utilidades especiales del dominio público local).

LOS RECURSOS TRIBUTARIOS DE NATURALEZA IMPOSITIVA EN LAS HACIENDAS LOCALES ESPAÑOLAS EN RELACION CON OTROS PAISES DE LA CEE: SU COMPARACION CON FRANCIA, GRECIA Y PORTUGAL

El largo período de aislamiento de nuestra hacienda pública y de nuestra hacienda local ha pesado específicamente en la posible armonización fiscal de carácter voluntario que pudieron haber llevado a cabo los países firmantes del Tratado de Roma y los que posteriormente se incorporaron a él.

La situación actual es que, a partir de 1993, y con el Acta Única, nuestro país se habrá incorporado de forma prácticamente total dentro de la Comunidad Económica Europea, decayendo las fronteras interiores de la Comunidad, con el efecto consabido de creación de un mercado único interior con libre circulación entre los estados miembros.

La entrada en vigor del Acta Única Europea va a significar esfuerzos de armonización fiscal entre los estados miembros, pero también significará, o debiera significar, esfuerzos de armonización fiscal para las haciendas subcentrales, con objeto de evitar disparidades extremas entre los cuadros impositivos de las diferentes haciendas locales, al objeto de facilitar el movimiento de personas y empresas.

España

Los recursos de las haciendas locales españolas vienen conformados por dos grandes mecanismos financiadores (tributos propios y participación en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas), a los que deben añadirse el resto de recursos de naturaleza no tributaria, en los que tienen especial mención los rendimientos que se puedan derivar por el concepto de los precios públicos.

El cuadro impositivo local derivado de la Ley 39/1988, relacionado con el que preveía

CUADRO A

Impuestos R. D. L. 781/1986	Impuestos Ley 38/1986	Exigencia	Base imponible	Tipo imponible
Contribución territorial rústica y pecuaria.				0,4 % bienes urbanos (1). 0,3 % bienes rústicos (1)
Contribución territorial urbana. Impuesto municipal sobre solares.	Impuesto sobre bienes inmuebles.	Obligatoria.	Valor bienes inmuebles.	
Licencia fiscal actividades comerciales e industriales. Licencia fiscal actividades profesionales y artistas. Impuesto municipal radicación.	Impuesto sobre actividades económicas	Obligatoria.	Ejercicio actividades profesionales, artísticas y empresariales (incluye actividades agrarias).	Pendiente de fijación a través de R. D. L.
Impuesto municipal sobre circulación de vehículos.	Impuesto sobre vehículos tracción mecánica.	Obligatoria.	Vehículos tracción mecánica.	Cuadro tarifas según clase y potencia vehículo.
Impuesto municipal sobre incremento valor de los terrenos.	Impuesto sobre incremento valor terrenos urbanos.	Voluntaria.	Incremento real valor terrenos de naturaleza urbana.	Cuadro gravamen según escalas de población comprendidos entre 16 y 30 % con corrector de períodos para determinar incremento valor (2).
	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.	Voluntaria.	Coste real y efectivo.	

(1) Posibilidad de incremento en función del nivel de población por lo que se refiere a bienes urbanos desde el 0,85 al 1,10 por 100 y por lo que se refiere a bienes rústicos desde el 0,65 al 0,90 por 100. Asimismo existe posibilidad de incremento en función de la naturaleza de la población y de los servicios que presta (capital de provincia, existencia de transporte público, o prestación de servicios adicionales), en bienes urbanos desde 0,07 al 0,06 y en bienes rústicos desde el 0,96 al 0,05.

(2) Posibilidad de incremento desde un coeficiente del 1,4 al 2 en razón al nivel de población.

el R. D. L. 781/1986, posee las peculiaridades que se recogen en el cuadro A.

El segundo mecanismo de financiación viene conformado por la participación en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas, las cuales han sustituido al antiguo Fondo Nacional de Cooperación Municipal, creado en 1977 con un carácter de fondo subvencionador de naturaleza general, que se repartía entre las diferentes haciendas locales según un conjunto de parámetros relacionados a través de una fórmula específica y que, a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley, no cambiará sustancialmente, salvo por lo que se refiere al volumen de dotación inicial. Por este sistema, se acerca el método de financiación local, por parte de la Administración General del Estado, al método de financiación de las comunidades autónomas (salvo el caso de la comunidad autónoma vasca).

Francia

Para hacer frente a sus gastos, las haciendas locales francesas disponen de dos clases de ingresos, que quedan dotados presupuestariamente de forma diferenciada (ingresos de naturaleza fiscal para el funcionamiento de las municipalidades y la denominada «dotación global de funcionamiento»). Adicionalmente, existen transferencias de naturaleza inversora y un fondo compensatorio del IVA.

Dentro de este mecanismo de estructuración de los recursos de las municipalidades, la fiscalidad local francesa está organizada según se describe en el cuadro B.

El segundo paquete de financiación viene delimitado por lo que se denomina «dotación global de funcionamiento», y tiene como finalidad básica la de asegurar medios financieros de naturaleza mínima para el funcionamiento de las municipalidades, con características similares al modelo español.

Adicionalmente a estos dos mecanismos, se producen transferencias del Estado central, de la región o del departamento que tienen la naturaleza de subvenciones específicas, o bien de dotaciones globales para equipamientos. A nivel estatal, se fija anualmente el volumen porcentual de transferencias a efectuar a las municipalidades.

Además, y como clave de bóveda del sistema, se halla instituido el denominado fondo de compensación del IVA, por el cual se reembolsan a las municipalidades las cuotas satisfechas por sus adquisiciones o por los trabajos que realicen.

Grecia

Para hacer frente a sus gastos, las haciendas locales griegas disponen de dos clases de ingresos, al margen de los recursos de naturaleza no tributaria.

Este mecanismo de estructuración de los recursos de las haciendas locales griegas queda delimitado por un cuadro impositivo prácticamente semejante al portugués, aunque no comporta la existencia del impuesto por el servicio de incendios. Los tipos impositivos son también variables en función del tipo de municipio.

El segundo paquete de financiación viene dado por las posibles transferencias del gobierno central a favor de las haciendas locales, y no se halla delimitado apriorísticamente; puede ser un porcentaje del total de ingresos recaudados, o un porcentaje adicional en favor de la hacienda local aplicado en base a los impuestos recaudados en cada caso. No obstante, se transfieren a las haciendas locales la totalidad de los recursos recaudados por el gobierno central que pertenecen a las mismas, dada la complejidad del sistema impositivo local griego, en el que determinados impuestos pueden tener la naturaleza de obligatorios o voluntarios, afectando a las haciendas locales, a determinadas regiones o también a áreas geográficas.

Portugal

Para hacer frente a sus gastos, las haciendas locales portuguesas disponen de dos clases de ingresos, al margen de los recursos de naturaleza no tributaria.

Este mecanismo de estructuración de los recursos de las haciendas locales portuguesas queda recogido en el cuadro C.

El segundo paquete de financiación viene delimitado por lo que se denomina el «fondo de equilibrio financiero», que tiene la naturaleza de general y un carácter de fondo subvencionador con características similares a las de los modelos francés y español, aunque el conjunto de parámetros que relaciona la fórmula específica es más amplio que en los casos español y

CUADRO B

Impuesto	Base imponible	Tipo
Impuesto sobre profesionales.	10 % de ingresos anuales para profesiones liberales y artesanales. Montante de una parte de las inmovilizaciones y el 18 % de los salarios anuales pagados por las empresas.	Límite: 2 veces tipo medio año anterior nivel nacional.
Impuesto sobre vivienda.	Determinada por valor bruto contrato alquiler vivienda. Valor definido por la Administración y reformando a una red de ocho categorías de viviendas clasificada según confort.	Límite: 2 veces y media tipo medio año anterior para total municipios departamento, o 2,3 veces tipo medio anterior a nivel nacional.
Impuesto sobre bienes raíces construidos.	50 % valor bruto contrato alquiler vivienda. Todas las construcciones nuevas están exentas durante 10 años.	Igual que en el impuesto sobre vivienda
Impuesto sobre bienes raíces no construidos.	Clasificados en 13 categorías según naturaleza agrícola. El valor del alquiler (o renta catastral neta) es el resultado del producto de la superficie de la parcela por una tarifa en relación con el tipo de terreno. La base se fija como 80 % del valor.	Igual que el impuesto sobre vivienda.
Impuesto sobre equipamientos.	Superficie total de equipamientos de la municipalidad (1).	Tipo fijado cada 5 años y comprendido entre el 1 y el 5 %.

(1) Representa la aportación de las compañías constructoras en los gastos de equipamientos públicos realizados por las municipalidades

CUADRO C

Impuesto	Base imponible	Tipo
Contribución rústica y urbana. Impuesto sobre vehículos. Impuesto para el servicio de incendios. Impuesto de plusvalía.	Rendimiento propiedad inmobiliaria. Vehículos tracción mecánica. Coste histórico servicio. Incremento real bienes raíces.	Variable. Fijo por tipo de vehículo. Variable. Por tramos progresivo.

francés. El fondo, dado su carácter, es utilizado para gastos corrientes y gastos de capital, siendo fijado anualmente por la Administración General del Estado en cuanto a porcentajes para gastos corrientes y de capital, no pudiendo ser inferior al 40 por 100 del total el destinado a inversiones reales.

Adicionalmente a estos dos mecanismos, se producen transferencias de los Presupuestos Generales del Estado en razón a la recaudación del IVA que recaiga sobre actividades turísticas, cuyos servicios sean prestados en zonas de turismo y en el área de los municipios que se hallan integrados en las denominadas zonas turísticas. El importe de esta participación asciende al 37,5 por 100 de la recaudación.

CONCLUSIONES

Primera. Para los países analizados existe una cierta correlación entre las figuras tributarias que componen la imposición local autónoma.

Segunda. Las haciendas locales españolas, a través de la Ley 39/1988, han reducido sensiblemente las figuras de su cuadro impositivo, acercándolas a los cuadros tributarios de administraciones locales tan consolidadas como la francesa.

Tercera. No existe contrastación en el caso español, dado el escaso tiempo transcurrido desde su promulgación, para las haciendas locales, del posible rendimiento de los tributos creados *ex-novo* o de los reformados; circunstancia por la que no se puede delimitar si existe mayor efecto recaudatorio que en el anterior sistema.

Cuarta. La participación en los tributos del Estado, que vino a sustituir al Fondo Nacional de Cooperación Local, ha significado un salto cuantitativo importante con respecto al sistema anterior, pero no se espera una mejora sustancial con respecto a ejercicios anteriores, aunque el sistema unifica la forma de financiación de las comunidades autónomas y de las haciendas locales.

Quinta. No se halla determinada ni cuantificada la posible participación de las haciendas locales en los tributos que pudieran imponer las comunidades autónomas, aunque alguna comunidad autónoma ha previsto realizar transferencias a las haciendas locales de su ámbito territorial para fines de naturaleza inversora.

Sexta. No se puede prever que la Ley 39/1988 pueda coadyuvar de forma importante al cumplimiento del principio constitucional de suficiencia financiera a favor de las corporaciones locales, dado que los tributos creados o reformados están pen-

dientes de contrastación en materia recaudatoria. En consecuencia, es difícil aventurar la hipótesis de que disminuyan los déficit de caja de las haciendas locales a través de dicha Ley, y la de que puedan prestarse los servicios encomendados a las mismas con el nivel de calidad solicitado por la ciudadanía.

Séptima. Las haciendas locales deberán optimizar los recursos puestos a su disposición a través de la selección de programas alternativos de gasto, con objeto de cumplir las obligaciones mínimas impuestas por la Ley, aun en el supuesto de que acudan al aumento de la presión fiscal local.

BIBLIOGRAFIA

- DUCROS, Jean-Jacques (1986): «Financement des collectivités locales». Séminaire sur les finances des collectivités locales et le crédit communal, Atenas, mayo.
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre. Reguladora de las haciendas locales.
- Ley 1/1967, de 6 de Janeiro, sobre Finanças Locais. Secretaria-Geral do Ministério do Plano e de Administração do Território.
- LOPES PORTO, Manuel (1988): «Local Government Finance in Portugal». Séminaire sur les finances des collectivités locales et le crédit communal, Atenas, mayo.
- TATSOS, Nikos (1988): «Local Government Finance in Greece». Séminaire sur les finances des collectivités locales et le crédit communal, Atenas, mayo.