

V. Alternativas para configurar la participación de las haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas

1. Factores condicionantes del papel de este recurso en la financiación de las haciendas locales

1.1. El modesto peso asumido tradicionalmente por la imposición propia y los recargos sobre impuestos estatales

Las previsiones constitucional y legal de una participación de las corporaciones locales en los tributos de las comunidades autónomas puede tomarse, según recuerda Sánchez Serrano, como una confirmación adicional de cuál era la voluntad del constituyente, partidario de que una parte significativa del sistema tributario español estuviese compuesta por tributos vinculados a las haciendas autonómicas, con potencia recaudatoria suficiente para proporcionar medios financieros a ambos niveles infraestatales de gobierno.⁴⁵¹ Si el artículo 142 de nuestra ley de leyes concibió dicha participación como uno de los tres pilares sobre los que habría de descansar el peso de la Hacienda local, no resulta ilusorio pensar que lo hizo dando por sentado que la imposición propia de las comunidades autónomas contemplada en el artículo 157.1.b) iba a adquirir cierta relevancia cuantitativa entre las diferentes vías de sostenimiento del sector público.⁴⁵²

451. Cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L., “Principios y fuentes de financiación...”, *op. cit.*, p. 23.

452. Nada más aprobado el texto constitucional, CAZORLA PRIETO, L. M. –“Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria”, en AA.VV., *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 793-794– auguró que al permitir participaciones de las haciendas locales sobre los tributos de las comunidades autónomas aquél “parece apuntar hacia que en la futura legislación territorial tributaria el volumen recaudatorio más importante y en consecuencia los tributos territoriales de mayor peso estarán en manos de la Hacienda autonómica”. Otro autor que deduce del artículo 142 la existencia de una “Hacienda autonómica amplia”, que ha de permitir el cumplimiento del principio de suficiencia de las haciendas locales, Serie Claves del Gobierno Local, 10
Fundación Democracia y Gobierno Local
ISBN: 978-84-613-2571-9

No negamos que de la letra constitucional se infiere una menor entidad del subsistema tributario autonómico en comparación con el estatal. La atribución al Estado en régimen de exclusividad de la *potestad tributaria originaria* y de la competencia sobre la *Hacienda general* (artículos 133.1 y 149.1.14), junto con las importantes funciones que se le asignan en materia económica, constituyen claros síntomas de ese desequilibrio.⁴⁵³ En este sentido, el Tribunal Constitucional ha reconocido que “la autonomía financiera de las comunidades autónomas viene definida en el bloque de la constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público [...] que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la Hacienda autonómica” (sentencia 13/1992, de 6 de febrero, fundamento jurídico 7); si bien hay que tener en cuenta que años más tarde el propio Tribunal se hizo eco de una lenta pero imparable evolución, descrita en los términos siguientes (sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, fundamento jurídico 3):

“No obstante, no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los presupuestos generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’ y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público.”

En espera precisamente de que el sistema de tributos propios no pudiese subvenir la mayor parte del ingente volumen de gasto que deben afrontar las comunidades autónomas, el artículo 157.1 del texto constitucional bosquejó un sistema mixto de financiación, que contempla en primer término instrumentos encaminados a darles participación en los recursos tributarios de la Hacienda estatal (impuestos cedidos total o parcialmente, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado). Ahora bien, de ahí no cabe extraer la conclusión apresurada de que la tributación autonómica y, por ende, la participación de las haciendas locales en su rendimiento han de desempeñar un papel

cales, es YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Comentarios al Proyecto de ley reguladora de las haciendas locales”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 54, 1988, p. 380.

453. QUINTANA FERRER, E. –“La participación de los entes locales en los tributos...”, *op. cit.*, p. 26-27– se sirve de esta premisa para aseverar que “la relevancia que adquiere la participación de los Entes locales en los tributos del Estado es mayor desde un punto de vista constitucional que la participación de los mismos en tributos autonómicos”.

residual, simbólico o vacío de contenido en la organización de las haciendas territoriales.

Como acontece tantas veces en la aplicación del Derecho, mandato normativo y realidad social no han llegado a conjugarse satisfactoriamente en este punto. Ya hemos hecho hincapié en que la participación en los tributos de las haciendas regionales no ha asumido ni por asomo la función de recurso fundamental y garante de la suficiencia financiera de los Entes locales que le encomendó la Constitución. Algunas comunidades autónomas ni tan siquiera la han puesto todavía en funcionamiento. Y en bastantes de las que han intentado darle efectividad, siquiera en forma de una participación genérica en sus ingresos, la cuantía de las transferencias incondicionadas procedentes de los fondos de participación o cooperación ha sido modesta, según tuvimos oportunidad de comprobar a lo largo del capítulo anterior.

Para algunos especialistas tal fenómeno no ha supuesto ninguna sorpresa. Recién aprobada la Constitución empezaron a sentirse las primeras voces críticas, augurando que este iba a ser un terreno a propósito para la especulación. Así lo hacían presagiar las notables dificultades para activar un elenco significativo de tributos propios, a causa de la ocupación previa del espacio fiscal por la imposición estatal y local, por una parte, y de las severas limitaciones a que queda sujeto el poder tributario autonómico a la vista de los artículos 6 y 9 de la LOFCA, por otra.⁴⁵⁴

Al comenzar su andadura las comunidades autónomas las manifestaciones más relevantes de capacidad económica y, por ende, los hechos imponderables más rentables ya se hallaban copados por los impuestos de la Hacienda estatal y, en menor medida, de las haciendas locales. De ahí que el espacio yermo para la creación de impuestos propios fuera hartamente angosto.

A tan importante restricción de partida se sumaron, como decimos, otros condicionamientos jurídicos que han acabado minando la fuerza expansiva de esta fuente de financiación.⁴⁵⁵ De especial trascendencia, por

454. En este sentido se pronunciaron LASARTE ÁLVAREZ, J. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E., "Las haciendas locales ante...", *op. cit.*, p. 645.

455. La bibliografía sobre los límites del poder tributario autonómico ha aumentado tanto en los últimos años que comienza a ser inabarcable. Pueden verse, entre otros muchos, los siguientes trabajos: FERREIRO LAPATZA, J. J., *La Hacienda de las comunidades autónomas en los diecisiete estatutos de autonomía*, Colección Estudios, núm. 5, Generalidad de Cataluña, Escuela de Administración Pública, Barcelona, 1985, p. 107-116; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las comunidades autónomas*, "Estudios Jurídicos", Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994; LASARTE ÁLVAREZ, J., "El poder tributario de las comunidades autónomas. Límites específicos previstos en la Constitución y Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

los conflictos doctrinales y jurisprudenciales a que han dado lugar, son los límites derivados del artículo 6 de la LOFCA. Según su apartado 2, los tributos que establezcan las comunidades autónomas “no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado”. Aunque el manifiesto recorte que con esta norma se practica en las posibilidades de creación de nuevos tributos ha sido dulcificado por el Tribunal Constitucional, entendiendo que con ella se prohíbe únicamente la *duplicidad de hechos imposables* (sentencias 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 14, 186/1993, de 7 de junio, fundamento jurídico 4, y 14/1998, de 22 de enero, fundamento jurídico 11),⁴⁵⁶ estos entes territoriales apenas han sido capaces de inventar

en la LOFCA”, en AA.VV. (coordinador J. Lasarte), *Manual general de Derecho Financiero*, t. IV, vol. I, *Hacienda autonómica general y foral*, 2ª ed., Comares, Granada, 1998, p. 47-50 y 55-60; ADAME MARTÍNEZ, F. D., *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1998; LAGO MONTERO, J. M., *El poder tributario de las comunidades autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 43 y siguientes; CHECA GONZÁLEZ, C., “Límites formales al establecimiento de tributos propios en las comunidades autónomas”, *Alcabala-Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, núm. 28, 2/2001, p. 147 y siguientes, y del mismo autor *Los impuestos propios de las comunidades autónomas. Ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 25, Aranzadi, Elcano (Navarra), 2002; CASADO OLLERO, G., “En torno a la jurisprudencia constitucional tributaria del primer bienio del siglo. Algunos materiales de reflexión sobre la distribución constitucional de competencias tributarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 106, 2003, p. 14-22; GARCÍA NOVOA, C., “Contenido y límites del poder normativo de las comunidades autónomas en materia tributaria”, en AA.VV. (directora A. Pita Grandal, coordinador R. I. Fernández López), *Hacienda autonómica y local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Tórculo Ediciones, 2003, p. 229 y siguientes, y en la misma obra colectiva ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “La función de los impuestos propios de las comunidades autónomas”, p. 588-595; VARONA ALABERN, J. E., “Los tributos propios de las...”, *op. cit.*, p. 44-60; GARCÍA NOVOA, C., “La financiación de las comunidades autónomas a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en AA.VV. (editor J. E. Varona Alabern), *25 años de financiación autonómica*, Universidad de Cantabria-Parlamento de Cantabria, Santander, 2005, p. 164-178; y PUEBLA AGRAMUNT, N., “Los tributos propios de las comunidades autónomas. Su papel en el actual sistema de financiación autonómica”, en AA.VV. (directora A. M. Pita Grandal y coordinador J. Aneiros Pereira), *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p. 395-405.

456. La primera ocasión que tuvo el Tribunal Constitucional de pronunciarse sobre el sentido del artículo 6.2 fue a propósito del Impuesto sobre tierras infrutilizadas creado por la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria. Para rechazar la existencia de doble imposición y desestimar la pretendida vulneración de ese precepto alegada por los recurrentes, el Tribunal afirmó que la prohibición que en él se contiene “no tiene por objeto impedir a las comunidades autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales”, ello conduciría –continúa el Tribunal– “a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos por el momento, nuevos impuestos autonómicos”. Por esta razón llegó a la conclusión de que con esta norma se excluye “la duplicidad de hechos imposables, estrictamente” (sentencia 37/1987).

impuestos con una capacidad recaudatoria sólida. Como limitación complementaria, el apartado 3 de dicho precepto, ya mencionado al tratar de los tributos propios de las haciendas locales en el capítulo primero, sólo les autoriza a “establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple”. El Tribunal Constitucional ha interpretado esta advertencia con una actitud bastante restrictiva, excluyendo cualquier eventual incidencia de la tributación propia sobre las *materias imponibles* reservadas a las entidades locales que no cuente con la preceptiva habilitación legal previa (sentencia 289/2000, de 30 de noviembre).

Los factores anteriores han venido acompañados de una evidente *falta de motivación política*. Por temor a posibles represalias electorales los dirigentes autonómicos no han mostrado, en general, una actitud de excesivo entusiasmo ante la idea de someter a sus contribuyentes a gravámenes de nueva planta. Tampoco ha facilitado las cosas una actitud de resistencia por parte del Estado, manifestada en la predisposición del Gobierno de la nación a recurrir buena parte de las nuevas figuras impositivas ante la jurisdicción constitucional.⁴⁵⁷

En cuanto a los recargos sobre impuestos estatales, las comunidades autónomas han acreditado un persistente rechazo a su utilización como instrumento para obtener ingresos suplementarios de sus ciudadanos, influenciadas de nuevo por el recelo a afrontar las posibles repercusiones políticas, económicas y sociales de un agravamiento de la presión fiscal.⁴⁵⁸

457. Como recalca RAMALLO MASSANET, J. –“La reforma necesaria de la Hacienda...”, *op. cit.*, p. 157–, “tampoco el Estado es completamente ajeno a esta inactividad legislativa de las comunidades autónomas en materia de tributos propios, ya que con regularidad impugna [artículo 162.1.a) de la CE] las leyes autonómicas que los crean, coadyuvando indirectamente a que no exista la base necesaria que posibilite la participación de los entes locales en dichos tributos”.

458. Como explicase MARTÍN QUERALT, J. –“El sistema de financiación de las comunidades autónomas. Notas críticas”, *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 11, 1990, p. 16-17–, la causa del exiguu éxito de esta fuente de recursos no hay que buscarla tanto en “*la incuria de las comunidades autónomas*” como en la “*la inviabilidad del propio sistema tributario* para asumir unos incrementos de presión fiscal que encontrarían un claro rechazo por parte de la sociedad. *Situación que*”, añade este autor, “obvio es reconocerlo, ha venido muy bien a los teóricos titulares del recargo, legitimándoles para seguir cuestionando los porcentajes de participación en ingresos del Estado o las dotaciones con cargo al Fondo de Compensación, en tanto permanecían aletargadas las posibilidades para la constitución de una Hacienda autonómica de la que fueran auténticamente responsables”. Este mismo diagnóstico es compartido por HUCHA CELADOR, F. DE LA –“Reflexiones sobre la financiación de las comunidades autónomas en la Constitución española”, *Documentación Administrativa*, núm. 232/233, 1992-1993, p. 445–, al señalar que las reticencias a acudir a

Sólo los tributos estatales sobre el juego fueron en su día recargados por las haciendas autonómicas, en especial algunas de las modalidades lúdicas gravadas por la llamada *tasa* sobre los juegos de suerte, envite o azar.

Como consecuencia de todos los condicionantes anteriores, las comunidades autónomas no han sido capaces de consolidar una parcela tributaria propia, con un puesto de relieve dentro de su presupuesto de ingresos, durante los años transcurridos desde la aprobación de la LOFCA. Basta con repasar la simple denominación de la mayoría de las figuras recogidas en el inventario de la imposición autonómica para tomar conciencia de esta situación. Con contadas excepciones, los impuestos existentes, muchos de ellos de naturaleza predominantemente extrafiscal, carecen de la elasticidad y potencia necesarias para ser instrumentos eficaces de financiación y, mucho menos, para detraer parte de su recaudación y cederla a las haciendas locales en calidad de aportación apreciable a su suficiencia financiera. Lo mismo cabe decir de los recargos, relegados a un plano cada vez más residual, desde el momento en que sólo prosperaron adheridos a algunos de los gravámenes estatales sobre el juego. Las cifras no llaman a engaño: los presupuestos autonómicos distan mucho de tener en los recursos impositivos propios uno de sus principales recursos no financieros. Ni siquiera Canarias, donde la recaudación de sus impuestos propios representa más de un 5 por ciento del total de los recursos no financieros, puede tomarse como una excepción, ya que situación obedece a la existencia en esta comunidad autónoma de un impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo, sustitutivo del correspondiente gravamen estatal.

los recargos “derivan más de consideraciones políticas que jurídicas, en la medida en que ninguna de ellas ha querido arrostrar la impopularidad del establecimiento de una figura tributaria propia que incremente la presión fiscal de los contribuyentes residentes en su territorio”. LAGO MONTERO, J. M. –“El poder tributario de las comunidades...”, *op. cit.* p. 149–, se refiere a “la mala imagen, incluso terminológica, que la figura proyecta sobre la opinión pública”, dado que el recargo “es percibido por la ciudadanía como una prestación suplementaria seudosanccionatoria [...], sin que se encuentre razón bastante para soportar una prestación tributaria añadida. El término ‘recargo’, con que es bautizada la figura, le hace un flaco favor a su viabilidad práctica”.

Impuestos propios y recargos de las comunidades autónomas de régimen común vigentes en el ejercicio 2008

Comunidad autónoma	Impuestos propios y recargos
Andalucía	<ul style="list-style-type: none"> –Impuesto sobre tierras infrautilizadas –Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos –Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera –Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales –Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos
Aragón	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de saneamiento –Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable –Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera –Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta
Principado de Asturias	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de saneamiento –Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas –Impuesto sobre el juego del bingo –Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales –Recargo sobre el IAE como comunidad autónoma uni-provincial
Islas Baleares	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de saneamiento –Impuesto sobre los premios del juego del bingo
Canarias	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de aguas –Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo
Cantabria	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de saneamiento –Recargo sobre el IAE como comunidad autónoma uni-provincial
Castilla-La Mancha	<ul style="list-style-type: none"> –Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
Castilla y León	<ul style="list-style-type: none"> –No ha establecido impuestos propios
Cataluña	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de agua y sustitución por exacciones del canon de agua –Canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales

Comunidad autónoma	Impuestos propios y recargos
Cataluña	<ul style="list-style-type: none"> –Canon sobre la incineración de los residuos municipales –Canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción –Gravamen de protección civil –Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
Extremadura	<ul style="list-style-type: none"> –Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos –Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito –Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente –Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas
Galicia	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de saneamiento –Impuesto sobre el juego del bingo –Impuesto sobre la contaminación atmosférica
Comunidad de Madrid	<ul style="list-style-type: none"> –Tarifa de depuración de aguas residuales –Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados –Impuesto sobre depósito de residuos –Recargo sobre el IAE como comunidad autónoma uniprovincial
Región de Murcia	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de saneamiento –Impuesto sobre los premios del juego del bingo –Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia –Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales –Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera –Recargo sobre el IAE como comunidad autónoma uniprovincial
La Rioja	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de saneamiento –Recargo sobre el IAE como comunidad autónoma uniprovincial
Comunidad Valenciana	<ul style="list-style-type: none"> –Canon de saneamiento –Recargo sobre la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar

FUENTE: Página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (<http://www.aeat.es>) y elaboración propia.

Análisis comparativo de la recaudación de los recursos tributarios propios de las comunidades autónomas de régimen común. Ejercicios 2002 a 2005

RECURSOS TRIBUTARIOS	2002		2003	
	Importe Miles euros	Valor relativo	Importe Miles euros	Valor relativo
Tributos cedidos y tasas afectas a servicios transferidos	48.492.395,68	56,60%	53.889.572,50	57,48%
Impuestos propios	634.310,23	0,74%	835.199,61	0,89%
Recargos sobre tributos estatales	70.175,28	0,08%	52.971,29	0,06%
Total recursos no financieros CCAA de régimen común	85.679.539,43	100%	93.748.241,17	100%

RECURSOS TRIBUTARIOS	2003		2004	
	Importe Miles euros	Valor relativo	Importe Miles euros	Valor relativo
Tributos cedidos y tasas afectas a servicios transferidos	60.390.578,85	58,93%	68.814.691,91	60,51%
Impuestos propios	946.407,26	0,92%	1.055.340,30	0,93%
Recargos sobre tributos estatales	22.753,31	0,02%	49.972,55	0,04%
Total recursos no financieros CCAA de régimen común	102.477.930,18	100%	113.720.794,86	100%

FUENTE: Las haciendas autonómicas en cifras 2002, Las haciendas autonómicas en cifras 2003, Las haciendas autonómicas en cifras 2004 y Las haciendas autonómicas en cifras 2005 (Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas) y elaboración propia.

Recaudación de los impuestos propios y recargos sobre impuestos estatales por comunidades autónomas. Ejercicios 2002 a 2005

Valor relativo de dicha recaudación sobre el total de recursos autonómicos no financieros

COMUNIDAD AUTÓNOMA	2002			2003	
	Recursos no financieros Miles de euros	Tributos propios Miles de euros	Tributos propios Valor relativo	Recursos no financieros Miles de euros	Tributos propios Miles de euros
Andalucía	16.615.632,48	27.189,44	0,16%	18.420.462,02	26.495,03
Aragón	3.078.135,10	1.910,05	0,06%	3.376.403,26	4.638,06
Principado Asturias	2.698.529,82	34.604,37	1,28%	2.787.127,15	10.970,04
Islas Baleares	1.748.910,62	41.971,05	2,40%	1.817.133,78	40.843,80
Canarias	4.044.712,03	225.498,17	5,58%	4.331.188,12	252.059,12
Cantabria	1.371.233,39	1.611,20	0,12%	1.568.717,88	1.512,78
Castilla-La Mancha	4.661.602,43	10.694,97	0,23%	4.932.088,54	27.048,24
Castilla y León	6.763.017,95	–	0%	7.028.411,68	–
Cataluña	13.507.982,56	189.960,41	1,41%	14.936.817,03	218.934,23
Extremadura	3.200.013,32	30.683,80	0,96%	3.463.252,23	31.383,51
Galicia	6.297.215,42	29.160,42	0,46%	6.892.513,12	29.984,41
Comunidad de Madrid	10.427.616,99	79.540,93	0,76%	11.714.054,42	78.000,04
Región de Murcia	2.442.497,80	4.196,35	0,17%	2.800.865,45	31.194,80
La Rioja	723.830,47	5.255,30	0,73%	775.262,01	5.393,73
Comunidad Valenciana	8.098.609,04	22.209,05	0,27%	8.903.944,47	129.713,11
Total comunidades autónomas de régimen común	85.679.539,43	704.485,51	0,82%	93.748.241,17	888.170,90

FUENTE: *Las haciendas autonómicas en cifras 2002*, *Las haciendas autonómicas en cifras 2003*, *Las haciendas autonómicas en cifras 2004* y *Las haciendas autonómicas en cifras 2005* (Ministerio de

Tributos propios Valor relativo	2004			2005		
	Recursos no financieros Miles de euros	Tributos propios Miles de euros	Tributos propios Valor relativo	Recursos no financieros Miles de euros	Tributos propios Miles de euros	Tributos propios Valor relativo
0,14%	20.474.845,06	38.869,20	0,19%	22.251.420,50	44.640,09	0,20%
0,14%	3.632.006,83	7.148,07	0,20%	3.956.003,08	12.027,25	0,30%
0,39%	2.962.194,20	30.715,79	1,04%	3.203.626,79	33.417,97	1,04%
2,25%	1.991.170,14	42.850,00	2,15%	2.319.771,64	44.884,22	1,93%
5,82%	4.707.815,70	253.496,33	5,38%	5.214.195,23	257.182,00	4,93%
0,10%	1.640.885,06	–	0%	1.830.389,73	–	0%
0,55%	5.505.791,08	15.063,07	0,27%	5.961.073,96	15.662,44	0,26%
0%	7.401.085,11	–	0%	7.986.369,51	–	0%
1,47%	16.644.511,60	271.332,36	1,63%	18.841.983,81	348.608,22	1,85%
0,91%	3.674.168,62	31.994,70	0,87%	3.924.081,92	31.706,95	0,81%
0,44%	7.327.020,48	37.807,18	0,52%	8.078.799,08	50.365,48	0,62%
0,67%	12.775.908,74	61.756,72	0,48%	14.402.382,52	86.647,76	0,60%
1,11%	3.091.360,87	34.062,02	1,10%	3.605.912,44	37.297,40	1,03%
0,70%	862.190,09	8.747,35	1,01%	916.344,80	7.704,06	0,84%
1,46%	9.786.976,61	135.317,78	1,38%	11.228.439,83	135.169,01	1,20%
0,95%	102.477.930,18	969.160,57	0,95%	113.720.794,86	1.105.312,85	0,97%

La Comunidad Autónoma de Andalucía puede tomarse como paradigma de las limitaciones y problemas suscitados por los impuestos propios y recargos. Primero vino un intento fallido de recaudar fondos con el establecimiento del impuesto sobre tierras infrutilizadas, creado por la Ley 8/1984, de 3 de julio, de reforma agraria, validado en cuanto a su constitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, y aún formalmente en vigor, pese a que nunca ha rendido recaudación alguna. Quince años después, la Ley 17/1999, de 28 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, estableció un impuesto sobre el juego del bingo –derogado a partir de 2007 por el artículo 5 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre fiscalidad complementaria del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía– y un recargo sobre la mal llamada *tasa cedida* sobre los juegos de suerte, envite o azar, exigido durante 2000 a 2002.⁴⁵⁹ Finalmente, a partir del año 2004 han aparecido cuatro impuestos ecológicos de la mano de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. La potencia recaudatoria de estas últimas exacciones es, sin embargo, muy pequeña. Concretamente, en la Ley 24/2007, de 26 de diciembre, del presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2008, figura una previsión de ingresos por ellas igual a 19.731.455 euros, lo que supone una porción mínima de apenas el 0,15 por ciento sobre un montante total de 13.117.980.109 euros previstos para los capítulos 1 y 2 (impuestos directos e indirectos).

Otro buen ejemplo lo encontramos en la Comunidad de las Islas Baleares. Dos de sus iniciativas de creación de nuevos gravámenes sobre la lotería y sobre las instalaciones con incidencia sobre el medio ambiente dieron lugar a sendas declaraciones de inconstitucionalidad (sentencias 49/1995, de 16 de febrero, y 289/2000, de 30 de noviembre). Y otras dos figuras impositivas novedosas, como la conocida *ecotasa* o impuesto sobre las estancias empresas turísticas de alojamiento –creado por la Ley 7/2001, de 23 de abril– y el impuesto sobre la circulación de vehículos de arrendamiento sin conductor –creado por la Ley 13/2005, de 27 de diciembre–, han sido derogadas tras un corto período de vigencia.

En definitiva, el tiempo se ha encargado de respaldar a quienes manifestaron desde un primer momento una actitud escéptica respecto de la viabi-

459. Este recargo fue suprimido por la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, al haber optado la comunidad autónoma por ejercer directamente competencias normativas sobre dicho gravamen estatal de conformidad con el artículo 19.2.e) de la LOFCA, el artículo 42 de la Ley 21/2001 y la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

lidad de los recursos tributarios propios de las comunidades autónomas y, por derivación, de la participación local en su recaudación. La denominada gráficamente *atrofia* de los subsistemas tributarios autonómicos ha terminado por convertir tal participación en una fuente de ingresos de las haciendas locales semioculta, por no decir casi desconocida, de la que resultaría irreal predicar en la actualidad el calificativo de fundamental.⁴⁶⁰ Como advierte Jiménez Compaired, mala fórmula sería esta para materializar la aportación regional al presupuesto local, desde el momento en que los tributos propios apenas han tenido desarrollo.⁴⁶¹ Si las comunidades autónomas no disponen apenas de impuestos propios, cuya presencia en nuestro sistema fiscal es en muchas de ellas insignificante y testimonial, ni tampoco han hecho un uso relevante de la potestad para establecer recargos sobre impuestos estatales, la consecuencia es previsible: al final han quedado desvirtuados tanto el mandato constitucional referente a la virtualidad del poder tributario autonómico como el artículo 142 de la Constitución.⁴⁶²

A la angostura de la tributación autonómica se añade, como circunstancia agravante que ya hemos destacado, el hecho de que la Ley reguladora de las haciendas locales de 1988 y, por derivación, su posterior Texto re-

460. A nuestro juicio, dan en la clave del problema las siguientes palabras de ZORNOZA PÉREZ, J. J., "La financiación de las corporaciones locales ...", *op. cit.*, p. 186: "Es cierto que al fijarse la participación sobre los tributos propios de las comunidades autónomas, la atrofia de sus sistemas fiscales, basados de forma casi exclusiva en tasas y gravámenes sobre el juego, al margen de algún tributo con fines no fiscales, dificultaba el desarrollo de esta participación. Pero no lo es menos que las comunidades autónomas no han mostrado ningún interés en su regulación como tal participación, esto es, en cuanto fuente de financiación básica y de carácter genérico, es decir, no condicionada, sino que han preferido el empleo de subvenciones, normalmente condicionadas, con lo que ello supone de limitación de la autonomía financiera municipal". Otro autor que tampoco juzga demasiado relevante en términos económicos esta participación, teniendo en cuenta el escaso margen de maniobra de las comunidades autónomas en materia de imposición propia, es MARTÍNEZ LAGO, M. A., "Las transferencias a las haciendas...", *op. cit.*, p. 120.

461. Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED, I., "Comunidad autónoma y haciendas...", *op. cit.*, p. 397, quien añade:

"La Ley de haciendas locales, que, por su fecha de aprobación, tendría que haber sido consciente de esa realidad, no sólo la recoge acriticamente sino que admite incluso la posibilidad de que las leyes regionales autoricen a los entes locales a 'recargar' los impuestos autonómicos. Como bien puede suponerse, apenas se han podido aplicar esas proyectadas participaciones. Por ello, cuando la comunidad autónoma ha querido ayudar a la financiación local o se ha referido sencillamente a la participación local en los ingresos regionales o ha constituido mecanismos específicos de financiación local en forma de fondos a repartir entre algunas o todas las entidades locales."

462. Así lo denuncia SÁNCHEZ SERRANO, L. "Principios y fuentes de financiación...", *op. cit.*, p. 8 y 23-24, quien se lamenta de la imposibilidad de llevar a la práctica las exigencias constitucionales.

fundido de 2004 hayan referido expresamente la participación de las haciendas locales sólo a la recaudación de los tributos propios. Dados sus exiguos resultados económicos, según ilustran los datos reproducidos en los cuadros anteriores, los impuestos propios no han podido servir de base para articular una participación significativa. Ante esta situación, la mayoría de las comunidades autónomas han buscado la salida de reconocerles una participación genérica, a través de transferencias dotadas a partir de un porcentaje o una cantidad fija –estipulada cada año en la correspondiente Ley de presupuestos– del montante total de sus ingresos y canalizadas por medio de fondos globales. En dicho montante están comprendidos, obviamente, los ingresos imputables a los impuestos estatales cedidos, circunstancia que no parece ajustarse demasiado al tenor literal del artículo 39.2 del Texto refundido pero que nos parece admisible, por las razones que expusimos en el capítulo segundo, en orden a cumplir el citado artículo 142.

Ni los impuestos propios, que han venido operando con fines preferentemente extrafiscales, ni los recargos sobre impuestos estatales, confinados a un papel muy marginal y decreciente dentro del sistema de financiación autonómica, han acreditado una pujanza recaudatoria significativa en prácticamente ninguna de las comunidades autónomas de régimen general. Su reducido protagonismo en el funcionamiento de las haciendas autonómicas se ha convertido con el transcurso de los años en un serio obstáculo para lograr el asentamiento de sistemas estables de participación de los entes locales, de relevancia cuantitativa y carácter incondicionado.

El otro factor que ha propiciado un desarrollo muy modesto de esta fuente ingresos de las haciendas locales ha sido el enfoque restrictivo con que la legislación estatal en la materia ha delimitado el ámbito de las exacciones susceptibles de participación, circunscribiéndolo a la recaudación generada exclusivamente por los tributos propios.

1.2. Nuevas perspectivas. Los impuestos cedidos como tributos compartidos y la creciente búsqueda de nuevas materias imposables para la imposición autonómica

Pese a constituir una traba importante, no creemos que la insuficiencia recaudatoria de que han venido adoleciendo los recursos tributarios de propia creación, ni tampoco la estrechez de miras de la legislación estatal sobre haciendas locales sigan siendo hoy en día argumentos válidos para

justificar por tiempo indefinido la postergación a un segundo plano de la participación en los tributos de las comunidades autónomas.

A lo largo de este trabajo hemos reclamado en varias ocasiones que este mecanismo de financiación debería extender su campo de actuación al rendimiento de los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, habida cuenta de que muchos de ellos han pasado a estar configurados *de facto* como *tributos compartidos* desde la profunda reforma de su régimen jurídico operada a finales de 1996 por la Ley orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, consolidada cinco años más tarde con la Ley orgánica 7/2001 y la Ley 21/2001, ambas de 27 de diciembre.⁴⁶³ Las asambleas legislativas autonómicas tienen abierta desde entonces la posibilidad de ejercer competencias normativas sobre algunos elementos de cuantificación de buena parte de las figuras impositivas objeto de cesión, con el fin de ajustar al alza o a la baja la carga tributaria soportada por sus contribuyentes.⁴⁶⁴ De ahí que resulte razonable que las comunidades autónomas empiecen a hacer copartícipes a los entes locales de estos ingresos, en parte vinculados a la política que vienen desplegando sobre esta parcela de la fiscalidad.⁴⁶⁵

463. Como expone LASARTE ÁLVAREZ, J. –“La posible reforma de los estatutos de autonomía y su incidencia en el sistema de financiación”, en AA.VV., *Reforma del Estatuto de autonomía de Andalucía*, vol. II, Parlamento de Andalucía, Sevilla, 2005, p. 265-266–, el novedoso planteamiento de los tributos compartidos ha roto “la concepción secular de la Hacienda del Estado como única beneficiaria de las figuras impositivas más relevantes y de la ley estatal como única fuente de su regulación”, hasta el punto de que, en su opinión, “hoy no tiene sentido hablar de impuestos estatales o autonómicos, expresiones que sólo son apropiadas para referirse a figuras residuales por su baja significación en el sistema fiscal (con excepción del Impuesto sobre Sociedades)”. Para CAYÓN GALIARDO, A. –“La reforma de las haciendas...”, *op. cit.*, p. 398–, el cambio de perspectiva conduce a que “un mismo y único sistema tributario, más o menos complejo, debe ser suficiente para nutrir las necesidades de todas las haciendas”.

464. El alcance de tales competencias normativas se concreta en el artículo 19.2 de la LOFCA, en la redacción dada por la citada Ley orgánica 7/2001, así como en los artículos 37 a 45 de la Ley 21/2001.

465. Estamos de acuerdo con SUÁREZ PANDIELLO, J. –“Distribución de competencias y relaciones...”, *op. cit.*, p. 156 y 159–, en que “el considerable retraso en la instauración de las participaciones municipales en los ingresos de las comunidades autónomas pudiera verse legitimado en cierta medida por las carencias sufridas en el proceso de evolución del sistema de financiación de estas últimas administraciones. De hecho, hasta fecha muy reciente estas administraciones dependían también de un modo absoluto de las transferencias procedentes del Estado, con lo que malamente podían hacer a las haciendas locales partícipes de tributos de los que ellas mismas carecían”. Sin embargo, reforzada la fiscalidad regional a través de la cesión de impuestos por el Estado se abre una nueva etapa en la que parece llegado el momento de que se doten y consoliden fondos autonómicos de financiación o nivelación local “que contemplen de manera permanente y sin menoscabar la autonomía de los entes locales, el establecimiento de participaciones en sus ingresos sin carácter finalista”.

Durante muchos años se consideró que la excesiva dependencia de las transferencias estatales lastraba el funcionamiento de las haciendas autonómicas, convirtiéndolas en haciendas *parasitarias*.⁴⁶⁶ Sin embargo, este problema fue afrontado en 1996 y 2001 con una progresiva redefinición cuantitativa y cualitativa de la cesión de impuestos estatales, merced a la ampliación del elenco de exacciones cedidas y a la atribución de competencias para su regulación. Y previsiblemente será uno de los ejes centrales de la nueva reforma que ahora se anuncia. Por ello, la falta de autonomía tributaria y de corresponsabilidad fiscal ha quedado desactivada en su condición de principal pretexto alegado por los gobiernos autonómicos para no asumir la cuota de responsabilidad que les corresponde, por expreso mandato constitucional, en orden a procurar una financiación ordinaria y suficiente de las entidades locales. En este sentido, recalca Medina Guerrero que las comunidades autónomas “no pueden seguir escudándose en la idea de que el propio sistema de financiación constituye un importante obstáculo para la puesta en marcha de la reiterada participación”, dado que a estas alturas es indudable que su Hacienda ha dejado de ser una Hacienda nutrida principalmente de transferencias.⁴⁶⁷

Por otro lado, el escenario semidesértico de la imposición propia que hemos descrito más arriba ha empezado poco a poco a experimentar una tímida transformación. Tras la aparición de diversas modalidades de cánones de saneamiento y de gravámenes sobre el juego del bingo, en los últimos años hemos asistido a un paulatino resurgimiento del interés por explorar ignotas áreas de la fiscalidad, lo que ha motivado que bastantes comunidades autónomas hayan establecido nuevos impuestos. El examen de la normativa fiscal más reciente demuestra que con esfuerzo imaginativo resulta todavía factible la búsqueda de modalidades de imposición alternativas, que recaigan sobre manifestaciones de capacidad económica o materias imposables no gravadas por el Estado. Pueden servir de exponentes los siguientes tributos:⁴⁶⁸

466. Sobre esta cuestión continúan siendo de referencia las reflexiones críticas efectuadas en su día por RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las comunidades autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 15, 1985, p. 68-72.

467. MEDINA GUERRERO, M., “La articulación de la suficiencia financiera...”, *op. cit.*, p. 74. Esta circunstancia lleva a SUÁREZ PANDIELLO, J. –“Las haciendas locales en el umbral...”, *op. cit.*, p. 28-29–a manifestar su convicción de que “el tema de la participación en las comunidades autónomas es un reto más próximo que lejano, vinculado, en todo caso, al ámbito competencial y de suficiencia de las comunidades autónomas”.

468. Para un análisis general y reciente de la imposición autonómica puede consultarse la extensa obra colectiva AA.VV. (director P. M. Herrera Molina, coordinadores J. Galán Ruiz y C. Prieto Martín), *Tributos locales y autonómicos*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, p. 483 y Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

–Impuestos ecológicos o medioambientales, que gravan en general las actividades o instalaciones que inciden negativamente en el medio ambiente (Castilla-La Mancha) o acciones concretas como el depósito o alma-

siguientes, donde además de una visión panorámica se ofrece un examen particular de los diversos tipos de impuestos. El interés por el estudio de estos tributos ha provocado un verdadero aluvión de bibliografía, dentro de la cual citamos por orden alfabético los siguientes trabajos: AA.VV., *El nuevo impuesto sobre grandes establecimientos comerciales*, Bosch, Barcelona, 2002; CHECA GONZÁLEZ, C., “El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente: Defensa de su constitucionalidad”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2003, p. 27 y siguientes; CORDERO GONZÁLEZ, E. M. y SESMA SÁNCHEZ, B., “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 72, 2005, p. 83; CORS MEVA, X., “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 263, 2002, p. 15 y siguientes; FALCÓN y TELLA, R., “La inconstitucionalidad declarada del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y la previsible inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies comerciales y del proyectado impuesto extremeño sobre el ahorro”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2001, p. 5-9; GALAPERO FLORES, R., “El impuesto sobre solares. Su implantación en la Comunidad Autónoma de Extremadura”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 263, 2002, p. 247 y siguientes, y “El impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito de la Comunidad Autónoma de Extremadura”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2002, p. 47 y siguientes; GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJULES, F. A., “Algunas reflexiones jurídicas sobre el nuevo impuesto extremeño sobre depósitos de entidades de crédito”, *Impuestos*, I, 2002, p. 421 y siguientes; LUCHENA MOZO, G. M., “Impuesto sobre depósito de residuos de la Comunidad de Madrid: ¿Ante un nuevo impuesto ambiental?”, *Crónica Tributaria*, núm. 115, 2005, p. 99 y siguientes; ORDÓÑEZ DE HARO, M. C. y RIVAS SÁNCHEZ, C., “Los nuevos impuestos ecológicos andaluces”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 71, 2005, p. 49 y siguientes; PATÓN GARCÍA, G., “La adecuación constitucional del impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y la imposición autonómica ambiental”, *Impuestos*, II, 2002, p. 131 y siguientes; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., “La inconstitucionalidad del nuevo impuesto catalán sobre grandes superficies a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Impuestos*, núm. 11, 2001, p. 93 y siguientes; RODRÍGUEZ MUÑOZ, J. M., “El impuesto extremeño sobre los depósitos de las entidades de crédito: Una primera aproximación”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 265, 2002, p. 707 y siguientes, “A vueltas con la fiscalidad ambiental autonómica, a propósito del impuesto sobre el depósito de residuos de la Comunidad de Madrid”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2003, p. 71 y siguientes, “El canon catalán sobre disposición de residuos”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2003, p. 101 y siguientes, y “Los tributos sobre actividades de riesgo: Su consagración a raíz de la STC 168/2004, de 6 de octubre de 2004 y la aplicación de esta sentencia a otros impuestos autonómicos *sub iudice*”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, 2005, p. 9 y siguientes; RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., “El impuesto sobre grandes establecimientos...”, *op. cit.*, p. 9 y siguientes; SÁNCHEZ GRAELLS, A., “La inconstitucionalidad del nuevo impuesto aragonés sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta”, *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, 2006, p. 35 y siguientes; SERRANO ANTÓN, F., “El impuesto sobre depósito de residuos de la Comunidad de Madrid y el principio de corresponsabilidad”, en AA.VV., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 607 y siguientes, y VARONA ALABERN, J. E., “El tributo catalán creado por la Ley de protección civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2005, p. 9-48.

cenamiento de residuos, la emisión de gases a la atmósfera, los vertidos a las aguas litorales o la instalación de transportes por cable (Andalucía, Aragón, Galicia y Comunidad de Madrid).

–Gravamen de protección civil (Cataluña).

–Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (Extremadura)

–Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (Extremadura).

–Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales o áreas de venta (Aragón, Cataluña y Principado de Asturias).

Los resultados recaudatorios de estas figuras impositivas autonómicas, muchas de las cuales han sido recurridas ante el Tribunal Constitucional por el Gobierno de la nación, no son demasiado significativos. De cualquier forma, su implementación ha propiciado un ligero cambio de tendencia. No en vano, el rendimiento de los impuestos propios y los recargos en el conjunto de las comunidades autónomas de régimen común ha pasado de 704.485.510 euros en 2002 a 1.105.312.850 euros en 2005, con un aumento del 56,90 por ciento en cuatro años. Tal incremento de la capacidad de producir ingresos a través de recursos tributarios propios, unido al progresivo ensanchamiento de los recursos tributarios cedidos por el Estado, sientan las bases para una inaplazable generalización y un desarrollo más ambicioso y continuado de la participación de las haciendas locales en su rendimiento.

Dos circunstancias han marcado el devenir de los recursos tributarios de las comunidades autónomas durante los últimos años, mejorando de paso las condiciones necesarias para dar un giro a la anómala situación de postergación que ha venido sufriendo la participación de las haciendas locales en su rendimiento.

Por una parte, hemos presenciado una revalorización cuantitativa y cualitativa de los impuestos cedidos por el Estado, que han cobrado un notable protagonismo en el sistema de financiación autonómica en detrimento de las transferencias. Por añadidura, las haciendas autonómicas están desplegando sobre ellos una creciente actividad normativa, plasmada en la regulación de los tipos impositivos y determinados beneficios fiscales (reducciones de la base, así como deducciones y bonificaciones de la cuota).

Por otra parte, se ha producido poco a poco un tímido renacer de la imposición propia en bastantes comunidades autónomas, mediante la creación de figuras que inciden sobre materias imponibles no ocupadas por los impuestos estatales.

1.3. El denominado Pacto Local y su incidencia en las relaciones financieras entre las comunidades autónomas y las entidades locales

Largo y tendido se ha hablado y escrito durante el último decenio acerca del llamado comúnmente *Pacto Local*, expresión que ha calado con éxito en la jerga habitual entre las fuerzas políticas e instituciones de ámbito nacional, autonómico y local. Con ella se quiere poner de relieve la necesidad de prolongar en un sentido descendente el proceso de descentralización política, administrativa y financiera acaecido en nuestro país tras la aprobación de la Constitución de 1978, detenido en las comunidades autónomas como nivel intermedio de gobierno y huérfano de un reforzamiento equivalente del papel que incumbe a los entes locales dentro de la Administración pública española.

En los primeros años de implantación del nuevo modelo de organización territorial se divulgó desde la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) una conocida propuesta, que apuntaba hacia el objetivo programático de alcanzar una distribución del gasto público entre la Hacienda estatal, las haciendas autonómicas y las haciendas locales en una proporción respectiva del 50, 25 y 25 por ciento del volumen total.

Con el transcurso del tiempo las comunidades autónomas han superado con creces ese umbral, tras haber quedado completado en los años noventa el traspaso de competencias de la trascendencia de la educación y la sanidad a aquellas que accedieron a la autonomía por la vía lenta del artículo 143 de la norma fundamental. En cambio, esa meta no se ha cumplido aún por lo que respecta a las entidades locales. Al margen de los condicionantes provenientes del surgimiento de un nuevo nivel intermedio de gobierno antes inexistente, tampoco han ayudado algunas características estructurales que singularizan a la Administración local en nuestro país. Entre ellas destacan la excesiva fragmentación en unidades municipales de pequeñas dimensiones y la reducida capacidad de gestión, que se erigen en serios obstáculos para la asunción de mayores competencias en sectores estratégicos de la acción pública.⁴⁶⁹ Según ha recordado el *Libro*

469. Según SUÁREZ PANDIELLO, J. –“Las haciendas locales en el umbral...”, *op. cit.*, p. 23-24–, “ampliar el peso relativo del sector público local de una forma significativa implica absorber competencias con un peso presupuestario importante y ello requiere una capacidad de gestión que hoy no tienen la mayoría de nuestros ayuntamientos”. Con su actual estructura resulta muy difícil descentralizar competencias como la educación primaria –gestionada por el sector local en los estados donde éste asume una mayor porción del gasto público–, a menos que se haga “escalonadamente (empezando por las grandes ciudades), potenciando la labor de las diputaciones y de las instituciones de cooperación supramunicipal (mancomunidades, consorcios, Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

blanco para la reforma del gobierno local, España tiene una estructura municipal integrada por 8.110 municipios (dato a 1 de enero de 2005), de muy diferentes características y población y con una distribución territorial muy poco homogénea. De ahí que se haya diagnosticado con razón que uno de los rasgos que singularizan al mapa municipal español es su acentuado *minifundismo*, puesto que de los ayuntamientos existentes cerca del 90 por ciento no alcanza una población de 5.000 habitantes.⁴⁷⁰

El pacto competencial y financiero para los entes locales ha sido reclamado con perseverancia por la FEMP desde la Asamblea General Extraordinaria celebrada en La Coruña en noviembre de 1993, así como por las organizaciones equivalentes de ámbito autonómico. En esencia, persigue potenciar su grado de autonomía acometiendo una *segunda descentralización*, inspirada en el principio de subsidiariedad, con el fin de que los ciudadanos reciban los servicios públicos, siempre que ello sea posible, de la Administración que tengan más próxima.⁴⁷¹ De paso se podría lograr una clarificación del marco competencial que subsanase o, al menos, suavizase el manido problema de los *servicios impropios*, denominación habitual para designar aquellos servicios y actividades públicos que las corporaciones locales se ven obligadas a prestar o realizar ante las demandas ciudadanas, pese a no estar comprendidos dentro del campo estricto de sus competencias legales, con el consiguiente lastre para sus presupuestos.⁴⁷²

comarcas,...) o ¿por qué no? abriendo un proceso de fusión de municipios que en las circunstancias actuales malviven sin masa crítica suficiente para prestar los servicios mínimos que tienen encomendados". Los inconvenientes que suscita el minifundismo local en aspectos tales como la inadecuación entre gastos y recursos, la deficiente implantación o la coordinación y gestión de las inversiones son analizados por GIL JIMÉNEZ, F., "Reflexiones sobre la regulación de la Hacienda local", *Revista de Hacienda Local*, núm. 87, 1999, p. 604-606.

470. "Libro blanco para la reforma...", *op. cit.*, p. 69.

471. El principio de subsidiariedad viene formulado en el artículo 4, apartados 2 y 3, de la Carta Europea de la Autonomía Local:

"2. Las entidades locales tienen, dentro del ámbito de la Ley, libertad plena para ejercer su iniciativa en toda materia que no esté excluida de su competencia o atribuida a otra autoridad.

"3. El ejercicio de las competencias públicas debe, de modo general, incumbir preferentemente a las autoridades más cercanas a los ciudadanos. La atribución de una competencia a otra autoridad debe tener en cuenta la amplitud o naturaleza de la tarea o las necesidades de eficacia o economía."

472. Con relación a estos servicios el Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado, aprobado por el Pleno en diciembre de 2007, lanza la propuesta siguiente: "Segunda: Se deben identificar con carácter previo todas aquellas competencias que, correspondiendo su titularidad teórica a otra Administración pública, son ejercidas impropiaemente por las entidades locales. Igualmente, se debe evitar que, cuando se atribuye una nueva competencia o ésta conlleve una nueva prestación de servicios, puedan dar lugar a gastos de suplencia. Cualquier redistribución com-

El documento acordado en su día por la Comisión Ejecutiva de la FEMP, bajo el título *Bases para el Pacto Local*, cristalizó en la aprobación de la Ley 11/1999, de 21 de abril, y las leyes orgánicas 7 a 10/1999, de idéntica fecha.⁴⁷³ A través de esos textos legales el Estado introdujo diversas medidas tendentes a mejorar la capacidad de decisión de las corporaciones locales sobre sus propios intereses, aunque sin tocar ninguna pieza del sistema de financiación, cosa que no se hizo hasta la ya citada Ley 51/2002.⁴⁷⁴ Como se reconoce en la exposición de motivos de la Ley 11/1999, la mayoría de las reivindicaciones locales afectan a materias cuya competencia se halla asumida por las comunidades autónomas. Por tanto, la clave para que el Pacto Local suponga una verdadera reordenación de competencias materiales y financieras está en el desarrollo interno que de él se lleve a cabo en el seno de cada comunidad autónoma. Y es ahí donde el proceso ha bailado a ritmos muy dispares, ralentizándose en muchas comunidades autónomas donde no se ha verificado ningún avance reseñable.⁴⁷⁵

petencial en definitiva, con base en el principio de lealtad institucional en lo financiero, ha de ir acompañada de la asignación de financiación suficiente para su ejercicio.” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado*, VIII Legislatura, serie I, núm. 857, 26 de diciembre de 2007, p. 50). No obstante, en este punto compartimos una importante matización con MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “La financiación de las haciendas locales...”, *op. cit.*, p. 126 y 139. Tiene razón este autor cuando puntualiza que “la reivindicación de ingresos adicionales con el pretexto de la necesidad de financiar servicios impropios sólo estaría justificada en los supuestos en que dicha actuación constituyera una verdadera exigencia social, y sólo cuando la asunción del servicio por parte de los ayuntamientos hubiera sido coordinada con las demás administraciones territoriales”. Ello le lleva a reclamar “una identificación de los servicios impropios asumidos por las corporaciones locales que permita delimitar los gastos esenciales y no esenciales”, pues “parece razonable computar el coste que conlleva para los municipios la prestación de servicios de naturaleza esencial y no asumidos por otra Administración territorial, pero no el resto, cuya financiación íntegra exigiría un esfuerzo ciertamente extraordinario”.

473. La Ley 11/1999, de 21 de abril, contiene una serie de modificaciones de la Ley reguladora de las bases del régimen local, así como otras medidas para el desarrollo del gobierno local en materia de tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial y aguas. Las leyes orgánicas 7 a 10/1999 modifican respectivamente la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, la Ley orgánica 5/1985, de 19 de junio, del régimen electoral general, la Ley orgánica 9/1983, de 15 de junio, reguladora del derecho de reunión y la Ley orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del derecho a la educación.

474. Para una aproximación al contenido de esta reforma pueden consultarse los trabajos incluidos en las obras colectivas AA.VV., *El Pacto Local. Medidas para el desarrollo del gobierno local*, Ministerio de Administraciones Públicas-Federación Española de Municipios y Provincias-Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1999, y AA.VV. (coordinadores M. Arenilla Sáez y J. M. Canales Aliende), *Gobierno y pacto local*, Ministerio de Administraciones Públicas, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1999.

475. El desarrollo del Pacto Local en el ámbito autonómico ha sido estudiado recientemente por SALVADOR CRESPO, M., *La autonomía provincial en el sistema constitucional español*, Fundación Serie Claves del Gobierno Local, 10
Fundación Democracia y Gobierno Local
ISBN: 978-84-613-2571-9

En lo que aquí nos interesa, queremos resaltar que esa segunda fase o etapa de formalización y ejecución del Pacto Local brinda una oportunidad inmejorable para abordar, con mayor atención de la que ha merecido hasta ahora, el régimen jurídico de la participación de las haciendas locales en los tributos de las haciendas autonómicas. En el capítulo cuarto ya constatamos que algunos de los fondos de cooperación existentes en las comunidades autónomas han sido objeto de retoques parciales justamente como consecuencia del mismo. Recuérdense, a este respecto, las modificaciones introducidas en el Fondo de Cooperación Local de Galicia –adición de un fondo complementario–, así como en el Plan de cooperación local de Castilla y León –inclusión de créditos presupuestarios específicos para esta finalidad.

Desde el punto de vista financiero, el Pacto Local debe estar guiado por un postulado elemental: cualquier decisión o medida que implique un aumento de los servicios y funciones atribuidos a las administraciones locales ha de implicar ineludiblemente la asignación de nuevos recursos, en la cuantía necesaria para costear con garantías ese volumen adicional de gasto. Ello debe ser así tanto si las competencias son atribuidas a título de propias, como si las entidades locales se hacen cargo de su ejercicio por medio de una delegación u otro mecanismo de trasvase del desempeño competencial (encomienda de gestión). Lo contrario supondría ignorar claramente el principio constitucional de suficiencia de las haciendas locales.

No es casual que todos los nuevos estatutos de autonomía de 2006 y 2007, que como ya vimos en el capítulo segundo han prestado bastante más atención a la Hacienda local que sus antecesores, se hayan hecho eco de esta exigencia.⁴⁷⁶

Democracia y Gobierno Local-Instituto Nacional de Administración Pública, 2007, p. 398-423. El tema es abordado con más brevedad por CANALES ALIENDE, J. M., “Los retos del desarrollo autonómico del Pacto Local”, en AA.VV. (coordinador M. Vivancos Comes), *Un Pacto Local para el siglo XXI. Una visión abierta desde la Comunidad Valenciana*, Fundación Vives, Valencia, 2000, p. 171-177. Para el caso específico de Andalucía véase LÓPEZ MENDUO, F., “El Pacto Local en la Comunidad Autónoma de Andalucía”, *Administración de Andalucía-Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. extraordinario 2(1), 2003, p. 33 y siguientes.

476. La situación era algo distinta en los estatutos de autonomía iniciales. Como explica detenidamente MEDINA GUERRERO, M. –“La protección constitucional de la autonomía...”, *op. cit.*, p. 48-50–, sólo una minoría de ellos prevé para estos supuestos de transferencia o delegación de competencias una garantía financiera a favor de la Administración local, destinada a asegurarle los medios precisos para el desempeño de sus nuevas tareas. Este autor da cuenta, en primer lugar, del artículo 33.3 del Estatuto de La Rioja (Ley orgánica 3/1982, de 9 de junio, en la redacción dada por la Ley orgánica 2/1999, de 7 de enero), del artículo 44.3 del antiguo Estatuto

El artículo 64.2 del Estatuto de la Comunidad Valenciana (Ley orgánica 1/2006, de 10 de abril) declara que la descentralización de competencias a los ayuntamientos “irá acompañada de los suficientes recursos económicos para sea efectiva”.

Por su parte, el artículo 84.4 del Estatuto de Cataluña (Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio) reclama a la Generalidad que determine y fije “los mecanismos para la financiación de los nuevos servicios derivados de la ampliación del espacio competencial de los gobiernos locales”. Además, el artículo 219.3 completa ese mandato, mencionando la participación en los ingresos de la comunidad autónoma como una de las vías idóneas para garantizar la suficiencia financiera ante la asunción de nuevas competencias.

Con idéntico planteamiento, el artículo 75 del Estatuto de las Islas Baleares (Ley orgánica 1/2007, de 28 de febrero) exige en sus apartado 5 y 6 medios económicos “adecuados y suficientes”, a título de requisito preceptivo para la transferencia o delegación de competencias en los municipios por parte de otras administraciones (Estado, comunidad autónoma o consejos insulares). Lo mismo sucede con los consejos insulares en el artículo 137.4, donde se eleva a la condición de esencial para la entrada en vigor de cualquier transferencia o delegación de nuevas competencias “la asignación de los recursos suplementarios necesarios para financiarlas correctamente, de manera que se tenga en cuenta la financiación del coste total y efectivo de los servicios transferidos”.

Tampoco la reforma del Estatuto de autonomía para Andalucía plasmada en la Ley orgánica 2/2007, de 19 de marzo, ha arrinconado el impacto financiero inherente a la puesta en práctica del Pacto Local. Su artículo 93 versa sobre la transferencia y delegación de competencias en los ayuntamientos,

de Aragón (Ley 8/1982, de 10 de agosto) y del artículo 16.4 del Estatuto de Extremadura (Ley orgánica 1/1983, de 25 de febrero, modificada en este punto por la Ley orgánica 12/1999, de 6 de mayo). Coinciden estas normas en ordenar que las leyes que pueda aprobar la comunidad autónoma para transferir o delegar en las corporaciones locales facultades relativas a materias de su competencia han de prever “en cada caso la correspondiente transferencia de medios”. En segundo lugar, alude a la formulación del artículo 26.3 del antiguo Estatuto de Castilla y León (Ley orgánica 4/1983, de 25 de febrero), donde se reclamaba que la transferencia o delegación de competencias en las entidades locales fuese acompañada del “correspondiente traspaso de medios personales, financieros y materiales”. Y menciona, por último, el artículo 30.3.b) del Estatuto de Castilla-La Mancha (Ley orgánica 9/1982, de 10 de agosto), el artículo 23.4 del Estatuto de autonomía de Canarias (Ley orgánica 10/1982, de 10 de agosto, en la redacción dada por la Ley orgánica 4/1996, de 30 de diciembre) y el artículo 69.2 del antiguo Estatuto de las Islas Baleares (Ley orgánica 2/1983, de 25 de febrero), que no proyectan esta cláusula de garantía sobre la generalidad de las corporaciones locales, sino sólo sobre alguna clase de ellas (diputaciones provinciales en el primer caso y cabildos y consejos insulares en el segundo y tercero).

poniendo el acento en que esta materia deberá regularse por ley, aprobada por mayoría absoluta, y garantizando siempre “la necesaria suficiencia financiera para poder desarrollarla”. Y por si quedara alguna duda, su artículo 192.7, incluido en la regulación estatutaria de las haciendas locales, recalca el postulado que estamos comentando: “Cualquier atribución de competencias irá acompañada de la asignación de recursos suficientes”.

El Estatuto de Aragón reformado por la Ley orgánica 5/2007, de 20 de abril, se muestra más escueto en este punto. Su artículo 85, relativo a los principios y relaciones entre la comunidad autónoma y los entes locales, autoriza en su apartado 3 a la primera a regular mediante ley “la distribución de responsabilidades administrativas entre los distintos niveles de organización territorial, de acuerdo con la legislación básica estatal, respetando la autonomía constitucionalmente garantizada y previendo los medios de financiación suficientes para que pueda llevarse a cabo su ejercicio”.

El Estatuto de autonomía de Castilla y León (Ley orgánica 14/2007, de 30 de noviembre), último por ahora de la nueva hornada de textos estatutarios, incluye dos cláusulas explícitas de salvaguarda de la suficiencia financiera local ante eventuales alteraciones del orden competencial. Su artículo 50.1 ordena que la transferencia de competencias de la comunidad autónoma a los entes locales, también sujeta a la condición formal de que sea regulada mediante una ley aprobada por mayoría absoluta, contemple “el traspaso de los medios personales, financieros y materiales que resulten precisos para garantizar la suficiencia en la prestación de los servicios públicos descentralizados”. Y su artículo 55.2 apuntala el mandato anterior, demandando que las competencias transferidas lleven incorporada “una financiación autonómica suficiente, para que no se ponga en riesgo la autonomía financiera de dichos entes locales”.

La conclusión que cabe extraer de las disposiciones precedentes es común. En la medida en que las comunidades autónomas promuevan una efectiva descentralización de competencias hacia el ámbito local, la misma debería ir escoltada por la correspondiente dotación financiera.⁴⁷⁷ Para ello hace falta una implicación de aquéllas en la configuración de las finanzas locales más intensa de la acreditada hasta ahora. Y, a nuestro modo de ver,

477. VELASCO CABALLERO, F. – “El estado de la autonomía local...”, *op. cit.*, p. 28– relativiza el valor de estas garantías estatutarias en pro de la suficiencia financiera local. En su opinión, tienen una eficacia “menor de lo que aparentan”, ya que “remiten a un difícil ‘juicio de suficiencia’ de recursos que se proyecta sobre normas de rango legal, juicio éste que ha de hacerse con la debida deferencia al legislador autonómico”. Por ello, considera que sólo serán realmente eficaces en supuestos claros, como la atribución de una nueva competencia con incremento relevante del gasto municipal y sin que se haya dispuesto financiación específica.

el compromiso debería canalizarse principalmente a través de modelos de participación en tributos que resuelvan las peculiaridades o dificultades de cada territorio.⁴⁷⁸ Por tanto, el Pacto Local plantea una ocasión inmejorable para la entrada en escena de la participación de las entidades locales en la recaudación impositiva autonómica, convirtiéndola de una vez por todas en un medio de financiación de carácter ordinario, estable e incondicionado, tal y como demanda la Constitución. Como hace notar Zornoza Pérez, “al igual que el Pacto Local requiere de desarrollos ulteriores que competen a las comunidades autónomas, la reestructuración de las haciendas locales exige una consideración también desde la perspectiva autonómica, en orden al establecimiento de un sistema de relaciones financieras entre Hacienda autonómica y local que se corresponda con la realidad jurídico-institucional de dichos niveles de gobierno”.⁴⁷⁹

En último extremo, se trataría de recorrer ahora un camino análogo al seguido por el Estado durante el proceso de traspasos de servicios a las comunidades autónomas. Desde el período transitorio proyectado en la LOFCA (disposición transitoria primera) y los estatutos de autonomía, el coste de los servicios transferidos fue cubierto en su mayor parte mediante la participación en los tributos de la Hacienda estatal, los impuestos cedidos y las

478. Compartimos la siguiente afirmación de TOBES PORTILLO, P. y ANGOITIA GRIJALBA, M. –“El Plan de cooperación...”, *op. cit.*, p. 276:

“En la medida que la segunda descentralización consiste, en esencia, en el traspaso de competencias desde la esfera autonómica al mundo local, está claro que es la comunidad autónoma la que debiera facilitar a las entidades locales los recursos suficientes para el desempeño de las competencias transferidas.”

479. Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J. J., “La financiación de las corporaciones locales ...”, *op. cit.*, p. 191-193. Completa esta reflexión añadiendo que la transferencia de los medios económicos necesarios para asegurar la financiación suficiente de las competencias transferidas desde las comunidades autónomas a los entes locales bien podría materializarse “en el desarrollo, tanto tiempo aplazado, de mecanismos de participación de las entidades locales en los ingresos tributarios de las comunidades autónomas, comprendiendo dentro de ellos los procedentes de los tributos cedidos en su actual configuración; de una participación concebida como medio de financiación básica y, por tanto, destinada a integrarse en los presupuestos de los entes locales para ser libremente asignados por las corporaciones respectivas en ejercicio de la autonomía que tienen constitucionalmente garantizada”. Idénticos argumentos aparecen reiterados en su trabajo “Perspectivas de la financiación...”, *op. cit.*, p. 710-712. Defiende una posición análoga GARCÍA RUBIO, F. –*La segunda descentralización. Bases para pactos locales en las comunidades autónomas*, Centros de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2003, p. 82–, quien recalca que “una primera actuación para la concreción del pacto local y la mejora del sistema de financiación de las haciendas locales en aras de vertebrar un estado homogéneo en tres niveles territoriales complementarios los unos entre los otros, es la creación de fondos locales autonómicos en los cuales se establezcan las cesiones correspondientes de los ingresos de las comunidades autónomas hacia las entidades locales”.

tasas afectas a tales servicios. De igual forma, cada comunidad autónoma debería valerse de la participación en el rendimiento de sus tributos, propios o cedidos, como el cauce más idóneo para financiar las competencias que decida transferir o delegar en los entes locales.

La tantas veces aplazada puesta en práctica del Pacto Local en el ámbito autonómico, con su corolario de reubicación de la titularidad o el ejercicio de determinadas competencias o servicios (transferidos o delegados), ha abierto nuevas perspectivas de cara a lograr una mayor fluidez de las relaciones financieras entre las comunidades autónomas y las entidades locales. Toda transferencia o delegación de competencias que las primeras efectúen en las segundas ha de venir apoyada en el aporte de una financiación adecuada y suficiente, como expresamente reclaman la totalidad de los nuevos estatutos de autonomía reformados en 2006 y 2007. Por ello, el desarrollo de este proceso de segunda descentralización, que corresponde llevar a cabo a cada comunidad autónoma en las materias de su competencia, debería suponer un impulso firme hacia la consolidación definitiva de la participación local en los tributos de la Hacienda autonómica entre los recursos fundamentales de las haciendas locales.

2. Premisa de partida: la flexibilidad del concepto de participación de una Hacienda en los recursos tributarios de otra

En las próximas páginas trazaremos el mapa de las alternativas que cabe manejar para configurar esta fuente de ingresos, recapitulando las ventajas e inconvenientes que concurren en cada una de ellas. No obstante, como paso previo hemos de anunciar la premisa básica de la que arrancarán nuestras reflexiones: el concepto de participación de una Hacienda en los ingresos o tributos de otra aparece investido en el título VIII de nuestra Constitución de un contenido notoriamente versátil, moldeable y polivalente.⁴⁸⁰ Lejos de entrañar un problema añadido, esta circunstancia ha de tomarse como un factor positivo, por cuando comporta una autorización para ensayar una pluralidad de esquemas de reparto de las competencias normativas, gestoras y sobre el rendimiento de los tributos participados.

Como categoría conceptual carente de un significado unívoco o rígido, el género de las participaciones comprende varias especies, cada una do-

480. La versatilidad de las participaciones como recurso financiero es subrayada por CASADO OLLERO, G., "La participación en los tributos...", *op. cit.*, p. 27, y "La Hacienda local en la Constitución...", *op. cit.*, p. 468-469.

tada de singularidad propia pero con el denominador común de tener su *origen o fuente* en recursos tributarios estatales o autonómicos. En palabras de Agulló Agüero, nos encontramos ante un *concepto material cuya articulación jurídica es susceptible de diversas modalidades*.⁴⁸¹ Lo evidencia el artículo 157.1.a) del texto constitucional cuando distingue hasta tres cauces participativos de las comunidades autónomas en los recursos de la Hacienda estatal: la cesión total o parcial de impuestos, el establecimiento de recargos sobre impuestos del Estado y una tercera modalidad, innominada y abierta, englobada bajo la locución “*otras participaciones en los ingresos del Estado*”,⁴⁸² Al emplear esta última cláusula de cierre el constituyente dejó un margen para que el legislador pudiera escoger aquellas fórmulas que mejor sirvieran en cada momento a los intereses públicos.⁴⁸³

Resulta comprensible la tendencia tradicional a identificar de manera automática la noción de participación en tributos con la atribución de la totalidad o parte de su producto, suponiendo la misma un gasto para el ente que realiza la entrega y un ingreso para los entes públicos beneficiarios. Tal identificación ha venido alentada por los textos legales que han regulado de forma sucesiva las finanzas locales. No en vano, ese es el significado constante que la Ley de haciendas locales de 1988, junto con su posterior Texto refundido de 2004, han conferido a la participación de

481. Para AGULLÓ AGÜERO, A. –“La Hacienda de las provincias...”, *op. cit.*, p. 93-94–, dichas modalidades “van desde el establecimiento de porcentajes, ya citado, que sería la participación en sentido estricto, hasta el establecimiento de recargos, las transferencias obligatorias o, incluso, las subvenciones”. Como ya hemos explicado, no compartimos la inclusión de estas últimas dentro de las participaciones. En un trabajo posterior –FERREIRO LAPATZA, J. J. y AGULLÓ AGÜERO, A., “Las participaciones provinciales en los ingresos...”, *op. cit.*, p. 205–, reconoce que “la disponibilidad y el grado de autonomía que permite cada una de estas formas de participación es muy diferente”. Pero en lugar de ver en ello un inconveniente, lo considera una ventaja que permite distinguir entre los entes locales de carácter necesario y aquellos otros cuya creación no es preceptiva.

482. Según QUINTANA FERRER, E. –“La participación de los entes locales en los tributos...”, *op. cit.*, p. 20–, la interpretación literal y sistemática de los artículos 142 y 157.1.a) “permite afirmar que nuestro texto fundamental introduce un concepto material genérico de ‘participación’, carente de un significado formal unívoco. De la redacción conjunta de ambos preceptos se desprende que nuestra carta magna adopta una categoría conceptual genérica que comprende diferentes especies participativas”.

483. *Vid.* ADAME MARTÍNEZ, F. D., “El sistema de financiación de las comunidades...”, *op. cit.*, p. 50, y QUINTANA FERRER, E., *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las haciendas autonómica y estatal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, p. 193-194. En contra GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I. y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. –*La participación de las haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, 1994, p. 54–, quienes estiman que el grado de libertad de la legislación infraconstitucional no es tan extenso, porque el propio término participación “da idea de reparto de recaudaciones, conservando la unidad en el establecimiento, ordenación y gestión del tributo base”.

las corporaciones locales en los tributos del Estado, concebida como una estricta transferencia presupuestaria de parte de los fondos procedentes de la aplicación de impuestos regulados y gestionados íntegramente por aquél. Pero no pensamos que haya impedimentos, desde un prisma constitucional, para que se pueda ir más allá del simple trasvase vertical de los ingresos fiscales de una Hacienda pública a otra, con miras a favorecer la autonomía local en la vertiente de los ingresos públicos y la corresponsabilidad fiscal.⁴⁸⁴ Sólo si se parte de aquel concepto restringido de participación cabe imputar a esta modalidad de financiación un debilitamiento inexorable de dicha autonomía.⁴⁸⁵

El Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado, aprobado por

484. Tiene razón AGULLÓ AGÜERO, A. –“La Hacienda de las provincias...”, *op. cit.*, p. 93-94–, cuando matiza que al hablar de participaciones “tampoco se debe entender, exclusivamente, porcentajes genéricos de participación en los ingresos presupuestarios de origen tributario del Estado y de las comunidades autónomas, que es un concepto estricto de participación”. Siguiendo a esta autora QUINTANA FERRER, E. –“La participación de los entes locales en los tributos...”, *op. cit.*, p. 21–, distingue dos modalidades de participación de los entes locales en tributos ajenos. Por un lado, “la estricta modalidad de participación directa en los ingresos tributarios del Estado y de las comunidades autónomas, a través de la mera transferencia, condicionada o incondicionada, distribuida de acuerdo con estrictos puntos de conexión territoriales o no, de ingresos presupuestarios”. Por otro, las vías de participación “no directamente sobre los ingresos tributarios obtenidos por el Estado y la comunidad autónoma y consignados en sus presupuestos respectivos”, entre las que incluye los impuestos cedidos por el Estado o las comunidades autónomas a las corporaciones locales y los recargos sobre impuestos estatales o autonómicos. Estas alternativas ponen de relieve, siguiendo a CAYÓN GALIARDO, A. –“La corresponsabilidad fiscal en el sistema...”, *op. cit.*, p. 167–, que la participación en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas supone “un instrumento de financiación que en principio puede servir adecuadamente a la idea de corresponsabilidad fiscal, pues en la amplia gama de posibilidades que caben para materializar esta participación en aquellos tributos ajenos es posible introducir elementos y factores que conviertan esta participación en un factor de corresponsabilización o, al menos, en un recurso que no esté en contradicción con este principio”.

485. En este sentido se pronuncia ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. –“Las haciendas municipales en el Estado...”, *op. cit.*, p. 10–, al afirmar que “la autonomía financiera de las corporaciones locales se robustece con el establecimiento de ‘tributos propios’ y se debilita con la participación de sus haciendas en las del Estado y de las comunidades autónomas”. ALARCÓN GARCÍA, G. –“Autonomía municipal, autonomía...”, *op. cit.*, p. 117–, ve en la falta de autonomía un elemento intrínseco a la naturaleza de este recurso. Se suma también a esta visión TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –“Artículo 142...”, *op. cit.*, p. 565-566–, al comentar que “una Hacienda local basada en participaciones en los tributos de los demás Entes territoriales pierde en autonomía financiera lo que pueda ganar en suficiencia”. Para VARONA ALABERN, J. E. –“Gestión catastral y autonomía financiera...”, *op. cit.*, p. 739–, este tipo de ingresos contribuye a fortalecer la autonomía financiera local, aunque más con relación al gasto que al ingreso.

el Pleno en diciembre de 2007, propone la superación de la noción limitada de participación:⁴⁸⁶

“Undécima: Tanto la participación en los tributos del Estado como en los de las comunidades autónomas han de estar informados por los principios de corresponsabilidad en la recaudación y en la aplicación de recargos.”

Idéntico enfoque adopta el reciente estudio sobre la financiación local patrocinado por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), donde se recoge una propuesta concreta que apunta claramente en esa dirección:⁴⁸⁷

“Concebir, en sentido amplio, el esquema de participaciones en los tributos del Estado y de las comunidades autónomas que deben financiar los entes locales. Es decir, estas participaciones deben articularse no sólo como un mero porcentaje de participación en los tributos correspondientes, sino también y especialmente, bajo la idea de compartir la recaudación de algunos de ellos en particular e, incluso, de facilitar la aplicación de posibles recargos locales sobre esos tributos estatales o autonómicos, lo que ampliaría y facilitaría un mayor campo de configuración de las relaciones financieras de la Hacienda local, con la estatal y la autonómica.”

La propia evolución experimentada por la cesión de impuestos como modalidad singular de participación de las haciendas autonómicas en recursos tributarios de titularidad estatal confirma con creces las aseveraciones anteriores.⁴⁸⁸ Como resultado de las modificaciones sucesivas efectuadas en la LOFCA por las leyes orgánicas 3/1996 y 7/2001, ambas de 27 de diciembre, los impuestos cedidos han sido objeto de una redefinición conceptual que los ha despojado de su condición originaria de exacciones reguladas monopolísticamente por la Hacienda central. En una etapa inicial la cesión a una comunidad autónoma de todo o parte del rendimiento generado en su territorio podía ir acompañada de la delegación por el Estado del ejercicio de un listado importante de competencias de aplicación (gestión, recaudación e inspección) y de revisión en vía administrativa. Por

486. *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado*, VIII Legislatura, serie I, núm. 857, 26 de diciembre de 2007, p. 51.

487. SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., “La financiación local en España...”, *op. cit.*, p. 282. La misma idea es expresada por RUBIO GUERRERO, J. J., “La financiación tributaria de los entes locales en España. Problemas y perspectivas de reforma”, *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, p. 69.

488. Sobre los impuestos cedidos como forma de participación de las comunidades autónomas en el sistema impositivo del Estado, extremo sobre el que no podemos extendernos aquí, reenviamos al lector al trabajo de QUINTANA FERRER, E., “Los recursos participativos en el marco...”, *op. cit.*, p. 155-168, así como a nuestra monografía RAMOS PRIETO, J., “La cesión de impuestos del Estado...”, *op. cit.*, p. 87 y siguientes.

obra de ese cambio de rumbo se ha procedido a una atribución parcial de competencias normativas a las comunidades autónomas, dándoles licencia para retocar elementos esenciales de cuantificación de la mayoría de estos impuestos estatales –todos, salvo el IVA y los impuestos especiales de fabricación– como los tipos de gravamen o tarifas o algunos beneficios fiscales aplicables sobre la base imponible o la cuota.

La experiencia del funcionamiento de los impuestos cedidos demuestra, por tanto, que aun cuando la entrega de cantidades de dinero con cargo al correspondiente presupuesto o el traspaso de la titularidad íntegra o parcial de la recaudación constituye la repercusión mínima y esencial de la participación en impuestos, ésta puede ir complementada con una intervención de los entes públicos destinatarios en los planos normativo y administrativo. No tiene que limitarse a una distribución de lo recaudado, sino que puede extenderse también a una regulación y aplicación compartidas. Hechas estas advertencias, pasamos a describir algunas de las opciones posibles para diseñar la participación local en los tributos autonómicos, ordenadas de menor a mayor grado de implicación competencial.

Los artículos 142 y 157.1.a) de la Constitución acogen la participación de las haciendas territoriales –locales y autonómicas– en los recursos tributarios de las haciendas de nivel superior –autonómicas y estatal– como una fuente de ingresos de contenido flexible y adaptable, abierta a recibir una pluralidad de configuraciones legales. De ahí cabe extraer la conclusión de que las comunidades autónomas cuentan con un margen de maniobra bastante apreciable para definir el régimen jurídico de la participación de las corporaciones locales en el producto de sus tributos, respetando siempre los principios constitucionales de autonomía y suficiencia. La misma ha de suponer como mínimo la derivación hacia las haciendas locales de una parte significativa de los ingresos producidos por los tributos de que disponga cada comunidad autónoma. Pero nada impide dar un paso más, implicando a las entidades locales en la aplicación y, en su caso, en la regulación de los recursos sobre los que se les reconozca una participación.

3. Participación en el rendimiento de los tributos de las comunidades autónomas

El imperativo constitucional de asignar a las entidades locales una cuota de las sumas que su comunidad autónoma recaude por los conceptos tributarios, propios o cedidos, que figuren en su presupuesto puede ser cumplido a tra-

vés de varias fórmulas.⁴⁸⁹ Como es lógico, cada una de esas opciones presenta sus pros y sus contras, por lo que la preferencia por cualquiera de ellas será una decisión eminentemente política, si bien basada en argumentos de tipo técnico, y supeditada a las escasas directrices que hemos visto que proporciona la normativa vigente. En nuestra opinión, son dos las grandes cuestiones por resolver en este ámbito: el objeto de la participación, esto es, a qué recursos tributarios va referida; y los criterios para su reparto entre los sujetos beneficiarios. A su examen dedicamos los dos próximos subapartados.

3.1. Objeto de la participación

Desde el punto de vista de su objeto o base, la participación de las entidades locales en los tributos de las comunidades autónomas puede revestir dos modalidades: a) La cesión total o parcial de impuestos propios, y b) La participación a través de un fondo global dotado con la recaudación de impuestos propios y/o cedidos. Veamos las características de ambas alternativas en las páginas que siguen.

3.1.1. Atribución específica y predeterminada del rendimiento de determinados tributos propios de la comunidad autónoma

3.1.1.1. La cesión de impuestos autonómicos: una solución inédita

Como primera posibilidad cabría asignar a los entes locales *porcentajes específicos de recaudación tributaria*, referidos de manera singular a figuras impositivas concretas de las haciendas autonómicas. Esta técnica de *cesión total o parcial de impuestos*, también denominada en ocasiones *coparticipación impositiva*, se sustancia en el reconocimiento de participaciones en el rendimiento obtenido por uno o varios tributos, prefiguradas normativamente por disposiciones con rango de ley, que pueden alcanzar la totalidad o parte del importe recaudado, según sea el volumen de gasto que se pretenda cubrir con ellas.⁴⁹⁰

489. Como explica RAMALLO MASSANET, J. –“El reparto de competencias tributarias...”, *op. cit.*, p. 525–, las asignaciones de cantidades pecuniarias entre entes públicos “pueden hacerse con dependencia directa del rendimiento que produzca un impuesto o un conjunto de impuestos (v. gr., la imposición indirecta) o puede hacerse sin vinculación a tributo alguno. En ambos casos se puede obtener la asignación por vía de porcentaje o en cantidad fija respecto de lo recaudado. Y en ambos casos también puede hacerse individualmente a cada ente beneficiario de la asignación o indirectamente a través de la formación de un fondo común”.

490. Tras definir la coparticipación impositiva en esos términos MARTÍN QUERALT, J. –“La participación en ingresos estatales”, *op. cit.*, p. 2182–, añade que “desde el punto de vista económico, Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local
ISBN: 978-84-613-2571-9

Conviene comenzar con una aclaración previa, deducida del Derecho vigente. Ya hemos comprobado que el artículo 39.2 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales acota la participación en los recursos tributarios de las comunidades autónomas a los *tributos propios* establecidos por sus respectivas asambleas legislativas. Con tal limitación, entendemos que en tanto no se modifique este precepto –cosa que ya hemos reclamado– o, alternativamente, se proceda a una deseable regulación general de dicha participación en los términos planteados al final del capítulo segundo, una eventual atribución o cesión total o parcial podría incidir únicamente sobre los impuestos autonómicos creados por las correspondientes asambleas legislativas. En consecuencia, las haciendas locales no podrán participar de manera singularizada en el rendimiento de los impuestos cedidos en todo o en parte por el Estado a las comunidades autónomas –realizando éstas una especie de *subcesión*–, con el fin de evitar una colisión frontal con esa disposición básica. Lo anterior debe entenderse, claro está, sin perjuicio de que dicho rendimiento pueda servir para alimentar la segunda modalidad de participación que vamos a examinar (fondo global).

Hasta el momento presente ningún legislador autonómico ha implantado con éxito una *cesión impositiva* de estas características, a pesar de que el Tribunal Constitucional no ha puesto ningún reparo a su viabilidad y de que algunas de las figuras existentes podrían prestarse sin excesiva dificultad a ella –por ejemplo, las exacciones relacionadas con el saneamiento y depuración de aguas–.⁴⁹¹ En la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (fundamento jurídico 22), se declaró que no hay impedimentos para que las comunidades autónomas “al igual que el Estado, puedan ceder también sus propios impuestos o tributos en beneficio de las corporaciones locales, pues, [...] nada hay que lo impida en la LHL, ni

supone una transferencia de fondos desde el sujeto activo del tributo al copartícipe, pero la posición en que éste se encuentra –es auténtico titular de los fondos a que ascienda su porcentaje–, diferencia sustancialmente a dicha figura de la participación de los entes locales –de todos ellos– sobre la recaudación obtenida no por un tributo, sino por un conjunto –impuestos directos o indirectos– o todos ellos”. Difiere de este enfoque ROVIRA I MOLA, A. –“Participaciones y subvenciones”, *op. cit.*, p. 388–, que engloba dentro del término participación tanto la atribución de un porcentaje del rendimiento de uno o más tributos como un porcentaje en los ingresos de su presupuesto.

491. En el caso de la comunidad autónoma de Galicia, PARDELLAS RIVERA, J. M. –“O encadramento xurídico-financieiro da administración local”, *Revista Galega de Administración Pública*, núm. 22, 1999, p. 79– asevera que la participación local en la recaudación del canon de saneamiento y del impuesto sobre la contaminación atmosférica está más que justificada, en razón de su naturaleza, carácter y forma de gestión.

tampoco en la CE o en la Ley orgánica de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA), siempre y cuando, claro está, las comunidades autónomas respeten los límites a su capacidad impositiva que se establecen en estas dos últimas⁴⁹². Según se desprende de esta doctrina, el hecho de que la cesión de impuestos autonómicos a las entidades locales no aparezca expresamente contemplada en ninguna de las disposiciones vigentes en materia de financiación de los entes territoriales (Constitución, LOFCA, estatutos de autonomía y legislación estatal y autonómica sobre régimen local y haciendas locales) no representa un obstáculo para su admisión. De cualquier modo, creemos que la regulación del alcance y condiciones de esta cesión habría de efectuarse mediante normas de rango legal, al igual que sucede con la cesión de impuestos estatales a las comunidades autónomas. Para cumplir este requisito la comunidad autónoma cedente podría aprobar una ley específica o bien detallar estos aspectos en las propias leyes reguladoras de los impuestos autonómicos afectados.

Hasta aquí el planteamiento teórico. Pero debemos dejar constancia de que, aparte del intento frustrado de la Comunidad de Madrid, que como vimos en el capítulo cuarto estableció por medio de la Ley 15/1984 un recargo del 3 por ciento sobre la cuota líquida del IRPF con el objetivo de contribuir a la dotación de un Fondo de Solidaridad Municipal, no ha habido hasta la fecha ningún otro ensayo de cesión efectiva del producto de tributos propios a las haciendas locales.

492. QUINTANA FERRER, E. –“La participación de los entes locales en los tributos...”, *op. cit.*, p. 24-25–, distingue tres posibles vertientes de los impuestos cedidos como modalidad de participación de las haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas: 1) Atribución íntegra o parcial del producto obtenido en el territorio de cada Ente Local como ingresos incondicionados, conforme a puntos de conexión personales o territoriales; 2) Cesión del ejercicio de la gestión del impuesto cedido; 3) Atribución parcial de la potestad reglamentaria sobre el impuesto objeto de cesión, siempre que se reserve a la comunidad autónoma el poder normativo esencial, para regular determinados elementos del impuesto, principalmente los de cuantificación. Otra autora partidaria de la cesión de impuestos por el Estado o las comunidades autónomas a las corporaciones locales es ANÍBARRO PÉREZ, S. –“Los principios de la autonomía...”, *op. cit.*, p. 111-112–, quien ve en ella un instrumento idóneo para potenciar la suficiencia financiera y su autonomía tributaria, esto último en la medida en que la cesión comporte atribución de potestades normativas sobre determinados elementos del tributo, especialmente los que afectan a su cuantificación. En cambio, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. –“La incidencia del nuevo modelo...”, *op. cit.*, p. 163– estima que la cesión de tributos autonómicos a las entidades locales no tiene cabida en el catálogo de recursos diseñado por la normativa básica estatal. El mismo autor confirma su opinión en ZORNOZA PÉREZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “Las haciendas locales: Esas grandes olvidadas”, *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, p. 83 y 99.

3.1.1.2. La línea abierta por la cesión parcial de impuestos estatales a municipios y provincias

Si alguna comunidad autónoma diera el paso a corto o medio plazo podría avanzar con un rumbo análogo al elegido por el Estado desde las sustanciales innovaciones introducidas en el sistema de financiación local por obra de la Ley 51/2002, reflejadas en un primer momento en los artículos 112 a 113.ter, 115.quáter y 125 a 125.quinquies de la Ley de haciendas locales y reproducidas después en los artículos 111 a 117 y 135 a 139 de su vigente Texto refundido. Según adelantamos en la introducción de este trabajo, con efectos desde el ejercicio 2004 se ha implantado un mecanismo de cesión parcial y territorializada del rendimiento de determinados impuestos estatales,⁴⁹³ a título de primera variante de participación de los municipios y provincias en los tributos del Estado.⁴⁹⁴ Se ha procedido, pues, a una des-

493. CAYÓN GALIARDO, A. –“La corresponsabilidad fiscal en el sistema...”, *op. cit.*, p. 203– matiza que esta “cesión de tributos a las entidades locales” no supone “una verdadera cesión del tributo, sino sólo de una parte proporcional en el producto de la recaudación de determinados impuestos”. De ahí que, a su juicio, también quepa calificar este recurso como “‘participación en tributos’, si bien no se trata de participaciones que tengan la naturaleza de transferencias presupuestarias estrictamente”.

494. En realidad, estas cesiones no suponen una novedad absoluta en la ordenación de las haciendas locales. Con anterioridad a la Constitución y también durante la etapa inmediatamente posterior a su aprobación el Estado ya había asignado a los municipios y las provincias porcentajes de determinados impuestos o capítulos de su imposición. A título de ejemplo podemos citar la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de régimen local, que reconoció a los municipios porcentajes de participación en determinados tributos del Estado como las contribuciones territoriales, las licencias fiscales o el impuesto sobre el lujo exigido por la tenencia y disfrute de automóviles en cada municipio, distribuidos en unos casos con criterio territorial y en otros en función del número de habitantes. La posibilidad de reconocer a los municipios participaciones singularizadas en el rendimiento de determinados impuestos estatales (rentas inmobiliarias del IRPF, fase minorista del IVA –concepto este de muy difícil delimitación– y gravamen sobre los carburantes), en función del principio de localización o territorialidad, ya había sido sugerida bastantes años atrás por SUÁREZ PANDIELLO, J., “A propósito de la reforma de la financiación local”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 58, 1990, p. 119-120. Como estudios específicos sobre los antecedentes y el régimen de la participación en los tributos del Estado pueden consultarse, entre otros, MELGUIZO SÁNCHEZ, A., “Haciendas locales y participación en tributos...”, *op. cit.*, p. 172-185; MARTÍN QUERALT, J., “La participación en ingresos estatales”, *op. cit.*, p. 2182-2193, y “La participación en los tributos...”, *op. cit.*, p. 2519-2524, 2528-2542; GONZÁLEZ PUEYO, J. M., “Manual de ingresos locales tributarios...”, *op. cit.*, p. 80-83; MOCHÓN LÓPEZ, L., “Participación de las haciendas locales...”, *op. cit.*, p. 468 y siguientes; ROVIRA I MOLA, A., “Subvenciones y participaciones”, en AA.VV. (directores J. J. Ferreiro Lapatz y E. Simón Acosta), *Manual de Derecho Tributario Local*, Generalidad de Cataluña, Escuela de Administración Pública, Barcelona, 1987, p. 88-100; IBÁÑEZ CASADO, J. y PÉREZ CHINARRO, E., *La financiación de las haciendas locales*, Universidad de Valladolid, Secretariado de Publicaciones e Intercambio Científico, 1996, p. 56-62 y 64-67; SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “La financiación de las provincias”, *op. cit.*, p. 118 y siguientes; PRIETO Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local ISBN: 978-84-613-2571-9

agregación de los distintos conceptos tributarios a que ésta se refiere hasta convertirla en una *participación analítica*.⁴⁹⁵

La Hacienda estatal ha cedido a determinados municipios de especial relevancia administrativa –capitales de provincia o de comunidad autónoma– o demográfica –aquellos cuya población de derecho sea igual o superior a 75.000 habitantes–, así como a las provincias, consejos y cabildos insulares un porcentaje de la recaudación líquida que no haya sido objeto de cesión a las comunidades autónomas, obtenida por el IRPF (1,6875 por ciento para las haciendas municipales y 0,9936 por ciento para las provinciales o insulares), el IVA (1,7897 por ciento y 1,0538 por ciento, respectivamente) y los impuestos especiales sobre la cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos y labores del tabaco (2,0454 por ciento y 1,2044 por ciento, respectivamente).

Además, se ha intentado atender la especialidad de los municipios turísticos, otorgándoles un tratamiento diferenciado que se sustancia en la cesión de un porcentaje del 2,0454 por ciento de los impuestos especiales sobre hidrocarburos y sobre las labores del tabaco. Desafortunadamente, se ha partido para ello de una definición equívoca y poco adecuada de este tipo de municipios, al pivotar sobre el número de habitantes y de segundas residencias, factores que, sobre todo el primero, guardan muy poca relación con el fenómeno turístico.⁴⁹⁶

Al igual que acontece con la cesión parcial de estos impuestos estatales a las comunidades autónomas, el trasvase de parte de su recaudación a las haciendas locales se materializa a través de diversos puntos de conexión:

–En el caso del IRPF se cede a los municipios, provincias y entes asimilados (consejos y cabildos insulares) el rendimiento correspondiente a los sujetos pasivos con residencia habitual en su territorio.

MARTÍN, C., “Participación en los tributos del Estado de las corporaciones locales españolas”, en AA.VV. (coordinadores J. Rodríguez Fernández y J. I. Gomar Sánchez), *Hacienda y finanzas municipales*, Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)-Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 179-196; ANGOITIA GRIJALBA, M., “Entidades locales y descentralización...”, *op. cit.*, p. 212-229 y 239-241, y PEDRAJA CHAPARRO, F. y SUÁREZ PANDIELLO, J., “Reforma la PIE, ¿misión imposible?”, *Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, p. 154-161.

495. Tomamos la expresión de GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “La Hacienda local española...”, *op. cit.*, p. 291.

496. Sobre este tema nos remitimos en general a LASARTE ÁLVAREZ, J., ADAME MARTÍNEZ, F., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RAMOS PRIETO, J., “Financiación de los municipios...”, *op. cit.*, p. 191-203. Puede verse, asimismo, DIOS ALMEIDA, R., “El principio constitucional de suficiencia financiera local: Nuestros municipios turísticos a la luz de la reforma de la Ley de haciendas locales”, en AA.VV. (directora A. Pita Grandal, coordinador R. I. Fernández López), *Hacienda autonómica y local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Tórculo Ediciones, 2003, p. 698-705.

Serie Claves del Gobierno Local, 10

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

–En el IVA la cesión tiene por objeto el rendimiento que se impute producido en el territorio municipal y provincial o insular, para cuya concreción se aplica el índice de consumo de la comunidad autónoma a la recaudación líquida que corresponda al Estado, ponderando el resultado por la representatividad en el ámbito de la respectiva comunidad autónoma de la población de derecho de cada entidad local.⁴⁹⁷

–En los impuestos especiales se combina este último procedimiento para los impuestos sobre la cerveza, el vino y bebidas fermentadas, productos intermedios y el alcohol y bebidas derivadas, con la utilización de índices de consumo territorial para el impuesto sobre hidrocarburos (índice de las entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos en el término municipal o el territorio provincial o insular respectivo, según datos del Ministerio de Economía, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos) y el impuesto sobre las labores del tabaco (índice de ventas a expendedorías de tabaco en el término municipal o el territorio provincial o insular respectivo, según datos del Comisionado para el Mercado de Tabacos, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos).⁴⁹⁸

497. En el estudio de SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., “La financiación local en España...”, *op. cit.*, p. 304-305, se cuestionan las reglas de atribución empleadas respecto de la imposición indirecta, fundamentalmente en el IVA. Aun reconociendo que “no resulta sencillo calcular indicadores adecuados de consumo a nivel municipal”, estiman que no es una tarea imposible “en la medida en que ya ahora se estiman tales indicadores para algunas comunidades autónomas cuya dimensión en términos de población apenas alcanza la de algunos ayuntamientos de tamaño medio”. De lo contrario la cesión del IVA “pierde una de sus principales razones de ser, permitir que aquellos ayuntamientos más dinámicos recuperen parte del fruto de su gestión, en la medida en que cabe esperar que en esos ayuntamientos el peso del consumo sea mayor que el de la población”. En su opinión, al optar por “repartir ingresos tributarios con base en la población, la instauración de participaciones territorializadas en impuestos concretos es no sólo redundante, sino también ineficiente, resultando en este caso más apropiado que estos recursos pasaran a engrosar un fondo general a distribuir con base en criterios de necesidad y capacidad”. Otro autor que estima necesario perfeccionar el procedimiento de atribución territorial de estos recursos, disminuyendo la complejidad en el caso de los impuestos indirectos e incrementando la visibilidad de cara a los contribuyentes, es CASTELLS OLIVERES, A., “El futuro de las haciendas locales”, *Análisis Local*, núm. 50, 2003, p. 42.

498. En el supuesto de que no estén disponibles esos índices en el ámbito municipal, provincial o asimilado, los artículos 117.4 y 139.4 del Texto refundido ordenan que se siga para los impuestos sobre hidrocarburos y labores del tabaco el mismo método de determinación del rendimiento cedido que para el IVA y los demás impuestos especiales (aplicación del índice de consumo de la comunidad autónoma a la recaudación líquida, ponderando el resultado por la representatividad de la población de derecho de cada entidad local), tomando como índices de consumo las entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos o las ventas a expendedorías de tabaco correspondientes a las comunidades autónomas.

Esta modalidad de cesión impositiva presenta, no obstante, una diferencia crucial con la que impera en el ámbito de las comunidades autónomas. Para estas últimas la cesión parcial o total de un impuesto estatal puede comprender competencias normativas, según indica el artículo 10.3 de la LOFCA. Así sucede de hecho en el gravamen autonómico del IRPF, aunque no en el IVA ni en los impuestos especiales de fabricación, sometidos a armonización en el ámbito de la Unión Europea. Por el contrario, los artículos 112.3 y 136.3 del Texto refundido se cuidan mucho de precisar que continúa exclusivamente en manos del Estado tanto la titularidad como el ejercicio de las competencias normativas y de gestión, recaudación, inspección y revisión relativas a los impuestos cedidos a los municipios y provincias.⁴⁹⁹ Al no comportar una ampliación del poder tributario de los entes locales ni de su papel en la aplicación de los tributos, se ha censurado a este modelo de reparto de ingresos que no aporte ninguna ganancia en términos de responsabilidad fiscal.⁵⁰⁰ Asoma aquí una cierta paradoja: la legislación estatal ha superado una interpretación estricta del principio de legalidad fiscal, otorgando a los ayuntamientos un margen de decisión cada día más amplio sobre sus impuestos locales; sin embargo, se ha mostrado severa a la hora de reservarse las competencias normativas sobre los impuestos parcialmente cedidos.

Evidentemente, la atribución de parte del rendimiento ha sido un primer paso, pero hay razones para pensar que, como ha sucedido en la evolución de la cesión impositiva a las comunidades autónomas, será difícil contener la tendencia hacia una *Hacienda compartida* con todas sus consecuencias. Pero transcurridos cuatro años desde el inicio de su andadura, el giro que el legis-

499. MERINO JARA, I., "El Proyecto de ley de reforma de la Ley reguladora de las haciendas locales", *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, 2002, p. 84-85.

500. SUÁREZ PANDIELLO, J. -"Del Informe de la Comisión al Proyecto...", *op. cit.*, p. 166-167-adopta una posición crítica sobre este punto, al destacar que "la ausencia de capacidad normativa de las entidades locales sobre los tributos compartidos (al contrario de lo que sucede en el caso de las comunidades autónomas) no permite ganar corresponsabilidad fiscal, sino que simplemente supone un cambio en los criterios de distribución de transferencias, o lo que es lo mismo, la sustitución de un modelo de transferencias basado (presuntamente) en criterios de necesidad, capacidad (inversa) y esfuerzo, por otro que partiendo de la situación actual evolucionará según la recaudación territorial del IRPF (único impuesto de los que componen la cesta directamente territorializable), una combinación de la marcha de indicadores regionales de consumo y la población municipal (extraño criterio de reparto de los impuestos indirectos) y el crecimiento de la base ITE (inferior al antiguo ITAE, que incluía entre otras partidas eliminadas, las cotizaciones sociales) fuertemente dependiente de la política fiscal del gobierno central". El mismo autor ratifica su valoración desfavorable en otro trabajo titulado "Financiación local y corresponsabilidad fiscal local: ¿Ganamos con el nuevo modelo", *Revista de Estudios Regionales*, núm. 66, vol. extraordinario (VII), 2003, p. 123.

lador ha querido dar a la participación en los tributos del Estado, con la introducción de un sistema dual y la sustitución de una transferencia distribuida según fórmula por una participación territorializada en la recaudación de impuestos concretos, no ha recibido de momento excesivos parabienes.⁵⁰¹ Se la ha llegado a calificar como “un ajuste contable que, en la práctica, supone un trasvase de recursos desde el capítulo 4 de ingresos (transferencias corrientes) a los capítulos 1 y 2 (impuestos directos e impuestos indirectos)”.⁵⁰²

La cesión de impuestos propios de las comunidades autónomas a las haciendas locales: una alternativa teóricamente posible pero de alcance limitado

La cesión parcial por el Estado del producto de algunos de sus tributos más relevantes (IRPF, IVA e impuestos especiales) a las entidades locales, intro-

501. AGULLÓ AGÜERO, A. –“Aproximación crítica a la Ley 51/2002...”, *op. cit.*, p. 18– se muestra contundente al afirmar que “la cesión tiene un significado meramente contable, absolutamente ajeno a un mayor reconocimiento de autonomía local y a lo que podría haber sido la primera fase de un proceso de cesión de tributos análogo al de las comunidades autónomas”. Un análisis más completo, incluyendo consideraciones críticas de diverso tipo, puede verse en los siguientes trabajos: ESTÉVEZ CEPEDA, E., “La reforma de las haciendas locales de 2002: Una visión crítica”, *Análisis Local*, núm. 45, 2002, p. 31 y siguientes; FALCÓN Y TELLA, R., “El nuevo sistema de participación de los municipios en los tributos del Estado: Su posible inconstitucionalidad respecto a los municipios metropolitanos de menos de 75.000 habitantes”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2004, p. 5-8; ARAGONÉS BELTRÁN, E., “La financiación de las haciendas locales: Novedades para 2004”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 4, 2004, p. 52-58 y 64-66; PEDRAJA CHAPARRO, F. y SUÁREZ PANDIELLO, J., “La última ‘reforma’ de la participación municipal en los tributos del Estado: Un análisis cualitativo”, *Papeles de Economía Española*, núm. 100, 2004, p. 82-88; MARTÍN QUERALT, J., “La participación en los tributos...”, *op. cit.*, p. 2542-2551 y “Artículos 111 a 126”, *op. cit.*, p. 1012-1021; CARBONELL VILA, T., “Artículos 131 a 146”, en AA.VV. (coordinador M. J. Domingo Zaballos), *Comentarios a la Ley de haciendas locales (Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales)*, Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 1090-1103; AA.VV., *Guía de las haciendas locales*, CISS, Valencia, 2005, p. 563-608; y PEDRAJA CHAPARRO, F., “Análisis crítico de la participación municipal en los tributos del Estado”, en AA.VV. (coordinadores M. Medina Guerrero y A. Arroyo Gil), *Las haciendas locales: situación actual y líneas de reforma*, Fundación Democracia y Gobierno Local, Barcelona, 2005, p. 105-115.

502. SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., “La financiación local en España...”, *op. cit.*, p. 24. En opinión de este grupo de autores, estamos ante un cambio “más formal que de contenido real, puesto que el hecho de que las participaciones territorializadas no vayan acompañadas de capacidad normativa alguna de los gobiernos locales sobre esos impuestos convierte en la práctica a esas participaciones en un particular sistema de transferencias positivamente relacionadas con la capacidad fiscal”. Por ello, más adelante (p. 304-205) concluyen que la experiencia reciente en esta materia no puede ser valorada positivamente, ya que la reforma de 2002 adoleció de precipitación en su configuración, “lo que llevó a consolidar inequidades históricas (el punto de partida era el *statu quo* de 2003 y se renunciaba permanentemente a la nivelación) y crear otras nuevas”.

ducida por la Ley 51/2002 y efectiva desde el ejercicio 2004, ha abierto una línea novedosa en la configuración de sus vías de financiación.

De momento no se han materializado participaciones específicas en el rendimiento de los tributos de las comunidades autónomas. Éstas tienen abierto el camino para ponerlas en marcha si así lo estiman oportuno, iniciando de modo similar al Estado un proceso de cesión total o parcial de algunos de sus impuestos propios a las entidades locales, en orden a dar cumplimiento al artículo 142 de la Constitución. Debe quedar claro que este mecanismo de cesión puede encontrar amparo en el texto constitucional y en el propio Texto refundido de la Ley de haciendas locales, que habla de participar en los tributos propios sin ninguna restricción.

Sin embargo, esta alternativa resulta a día de hoy más teórica que real, toda vez que tropieza con una limitación relevante que ya ha quedado reseñada en un apartado previo de este mismo capítulo: la escasa fuerza recaudatoria acreditada por la imposición autonómica, que convierte en poco atractiva, desde el prisma de la suficiencia financiera local, la opción de ceder en todo o en parte su rendimiento. Si los impuestos propios aportan escasos ingresos a la Hacienda autonómica cedente, también sería modesta su contribución a mejorar los recursos de las haciendas locales cesionarias.

De cualquier forma, dado el desigual grado de implantación de los impuestos propios y recargos en las diferentes comunidades autónomas de régimen común, sería necesario analizar las exacciones existentes en cada una de ellas con el fin de determinar si resultan o no adecuadas, en razón de sus características y de su capacidad recaudatoria, para una eventual atribución total o parcial de su producto a los entes locales.

3.1.2. Participación en la recaudación tributaria de la comunidad autónoma a través de un fondo global

Como segunda variante la participación puede estructurarse globalmente sobre la base del producto recaudatorio proporcionado por un grupo de impuestos de la comunidad autónoma –v. gr., los que graven algunas materias imposables– o del conjunto de los ingresos impositivos previstos en los capítulos 1 y 2 de sus presupuestos de ingresos (impuestos directos e indirectos, propios y cedidos). En tal hipótesis la cantidad a distribuir entre las haciendas locales se integra en una *masa o fondo fiscal*, según la terminología acuñada por la doctrina y asumida por el ordenamiento; lo que conlleva, a su vez, que las entidades receptoras no ostenten un derecho específico a participar directamente en la recaudación de ciertos tributos

autonómicos, sino una cuota participativa en una dotación global de carácter redistributivo. Esta última característica permite que las comunidades autónomas puedan extender el objeto de la participación no sólo al pobre rendimiento generado por sus impuestos propios, sino también a la mucha más cuantiosa recaudación proporcionada por los impuestos cedidos por el Estado.

La participación de las corporaciones locales en los tributos del Estado se ha amoldado tradicionalmente a la idea de un fondo de estas características. En el modelo dual resultante de la aprobación de la Ley 51/2002 esta modalidad participativa se ha mantenido, aunque con importantes variaciones, para los municipios y provincias que no cumplen los requisitos exigidos para ser destinatarios de la cesión parcial del rendimiento de impuestos estatales (artículos 122 a 124 del Texto refundido). En cambio, con respecto a aquellas otras entidades locales que sí reúnen los referidos requisitos esta participación global ha visto sensiblemente minorada su relevancia cuantitativa, convirtiéndose en un llamado Fondo Complementario de Financiación (artículos 118 a 121 del Texto refundido).

Algunos de los fondos de cooperación o participación constituidos hasta la fecha por las comunidades autónomas se aproximan a este patrón, a pesar de las imperfecciones que detectamos en el capítulo anterior al repasar su configuración actual.⁵⁰³ No obstante, hemos de formular una importante salvedad, puesto que en casi todos ellos se echa en falta un elemento que estimamos esencial: la vinculación directa y explícita de la dotación anual del fondo al comportamiento efectivo de la recaudación tributaria autonómica. Este nexo se cumple en el Fondo de Cooperación Local de Galicia, que según vimos se cuantifica para cada ejercicio a partir de un porcentaje de los ingresos por tributos y otras prestaciones de Derecho público de la comunidad autónoma (capítulos I, II y III de su presupuesto de ingresos). La aplicación de tal porcentaje da lugar a un sistema de entregas a cuenta, completado con posterioridad con una liquidación definitiva una vez conocida la liquidación de los presupuestos de la Administración general gallega.

Sin embargo, el caso gallego supone una excepción. Los fondos de cooperación existentes en las demás comunidades autónomas se nutren de una cantidad fija, estipulada para cada ejercicio en la correspondiente Ley de pre-

503. IBÁÑEZ CASADO, J. y ROMANO VELASCO, J. –“Hacia un nuevo modelo de financiación...”, *op. cit.*, p. 71-72– propusieron en su día concretar la participación local en los ingresos de las comunidades autónomas por medio de fondos de cooperación desglosados en una participación en los ingresos autonómicos totales junto a participaciones en determinadas figuras impositivas de ámbito autonómico.

supuestos –normalmente con un incremento respecto del año precedente–, por lo que sólo guardan una relación indirecta y tenue con la recaudación tributaria autonómica.⁵⁰⁴ La cuantía asignada a tales fondos no viene expresada como un porcentaje de los ingresos fiscales de la comunidad autónoma, sino que se determina en una partida cuya mayor o menor dotación económica depende de una decisión política, supeditada lógicamente a los recursos que se esperan obtener y a las disponibilidades presupuestarias.

Los fondos globales de participación de las haciendas locales en la recaudación tributaria de las comunidades autónomas: la alternativa más factible en la actualidad

Ante el reducido espacio disponible para operar una cesión de impuestos autonómicos a las haciendas locales, la constitución de fondos globales se presenta como la vía más operativa para desarrollar la participación de aquéllas en la recaudación que las comunidades autónomas obtienen a través de sus propios impuestos y de los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado. No en vano, el nuevo Estatuto de autonomía de Cataluña se decanta de forma inequívoca por esta fórmula, al reclamar el establecimiento de un fondo de cooperación local dotado “a partir de todos los ingresos tributarios” de la comunidad autónoma (artículo 219.1).

Para lograr que estos fondos respondan a la idea de auténticas participaciones en tributos resulta fundamental que su montante anual esté vinculado a la recaudación tributaria de la comunidad autónoma, quedando afectado por la evolución al alza o a la baja que ésta pueda experimentar a lo largo del ejercicio.

Esta es el cauce más factible para dar cumplimiento formal y sustancial al artículo 142 de la Constitución. Ofrece, además, la ventaja de que ni siquiera obliga a la previa reforma del artículo 39.2 del vigente Texto refundido de la Ley de haciendas locales, dado que los recursos no llegarían a las entidades locales como participaciones directas en impuestos concretos, sino a título de distribución de un fondo alimentado por los ingresos impositivos de la comunidad autónoma (capítulos 1 y 2 de los correspondientes presupuestos, que recogen los impuestos directos e indirectos, incluyendo tanto los propios como los cedidos por el Estado).

504. En alusión a la participación en los tributos del Estado, NIEVES BORREGO, J. –“La financiación de los entes...”, *op. cit.*, p. 237-238, 252 y 269– expone que la fijación de una cifra precisa y detallada, en lugar de un porcentaje sobre la recaudación total de capítulos completos del presupuesto de ingresos, “introduce una ‘cierta pérdida’ de la pauta de estabilidad”. A su modo de ver, “la fijación de porcentajes globales sobre toda la tributación o sobre conjuntos determinados de impuestos, supone una importante garantía de objetividad para los entes locales”.

Serie Claves del Gobierno Local, 10

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

3.2. Criterios de reparto de la participación. Dos modelos alternativos

Si atendemos al modo de reparto de los ingresos de las entidades locales procedentes de la Hacienda de las comunidades autónomas, la participación en el producto de la imposición autonómica o cedida puede presentarse igualmente en dos versiones contrapuestas: *atribución directa* y *atribución indirecta*, conforme a una habitual clasificación acuñada entre nosotros por Rovira i Mola.⁵⁰⁵ Equivale a ella la división entre sistemas de *tax-sharing* y *revenue-sharing*, usual en la literatura hacendística de influencia anglosajona. Va de suyo que de la combinación de ambas modalidades puede resultar una infinidad de modelos intermedios o mixtos.⁵⁰⁶

El artículo 219.4 del nuevo Estatuto de autonomía de Cataluña (Ley orgánica 6/2006, de 19 de julio) da fe de la dicotomía a la que, por su propia naturaleza, están sujetos los ingresos que las haciendas locales obtienen participando en los tributos de otros niveles de gobierno:

“La distribución de recursos procedentes de subvenciones incondicionadas o de participaciones genéricas en impuestos debe llevarse a cabo teniendo en cuenta la capacidad fiscal y las necesidades de gasto de los gobiernos locales y garantizando en todo caso su suficiencia.”

Reparto en atención a la capacidad fiscal de los entes públicos beneficiarios *versus* reparto de acuerdo con sus necesidades de gasto. Esas son las dos grandes alternativas. Como cabe suponer, detrás de una y otra concepción subyacen finalidades contrapuestas, por lo que ha de mediar un acuerdo político para marcar un punto de equilibrio, no siempre fácil de localizar. En el reciente estudio publicado por la FEMP se explica de manera diáfana la dimensión de este problema:⁵⁰⁷

“En la medida que las necesidades de gasto y las capacidades fiscales no se distribuyen uniformemente entre los municipios habrá diferencias en los niveles de prestación de los servicios municipales aunque todos ellos realicen un mismo esfuerzo fiscal. Las transferencias pueden ser utilizadas para garantizar la igualación entre las necesidades de gasto y las capacidades fiscales en la esfera municipal. Son razones de eficiencia y, fundamen-

505. ROVIRA I MOLA, A., “Participaciones y subvenciones”, *op. cit.*, p. 389.

506. La opción por uno u otro sistema vendrá condicionada, según POZO LÓPEZ, J. DEL –“Las haciendas municipales en un régimen...”, *op. cit.*, p. 202–, “por el deseo de conectar los tributos en que se participa de forma directa con el municipio donde se sitúa la fuente impositiva, o por la voluntad de, independientemente de esa conexión, proceder a redistribuir los fondos en base a criterios generales”.

507. SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., “La financiación local en España...”, *op. cit.*, p. 274-275.

Serie Claves del Gobierno Local, 10

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

talmente, de equidad horizontal (interpersonal) las que justifican este objetivo de nivelación. En este ámbito, se produce un curioso reforzamiento entre dos principios, generalmente conflictivos, en la economía pública.

“Se trata de hacer posible la nivelación y no de igualar el gasto per cápita de los municipios. Esto último supondría, no solo desconocer que las diferencias en las preferencias por los bienes públicos locales están en la base de la justificación económica de la descentralización, sino olvidar problemas evidentes de incentivos desanimando la financiación mediante los ingresos propios municipales.

“[...]”

La fórmula de distribución de las transferencias entre los municipios debería contar, como ingredientes imprescindibles, con una adecuada definición y cálculo de las necesidades de gasto y de sus capacidades fiscales. Además, esa fórmula ha de diseñarse de manera que su reparto permita a los municipios proporcionar unos niveles de prestación de servicios similares con independencia de sus capacidades fiscales siempre que realicen un esfuerzo análogo.”

Se produce, pues, una contraposición entre los principios de equidad y eficacia que la experiencia nos enseña que resulta difícil conciliar en un esquema normativo satisfactorio. Los autores de ese estudio la describen así:⁵⁰⁸

“Consiguientemente, aparecen en el horizonte dos objetivos que, razonablemente deberían ser perseguidos, pero que, lamentablemente no son cien por cien compatibles. Por un lado, un principio básico de equidad requiere establecer mecanismos de nivelación que compensen las brechas entre las necesidades de gasto puestas de manifiesto en el ejercicio de las propias competencias y de las capacidades fiscales determinadas por las bases tributarias disponibles para obtener recursos fiscales propios o participaciones en los de otras administraciones. Frente a esto, un objetivo de eficiencia llevaría a premiar a aquellos ayuntamientos en los que el dinamismo de la gestión pública más ayuda a generar actividad y crecimiento económico, permitiéndoles internalizar parte de los frutos de esa gestión como forma de seguir alimentando la innovación y el crecimiento económico necesario para preservar los beneficios del Estado del bienestar, uno de cuyos soportes esenciales se sitúa cada vez más en las ciudades. Finalmente, aunque no por ello menos importante, un mínimo de pragmatismo nos debe hacer ver que resulta imposible dar saltos en el vacío y corregir a muy corto plazo inequidades de décadas. Los ayuntamientos tienen su maquinaria administrativa que se engrasa con los recursos del sistema financiero y no resulta conveniente

508. *Op. cit.*, p. 305.
Serie Claves del Gobierno Local, 10
ISBN: 978-84-613-2571-9

en modo alguno frenar el curso de los proyectos iniciados con medidas igualatorias bienintencionadas, pero de efectos inmediatos imprevisibles.”

3.2.1. Atribución directa conforme a criterios de localización o recaudación territorial

Esta técnica conduce a una completa territorialización o localización de los ingresos. El importe de la participación otorgada a cada ente beneficiario oscilará en proporción a las bases tributarias radicadas o al producto obtenido en su territorio o imputado al mismo, calculándose tales magnitudes a partir de puntos de conexión personales o territoriales en función de la naturaleza del tributo en cuestión, como indica el artículo 11 de la Ley general tributaria. La cesión parcial del IRPF, el IVA y los impuestos especiales a los municipios y provincias antes descrita puede servirnos de ejemplo.

Salta a la vista que esta concepción se aparta de cualquier pretensión de servir al principio de solidaridad, dado que las divergencias de riqueza existentes entre los entes locales se traducen, indefectiblemente, en desigualdades en su capacidad fiscal. Por esta razón, de no articularse algún mecanismo de nivelación financiera adicional, las entidades donde la recaudación sea más pobre se verán condenadas bien a facilitar menos o peores bienes y servicios públicos a sus ciudadanos, bien a exigirles un esfuerzo contributivo superior. Este es su defecto desde la perspectiva del valor constitucional de la solidaridad interterritorial. Mas no puede desconocerse el aspecto positivo que encierra tal criterio objetivo –siempre que la territorialización de los ingresos esté debidamente concebida y aplicada, tarea que no siempre es sencilla porque estamos ante un campo minado de problemas como lo demuestra la cesión parcial del IVA–, que lleva de la mano la eficiencia en el gasto de recursos limitados si dicha territorialización va acompañada de una adecuada gestión por parte de la correspondiente Administración –que en contra de lo que parece pensarse, con frecuencia no va unida a la mayor riqueza o disponibilidad de fondos.

3.2.2. Atribución indirecta conforme a criterios de nivelación

Por el contrario, cuando la participación se materialice mediante una atribución indirecta el porcentaje de rendimiento o la cantidad asignada a las haciendas locales se calculará de acuerdo con parámetros diversos, expresivos de sus necesidades de gasto o de su situación financiera.⁵⁰⁹

509. Una descripción pormenorizada de las técnicas de distribución de los fondos de participación se contiene en el estudio de ROVIRA I MOLA, A., “Participaciones y subvenciones”, *op. cit.*, p. 391-394.

En materia de estimación de las necesidades de gasto con el objetivo de procurar una nivelación financiera, conviene tener presentes la Recomendación Rec (2000) 14 del Comité de Ministros del Consejo de Europa a los estados miembros sobre fiscalidad local, la nivelación financiera y las aportaciones financieras a los entes locales, adoptada el 6 de septiembre de 2000, así como la posterior Recomendación Rec (2005) 1, relativa a los recursos financieros de las entidades locales y regionales, adoptada el 19 de enero de 2005 en sustitución de la anterior. En ambas se propone dar prioridad a la utilización de criterios que cumplan las siguientes directrices:

–Ser objetivos y no estar controlados directamente por las entidades locales.

–No ser susceptibles de influir en la libre elección de las entidades locales, dentro de los límites de los recursos de que disponen.

–No penalizar a las entidades locales que se esfuercen por racionalizar la gestión de sus servicios con el fin de mejorar la eficacia, ya sea bajando los costes unitarios, ya sea tratando de aumentar, a través de mecanismos de cooperación que pasen incluso por fusiones, el número de usuarios y de unidades productivas para obtener efectos económicos de escala, y que no creen incentivos involuntarios a los comportamientos que vayan en contra de los objetivos de responsabilidad local y de eficacia en la provisión de servicios.

–Tener en cuenta, en la medida de lo posible, las características demográficas, geográficas, sociales y económicas que entrañen disparidades de costes.

Estas pautas conforman un catálogo rebotante de buenas intenciones, aunque plagado de dificultades técnicas en un ámbito en el que no resulta especialmente difícil enumerar premisas. Cosa bien distinta es plasmarlas en un modelo operativo, transparente y estable que las lleve a cabo en la heterogénea realidad de cada uno de los estados miembros.

Tal vez por este motivo la doctrina acepta pacíficamente que la población es la variable que mide con mayor aproximación y rigor las necesidades financieras de cualquier ente público territorial,⁵¹⁰ con la virtud añadida de

510. SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., "La financiación local en España...", *op. cit.*, p. 306: "El indicador básico de necesidad debería ser la población, como componente más común de la misma a lo largo de todo el territorio". Se trata, en consecuencia, del criterio de reparto más importante, según subraya TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –"Relaciones entre los diferentes niveles del sistema tributario español a la luz de la reforma de las haciendas locales", *Tributos Locales*, núm. 29, 2003, p. 21–, toda vez que "los gastos públicos tienen como destinatarios últimos a los ciudadanos que son, además, los que de modo decisivo, a través de los tributos, colaboran

Fundación Democracia y Gobierno Local

ISBN: 978-84-613-2571-9

que se trata de un elemento objetivo y fácil de determinar. Para el Tribunal Constitucional “es un criterio abstracto y objetivable, adecuado en principio para expresar las necesidades de financiación ordinarias o medias de los entes territoriales”, dado que los destinatarios de los servicios que éstos presten serán, en principio, los residentes en su territorio (sentencias 68/1996, de 4 de abril, fundamento jurídico 5, y 13/2007, de 18 de enero, fundamento jurídico 5). No obstante, hemos de advertir que esta solución trae de la mano el difícil problema de decidir si se han de valorar o no debidamente las diferencias entre población de derecho y población de hecho, que tiene innegables consecuencias financieras en determinadas entidades locales, como lo demuestra los ejemplos bien conocidos de las zonas turísticas o las áreas metropolitanas.

En la práctica las comunidades autónomas vienen acudiendo a la población de derecho, dando prioridad a una distribución de las transferencias resultantes de sus fondos o programas de cooperación local directamente proporcional a ella.⁵¹¹ Pero son frecuentes asimismo otras fórmulas, ordinariamente con el fin de premiar a los municipios más pequeños o a los mayores, consistentes en distinguir tramos según el número de habitantes, asignándoles una cantidad decreciente o creciente, o ponderar la población mediante la aplicación de coeficientes. No obstante, en el capítulo anterior vimos que alguna comunidad autónoma está teniendo en cuenta factores conexos, como el número de inmigrantes o el incremento poblacional experimentado de un ejercicio a otro.

Pese a todo, la población no es el único indicador posible, ni conduce a una evaluación exacta del coste económico de los servicios. Es más, suele propugnarse que la participación de las haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas, a diferencia de su equivalente en los tributos del Estado, se presta con mayor facilidad a utilizar indicadores distintos y complementarios, en razón de la previsible existencia de una

al sostenimiento de aquellos”. Para PEDRAJA CHAPARRO, F. y CORDERO FERRERA, J. M. –“Sobre las participaciones locales...”, *op. cit.*, p. 186– la preeminencia de la población viene avalada por su disponibilidad, la ausencia de manipulación y su trascendencia en la mayoría de los servicios municipales.

511. Una valoración crítica de la preponderancia otorgada normalmente al criterio de la población puede verse en el trabajo de MARTÍNEZ LAGO, M. A. –“Las transferencias a las haciendas...”, *op. cit.*, p. 123-124–, quien estima que “habida cuenta de la existencia de una estructura demográfica muy desigual en el conjunto del territorio nacional, implica que se verán más financiados aquellos municipios en que se polarice una más elevada concentración urbana, en detrimento de las necesidades de financiación de aquellos otros menos poblados”. De ahí surge, a su juicio, la necesidad de completarlo con otras variables que introduzcan elementos de redistribución y solidaridad en el reparto de las participaciones.

mayor homogeneidad entre las entidades locales de una misma comunidad autónoma.⁵¹² Páginas atrás constatamos precisamente que los fondos autonómicos de cooperación local hoy en día existentes combinan la población con otros criterios, concebidos para atender a circunstancias que, sin duda, condicionan el volumen de gasto público que han de soportar las haciendas locales o son expresivas de su situación financiera. Entre ellos figuran los siguientes:

- La superficie o extensión territorial.
- La dispersión geográfica, evaluada a través de la existencia de núcleos de población diferenciados.
- El esfuerzo fiscal en determinados tributos locales, al objeto de medir el grado de utilización de la capacidad de obtención de ingresos fiscales, señaladamente en los impuestos municipales.
- La capacidad tributaria o la renta per cápita, que suelen conducir a un reparto inversamente proporcional (a menor capacidad fiscal o renta corresponde mayor asignación).
- El nivel de endeudamiento.
- Las necesidades de infraestructuras y equipamiento.
- El déficit de servicios sociales e infraestructuras.
- El número de unidades escolares, con mucha influencia sobre el coste de los servicios educativos.
- La protección, preservación o reparación del medio ambiente.
- Otras circunstancias que otorgan una especialidad a determinados municipios, como los espacios naturales protegidos, las plazas de alojamiento turístico, la insularidad periférica o la ubicación en zonas de interior.

512. Esta es la posición defendida en el Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local constituida en el seno de la Comisión de entidades locales del Senado, aprobado por el Pleno el 19 de diciembre de 2007. En él se critica también el excesivo peso asumido por la población respecto de la participación en los tributos del Estado, considerando que perjudica la diversidad municipal e impide tener en cuenta las necesidades estructurales de cada municipio (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado*, VIII Legislatura, serie I, núm. 857, 26 de diciembre de 2007, p. 51). Idéntica opinión manifiesta YERGA COBOS, A., “El futuro de las haciendas locales en España: El Pacto Local”, en AA.VV., *Financiación de las haciendas territoriales*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2003, p. 253: “En este sentido, dada la diversidad de realidades municipales a lo largo del territorio, la adecuación de [sic] transferencias incondicionales a su verdadero objetivo de cubrir brechas entre necesidades de gasto y capacidad fiscal hace recomendable potenciar las PICA. En la medida en que el territorio es más reducido, cabe esperar que en las comunidades autónomas la homogeneidad de los municipios sea mayor y en consecuencia se podrá incorporar en cada PICA indicadores más ajustados de necesidad de gasto, quedando la PIE como instrumento de nivelación de capacidades fiscales”.

Evidentemente, estamos ante un asunto que obliga a la búsqueda de un consenso político sobre la base de argumentos técnicos y con vocación de una mínima estabilidad en el tiempo. Si bien es cierto que la población no es el único criterio válido para medir necesidades de financiación, tampoco se puede caer en un casuismo ilimitado que no resultaría operativo ni conveniente.⁵¹³

Entre esos criterios está comprendida la localización de las bases o de la recaudación en el territorio respectivo, identificada con la capacidad tributaria. Pero el solo hecho de que se empleen otros baremos objetivos tiñe la participación en tributos de una impronta redistributiva o igualadora, dado que posibilita que actúe como un instrumento de compensación financiera destinado a conseguir una distribución más justa y equitativa de los ingresos tributarios, evitando o atenuando los efectos contrarios de fuentes de ingresos de clara vinculación territorial como los tributos propios de las corporaciones locales.⁵¹⁴

Al servicio también de la nivelación, es habitual que una parte de la financiación puesta a disposición de las haciendas locales se reparta de forma lineal, mediante cuantías fijas iguales para todas ellas, a modo de financia-

513. En este sentido, creemos que viene muy a propósito una de las recomendaciones contenidas en el *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, elaborado por la Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir de 2002 (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002). Al hilo de la pregunta planteada por la Secretaría de Estado de Hacienda acerca de la "Posibilidad de estimación de las necesidades de las comunidades autónomas basándose en índices objetivos", la Comisión manifiesta lo siguiente (p. 63-64, la cursiva es nuestra): "[...] también es aceptado que otras circunstancias pueden incidir en el consumo de servicios públicos por habitante y en el coste de producción de una unidad de servicios, generando diferencias en las necesidades financieras per cápita entre los territorios. El reconocimiento de unos u otros criterios correctores de la referencia poblacional básica puede plantear una casuística ilimitada; *este es un terreno en el que no hay que aspirar a la exactitud sino al consenso sobre lo razonable*, como demuestra la experiencia de los países federales. La Comisión entiende que el objetivo debe ser consensuar un *número limitado de indicadores de necesidad que actúen como base objetiva de la distribución de recursos del sistema de financiación.*" A nuestro juicio, aunque referidas a las comunidades autónomas, estas prudentes afirmaciones resultan extrapolables a las entidades locales.

514. SUÁREZ PANDIELLO, J. –"Distribución de competencias y relaciones...", *op. cit.*, p. 159–, se muestra partidario de que la participación en los tributos de las comunidades autónomas se distribuya en función de las necesidades de gasto y la capacidad fiscal, formulando a este respecto la siguiente reflexión: "Dada la previsible mayor homogeneidad de los municipios en el seno de cada comunidad autónoma, en relación con la heterogeneidad de los mismos al nivel del conjunto del Estado, es de esperar que los estudios conducentes a la elaboración de fórmulas de reparto de estos fondos entre los municipios incorporen medidas de necesidad más ajustadas y equitativas que las que se puedan deducir para el conjunto del Estado".

ción básica. Esta técnica actúa claramente a favor del principio de solidaridad, por cuanto favorece a las entidades locales de menor dimensión demográfica o territorial.⁵¹⁵

Si enlazamos estas consideraciones con el subapartado precedente, podemos afirmar que es normal que la llamada coparticipación impositiva o cesión de impuestos se rija por un sistema de atribución directa, mientras que la distribución de los fondos de compensación o participación se atenga a criterios indirectos. Así sucede en el Texto refundido de la Ley de haciendas locales, que ofrece exponentes de ambas variantes respecto de las transferencias estatales. En el supuesto de la cesión parcial de impuestos estatales antes aludida (IRPF, IVA e impuestos especiales), se toma como base el rendimiento que, con arreglo a diversos puntos de conexión, se estime producido o se impute producido en el territorio de cada municipio, provincia, consejo o cabildo insular. Opuestamente, el importe global de la participación general en los tributos del Estado asignada a los municipios que no entran en el ámbito subjetivo de dicha cesión se reparte según la población de derecho (75 por ciento), el esfuerzo fiscal (12,5 por ciento) y el inverso de la capacidad tributaria (12,5 por ciento).

Dos posibles modelos de participación en la recaudación de los tributos de las comunidades autónomas

Si las confrontamos con las transferencias del Estado a las haciendas locales, las transferencias resultantes de la participación en los tributos de las comunidades autónomas podrán asemejarse, dependiendo de cómo defina la normativa aprobada por cada una de ellas la base y los criterios de reparto, a la cesión parcial de la recaudación territorializada de impuestos estatales –mecanismo incorporado al sistema de financiación local por la Ley 51/2002, con eficacia desde el inicio del ejercicio 2004– o a la tradicional participación global en los tributos del Estado.

Lo primero sucederá cuando se reconozca a los entes locales una participación específica en ingresos impositivos, de modo que reciban la totalidad o

515. Para PEDRAJA CHAPARRO, F. y CORDERO FERRERA, J. M. –“Sobre las participaciones locales...”, *op. cit.*, p. 185-186–, la garantía de una cantidad fija no está exenta de inconvenientes:

“Aunque pueda fundamentarse en la existencia de gastos independientes de la población y/o en las deseconomías de escala en la prestación de los servicios municipales, suponen una mayor financiación por habitante cuanto menor sea el tamaño municipal, y pueden introducir desincentivos a un adecuado aprovechamiento de las economías de escala. Por estas y otras razones, su incorporación al esquema distributivo y, sobre todo, su importancia cuantitativa deberían fundamentarse en estudios técnicos.”

Serie Claves del Gobierno Local, 10
ISBN: 978-84-613-2571-9

una parte del rendimiento generado en su territorio por tributos autonómicos propios, conforme a puntos de conexión preestablecidos.

Lo segunda hipótesis se dará si las haciendas locales participan indirectamente en el producto de varios tributos o en el conjunto de la recaudación fiscal, a través de un fondo distribuido con criterios no territoriales, sino esencialmente niveladores (población, superficie, dispersión geográfica, inversa de la capacidad fiscal, etc.)

3.3. Ventajas e inconvenientes de una participación limitada únicamente al rendimiento de los tributos

A modo de conclusión sólo nos resta agregar que, cualquiera que sea la respuesta dada a los dos problemas examinados en este epígrafe, en un primer peldaño la participación se detiene en la atribución de ingresos tributarios de origen autonómico, sin otorgar ningún tipo de competencia normativa o de gestión tributaria en sentido amplio a las haciendas locales.⁵¹⁶ Incluso si conlleva la entrega, con carácter incondicionado, de un porcentaje de rendimiento territorial de determinados tributos de la comunidad autónoma, sus efectos en términos económicos serán los de una transferencia intergubernamental, con las consiguientes ventajas en términos de simplicidad e inconvenientes desde el punto de vista de la autonomía local y la corresponsabilidad fiscal que de esta concepción se desprenden.⁵¹⁷

516. AMORÓS DORDA, N. –“La articulación entre los sistemas tributarios de las entidades locales y de las comunidades autónomas”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 34, 1982, p. 25–, habla de un sistema de “impuestos compartidos” para designar este reparto del producto de impuestos cuya regulación se lleva a cabo por las comunidades autónomas.

517. RAMALLO MASSANET, J. –“El reparto de competencias tributarias...”, *op. cit.*, p. 534– destaca que este tipo de financiación mediante participaciones en tributos ajenos “oculta en mayor medida a los ojos –y valoraciones políticas– de los ciudadanos el coste real de los servicios públicos del ente que dispone de esta financiación ya que no se corresponde con decisiones tomadas por sus representantes”. QUINTANA FERRER, E. –“La participación de los entes locales en los tributos...”, *op. cit.*, p. 31– coincide en que estas transferencias “en nada contribuyen a corresponsabilizar a los municipios y provincias frente a sus contribuyentes, ni siquiera cuando su distribución responde a criterios estrictamente territoriales”.

La participación en tributos de las comunidades autónomas como simple participación en su rendimiento

Ventajas	Inconvenientes
<p>–La comunidad autónoma conserva un pleno control de la regulación y aplicación de los tributos participados, lo que aporta simplicidad.</p> <p>–Como complemento a los tributos propios y a la participación en los tributos del Estado, puede ser una vía sencilla para procurar la suficiencia financiera de las haciendas locales.</p> <p>–Constituye una fuente de ingresos que no lleva aparejado coste político alguno para las corporaciones locales, que se comportan como meros sujetos receptores de ingresos regulados y aplicados por la comunidad autónoma.</p> <p>–La igualdad entre contribuyentes no equivale a uniformidad de la normativa tributaria, según ha reiterado el Tribunal Constitucional. Pero limitando la participación de las haciendas locales al rendimiento se evita que aparezcan disparidades en la carga tributaria generada por la tributación autonómica dentro de cada comunidad autónoma.</p>	<p>–Peligro de que la comunidad autónoma pierda interés en la regulación y aplicación de unos tributos a cuyo rendimiento renuncia en todo o en parte.</p> <p>–Al carecer las entidades locales de capacidad de maniobra, no proyecta su autonomía en la vertiente de los ingresos, ante la ausencia de capacidad de propia determinación y ordenación de los mismos, ni fomenta su responsabilidad fiscal.</p> <p>–En caso de afectación a finalidades específicas de las cantidades percibidas por las entidades locales se restringe, además, la autonomía para la elección y distribución de sus gastos dentro del marco de sus competencias.</p> <p>–Oscurece la percepción por los contribuyentes del verdadero destino de las cantidades abonadas en pago de los tributos participados, pues el ingreso se produce en una Administración que no tendrá disponibilidad real del rendimiento o solo la tendrá de una parte.</p>

4. Intervención de las entidades locales en la aplicación de los tributos participados

4.1. Posibilidades de intervención de las entidades locales en la aplicación de los tributos autonómicos: colaboración y delegación

Desde una perspectiva técnico-jurídica, resulta admisible que las entidades locales puedan colaborar con la Administración tributaria autonómica en el desempeño de las tareas de aplicación de los tributos sobre cuyo producto se les reconozca una participación. Debemos aclarar que empleamos aquí el término *aplicación* en el sentido lato con que aparece definido en la actualidad por el artículo 83.1 de la Ley general tributaria, compren-

diendo, por tanto, las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación. Tampoco parece que se interponga ningún impedimento para que la comunidad autónoma pudiera delegar en las corporaciones locales, llegado el caso, el ejercicio de estas funciones ejecutivas o de algunas de las más relevantes –por ejemplo, la recepción y tramitación de declaraciones o autoliquidaciones–, actuando de una manera similar a como lo hace el Estado con respecto a los impuestos parcialmente cedidos. Lógicamente, ambas hipótesis cobrarían sentido cuando la participación consistiera en la atribución directa o cesión del rendimiento territorial generado por tributos propios.

El ordenamiento tributario vigente no contempla de modo expreso ninguna de estas soluciones. El artículo 19.1 de la LOFCA establece una regla básica en materia de administración de los tributos propios que ha sido copiada por la mayoría de los estatutos de autonomía:

“1. La gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la comunidad autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.”

Esta previsión se complementa con el artículo 20.1.a) de la propia LOFCA, que reserva a los órganos económico-administrativos de la comunidad autónoma el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra actos administrativos relativos a la tributación propia. De ambos preceptos se desprende que la titularidad de las competencias de aplicación y revisión corresponde en exclusiva a la Hacienda autonómica, con independencia de que ésta pueda solicitar el auxilio o colaboración de la Hacienda estatal.

Como puede observarse, la LOFCA guarda un prudente silencio acerca de la posible intervención o colaboración de los entes locales en la aplicación de los tributos autonómicos, en particular de aquellos cuyo rendimiento vaya a destinarse a nutrir su participación recaudatoria. Tampoco contiene ninguna referencia a esta cuestión el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, cuyo artículo 7.1 se limita a autorizar una delegación intersubjetiva en sentido ascendente o *hacia arriba*, mas no a la inversa. Dice así en su primer párrafo:

“1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, las entidades locales podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales

en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que la presente ley les atribuye.”

Aparte de este posible trasvase del ejercicio competencial, el artículo 8 del mismo texto legal formula un principio general de colaboración interadministrativa, si bien sólo vinculado a la tributación local:

“1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, las administraciones tributarias del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.”

Pese al vacío normativo de que adolece la legislación tributaria estatal, entendemos que una comunidad autónoma podría perfectamente, si estimase que concurren razones justificadas para ello, delegar en los entes locales una parte sustancial de las atribuciones que la ley le reconoce en orden a la gestión, recaudación e inspección de los tributos por ella creados y adscritos por decisión propia a la financiación local; o reclamar su colaboración, que también podría extenderse a los impuestos cedidos por el Estado cuya exacción le corresponde por delegación –en este caso no cabría lógicamente que la comunidad autónoma delegase funciones en las entidades locales porque, como se dice habitualmente, el delegado carece de la facultad de delegar.

Para operar esta delegación *hacia abajo* bastaría con que la normativa autonómica en materia de régimen local o haciendas locales invocase la clasificación de las competencias locales en “propias o atribuidas por delegación”, reflejada en el artículo 7 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local. Los preceptos principales que permiten una delegación competencial de las comunidades autónomas a favor de las entidades locales y regulan sus condiciones generales son los artículos 27 y 37 de dicho texto legal, además de los artículos 66 a 68 del Real decreto legislativo 781/1986. El artículo 27 se refiere a los municipios, permitiendo que las comunidades autónomas les deleguen el ejercicio de competencias “en materias que afecten a sus intereses propios, siempre que con ello se mejore la eficacia de la gestión pública y se alcance una mayor participación ciudadana”. Se requiere a tal fin que la disposición o el acuerdo de delegación especifique su alcance, contenido, condiciones y duración, así como el control que se reserve la Administración delegante y los medios personales, materiales y económicos que ésta transfiera. El artículo 37.1 cumple un papel análogo respecto a la delegación de las comunidades autónomas en la diputaciones provinciales, que deberán actuar con sujeción plena a las instrucciones generales y particulares de aquéllas.

En cuanto a una eventual colaboración de las entidades locales en la aplicación de los tributos de las haciendas autonómicas sobre los que se les reconozca una participación, creemos que puede encontrar un firme sustento en la declaración general que contiene el artículo 10.1 de la precitada Ley 7/1985. En él se ordena que la Administración local y las demás administraciones públicas “ajustarán sus relaciones recíprocas a los deberes de información mutua, colaboración, coordinación y respeto a los ámbitos competenciales respectivos”.

Así pues, nuestro ordenamiento jurídico contempla cauces para articular una eventual intervención de los entes locales en la exacción de los tributos autonómicos propios (delegación o colaboración) o cedidos por el Estado (sólo colaboración). Evidentemente, cosa bien distinta es la valoración que deba recibir una decisión de ese calado desde el punto de vista de la eficacia y economía de la actuación administrativa, ya que una descentralización de las tareas gestoras, inspectoras y recaudadoras podría traer consigo más inconvenientes que ventajas.⁵¹⁸ En nuestra opinión, ese problema habrá que analizarlo caso por caso, a la vista no sólo de las singulares características de cada una de las figuras impositivas afectadas –incidencia territorial de la materia imponible gravada, complejidad de su aplicación, número de obligados tributarios, etc.– sino también desde la importante perspectiva de los medios materiales y humanos con que cuenten las administraciones tributarias locales para asumir estas competencias. Por ejemplo, una delegación general en los municipios, en su mayoría de pequeño tamaño, parece mucho más problemática una delegación en las provincias. De hecho esto último viene sucediendo con diversas competencias de aplicación de tributos de las comunidades autónomas, que están siendo delegadas en los servicios u organismos provinciales de recaudación, los cuales no sólo prestan tales servicios a favor de los ayuntamientos, sino también de aquéllas, especialmente en el ámbito de la recaudación ejecutiva.⁵¹⁹

518. LAGO MONTERO, J. M. –“Algunas consideraciones sobre la distribución de las competencias de gestión tributaria en España”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 219, 1992, p. 560-566, y “Reflexiones sobre una hipotética...”, *op. cit.*, p. 72-73–, opina que la asunción de mayores competencias de gestión tributaria por las corporaciones locales presenta más inconvenientes que ventajas por diversos motivos. Primero, la infradotación de medios personales y materiales. Segundo, el incremento de la presión fiscal indirecta, es decir, los costes que para el ciudadano genera la aplicación del sistema tributario. Y tercero, el fraccionamiento de la información tributaria relevante entre diversas administraciones.

519. Del régimen de estos organismos se ocupa SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M., *Relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, Servicio de Publicaciones del Cabildo de Lanzarote, Las Palmas de Gran Canaria, 2006, p. 503 y siguientes.

4.2. Ventajas e inconvenientes

Intervención de los entes locales en la gestión, recaudación e inspección de los tributos autonómicos objeto de participación

Ventajas	Inconvenientes
<p>–Los entes locales tendrán más interés en desempeñar con eficacia las actuaciones administrativas cuanto mayor sea el porcentaje de recaudación que tengan legalmente asignado.</p> <p>–La comunidad autónoma se ahorra una parte importante de los costes asociados a la administración de los tributos participados.</p> <p>–Al asumir el desarrollo de las actividades administrativas de aplicación, la autonomía de las haciendas locales sale algo reforzada: disponen directamente del producto recaudado sin depender de transferencias autonómicas y, además, pueden obtener ingresos adicionales mejorando los niveles de eficacia de aquélla.</p> <p>–Se incrementa algo la responsabilidad fiscal de las administraciones locales, ya que a los contribuyentes les será más fácil identificar al ente destinatario del rendimiento de los tributos autonómicos redistribuido en forma de participación.</p>	<p>–Desde la perspectiva de la igualdad en la aplicación de ley, fragmentar las labores de gestión, inspección y recaudación tributaria puede multiplicar las disparidades en los criterios de actuación seguidos por los entes delegados.</p> <p>–El importe de la recaudación a repartir entre las haciendas locales sigue estando supeditando, básicamente, a lo que establezca la normativa aprobada por la comunidad autónoma.</p> <p>–El margen de maniobra otorgado a las haciendas locales es bastante reducido, pues la única vía para obtener fondos adicionales es el incremento de la eficacia en la gestión.</p> <p>–No aporta mucho al logro de una auténtica autonomía con relación a los ingresos, dada la falta de poder normativo de las corporaciones locales para subir o aligerar la carga fiscal generada por los tributos participados.</p> <p>–Como consecuencia de lo anterior, proporciona un grado débil de corresponsabilidad fiscal.</p> <p>–Carencia de medios materiales y personales en muchas entidades locales para llevar a cabo una gestión, recaudación e inspección eficaces.</p>

5. Intervención de las entidades locales en la regulación de los tributos participados

5.1. Asunción de competencias normativas sobre los impuestos propios cedidos por las comunidades autónomas

De ascender hasta un tercer y último escalón, la participación de los entes locales en el rendimiento de los tributos de las comunidades autó-

nomas podría llevar aparejada la asunción de competencias normativas, al objeto de facultarles para graduar el montante de los ingresos percibidos dentro de unos márgenes predeterminados por la ley autonómica.⁵²⁰ El ejercicio de una potestad reglamentaria legalmente delimitada les permitiría retocar algunos elementos de cuantificación de los tributos participados, en especial los tipos de gravamen, sin que ello acarree una vulneración de las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución). A la par, esta intervención normativa ampliaría significativamente el campo de acción del poder tributario local, hasta ahora constreñido a los tributos propios.

En este sentido, cabría tal vez barajar la posibilidad de que la ley autonómica facultase a las corporaciones locales para regular parcialmente los impuestos cuyo rendimiento obtenido en su territorio les hubiera sido cedido por su comunidad autónoma, de igual modo que ésta ha asumido en la actualidad competencias normativas sobre elementos de buena parte de los impuestos cedidos por Estado (IRPF, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, etc.). Las haciendas locales incidirían así directamente sobre la cuantificación de los *impuestos autonómicos cedidos*, de la misma manera que las haciendas autonómicas lo hacen sobre los *impuestos estatales cedidos*, entablándose un patente paralelismo entre ambas variantes de cesión impositiva.

Esta solución, que ha sido propugnada por algunos autores (Quintana Ferrer y Aníbarro Pérez, entre otros), resulta impecable en un plano teórico. Pero su puesta en práctica tropieza con un espinoso escollo, derivado de la dificultad de localizar figuras impositivas con la entidad suficiente para servirle de sustento, tal y como evidenciamos al inicio de este capítulo.

5.2. Establecimiento de recargos locales sobre impuestos autonómicos

El marco legal vigente contempla un camino paralelo para el logro de ese objetivo de reforzamiento del poder tributario de las entidades locales. Nos referimos a la vía abierta por los *recargos exigibles sobre los impuestos*

520. Al partir de la convicción de que los tres recursos fundamentales de las haciendas locales (no sólo los tributos propios) “deben estar en lo posible al servicio de la autonomía financiera”, QUINTANA FERRER, E. –“La participación de los entes locales en los tributos...”, *op. cit.*, p. 28-29– reclama “una necesaria potenciación del poder tributario local sobre aquellos recursos participativos que atribuyen una intervención normativa, forzosamente reglamentaria, a los entes locales”, como los recargos sobre impuestos estatales o autonómicos o los impuestos cedidos por el Estado y las comunidades autónomas.

propios de las comunidades autónomas, mencionados de forma genérica en el artículo 2.1.b) del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales y de los que este cuerpo legislativo vuelve a ocuparse muy sucintamente en su artículo 38.2:⁵²¹

“2. Fuera de los supuestos expresamente previstos en esta ley las entidades locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma y de otras entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes de la comunidad autónoma.”

En realidad, los recargos sobre la base o la cuota de impuestos estatales o autonómicos –las tasas y las contribuciones especiales no se prestan a soportar un plus de tributación en favor de otra Administración, dada la específica configuración de su hecho imponible– se erigen como un mecanismo singular y cualificado, diferente de la simple transferencia presupuestaria de fondos, encaminado a dar a las haciendas locales participación en las fuentes de ingresos de otras haciendas.⁵²²

Aun cuando la admisión de dicha naturaleza participativa no resulta pacífica en el seno de la doctrina, puesto que los recargos han implicado

521. Según RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S. –“Ley reguladora de las haciendas...”, *op. cit.*, p. 61–, esta previsión legal “se plantea como una mera posibilidad abstracta, ya que el legislador estatal no procede a su concreción, correspondiendo ésta, en su caso, a cada comunidad autónoma; a este respecto debe quedar claro que tal posibilidad de concreción es exactamente eso, una mera posibilidad y no una obligación que el Estado impone a las comunidades autónomas”.

522. Para LASARTE ÁLVAREZ, J. y ESEVERRI MARTÍNEZ, E. –“Las haciendas locales ante...”, *op. cit.*, p. 645–, aunque los recargos pueden ser también entendidos como tributos propios “es normal que se les asimile sistemática y legalmente a las participaciones”. También los concibe como “participaciones en otros tributos” CAYÓN GALIARDO, A., “Artículo 142...”, *op. cit.*, p. 579. En idéntico sentido se pronuncian FERREIRO LAPATZA, J. J. y AGULLÓ AGÜERO, A. –“Las participaciones provinciales en los ingresos...”, *op. cit.*, p. 205-206–, quienes estiman que conforme al criterio del “origen o fuente material de los recursos” los recargos y las participaciones son asimilables. En su opinión, el recargo constituye una forma de participación en ingresos tributarios “jurídicamente articulada de un modo diverso”, puesto que “se configura como un recurso de naturaleza tributaria que convierte a su titular en titular directo de las sumas recaudadas” y no constituye un gasto presupuestario para el ente titular del tributo base. El primer autor propugna por separado la misma idea en “Hacienda provincial”, *op. cit.*, p. 446. Abunda en este planteamiento QUINTANA FERRER, E. –“La participación de los entes locales en los tributos...”, *op. cit.*, p. 22-23–, cuando cataloga este recurso como “una modalidad de participación normativa reglamentaria de los entes locales en ingresos tributarios (impositivos) del Estado o de la comunidad autónoma”. Otros autores que se han sumado recientemente a esta concepción participativa de los recargos son CASADO OLLERO, G. –“La participación en los tributos...”, *op. cit.*, p. 26-27–, que los califica como “un mecanismo técnico para la distribución (compartición) de la materia imponible gravada por el impuesto-base”, y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “Planteamiento histórico o constitucional...”, *op. cit.*, p. 51-52.

tradicionalmente el ejercicio de un pequeño margen de poder tributario,⁵²³ hace tiempo que la misma fue ratificada por el Tribunal Constitucional con apoyo en una interpretación sistemática de los artículos 142 y 157.1.a) de nuestra norma fundamental. La sentencia 179/1985, de 19 de diciembre, resolvió en sentido positivo la controversia planteada acerca de si los recargos sobre impuestos del Estado están o no comprendidos entre los recursos de las haciendas locales. La duda se suscitó a raíz de la incertidumbre que arroja en este punto el artículo 142, por no mencionar de forma expresa este instrumento de financiación. Uno de los argumentos decisivos a los

523. Este dato ha motivado que haya también bastantes autores que, partiendo de una concepción limitativa de las participaciones, rechazan el encaje de los recargos dentro de ellas. Según SIMÓN ACOSTA, E. –“El principio de suficiencia...”, *op. cit.*, p. 493–, entre tributos propios y recargos “no se encuentra diferencia mayor que la de ser el segundo un tributo que recae sobre una base imponible y unos sujetos regulados y gravados por otro ente público”. PALAO TABOADA, C. –“Derecho Financiero...”, *op. cit.*, p. 298– argumenta que a pesar de que el artículo 157.1.a) parece englobarlos como una modalidad de participación, en realidad son “tributos del ente que los establece, el cual ejercita al hacerlo su poder tributario, si bien aprovechando los elementos integrantes del tributo al que se adosan o superponen”. Para CAZORLA PRIETO, L. M. –*Recargos e impuesto sobre la renta de las personas físicas*, La Ley, Madrid, 1986, p. 278–, “ni todos los recargos legalmente establecidos sobre las bases y las cuotas [...] constituyen desde un punto de vista económico sin más participaciones en los ingresos de otro ente público [...], ni desde un punto de vista técnico-jurídico puede admitirse en ningún caso la identificación de las figuras de los recargos y de las participaciones”. También discute que los recargos a favor de un ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a las participaciones en los ingresos de este último VEGA HERRERO, M. –“Inconstitucionalidad del recargo municipal sobre el IRPF: Comentario a la STC de 19 de diciembre de 1985”, *La Ley*, núm. 3, 1986, p. 861–, dado que “las participaciones son un medio de financiación que implica una merma en la recaudación del ente acreedor del impuesto afectado por ellas”, mientras que los recargos “son tributos que se superponen a otros y que no generan sacrificio alguno para el titular del gravamen principal, porque no alteran su recaudación”. En esta misma línea ALIAGA AGULLÓ, E. –“Competencias de las comunidades autónomas...”, *op. cit.*, p. 193–, advierte que “aunque desde un punto de vista económico y con fines descriptivos, pueda equipararse en algunos casos, en la perspectiva técnico-jurídica parece claro que se trata de dos figuras diferentes”. MARTÍN QUERALT, J. –“La participación en ingresos estatales”, *op. cit.*, p. 2181– aporta una visión distinta al admitir que el recargo puede dar lugar a una participación cuando el ente beneficiario ni ha ejercido potestad normativa alguna, ni ha asumido tampoco su gestión. No obstante, recalca enseguida que “incluso en tales supuestos, la diferencia con la participación es clara”, ya que en ésta “no hay ejercicio de potestad tributaria adicional y distinta y, en consecuencia, no hay creación de tributos nuevos, sino simple transferencia del producto recaudatorio de tributos ya existentes”. En fechas más recientes ha insistido en la necesidad de no confundir ambos recursos GOROSPE OVIEDO, J. I. –“El sistema de financiación mediante recargos como alternativa a los impuestos municipales”, en AA.VV. (coordinadores J. Rodríguez Fernández y J. I. Gomar Sánchez), *Hacienda y finanzas municipales*, Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)-Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 209–, atendiendo a que los entes locales disponen de potestades normativas sobre los recargos.

que se aferró el Tribunal para dar por bueno que las corporaciones locales puedan establecerlos, dentro de los límites prefijados por la legislación que aprueben las Cortes Generales, fue precisamente que constituyen una variante de participación en ingresos estatales en un sentido amplio. La creación de recargos locales fue aceptada en los términos siguientes (fundamento jurídico 3):

“Por otro lado, con el término ‘recargos’ se designan en la legislación elementos de la deuda tributaria de muy diversa naturaleza (así, por ejemplo, artículo 58 de la Ley general tributaria), sin que pueda excluirse que, al menos en ciertos supuestos, los recargos establecidos en favor de un ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último. Así lo ha podido entender incluso el constituyente, al haber calificado implícitamente en el artículo 157.1.a) de la CE (referente a los recursos de las comunidades autónomas) los ‘recargos sobre impuestos estatales’ como ‘participaciones en los ingresos del Estado’. De donde se deduce obviamente la improcedencia de considerar que el artículo 142 de la CE excluya tales recargos de entre los posibles recursos de las haciendas locales, pues incluye entre estos últimos la posible participación en los tributos del Estado. Aparte de que, a mayor abundamiento, y cualquiera que sea la naturaleza de los recargos de que se trate o que se creen, el artículo 142 de la CE no establece una lista cerrada de posibles recursos de dichas haciendas, sino que se limita a disponer que estarán constituidos ‘fundamentalmente’ por tributos propios y participación en los del Estado y de las comunidades autónomas, sin excluir otras posibles fuentes de financiación.”⁵²⁴

Años más tarde la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (fundamento jurídico 36), ha reiterado de nuevo esa “posible equiparación”. Ninguna duda cabe albergar en torno a la naturaleza participativa de aquellos recargos que, siendo creados y regulados por el ente titular del impuesto base, vayan destinados a suministrar ingresos a un ente territorial distinto, en este caso las haciendas locales. Algunos autores denominan a este tipo de sobrecarga *recargos obligatorios*, en la medida en que no suponen el

524. FALCÓN Y TELLA, R. –“Comentario general de jurisprudencia”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 49, 1986, p. 140– valora como incorrecta la equiparación entre recargos y participaciones en ingresos que el Tribunal Constitucional deja entrever en esta sentencia, al tener los primeros la condición de verdaderos recursos tributarios y las segundas de ingresos transferidos por el Estado. Tampoco está conforme con tal asimilación conceptual TEJERIZO LÓPEZ, J. M. –“Artículo 142...”, *op. cit.*, p. 565–, porque “el recargo establecido sobre un tributo ajeno nunca puede considerarse como una participación en éste si en las normas reguladoras no se ha establecido que pueda minorar su cuantía”.

ejercicio de potestad normativa alguna, ni la asunción de funciones de gestión por parte de la Hacienda destinataria. De igual manera que el Tribunal Constitucional ha consentido que el Estado pueda girar recargos sobre sus propios impuestos en favor de las comunidades autónomas o las corporaciones locales (sentencias 179/1985, de 19 de diciembre, fundamento jurídico 3, y 150/1990, de 4 de octubre, fundamento jurídico 4), una comunidad autónoma podría crear un recargo sobre un impuesto autonómico, adscribiendo la totalidad o parte de su rendimiento a los entes locales enclavados en su territorio.

Aunque no margine la opción anterior, lo que de verdad autoriza el artículo 38.2 del Texto refundido arriba transcrito es que las propias entidades locales establezcan recargos sobre impuestos de su respectiva comunidad autónoma, tomando una decisión que daría lugar a un recurso tributario propio. De ahí que ese precepto se halle emplazado en la sección quinta del capítulo III del título I del Texto refundido, que lleva por rúbrica "Tributos".⁵²⁵

Ahora bien, incluso en este supuesto de recargos creados por un ente distinto del titular del tributo base cabe hablar de participación en ingresos en un sentido material, atendiendo al origen o fuente de los recursos. Sin difuminar la naturaleza tributaria de este tipo de recargo,⁵²⁶ la idea de participación adquiere aquí un significado de estrecha dependencia o vinculación con el impuesto autonómico que le sirve de soporte, de concurrencia en una materia imponible ya gravada por una exacción propia de la comunidad autónoma. Como bien ha observado un sector doctrinal, el origen o fuente del ingreso derivado de la exacción del recargo local se sitúa en los ingresos generados por el impuesto autonómico, ya que el primero se aplica sobre una magnitud –base o cuota– del segundo.⁵²⁷

A pesar de la libertad que la normativa estatal confiere a la legislación autonómica para potenciar los recargos locales sobre la imposición propia,

525. RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S. –"Ley reguladora de las haciendas..." , *op. cit.*, p. 61– insisten en que al incluirse los recargos en la enumeración de los recursos locales junto a las tasas, contribuciones especiales e impuestos "se ha atribuido a la figura del recargo una naturaleza sustancialmente distinta de la que hasta entonces disfrutaba, concibiéndolo no como un apéndice del impuesto sobre el que recae, tal y como hace el artículo 58.2.a) de la LGT, sino como una categoría tributaria autónoma, que toma como base el impuesto sobre el que se establece".

526. En este punto nos remitimos a la magistral explicación de CASADO OLLERO, G., "Recargos locales", en AA.VV. (director J. J. Ferreiro Lapatz y E. Simón Acosta), *Manual de Derecho Tributario Local*, Generalidad de Cataluña, Escuela de Administración Pública, Barcelona, 1987, p. 550-556.

527. *Vid.*, por todos, QUINTANA FERRER, E., "La participación de los entes locales en los tributos..." , *op. cit.*, p. 22-23.

éstos han caído hasta la fecha en el más absoluto olvido.⁵²⁸ De hecho, no existen a día de hoy en ninguna comunidad autónoma. Sin duda, ha influido poderosamente en esta ausencia la negativa experiencia del recargo municipal sobre la cuota líquida del IRPF, contemplado en su día por la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las haciendas locales, y a la postre declarado inconstitucional en la sentencia 179/1985 por vulneración de la reserva de ley en materia tributaria.⁵²⁹

En el *Informe para la reforma de la financiación de las haciendas locales* del año 2002 se recoge un certero diagnóstico de las causas del escaso recorrido mostrado por los recargos como instrumento de financiación local. Las principales dificultades que este documento identifica de cara a un eventual y futuro fomento de este recurso son varias:⁵³⁰

–Imposibilidad de que la normativa estatal garantice un mínimo de homogeneidad normativa, dado que la competencia en la materia es plenamente autonómica.

–Pobre nivel recaudatorio de la imposición propia, a excepción de la que incide sobre el juego.

–Quiebra de la uniformidad del modelo de financiación de los distintos entes locales en todo el territorio nacional, a causa de la variopinta tipología de tributos existentes en las distintas comunidades autónomas.

–Riesgo de deslocalización de actividades económicas, como consecuencia de posibles procesos de competencia fiscal intermunicipal.

528. A pesar de ello, GOROSPE OVIEDO, J. I. "El sistema de financiación mediante recargos...", *op. cit.*, p. 204-209– se muestra firme partidario de utilizar los recargos sobre tributos estatales o autonómicos como alternativa a la imposición de los municipios. En particular, ve en ellos tres ventajas: 1) Menor coste administrativo debido a su gestión conjunta con el impuesto base; 2) Menor coste psicológico que la creación de un nuevo impuesto; y 3) Eliminación de la doble imposición económica entre impuestos municipales y estatales.

529. Con relación a ese recargo y su inconstitucionalidad pueden verse, entre otros, los siguientes trabajos: APARICIO PÉREZ, A. y MONASTERIO ESCUDERO, C., "La imposición local sobre la renta. Análisis jurídico y económico. Estimación de un caso concreto", en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 450-462; CAZORLA PRIETO, L. M., "Concepto, naturaleza y características del recargo municipal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas", en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 811-848, y del mismo autor "Recargos e impuesto sobre la renta...", *op. cit.*; VEGA HERRERO, M., "Perspectivas de un impuesto local sobre la renta", en AA.VV., *Organización territorial del Estado (Administración local)*, vol. III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, p. 2682-2692; RUBIO DE URQUÍA, J. I., "El recargo municipal sobre el IRPF", *Hacienda Pública Española*, núm. 99, 1986, p. 429-446, y JIMÉNEZ BLANCO, A. y LUQUE DELGADO, E., "Recargos municipales en el IRPF (notas sobre la STC 19 de diciembre de 1985)", *Impuestos*, t. I, 1986, p. 175-185.

530. Cfr. "Informe para la reforma de la financiación...", *op. cit.*, p. 113.

–Dificultad de fijar los puntos de conexión aplicables para exigir el recargo en determinados impuestos de difícil territorialización.

–Mal acogimiento de los ciudadanos a la figura del recargo.

Ante ese sombrío panorama, el Informe formula una serie de recomendaciones, de las que destacamos las siguientes:⁵³¹

–Conveniencia de insertar en la LOFCA una regulación general de la materia que proporcione un cierto grado de uniformidad en todo el territorio nacional.

–La implantación de los recargos debería realizarse como medida obligatoria para las entidades locales, con el fin de evitar fenómenos de deslocalización tributaria.

–Cuando el impuesto base sea de fácil localización territorial –se ponen de ejemplo los impuestos autonómicos sobre el juego del bingo–, las competencias normativas locales deberían reducirse a la alteración del tipo de gravamen dentro de unos topes mínimos y máximos no demasiado amplios. Cada municipio sería, asimismo, competente para gestionar y recaudar el recargo.

–En los tributos donde la fijación del punto de conexión suscite problemas en orden a identificar a la corporación competente para la exacción del recargo, éste debería ser regulado en su integridad por una ley autonómica.

–A corto plazo, sólo los tributos autonómicos sobre el juego ofrecen posibilidades reales de que los recargos constituyan un eficaz medio de financiación.

5.3. Ventajas e inconvenientes

Atribución de competencias normativas sobre los impuestos de las comunidades autónomas cedidos a las entidades locales

Establecimiento de recargos locales sobre impuestos propios

Ventajas	Inconvenientes
–Como alternativa a la búsqueda de nuevas materias imponibles, representa una solución sencilla, de fácil encaje en la Ley reguladora de las haciendas locales y que diversifica el poder tributario local.	–Impopularidad y mala imagen desde un punto de vista político-electoral de la figura del recargo, que comporta siempre un agravamiento de la presión fiscal.

Ventajas	Inconvenientes
<ul style="list-style-type: none"> –En el caso de los recargos, las haciendas locales incrementan sus ingresos sin necesidad de disminuir los que obtiene la comunidad autónoma a través del impuesto base. –Supone un avance ostensible para la autonomía de las haciendas locales en el plano de los ingresos, al posibilitar que influyan directamente en el importe de los ingresos a percibir. –Puede contribuir en gran medida al desarrollo de la responsabilidad fiscal de las haciendas locales, si éstas hacen un uso efectivo de las competencias normativas atribuidas sobre los impuestos propios cedidos o de la facultad de crear recargos. –Facilita que los contribuyentes tomen una clara conciencia de la política fiscal seguida por los entes locales, como contrapartida a los gastos por ellos realizados. 	<ul style="list-style-type: none"> –Ruptura de la uniformidad normativa de la tributación autonómica, con la consiguiente aparición de disparidades intra-territoriales de tratamiento en el interior de cada comunidad autónoma. –Riesgo de que las haciendas locales se excedan en el desarrollo de estrategias de competencia fiscal con el fin de atraer la tributación hacia su territorio. –Necesidad de compatibilizar el ejercicio de competencias normativas sobre elementos esenciales del impuesto cedido o del recargo en particular, el tipo de gravamen por parte de los entes locales con el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria. –Dificultad para encontrar impuestos propios de las comunidades autónomas que puedan ser cedidos o servir de base para la creación de recargos locales.

6. Posible vinculación de la participación local en los tributos de las comunidades autónomas a los recursos autonómicos procedentes del sistema tributario del Estado

6.1. Planteamiento general y alternativas

En el momento de finalizar este trabajo estamos presenciando una intensa discusión acerca del rumbo por el que debería discurrir la inminente reforma del sistema de financiación autonómica, cuya urgencia viene propiciada en gran medida por los cambios que demanda en esta materia el cumplimiento del título VI del Estatuto de autonomía de Cataluña de 2006. En este contexto ha empezado a tomar cuerpo una idea que de llegar a buen término abriría, a nuestro entender, un horizonte favorable para la consolidación generalizada de la participación de las haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas. Aparece reflejada de manera muy sucinta, sin mayores detalles en cuanto a su concreta articulación jurídica, dentro de las propuestas que recoge el estudio publicado por la FEMP este mismo año, al cual nos hemos remitido ya varias veces a lo largo de este capítulo:

“Una forma de incentivar la creación de PICA en la futura revisión del modelo de financiación autonómica podría ser vincular una parte de la participación en los ingresos del Estado asignada a la comunidades autónomas a la creación de las PICA, de manera que las propias comunidades autónomas puedan establecer parcialmente los criterios de distribución basado en necesidades y que deberían ser aplicados, de forma más ajustada, en su territorio.”⁵³²

Se trataría, por consiguiente, de empujar a las comunidades autónomas de régimen común a formalizar por fin una auténtica participación de las entidades locales en su recaudación tributaria, reservando a tal efecto una parte de los ingresos que aquéllas reciben en concepto de participación en los tributos del Estado. Estos ingresos de las haciendas autonómicas de procedencia estatal quedarían así bifurcados en dos bloques, dependiendo de cuál fuera su destino. El primero y principal seguiría siendo de libre disposición para cada comunidad autónoma, como ha venido sucediendo hasta ahora, puesto que se trata de una técnica de financiación de su presupuesto o gasto general de acuerdo con el artículo 157.1.a) de la Constitución. En cambio, el segundo tramo quedaría sujeto a un condicionamiento finalista, porque se tendrían que canalizar fondos para el sostenimiento de las haciendas locales, definiendo para ello un modelo de trasvase de ingresos fiscales estable y ajustado a las particularidades de la realidad local de cada territorio.

Sería ilusorio pensar que los gobiernos autonómicos pudieran aceptar esta solución sin ninguna contrapartida o sin algún tipo de garantía de que no va a disminuir al importe de las transferencias a su favor. Evidentemente, esta nueva vía sólo tendría visos de salir adelante políticamente si las comunidades autónomas recibiesen a la par un aumento del montante de su participación en los recursos fiscales controlados por la Hacienda estatal. En cambio, suponer que pudieran dar por bueno un decremento de sus ingresos de libre disposición para cederlos a las entidades locales se nos antoja muy irreal, máxime en una situación de crisis económica y fuerte caída de la recaudación, que está minando especialmente algunos de los pilares de la financiación autonómica, como el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, seriamente lastrado por el frenazo de la actividad urbanística e inmobiliaria.

532. SUÁREZ PANDIELLO, J. (coordinador), BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO GUERRERO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A., “La financiación local en España...”, *op. cit.*, p. 282. *Vid.* igualmente RUBIO GUERRERO, J. J., “La financiación tributaria de los entes locales...”, *op. cit.*, p. 69.
Serie Claves del Gobierno Local, 10 Fundación Democracia y Gobierno Local
ISBN: 978-84-613-2571-9

La instrumentación técnica de la idea no debería resultar excesivamente compleja. Desde un punto de vista formal, sus aspectos básicos habrían de regularse en la LOFCA y en la Ley general sobre el sistema de financiación autonómica y la cesión de tributos estatales (en la actualidad Ley 21/2001). Pero se requeriría un segundo paso igualmente inevitable: una norma de cada comunidad autónoma cuyo contenido principal debería ser la concreción de los criterios, la forma y la periodicidad de la distribución entre las entidades locales de los fondos recibidos del Estado. En consecuencia, la puesta en marcha de este mecanismo exige a la aprobación de disposiciones legales tanto por las Cortes Generales como por los respectivos parlamentos autonómicos.

En cuanto al cauce para materializar esta participación local en los ingresos que las comunidades autónomas obtienen del sistema tributario estatal, cabrían dos alternativas:

–Destinar a la financiación local una parte de los recursos adscritos a las comunidades autónomas a través del Fondo de Suficiencia contemplado en el artículo 13 de la LOFCA, en cuanto que este fondo se financia con tributos del Estado. Recordemos que hasta la reforma de 2001 este Fondo recibía la denominación genérica de participación en la recaudación de los impuestos estatales no cedidos (conocida como PIE).

–Acudir a la otra gran modalidad de participación de las comunidades autónomas en los tributos estatales, los impuestos parcialmente cedidos por el Estado, afectando de modo expreso una parte del importe que vaya a cedérseles a la financiación general de las haciendas locales como financiación incondicionada.

Pongamos un sencillo ejemplo en relación con esta segunda alternativa. Supongamos que el Estado aprueba, previa modificación de la LOFCA y de la normativa reguladora de la cesión de impuestos, una elevación del porcentaje de cesión de determinados impuestos estatales. En esta dirección apuntan justamente las disposiciones adicionales octava, novena y décima del nuevo Estatuto catalán, donde se estipula que en el primer proyecto de ley cesión de tributos que se apruebe tras su entrada en vigor el porcentaje cedido a la comunidad autónoma de Cataluña del IRPF, de los impuestos especiales sobre hidrocarburos, labores del tabaco, alcohol y bebidas derivadas, cerveza, vino y bebidas fermentadas y productos intermedios y del IVA aumentará, respectivamente, al 50, 58 y 50 por ciento de su rendimiento. Conforme a estas previsiones estatutarias, la cesión parcial se realizará sobre la base bien del rendimiento que se considere producido en el territorio de la comunidad autónoma conforme al criterio de la residencia habitual (IRPF), bien del rendimiento que deba atribuirse a la misma

en función del consumo (IVA) o de los índices que correspondan en cada figura (impuestos especiales).

Como financiación no condicionada, la mayoría de los ingresos que la comunidad autónoma obtenga con estos impuestos parcialmente cedidos continuaría destinándose a la cobertura del conjunto de sus gastos, sin finalidades prefijadas. Así podría suceder, por ejemplo, con el 40 por ciento de la recaudación del IRPF imputable a las personas con residencia habitual en el territorio de cada comunidad autónoma. Sin embargo, para obligarle a implementar una participación local en sus recursos tributarios el Estado, titular de los impuestos cedidos, podría imponer en el momento de ampliar el alcance de la cesión la limitación expresa de que una cantidad equivalente a la otra parte de la recaudación cedida quedase afecta al establecimiento de una participación impositiva de las haciendas locales en la recaudación tributaria autonómica. En el caso hipotético que hemos planteado respecto del IRPF ello equivaldría al restante 10 por ciento del rendimiento cedido. De este modo, de la mejora de recursos que pudieran recibir las comunidades autónomas de resultados de la anunciada reforma de su sistema de financiación una porción afluiría hacia las entidades locales, con el fin de reforzar su suficiencia financiera.

6.2. Encaje constitucional

Por esta vía la Hacienda estatal pondría en bandeja a las haciendas autonómicas la implantación de un recurso financiero local tantas veces postergado, inyectando en un primer momento una cantidad importante sin coste financiero directo para las comunidades autónomas.

La solución que examinamos no está exenta de problemas. En especial, su puesta en práctica presupone que cada comunidad autónoma apruebe sus propias normas en la materia, de manera que podemos encontrarnos con un primer obstáculo si no concurre la voluntad política de hacerlo o si, habiéndola, no se dota y reparte este mecanismo de financiación con la eficacia necesaria para atender las necesidades de las haciendas locales. Por ello, resultaría oportuno que el Estado articulase alguna medida de garantía a favor de éstas.

Pero al margen de esas dificultades, resulta determinante saber si una alternativa de estas características podría tener o no encaje en el bloque de la constitucionalidad en materia de financiación de estos entes territoriales (Constitución, LOFCA y estatutos de autonomía). En nuestra opinión, la respuesta ha de ser afirmativa porque la decisión de vincular la participación autonómica en los tributos de la Hacienda estatal y la parti-

cipación local en los recursos de las haciendas autonómicas procedentes del sistema tributario estatal (en este caso los cedidos por el Estado o las transferencias derivadas del Fondo de Suficiencia) puede hallar acomodo en las atribuciones del Estado, sin menoscabar la autonomía financiera de las comunidades autónomas.

El primer argumento que debería tomarse en consideración para validar la constitucionalidad de una eventual decisión de esta guisa es la competencia exclusiva sobre la *Hacienda general* que el artículo 149.1.14 de la Constitución atribuye al Estado. Como vimos en el capítulo primero, el Tribunal Constitucional viene reiterando desde hace años que dicha competencia lo convierte en guardián y garante último de la suficiencia financiera de las entidades locales, en cuanto presupuesto indispensable para el ejercicio de su autonomía (así lo destaca, entre otras, la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 4). Parece evidente que al condicionar la cesión parcial de tributos estatales o la percepción de las transferencias del Fondo de Suficiencia, supeditándolas al desarrollo simultáneo de la denominada PICA en favor de las haciendas locales de su territorio, el Estado no estaría sino tratando de hacer efectivo dicho principio constitucional de suficiencia. Por añadidura, el propio Tribunal ha subrayado en las sentencias 13/2007, de 18 de enero (fundamento jurídico 6), y 58/2007, de 14 de marzo (fundamento jurídico 4), que tanto la participación de las comunidades autónomas en los tributos del Estado como los impuestos cedidos total o parcialmente se enmarcan dentro de tal título competencial, por lo que sólo al Estado incumbe su configuración y el señalamiento de los criterios de reparto de estas fuentes de financiación de las haciendas autonómicas.

En cuanto a una eventual colisión con el principio de autonomía financiera de las comunidades autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias, tampoco estimamos que tal riesgo sea real. Al interpretar el sentido del artículo 156.1 de nuestra norma fundamental, el Tribunal Constitucional ha reiterado que de él se desprende una exigencia inequívoca de “plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que se configuran como exclusivas”.⁵³³ También ha precisado que en la vertiente del gasto la autonomía financiera presupone la “capa-

533. Sentencias 201/1988, de 27 de octubre (fundamento jurídico 4), 96/1990, de 24 de mayo (fundamento jurídico 14), 13/1992, de 6 de febrero (fundamento jurídico 6), 135/1992, de 5 de octubre (fundamento jurídico 8), 237/1992, de 15 de diciembre (fundamento jurídico 6), 68/1996, de 18 de abril (fundamento jurídico 10), 171/1996, de 30 de octubre (fundamento jurídico 5), 128/1999, de 1 de julio (fundamento jurídico 8), y 104/2000, de 13 de abril (fundamento jurídico 4), como exponentes de una línea jurisprudencial constante.

cidad para disponer libremente de sus recursos financieros, asignándolos a los fines mediante programas de gasto elaborados según sus propias prioridades"; o, lo que es igual, la libertad de los gobiernos autonómicos en orden a la "fijación del destino y orientación del gasto público" y a la "cuantificación y distribución del mismo dentro del marco de sus competencias". Estos razonamientos han desembocado en la siguiente conclusión general:⁵³⁴

"Las comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera (de gasto) en la medida en que puedan elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus presupuestos."

Pues bien, el hecho de que el Estado limite el uso de una porción de los recursos percibidos por las comunidades autónomas como participación en sus tributos en un sentido amplio –incluyendo los impuestos parcialmente cedidos–, obligando a que se repartan entre las haciendas locales, comporta un condicionamiento de la autonomía de gasto de aquéllas. Pero no supone, en nuestra opinión, una injerencia indebida que coarte la capacidad de libre disposición de sus recursos, ya que encuentra apoyo en el mandato de salvaguardar la suficiencia financiera local. Se trataría, por tanto, de una restricción establecida con una habilitación competencial adecuada y una finalidad plausible, que lejos de resultar arbitraria se ampara en una exigencia constitucional.

Es más, a poco que se reflexione se caerá en la cuenta de que esta solución no sólo no restringe la autonomía de las comunidades autónomas, sino que hasta cierto punto potencia su papel en el diseño de las finanzas locales. El Estado podría optar por una opción mucho más simple para suministrar recursos adicionales a las haciendas locales. Consistiría en trasvasárselos directamente en concepto de participación en los tributos de la Hacienda estatal –en su caso, con la intermediación de la comunidad autónoma cuando así lo prevea el respectivo Estatuto de autonomía, como vimos en el capítulo segundo–, sin que entonces las comunidades autónomas pudieran entrar a regular los criterios de distribución de mantenerse el esquema vigente. Por el contrario, al canalizar los fondos por medio de la participación en los tributos de las comunidades autónomas el Estado delimita un ámbito financiero ajeno a la autonomía de gasto de éstas, esto resulta innegable. Pero al mismo tiempo, como compensación o si se quiere como recono-

534. Entre otras, pueden verse las sentencias 13/1992, de 6 de febrero (fundamento jurídico 7), 68/1996, de 18 de abril (fundamento jurídico 10), y 128/1999, de 1 de julio (fundamento jurídico 8).

cimiento de la función que cumplen, les autoriza a regular conforme a las características de las corporaciones locales de su territorio y a sus propias preferencias y directrices el reparto de unas dotaciones económicas que, en último extremo, tienen su origen en el sistema fiscal estatal.

La reciente propuesta de vincular la participación de las comunidades autónomas en los tributos del Estado en cualquier de sus modalidades –impuestos cedidos o Fondo de Suficiencia– a la puesta en marcha por aquéllas de modelos estables y significativos de participación de las haciendas locales en sus ingresos tributarios puede servir de incentivo para la consolidación de esta segunda modalidad de financiación territorial. En nuestra opinión, si se articula de manera adecuada esta solución no ha de suponer una lesión de la autonomía financiera de las comunidades autónomas, por cuanto puede hallar perfecto anclaje en la competencia exclusiva sobre la Hacienda general (artículo 149.1.14 de la Constitución), que erige al Estado en responsable de la efectividad del principio de suficiencia financiera local (artículo 142).

7. Recapitulación

–Las haciendas autonómicas de régimen general se financian esencialmente a través de ingresos tributarios de procedencia estatal, ya sea en forma de impuestos cedidos total o parcialmente o bien de participación general en los tributos del Estado canalizada a través del Fondo de Suficiencia a que se refiere el artículo 13 de la LOFCA. El nimio espacio que ha venido ocupando su tributación propia ha sido aducida como la principal causa de la escasa relevancia asumida hasta ahora por la participación de los entes locales en su recaudación, tanto en términos cuantitativos como cualitativos.

–Desde un punto de vista cuantitativo, la pobreza recaudatoria de los tributos propios y los recargos sobre impuestos estatales ha retrasado la implantación efectiva de fórmulas encaminadas a compartir su enteco rendimiento, como reclama el artículo 39.2 del Texto refundido de la Ley de haciendas locales. Las comunidades autónomas han tratado de sortear esta carencia dotando diversos tipos de transferencias a los entes locales. Pero esas aportaciones no siempre son de carácter incondicionado, ya que bastantes de ellas presentan auténtica naturaleza de subvenciones, afectas a fines específicos y desvinculadas en su dotación y evolución del comportamiento de la recaudación tributaria.

–Como consecuencia de lo anterior, tampoco han podido ensayarse las diversas alternativas que ofrece la participación en los tributos de las

comunidades autónomas en orden a su articulación jurídica. Ninguna de ellas ha puesto en marcha cesiones específicas y directas de la recaudación territorializada de impuestos autonómicos, similares a las reconocidas con relación a determinados gravámenes de la Hacienda estatal (IRPF, IVA e impuestos especiales de fabricación) a las provincias y determinados municipios tras la reforma operada por la Ley 51/2002.

–La participación ha venido limitándose a la atribución indirecta de ingresos del Presupuesto autonómico, canalizada por medio de fondos globales de cooperación local. En ningún caso ha implicado el ejercicio de potestades normativas, ni siquiera en forma de recargos, o de potestades administrativas de aplicación (gestión, inspección y recaudación) por parte de las corporaciones locales, ni por la técnica de la colaboración ni mediante la vía de la delegación de competencias.

–Pese a todo, el discurrir seguido por el sistema de financiación autonómica durante los últimos años respalda la reivindicación política y técnico-jurídica de un desarrollo efectivo y estable de esta participación, como reclaman el artículo 142 de la Constitución y también los nuevos estatutos de autonomía aprobados en 2006 y 2007. Factores como el resurgir del interés de las comunidades autónomas por explorar nuevas materias imponibles, su creciente protagonismo en la regulación y exacción de los impuestos cedidos por el Estado o la necesidad de desarrollar el denominado Pacto Local en el ámbito autonómico han reavivado el debate en torno a la necesidad de potenciar de manera inaplazable esta vía de financiación. La dotación y distribución de un fondo global, alimentado con un porcentaje de la recaudación prevista en los capítulos 1 y 2 del presupuesto de ingresos de la comunidad autónoma (impuestos directos e indirectos, propios y cedidos), se vislumbra como la solución más factible a corto plazo.

–Por último, no creemos que concurra ningún impedimento para incentivar el desarrollo generalizado de la participación de las haciendas locales en los tributos de las comunidades autónomas por medio de un aumento condicionado de la financiación que las segundas reciben a través de las distintas formas de participación en el sistema tributario del Estado. Éste, en la condición de garante de la suficiencia financiera local que le otorga su competencia exclusiva sobre la Hacienda general (artículo 149.1.14 de la Constitución), se halla facultado para supeditar, por ejemplo, la efectividad de un incremento del Fondo de Suficiencia o la cesión parcial de determinados impuestos estatales a una comunidad autónoma a que ésta canalice una porción predeterminada de esos recursos adicionales a las entidades locales, definiendo un modelo estable de participación en la recaudación de sus tributos.