

**EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS ENTES
TERRITORIALES LOCALES**

Por D.^a ROSA GALAPERO FLORES
*Profesora titular E.U. de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Extremadura*

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL
3. VÍAS DE FINANCIACIÓN
4. CONCLUSIONES. HACIA UNA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS ENTES LOCALES

1. INTRODUCCIÓN

La autonomía de los municipios empieza a adquirir cierta carta de naturaleza desde la promulgación de nuestra Constitución en 1978.

La nueva organización territorial que la Constitución Española confirió al Estado supuso la existencia de los municipios, a los cuales la Carta Magna dedica varios de sus preceptos, tanto a nivel general, como desde la perspectiva de su consideración como Haciendas Locales.

Hablar de autonomía de las Haciendas territoriales implica estudiar una cuestión fundamental, su financiación¹.

La fiscalidad municipal supone una realidad en nuestro sistema tributario. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante L.R.H.L.), que es, como todos conocemos, la norma basilar en la Hacienda Municipal, supuso, en principio, una nueva ordenación en su momento de la materia financiera en el ámbito de las Haciendas Locales.

Esta Ley pretendió ser el inicio de un nuevo período en la financiación de las Entidades locales, que pretendía, entre otras cosas, superar la situación crítica que tenían estas haciendas debido, entre otros motivos, a los escasos recursos de que disponían.

Pero el inicio de un camino para la regulación de las Haciendas Locales como entes dotados de autonomía, supone también atender a la importancia de los principios tributarios².

La mejor forma de obtener una situación más ventajosa con respecto a la que había antes de la entrada en vigor de la L.R.H.L., era mediante el impulso de los tributos propios y la participación en tributos estatales o autonómicos, pero fundamentalmente mediante el establecimiento de tributos propios.

¹ En este sentido, hacemos nuestras las palabras de Simón Acosta, que aunque se referían a las regiones, creemos que son extrapolables también a cualquier otro tipo de hacienda territorial, el autor señaló que «hay que darle al problema de la financiación el carácter de vital, pero hay que situarlo en su terreno y no debe perderse de vista su instrumentalidad respecto al verdadero objetivo del regionalismo como cauce para conseguir más altos niveles en la democratización del Estado: el objetivo primordial es la autonomía política y consiste en permitir a las comunidades territoriales decidir libremente, y aun contra las orientaciones de las mayorías políticas del Estado, sobre los problemas e intereses que afectan específicamente a dichas comunidades. Los medios financieros son los instrumentos que sirven para la consecución de ese objetivo», *La autonomía financiera de las regiones*, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Cáceres, Cáceres, 1978, pág. 14.

² Véase, Calvo Ortega, «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 31.

Indudablemente, uno de los problemas que afectan a nuestra ciencia, es el de las relaciones entre la Hacienda Pública y las Haciendas Locales. Una solución adecuada de esta situación es importante, tanto para la Hacienda Central como para las Haciendas Locales y no podemos olvidar a las Haciendas Autonómicas.

También hemos de señalar que esta tarea no ha sido fácil, y que no ha sido mucho el respeto que en la legislación española se ha tenido a estos entes territoriales³.

Si nos detenemos por un momento en el pasado, nada más promulgarse la actual L.R.H.L., todos los objetivos que pretendían cumplirse con la misma rondaban en torno a la superación de la precariedad de recursos y a la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera, y así lo señalaba la Exposición de Motivos de la citada Ley, ahora nos tendríamos que preguntar si realmente se han alcanzado esos objetivos. A esta pregunta nuestra respuesta no puede ser totalmente afirmativa, se ha conseguido algo, pero no una total autonomía y suficiencia de las entidades locales, y mucho menos se ha terminado con el endeudamiento que afectaba a las entidades locales al promulgarse la L.R.H.L.

2. PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL

Como es por todos conocido, el fundamento constitucional del poder tributario municipal⁴ se encuentra en el art. 140 que establece que «la Constitución garantiza la autonomía de los municipios». La técnica por la que opta nuestra Constitución para reconocer poder tributario a los municipios, es otorgándoles previamente autonomía política, este reconocimiento lleva como consecuencia la existencia del poder a que nos referimos⁵. Junto a este precepto, también tenemos que aludir al art. 133.2 que señala que «las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». También el art. 142⁶ que determina que: «Las Haciendas Locales deberán disponer de los

³ Ver en este sentido, Lozano Serrano, «La Hacienda Municipal en la Constitución», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, pág. 117.

⁴ Del Pozo López ha delimitado su contenido señalando que: «Es la facultad atribuida a las Corporaciones locales para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo dispuesto por las normas vigentes», «Las Haciendas Municipales en un régimen de autonomía o de descentralización financiera», *Hacienda Pública Española*, n.º 63, 1980, pág. 189.

⁵ Véase, Calvo Ortega, en *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 462.

⁶ Ferreiro Lapata ha escrito sobre el principio reconocido en este precepto que: «La suficiencia de que nos habla este artículo tiene para nosotros tanto un significado interno o aislado, de adecuación de medios a fines, como un significado «externo» en relación con el Estado y las Comunidades Autónomas: tanto el uno como las otras deben respetar los medios que las Corporaciones locales necesitan para el cumplimiento de sus funciones. Respeto que ha de manifestarse tanto en las leyes estatales o autonómicas que fijen las participaciones de las Corporaciones locales en tributos estatales o autonómicos como en las que atribuyan a dichas Corporaciones ciertos tributos o fijen el espacio en que ellas pueden establecer tributos», «Análisis constitucional de la nueva Ley regu-

medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas⁷.» Precepto que viene a reconocer el principio de suficiencia financiera. La importancia de este principio radica en el hecho de que si una entidad no tiene los recursos suficientes no puede ser autónoma⁸.

Pero la dificultad no se encuentra en reconocer la existencia de este poder en el ámbito de los municipios, sino en cómo se articula este con el poder general y el poder de las Comunidades Autónomas. La doctrina⁹ más autorizada ha puesto de manifiesto la poca claridad y la escasa regulación que otorga la Constitución Española en torno al poder financiero de la Administración local, circunstancia que no se da en el caso de la regulación de la Administración autonómica.

Aparte del reconocimiento constitucional a la autonomía financiera y por ende al poder tributario municipal, la Exposición de Motivos¹⁰ de la L.R.H.L., también hace referencia expresa a esta cuestión.

Si bien el término autonomía implica, en su sentido más amplio, libertad, independencia; nosotros interpretamos la autonomía en el sentido técnico¹¹ al

ladora de las Haciendas Locales», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 55-56, pág. 35; Casado Ollero ha escrito una serie de conclusiones que extrae de la redacción de este artículo, en su trabajo, «Sistema financiero local y justicia fiscal», *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Instituto de Estudios Fiscales, volumen I, Madrid, 1985, pág. 774 a 777; Lozano Serrano señala al respecto: «Podría quizá achacarse a nuestra primera norma jurídica el despachar con un solo artículo, tan escueto, el complicado tema de las Haciendas locales», en su trabajo «La Hacienda Municipal en la Constitución», ob. cit., pág. 118.

⁷ Cazorla Prieto ha señalado que los tributos propios y las participaciones en los estatales y en los entes autonómicos son los medios fundamentales de financiación, pero no excluyen los restantes, dado que el precepto no excluye otros instrumentos al margen de los que cita. Por otro lado, el autor entiende que al permitir participaciones sobre los tributos de la Hacienda de la Comunidad, la norma constitucional parece que ve el volumen recaudatorio más importante en manos de la Hacienda autonómica. Pero entiende que no hay una relación jerárquica entre la hacienda municipal y la autonómica. «La Hacienda de las Administraciones públicas españolas en la Constitución», *Hacienda Pública Española*, n.º 59, pág. 45.

⁸ Véase en este sentido, Mochón López, «Participación de las Haciendas Locales en tributos del Estado», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 63, pág. 464.

⁹ Véase, entre otros, Yebra Martul-Ortega, en el Prólogo a la obra de Alarcón García, *Autonomía municipal, autonomía financiera*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1995; Cazorla Prieto, «La Hacienda de las Administraciones Públicas en la Constitución», *Hacienda Pública Española*, n.º 59, pág. 44.

¹⁰ Exposición de Motivos de la L.R.H.L.: «Respecto de la segunda de las notas caracterizadoras indicadas, la presente Ley tiene por objeto, desde un punto de vista material, la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera consagrados en el título VIII de la Ley 7/1985. EL principio de autonomía referido al ámbito de la actividad financiera local, se traduce en la capacidad de las Entidades locales para gobernar sus respectivas Haciendas. Esta capacidad implica algo más que la supresión de la tutela financiera del Estado sobre el sector local involucrando a las propias Corporaciones en el proceso de obtención y empleo de sus recursos financieros y permitiéndoles incidir en la determinación del volumen de los mismos y en la libre organización de su gasto...»

¹¹ En este sentido, Simón Acosta matizó: «La autonomía es la posibilidad que tiene un ente público, que se incardina dentro de un Estado soberano, de emanar normas jurídicas que integren un

que se refiere del Diccionario de la Lengua Española¹²: «Potestad que dentro del Estado pueden gozar municipios, provincias, regiones u otras entidades de él para regir intereses peculiares de su vida interior, mediante normas y órganos de gobierno propios.»

En torno al término «autonomía», Lasarte Álvarez¹³ ha matizado que «tiene un contenido complejo en nuestro actual ordenamiento jurídico y que también en el orden teórico provoca las más diversas interpretaciones. Pero a los efectos de nuestro análisis basta con advertir que, en relación con la Hacienda pública, conlleva la posibilidad de decidir sobre ingresos y gastos y que el contenido sustancial de la primera decisión (...), que es la materia objeto de este estudio, es sin duda la posibilidad de establecer tributos y realizar operaciones de endeudamiento».

El Profesor Calvo Ortega¹⁴ encuentra el fundamento del principio de autonomía en: «Razones históricas evidentes en cuanto no es posible a cualquier legislador desconocer los vínculos territoriales, económicos y culturales anteriores. Planteamientos políticos derivados de la atribución de autogobierno a un determinado territorio y que conlleva necesariamente un poder tributario. Consecuencias lógicas, finalmente, ya que no tendría sentido una división territorial como la municipal, sino fuese el soporte físico de una distribución del poder político y jurídico. En resumen, la justificación del principio que estudiamos parece clara en un sistema democrático.»

Por su parte, Lozano Serrano¹⁵ entiende la autonomía, como la coordinación entre las distintas Haciendas que se expanden con sus ordenamientos particulares, lo que supone que sólo se puede hablar de autonomía de un Ente cuando entra en contacto con otro u otros Entes.

Dos de los principios que deben informar el establecimiento de una Hacienda Municipal, son la autonomía y suficiencia financiera¹⁶, a cuyo estudio vamos

ordenamiento particular reconocido por el ordenamiento estatal soberano. Es la participación en la función normativa de un ente portador de intereses de una comunidad diferenciada dentro de la más extensa comunidad estatal», *La autonomía financiera de las regiones*, ob. cit., pág. 15.

¹² *Real Academia Española*, tomo I, Vigésima Primera Edición, Madrid, 1994, pág. 234.

¹³ «Hacienda local: ¿autonomía o suficiencia?», *Revista de las Cortes Generales*, n.º 12, 1987, pág. 167.

¹⁴ «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, ob. cit., pág. 69.

¹⁵ En sus propias palabras el autor escribe: La autonomía como la posibilidad de que el ente local realice unos objetivos determinados en coordinación con el resto de la actividad pública y con una cierta libertad en la elección de los medios a utilizar, es evidente que sobre la esfera de actuación del municipio incidirán diversos factores más allá de las estrictas competencias o potestades que la Corporación tenga asignadas.

Es bajo esta concepción como se puede captar el aserto de que sólo cabe hablar de autonomía de un ente cuando se le pone en contacto con otro u otros entes, cuando es posible diferenciar esferas de actuación de cada uno de ellos para cumplir sus financiaciones propias. Por ello, la noción de autonomía conlleva inmediatamente la de coordinación, y se resuelve en la consideración del modo de ser de un ordenamiento particular, en contraste con otros ordenamientos particulares. «La Hacienda Municipal en la Constitución», ob. cit., pág. 121.

¹⁶ Calvo Ortega ha señalado que: «La búsqueda de la suficiencia financiera de los municipios

a dedicar estas páginas, sin obviar las alusiones necesarias a los principios de competencia y coordinación. Sobre los principios de autonomía y suficiencia financiera, coincidimos con Calvo Ortega¹⁷ que ha señalado que se trata de principios complementarios, «el principio de autonomía, junto a su lógica política indiscutible una vez reconocido el autogobierno de los municipios, tiene una función instrumental en relación con el de suficiencia. No es la única vía, pero es la primera dada la ordenación político constitucional de las Entidades locales en nuestro país».

El principio de coordinación —en palabras de Varona Alabern¹⁸— «encuentra su fundamento en la tensión que plantea el binomio unidad-autonomía, y pretende dar solución adecuada al problema que se suscita cuando hay que conciliar la unidad administrativa que debe seguir una determinada función con la diversificación de órganos que tienen competencia para desempeñarla.»

Pero la autonomía de que disponen las Haciendas locales, no tiene la misma proyección en todos los tributos. En este sentido, Calvo Ortega¹⁹ ha manifestado que es en el establecimiento de las contribuciones especiales donde más se considera la autonomía. Pero la verificación más importante de la observancia del principio de autonomía debe hacerse, en relación con los impuestos.

Podemos llevar a un momento anterior la existencia de poder tributario para las entidades municipales, este momento se encuentra en el reconocimiento de

ha sido casi siempre el principal motivo que ha llevado al legislador a la realización de reformas en las Haciendas locales.» Y también pone de manifiesto que son posibles diversas vías para poder conseguir esta suficiencia por parte de los municipios. «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 61 y 63.

¹⁷ «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal» en la obra colectiva, *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, pág. 64.

No es de la misma opinión, Lasarte Álvarez que considera que «el principio básico que preside la Hacienda local no sería, pues, la autonomía, sino la suficiencia, puesto que el art. 142 les garantiza «medios suficientes para el desempeño de sus funciones», lo que parece justificar precisamente la falta de autonomía financiera. Ninguna norma constitucional se ha sentido obligada a asegurar suficiencia de medios a las Comunidades Autónomas, porque tal preocupación carecería de sentido a la vez que se les ha reconocido autonomía financiera». El autor considera que adoptar uno u otro principio tiene distintas consecuencias. Porque, en sus propias palabras: «Si nos limitamos a afirmar la suficiencia, la Hacienda local se alimentará ante todo, de transferencias del Estado y de las Comunidades. Por el contrario, si invocamos la autonomía deberá acentuarse la significación de los tributos propios de los Entes locales (aunque no se pudiera prescindir de las transferencias) y su consiguiente responsabilidad en la gestión financiera.» El autor concluye señalando que las Corporaciones locales no gozan de autonomía financiera, la Constitución Española las protege con la garantía de suficiencia de medios, pero no con la atribución de poder tributarios originario. «Hacienda Local: ¿autonomía o suficiencia?», *Revista de las Cortes Generales*, n.º 12, 1987, págs. 164 y 173.

¹⁸ «Gestión catastral y autonomía financiera municipal», *Estudios Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez*, ob. cit., pág. 512. Recomendamos la lectura de las págs. 512 a 518, donde se estudia el citado principio, con un análisis tanto de las posiciones doctrinales al respecto como de la normativa y doctrina del Tribunal Constitucional.

¹⁹ «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, ob. cit., págs. 77 y ss.

autonomía municipal, lo que a su vez lleva como consecuencia más inmediata, la ya señalada autonomía financiera²⁰.

En torno al significado de la autonomía municipal, que es en definitiva, el sustrato que hace necesario el nacimiento de la autonomía financiera, Alarcón García²¹ ha escrito que: «La autonomía municipal es contemplada como un sistema de distribución vertical del poder y, por tanto, como un principio organizativo del Estado, lo cual ha conducido al legislador constitucional a configurar su naturaleza jurídica como garantía institucional. Esta opción tiene la finalidad de preservar a lo largo del tiempo y frente al legislador ordinario, determinadas características de una institución considerada esencial en la estructura de una colectividad, ofreciéndose como garante objetivo de las institución y subjetivo del ente vinculado con la misma; salvaguarda que, en el caso de la autonomía municipal, se materializa en la determinación de aquéllos que son sus intereses, dada la trascendencia que tienen para la comunidad, para cuya gestión se les permite adoptar sus propios acuerdos, y en la posibilidad de obtener recursos y organizar el gasto necesario para la gestión de sus intereses.»

Varona Alabern²² señala que la autonomía financiera local es una especie dentro del género que supone la autonomía local, y posibilita que esta pueda hacerse efectiva.

Esta autonomía financiera a su vez, está en relación con los principios de suficiencia y de reserva de Ley, en este sentido Calvo Ortega²³ matizó: «Se trata de una relación que va de lo general a lo específico; si hay autonomía, la responsabilidad política de la suficiencia se desplaza del Estado (Gobierno y poder legislativo) a los municipios. En cuanto a la reserva de Ley, su «relatividad» tiene que ser mayor, permitiendo a las Corporaciones locales la mayor capacidad de decisión a través de las dos técnicas de graduación de la presión fiscal ya analizadas (la puesta en vigor de tributos previstos en la Ley y la determinación del tipo de gravamen y coeficientes dentro del máximo autorizado por una norma con valor y fuerza de Ley).»

Pero aparte de este reconocimiento y de la poca claridad ya aludida, que al respecto existe en nuestra Constitución²⁴, también surge dificultades en torno a la delimitación de esta autonomía reconocida a las Haciendas Locales, y ello porque el despliegue de la autonomía tributaria tiene un límite de gran trascendencia, el principio de reserva de Ley²⁵. Pero también podemos señalar como

²⁰ Alarcón García, *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit., págs. 25-35.

²¹ *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit., pág. 145.

²² «Gestión catastral y autonomía financiera local», *Estudios Jurídicos en memoria de Luis Mateo Rodríguez*, tomo I, Derecho Público, Universidad de Cantabria, Facultad de Derecho, 1993, pág. 491.

²³ En la obra con AA.VV. *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 69.

²⁴ Simón Acosta matizó que ambigüedad y vaciedad son notas características de la Constitución de 1978 en materia de Hacienda Local. «El principio de suficiencia en la Hacienda Local», en *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*, Instituto de Estudios Fiscales, 1982, pág. 447.

²⁵ Calvo Ortega ha concretado en este aspecto: «En definitiva, se trata de dos principios, nor-

una circunstancia que limita la autonomía financiera de las Haciendas Municipales, la siguiente argumentación, a la que se refirió Ferreiro Lapatza²⁶, y es que: «Todas las Haciendas públicas que nuestro ordenamiento reconoce, estatal, autonómica, local e institucional, inciden sobre las mismas fuentes de riqueza. sobre la única riqueza existente en el país. e inciden, sobre todo, en cuanto recaban para sí una parte de sus bienes, sobre un único ciudadano-contribuyente.»

No obstante, es necesario manifestar que la importancia del principio de autonomía²⁷ no se observa con igualdad en los distintos tributos que contempla la L.R.H.L., y junto a ello, no incide de igual forma en todos los elementos del tributo, en este sentido ha escrito Calvo Ortega²⁸, que «la autonomía tributaria se ha buscado a través de una cierta discrecionalidad en la utilización del tipo de gravamen y los coeficientes que permite cumplir las exigencias de la reserva de Ley en su primera y básica finalidad de garantía y, al mismo tiempo, permitir que las propias Entidades municipales puedan graduar la presión fiscal dentro de los límites establecidos por la Ley».

Otro aspecto discutido en torno al poder tributario, es si este es originario, o por el contrario se trata de un poder derivado, y el que se considera originario²⁹ es el poder tributario del Estado.

malmente recogidos en los textos constitucionales (en cuanto ambos suponen atribución de poder), que se presentan con unos efectos antitéticos: la reserva de Ley significa un contenido mínimo para determinadas normas emanadas del poder legislativo y la autonomía municipal hace referencia a grupos de materias o zonas de actividad social cuya normación y gestión corresponden a los municipios. El carácter relativo o limitado de la reserva de Ley reduce este aparente antagonismo a aquellos elementos del tributo cubiertos por este instituto constitucional.» El autor pone de manifiesto además que la reserva de Ley es preferente a la autonomía tributaria. En la obra colectiva, *La reforma de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 74.

²⁶ «Análisis constitucional de la nueva Ley reguladora de las Haciendas Locales», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 55-56, pág. 34.

²⁷ Martín Queralt ha señalado en torno a este principio, que se trata de un principio importante, no es programático, sino que tiene un valor normativo inmediato, en su trabajo «La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 35, pág. 467.

²⁸ *La reforma de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 79.

²⁹ Lozano Serrano entiende que «el sentido del término "originaria", al configurar la potestad estatal para el establecimiento de tributos, sólo puede ser el de que tal potestad tiene como único límite a la Constitución, mientras que en el apartado 2.º también se prevé como límite a las Leyes. Los poderes de este apartado, sin embargo, no derivan de los del Estado-persona. Son poderes propios de los entes territoriales, concedidos por el ordenamiento jurídico (...). A través de los distintos pasos por las Cámaras, fue unánime en todo momento la consideración de que -en el esquema del art. 133- Comunidades autónomas y corporaciones locales se perfilaban como sometidas a un doble límite: la Constitución y las Leyes estatales», en su trabajo «La Hacienda Municipal en la Constitución», ob. cit., pág. 125. Pero el autor no concluye en este estado sus reflexiones, sino que llega a la siguiente conclusión: «los Estatutos, al amparo del art. 133.2, y del resto de la Constitución, pueden establecer no sólo los tributos, sino el total régimen financiero de las Corporaciones locales, incluyendo las más diversas potestades en este orden», ob. ult. cit., pág. 128-129; Alarcón García ha matizado que: «La consideración de la existencia de un poder originario del Estado es anterior a la Constitución ya que aparece recogida en el art. 2 de la L.G.T.», en su obra *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit., pág. 105.

La propia Constitución Española recoge esta distinción en el art. 133:

- «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes.»

Centrando nuestra atención en las posiciones doctrinales al respecto, existe una vertiente que defiende el carácter derivado³⁰ del poder tributario municipal; mientras que una segunda señala que el poder tributario de los municipios es originario³¹. Junto a las dos anteriores, existe una tercera³² que entiende que no

Lasarte Álvarez pone de manifiesto que el contenido del poder financiero es distinto para los diversos entes territoriales, lo que supone que si se rechaza la distinción entre poder originario y derivado, es necesario diseñar otros conceptos que aludan a esta diferencia. «Hacienda Local: ¿Autonomía o suficiencia?», *Revista de las Cortes Generales*, ob. cit., pág. 178.-179.

³⁰ Sainz de Bujanda fundamenta la distinción según el poder venga dado en la Constitución directamente a determinados entes, en cuyo caso se habla de poder financiero originario, o que las facultades financieras vengan reconocidas por leyes ordinarias y no directamente por la Constitución, en *Notas de Derecho Financiero*, Ed. Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, tomo I, volumen 2, Madrid, 1976, págs. 4 y 7; Ortiz Díaz, «Consideraciones sobre el régimen jurídico-administrativo de las Haciendas locales», *R.E.A.L.A.*, 227, 1985, págs. 441-458.

³¹ Bayona de Perogordo y Soler Roch entienden que «siguiendo el criterio de la norma de atribución, el poder tributario de los municipios es un poder tributario originario de acuerdo con su fundamento constitucional. Sin embargo el contenido de ese poder tributario es distinto del poder del Estado y de las Comunidades Autónomas porque aquellos entes no pueden, por sí solos, crear tributos y regular sus elementos esenciales; el ejercicio del poder tributario no puede disociarse, en nuestra opinión, del principio de reserva de ley y, al no tener rango legal las Ordenanzas de las Corporaciones locales, la expresión "poder tributario" relativa a estos entes no puede referirse, sino a la titularidad de una potestad normativa secundaria o de segundo grado, en desarrollo de una ley estatal», *Derecho Financiero*, volumen 1, 2.ª edición, Editorial Compás, Alicante, 1989, pág. 423. Entendemos que de esta misma opinión es Alarcón García, que mostrando una postura contraria a la vertida por el Tribunal Constitucional, señala al respecto: «Aún partiendo de la lectura que el máximo intérprete de la Constitución hace del principio de reserva de Ley, se puede afirmar la atribución de autonomía tributaria a las Corporaciones municipales, ya que aunque no tengan capacidad para crear sus tributos propios o para determinar los elementos esenciales de los mismos, gozarán de una "autonomía tributaria relativa" siempre y cuando el legislador se limite a establecer los aspectos fundamentales de éstos, y permita que cada Ayuntamiento regule autónomamente aquellos que no quedan sometidos a la reserva legal. Todo ello sin perjuicio de que esta autonomía no sea plena dado que los tributos propios son sólo una de las varias fuentes de ingresos de las Haciendas locales», en su trabajo *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit., pág. 110; Herrera Molina también se manifiesta al respecto, en este mismo sentido, en su trabajo «Hacienda general y autonomía financiera», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 56, 1987, págs. 544-545; Cayón Galiardo, «Las Haciendas locales (Comentario al art. 142 de la Constitución)», en *Comentarios a las Leyes políticas, Constitución Española de 1978*, tomo X, E.D.E.R.S.A., Madrid, 1985, pág. 556; Ramallo Massanet y Zorzona Pérez se decantan por esta posición en los siguientes términos: «En efecto, desde el punto de vista conceptual, es claro que nos encontramos ante un "poder originario", pues su atribución a las Corporaciones locales se efectúa por la norma primigenia del ordenamiento que se erige en fuente de la que arrancan todas las demás, lo que impide que dicho poder quede al arbitrio del legislador estatal o autonómico, cuyas previsiones no podrían en ningún caso vaciar de contenido el precepto constitucional que atribuye a las Entidades locales el establecimiento y exigencia de tributos», en su trabajo *Autonomía y suficiencia de la financiación de las haciendas locales*, ob. cit., pág. 507.

³² Esta postura es la defendida por Cazorla Prieto, que ha escrito: «La doctrina también ha uti-

debe haber lugar para esta distinción, puesto que las Corporaciones Locales gozan de poder tributario sin necesidad de calificativos.

Al respecto hay que señalar que, tanto las Comunidades Autónomas como el Estado, tienen poder tributario puesto que pueden dictar normas con rango de ley, en consecuencia, son entes que pueden crear tributos. No sucede lo mismo en el supuesto de los entes locales, que al no tener capacidad para dictar leyes, sólo podrán establecer tributos cuando una ley así lo determine. Por lo tanto, estos entes no tienen una total autonomía a la hora de establecer tributos, pero no consideramos que su poder tributario pueda ser calificado como «derivado». Este poder tributario que encuentra su raíz en la autonomía financiera que se otorga a los entes locales, se diferencia de la autonomía financiera del Estado en el principio de legalidad recogido en el art. 31.3 de nuestra Carta Magna³³.

Ferreiro Lapatza³⁴ entiende que a raíz de los arts. 133, 142 y 147 de la Constitución Española, el poder tributario se otorga tanto al Estado, como a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales, en este sentido, matiza que «la Constitución quiere significar y resaltar únicamente que el poder tributario del Estado sólo está condicionado y limitado por la Constitución, mientras que las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales están condicionadas en este terreno, como dice el art. 133.2 de la Constitución, por la Constitución y las leyes.

El poder originario del Estado significa, pues, en la Constitución de 1978 un poder tributario condicionado sólo por la Constitución, pero condicionado también por ella. Condicionado también, en consecuencia, por el reparto de competencias que en ella se hace entre el Estado y las Comunidades Autónomas.»

En este sentido, encontramos muy acertada la argumentación que realiza Alarcón García³⁵ al hilo de lo establecido en el art. 133.2 de la Constitución Espa-

lizado el criterio del reconocimiento constitucional o no del poder tributario de un ente, o el de la remisión a la legislación ordinaria para su delimitación, con el fin de conferir en un caso la modalidad originaria y en otro no. Este criterio, además de formal, pierde fuerza al quedar relegado el fundamento soberano en el que se concatena en buena medida. La presencia de la norma constitucional o de la norma legal infraconstitucional en la configuración del poder tributario de un ente, no puede servir de eje para su calificación como originario o derivado, sino como evidencia de una necesaria coordinación entre las distintas Haciendas, que hace necesario que las de carácter infraestatal vean reducido el ámbito dentro del cual puedan ejercer su poder tributario, sin coloración ni calificativo alguno», en «El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas», *Hacienda Pública Española*, n.º 59, pág. 35.

³³ Véase sobre el alcance de esta cuestión Calvo Ortega, «Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal»; en la obra colectiva, *La reforma de las Haciendas Locales*, t. I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 29-83; Alarcón García, *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit., pág. 106; Lasarte Álvarez, *Autonomía local: ¿Autonomía o suficiencia?*, ob. cit., pág. 167-171.

³⁴ «Análisis constitucional de la nueva ley reguladora de las Haciendas Locales», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 55-56, 1989, pág. 29.

³⁵ *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit. pág. 109.

Casado Ollero ha interpretado la literalidad del art. 133.2 de la Constitución en el siguiente sentido: «El poder exclusivo del Estado para establecer tributos mediante ley, sólo está limitado por la

ñola, entiende que este precepto, «posibilita el establecimiento de los tributos por parte de los ayuntamientos *de acuerdo con lo que se disponga en la ley*, o dicho de otro modo, si una ley lo dispusiese, siendo ésta la que deba manifestar el respeto a la autonomía municipal como garantía institucional, al regular la materia tributaria municipal y al principio de unidad y uniformidad, estableciendo aquellos aspectos que hayan de ser comunes para dar cumplimiento al mismo, coordinando y haciendo complementaria la Hacienda municipal con la estatal y autónoma».

Si deducimos por tanto que los entes locales tienen una determinada autonomía financiera, es necesario dar un contenido a esta autonomía, en este sentido Ferreiro Lapata³⁶, escribió que la autonomía financiera comprende las siguientes facultades:

- a) Poder de establecer y regular los tributos y otros recursos financieros.
- b) Poder presupuestario.
- c) Potestades administrativas de gestionar, liquidar y recaudar los recursos financieros.
- d) Poder sobre las sumas recaudadas.

Pero hemos de poner de manifiesto que si bien es elogiable que los municipios obtengan una determinada autonomía para gestionar sus intereses, que implica, entre otras cosas, la obtención de autonomía financiera, el conseguir un determinado grado de autonomía municipal, se ha hecho a costa del sacrificio de otros principios, en este sentido, se ha referido Checa González³⁷, a los principios de reserva de ley, capacidad económica y autonomía.

Constitución; en cambio, el texto constitucional ordena (art. 133.2.º) que el poder de las Comunidades Autónomas y el de las Corporaciones locales debe estar limitado no sólo por la Constitución –lo que resulta obvio–, sino también por las leyes. Si no se quiere vaciar de contenido el mandato constitucional, ello significa que las leyes. Si no se quiere vaciar de contenido el mandato constitucional, ello significa que las leyes deben definir y enmarcar el poder de las Corporaciones locales para establecer y exigir tributos, pues de no hacerlo así se estaría contraviniendo el aludido precepto», en su trabajo «Sistema financiero local y justicia fiscal», *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Instituto de Estudios Fiscales, volumen I, Madrid, 1985, pág. 772.

³⁶ *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los 17 Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administración Pública de Catalunya, Barcelona, 1985, pág. 6.

³⁷ «La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales», *Impuestos*, n.º 8, 1992, pág. 275. En este mismo sentido, se manifestó Calvo Ortega en los términos que siguen: «En resumen, no es posible, jurídicamente, transgredir los límites mínimos de la reserva de Ley en aras de conseguir una mayor y más adecuada financiación.» Más adelante, el autor escribe: «El principal problema para la extensión y amplitud del principio de autonomía tributaria es su necesaria coexistencia con el principio de reserva de ley y, en mucha menor medida y en determinados ordenamientos estatales, con el poder tributario regional. Aquel principio, que por su naturaleza constitucional obliga al poder legislativo ordinario a precisar determinados elementos de los tributos, constituye el límite principal a la autonomía, entendida, como aquí se ha hecho, como poder de establecimiento y de normación. Más concretamente, la especificidad de la reserva de Ley le va a dar una consideración prioritaria y, en consecuencia, un cierto carácter residual a la autonomía», «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, ob. cit., pág. 65 y 72.

El autor³⁸ se refiere a que debido a la existencia de determinadas actuaciones³⁹, el legislador tendría que haber desistido de jugar a su antojo con el principio de reserva de ley, y vuelve a incidir en el error en la L.H.L., puestos que existen claras manifestación que atentan al principio citado, como es el Impuesto sobre bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Al respecto, Calvo Ortega⁴⁰ señala que: «En definitiva, se trata de dos principios, normalmente recogidos en los textos constitucionales (en cuanto ambos suponen atribución de poder), que se presentan con unos efectos antitéticos: la reserva de Ley significa un contenido mínimo para determinadas normas emanadas del poder legislativo y la autonomía municipal hace referencia a grupos de materias o zonas de actividad social cuya normación y gestión corresponden a los municipios. el carácter relativo o limitado de la reserva de Ley reduce este aparente antagonismo a aquellos elementos del tributo cubiertos por este instituto constitucional.» En consecuencia, el autor establece la preferencia del principio de reserva de Ley sobre la autonomía municipal.

En torno al principio de autonomía, Checa González⁴¹ argumenta que «también queda en entredicho como consecuencia de determinadas prescripciones legales, cuya justificación, en el fondo, se encuentra en el hecho de dirigir la actuación de las Corporaciones Locales en el unívoco sentido de alcanzar, sin fisura alguna, la máxima recaudación posible, para lo cual se la priva, en no pocos casos, de gran parte de su poder de decisión en el manejo de las herramientas tributarias, con los que la autonomía pasa indefectiblemente a un segun-

³⁸ «La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 276.

³⁹ Los comentarios de Checa González tienen su raíz en «la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales, desarrollada después por el Real Decreto 825/1984, de 25 de abril, instrumentos normativos a través de los que (...), se procedió a la creación de un Recargo Municipal sobre el I.R.P.F. y a la liberalización de los tipos de gravamen de las Contribuciones Territoriales Rústica, Pecuaria y Urbana y del propio Recargo que se instauraba, facultando a los Ayuntamientos para fijar las alícuotas sin límite alguno.

La explicación externa de la adopción de estos mecanismos fue el posibilitar el mayor grado de autonomía municipal, pero en el fondo no es descaminado pensar, y sin duda acierta quien lo haga, que la razón última no era otra que dotar de una amplia cobertura de medios económicos a las Haciendas Locales en base a conceder carta blanca a los Ayuntamientos para la libre fijación de un elemento tan esencia para la obligación tributaria como el tipo de gravamen, procedimiento que permitía al Estado eximirse de cualquier tipo de corresponsabilidad fiscal con las Corporaciones Locales, ya que si éstas carecían de fondos suficientes para desarrollar sus competencias, y atender a las necesidades de sus ciudadanos, eran muy libres de utilizar el gran instrumento que tenían en sus manos sin necesidad alguna de acudir al Estado pidiendo más recursos. (...), el Tribunal Constitucional resolvió acertadamente la confrontación, declarando inconstitucional los preceptos de la Ley citada que pugnaban con las exigencias de la reserva de ley (...). En su trabajo «La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 276.

⁴⁰ «Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, ob. cit., pág. 74.

⁴¹ «La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 281.

do plano, a ser sólo un principio al servicio de la suficiencia, convertida así en el objetivo prioritario y más importante».

También creemos que es oportuno señalar que tal y como puso de manifiesto Casado Ollero⁴², «es fácil constatar que el poder impeditivo que la Constitución reconoce al Estado, no puede ser igual que el creado para las Comunidades Autónomas, ni tampoco éste es equiparable al atribuido a las Corporaciones Locales.

No es menester acudir a más argumentos (...), para convenir que el poder de establecer tributos que se confía a los entes locales es sustancialmente más limitado que el atribuido a las Comunidades Autónomas y que éste, a su vez, resulta más recortado que el que la Constitución declara del Estado.»

Ramallo Massanet y Zorzona Pérez⁴³, establecen una postura ecléctica, al respecto señalan que «para dar cumplimiento a las exigencias de la reserva de ley, el establecimiento de tributos locales debe realizarse por una norma de dicha naturaleza, dictada en consecuencia por alguna de las instancias dotadas de poder legislativo. Una vez que la ley haya establecido el tributo y regulado los elementos esenciales del mismo, podrá permitir que las Entidades locales integren su normativa, por supuesto en los ámbitos no cubiertos por la reserva, pero también habilitándolas para que intervengan en la determinación de dichos elementos esenciales, aunque siempre dentro de un marco prefijado por la norma legal, que no puede suponer la libre intervención de la Entidad local ni implicar una simple habilitación en blanco».

La autonomía financiera de los municipios, no sólo se manifiesta en la vertiente de los ingresos, también tiene eco en el gasto público, en este sentido, esta autonomía financiera se pone de manifiesto en la elaboración, aprobación y ejecución por los Entes locales de sus presupuestos, aunque no existe ninguna norma en el Texto Constitucional⁴⁴ que haga referencia a este ámbito de la autonomía financiera. Por el contrario, si existen alusiones⁴⁵ en la Exposición de Motivos de la L.R.H.L.

Lozano Serrano⁴⁶ ha manifestado que «la autonomía presupuestaria, puede afirmarse, es la verdaderamente indicativa de la capacidad y las disponibilidades

⁴² «Sistema financiero local y justicia fiscal», *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Instituto de Estudios Fiscales, volumen I, Madrid, 1985, pág. 771.

⁴³ «Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 508.

⁴⁴ Sobre esta ausencia de previsión constitucional en esta materia, Alarcón García ha señalado que «La ausencia de garantía constitucional para dicha faceta de la autonomía financiera podría ser interpretada en el sentido de negar la protección que de ser recogida le habría sido concedida, pero nosotros nos inclinamos a pensar que la falta de mención expresa se deriva de la obiedad de su existencia», *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit., pág. 126.

⁴⁵ Asimismo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1987 de 27 de febrero, afirma la autonomía presupuestaria. Véanse los comentarios a esta Sentencia que realiza Alarcón García en *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit., pág. 124-125.

⁴⁶ «La Hacienda municipal en la Constitución», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, pág. 116. A mayor abundamiento, el autor establece que: «El presupuesto local constituye de alguna manera

de una Corporación, para determinar sus necesidades y aplicar a ellas su actuación de acuerdo con sus propias prioridades».

De la misma opinión que el autor anterior es Mochón López⁴⁷ que «si bien parece claro que con referencia al fenómeno tributario la autonomía es muy reducida, como consecuencia del principio de legalidad tributaria de los art. 31 y 133 de la CE. Por lo tanto, esta posible autonomía financiera se centraría especialmente en la vertiente del Gasto».

También se manifiesta en el mismo sentido, Varona Albern⁴⁸ que establece al respecto que: «Es lógico que nuestra Constitución haya concebido unos Ayuntamientos con autonomía no sólo para gastar, sino también para ordenar sus propios ingresos. Es cierto que el gasto se presenta como el objeto más idóneo de la autonomía financiera local y donde ésta se puede realizar más plenamente, dadas las importantes limitaciones al poder tributario de los entes locales.» Pero el autor no resta protagonismo a la importancia que tiene la autonomía en la vertiente de los gastos, en sus propias palabras: «Sin embargo, no se debe olvidar que donde mejor se manifiesta el grado de madurez de dicha autonomía es en las decisiones relativas a los tributos propios, ya que son éstas las que verdaderamente responsabilizan y vinculan más estrechamente a los Ayuntamientos con sus electores.» Coincidimos con esta postura en la medida en que no resta importancia a la autonomía en la vertiente de los ingresos.

Sobre la autonomía de los entes locales en el gasto, Alarcón García⁴⁹ señala que «en el ámbito del gasto municipal no se habla de «participación», sino que sea autoriza a los Ayuntamientos a que libremente organicen su gasto, por lo que en este campo se les concede la máxima discrecionalidad. A esto hemos de añadir que la nueva norma ha suprimido el mandato contenido en el anterior Texto Refundido de las Disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, donde se establecían unos gastos que debían ser realizados obligatoriamente por los municipios, lo cual deja constancia de la confianza depositada en los órganos representativos municipales y del deseo de ampliar su margen de decisión en esta materia.»

Tras este estudio, deducimos que la precisión del poder tributario de que disponen los entes locales y la previa autonomía que les es reconocida, es una cues-

la máxima expresión de la autonomía del ente, su más clara manifestación en cuanto esfera distinta de la del Estado y las Comunidades autónomas (...). Las posibilidades que se le den por tanto, de constituir una verdadera radiografía de las aspiraciones y los deseos locales pondrán de relieve, mejor que la vertiente de los ingresos, si los mandatos de los arts. 137 y 140 de la Constitución son algo más que meros *flactus vocis*» Ob. ult. cit., pág. 133.

⁴⁷ «Participación de las Haciendas Locales en los tributos de Estado. Incidencia de la Ley reguladora de las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 466.

⁴⁸ «Gestión catastral y autonomía financiera local», *Estudios Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez*, ob. cit., pág. 494. Consideramos de gran interés las aportaciones que realiza el autor en la pág. 495.

⁴⁹ *Autonomía municipal, autonomía financiera*, ob. cit., pág. 124.

tión de choque de determinados principios, y por tanto, hay que atender a la primacía necesaria que existe de unos sobre otros, y a la posible conjunción que pueda arbitrarse, para lograr una armonía entre ellos.

Pero a pesar de las buenas intenciones, la realidad es otra muy distinta, en este sentido, son acertadas las palabras de Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López⁵⁰ al respecto: «La proyección del poder financiero local en las fuentes del Derecho supone que al Ayuntamiento se le reconoce potestad normativa tributaria, ejercida a través de las denominadas Ordenanzas fiscales, normas reglamentarias que disciplinan los tributos o, en su caso, los procedimientos generales de gestión de los mismos. Pero al afirmarse la competencia exclusiva del Estado sobre el sistema tributario local, se hace privar cualquier norma promulgada por éste sobre lo dispuesto por la Ordenanza. Siendo además la L.H.L. tan detallista en sus previsiones, que en el caso de los impuestos obligatorios ni siquiera es precisa la Ordenanza reguladora, aplicándose directamente la legislación estatal. En el caso de las tasas y las contribuciones especiales, así como en el de los impuestos optativos, se hace preciso, pro una parte, el acuerdo de imposición del Pleno de la Corporación, en el que se adopta la decisión de establecer el tributo; por otra parte, la oportuna Ordenanza reguladora del mismo. También en el caso de los impuestos obligatorios se exige la Ordenanza si el Ayuntamiento utiliza la potestad que le otorga la ley de incrementar los tipos de gravamen respecto a los señalados con carácter general por la L.H.L.»

3. VÍAS DE FINANCIACIÓN

Como ya hemos señalado, la autonomía financiera implica disponer de los medios necesarios para poder hacerla efectiva, y uno de los medios necesarios son los distintos ingresos de que disponen estos entes territoriales, para poder llevar a cabo sus políticas de ingresos⁵¹.

La Constitución establece los recursos de que disponen las Haciendas locales para hacer efectivo el principio de suficiencia en el art. 142, que serán los tributos propios y la participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas. Sobre su contenido Varona Alabern⁵² puso de manifiesto que: «El citado precepto constitucional ha descartado como recursos fundamentales, con buen criterio, otras fuentes de financiación que hubieran podido cercenar la autonomía local, tales como las subvenciones del Estado o de las CC.AA., que indudablemente condicionarían el ejercicio del poder político de los Municipios. Esta actitud del legislador constituyente es digna de alabanza, no sólo por su acen-

⁵⁰ En la obra colectiva *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 8.^a edición, Madrid, 1997, pág. 695.

⁵¹ Véase Simón Acosta, *La autonomía financiera de las regiones*, ob. cit., pág. 22.

⁵² «Gestión catastral y autonomía financiera local», *Escritos Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez*, ob. cit., pág. 493.

drada concepción de la autonomía, sino también por la valentía de configurar un cambio radical en la financiación de las Corporaciones Locales en nuestro país y, en general, en toda Europa.»

Tal y como detalla la L.R.H.L., las posibles fuentes de ingresos de las Haciendas Locales son:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado.
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades municipales.
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- d) Las subvenciones.
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos.
- f) El producto de las operaciones de crédito.
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias, y
- h) Las demás prestaciones de Derecho Público.

Entre dichos recursos hay dos que la Constitución Española considera fundamentales, en la financiación de los Entes locales, estos son: los tributos propios de las Haciendas locales y la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas⁵³. Además la L.R.H.L. diseñó un sistema cuya fuente principal de ingresos son los tributos propios y la participación en los del estado, principalmente⁵⁴.

En este sentido, Varona Alabern⁵⁵ señaló que «cuando el art. 142 de la Constitución declara aquellos dos recursos como los fundamentales en la financiación local está atendiendo a un criterio eminentemente cuantitativo. Es decir, ambos medios deberán constituir la cantidad más elevada del total de sus ingresos».

⁵³ Véase en este sentido, Ramallo Massanet y Zorzona Pérez, que señalan que estos recursos constituyen el «núcleo básico en la financiación local que no puede ser desconocido o ignorado por el legislador -estatal o autonómico-, que debe ordenar la Hacienda local contemplando tales recursos, junto a otros posibles, de modo que se garantice su suficiencia. Y, todavía, dentro de esos recursos fundamentales, los tributos propios y la participación en los del Estado y las CC.AA. han de tener una importancia desigual como fruto de los diversos condicionamientos constitucionales a que se encuentra sujeto su desarrollo efectivo», «Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, M.A.P., 259, 1993, pág. 506.

⁵⁴ En este sentido, Ramallo Massanet y Zorzona Pérez han señalado que se trata de «un sistema que no parece haber resuelto sus problemas de insuficiencia financiera, como pone manifiesto la evolución del endeudamiento local, debida entre otras causas a la limitada posibilidad de incrementar los ingresos procedentes de tributos propios y a la evolución de la participación de las Entidades locales en los tributos del Estado», *Autonomía y suficiencia de las Haciendas locales*, ob. cit., pág. 516.

⁵⁵ «Gestión catastral y autonomía financiera local», *Estudios Jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez*, ob. cit., pág. 493.

Así, estas participaciones suponen en palabras de Mochón López⁵⁶ que «del total recaudado por el Estado y Comunidades Autónomas por conceptos tributarios, parte debe corresponder a las Entidades Locales para financiar intereses que tienen asumidos, y, por lo tanto, éstas participan en su distribución». El autor⁵⁷ distingue esta fuente de financiación de las subvenciones que «no implican esta idea de coordinación, sino, que en principio, nos encontramos ante relaciones de subordinación. Ya que los fondos destinados a subvenciones son propios del «Ente subvencionador», y éste «graciosamente» los aplica a este fin. De tal manera que en la subvención subyace una decisión política, decisión que no aparece en las participaciones, pues éstas son un derecho de los Entes Locales, que además es reconocido como tal por el art. 142 de la C.E.».

La L.R.H.L. señala cual es la materia imponible que constituyen expresamente las fuentes de financiación⁵⁸ de estos entes territoriales. Así, en el ámbito de tributos propios⁵⁹ están, los impuestos que componen la tributación local son, como es por todos conocido, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, El Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los precios públicos, las tasas, las contribuciones especiales.

Además en la práctica, la autonomía de los entes locales para establecer tributos propios es más disminuida de lo que en principio pueda parecer⁶⁰.

⁵⁶ «Participación de las Haciendas Locales en tributos del Estado. Incidencia de la Ley reguladora de las Haciendas Locales», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, n.º 63, 1991, pág. 463.

⁵⁷ Mochón López, «Participación de las Haciendas Locales en tributos del Estado. Incidencia de la Ley reguladora de las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 463.

⁵⁸ Ramallo Massanet y Zorzona Pérez han señalado al respecto que: «la L.R.H.L. ha optado por una mera refundición de las figuras preexistentes, que ya habían demostrado sobradamente su incapacidad para dotar a las Haciendas locales de recursos suficientes y carecían de la necesaria flexibilidad, fundamentalmente por tratarse de impuestos de producto que no tienen relaciones con la actividad económica o la renta y, por ello, resultan inelásticos. En efecto, refundir las Contribuciones Territoriales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, las Licencias Fiscales en el Impuesto sobre Actividades Económicas, incorporando además algunos de los elementos del Impuesto de Radicación, y mantener con ciertas modificaciones el Impuesto de Circulación (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) y el de Incremento de Valor de los Terrenos (Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana), no es precisamente acometer una reforma sustancial que pueda dar solución a los problemas de insuficiencia que ha arrastrado históricamente la Hacienda municipal; ni tampoco parece el modo de sentar las bases de una nueva Hacienda local basada en la autonomía y que se integre en un marco de relaciones racionales —que no deberían ser de simple dependencia— con el resto de las Haciendas públicas. Además, desde esa misma perspectiva de la delimitación de la materia imponible reservada a las Entidades locales, ha de destacarse que el sistema impositivo previsto en la L.R.H.L. se apoya en exceso sobre el gravamen de la propiedad inmobiliaria», en *Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 509.

⁵⁹ Sobre la dimensión del término tributos propios, nos remitimos al estudio que realiza Varona Alabern, «Gestión catastral y autonomía financiera local», *Estudios jurídicos en Memoria de Luis Mateo Rodríguez*, ob. cit., pág. 496 a 501.

⁶⁰ En este sentido, Ramallo Massanet y Zorzona Pérez señalaron que: «Ese valor relativo de la autonomía en el ámbito de los ingresos, que limita su operatividad a los recursos propios de las

Junto a los tributos propios, que constituyen el grueso de la financiación autonómica, está la participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas, recursos que también son fundamentales en la financiación de las Haciendas locales, y que como han puesto de manifiesto Ramallo Massanet y Zorzona Pérez⁶¹, «se constituyen en el instrumento de mayor importancia al servicio de la suficiencia, hasta el punto de que la S.T.C. 96/1990, de 24 de mayo, ha podido señalar que la participación en los tributos del Estado constituye hoy día, para numerosas entidades locales, «la única garantía de supervivencia financiera», calificándola por ello de «garante del funcionamiento de la Hacienda local dentro del conjunto de la Hacienda general»».

Durante muchos años esta ha sido en la práctica la fuente de financiación más importante para las Corporaciones Locales⁶².

En consecuencia el eje fundamental de la financiación de las Haciendas Locales, gira en torno a los tributos propios y la participación en los tributos estatales y de las Comunidades Autónomas, pero hay que convenir que esta forma de financiación no tiene que suponer subordinación de estos entes territoriales respecto a la Hacienda Estatal. En este sentido, se ha manifestado Mochón López⁶³ que ha escrito que «la Hacienda Local se debe coordinar con la Estatal; pues es premisa de la autonomía la existencia de tales relaciones entre ambos niveles de Hacienda. De otra manera, no sería autonomía, sino que nos encontraríamos ante relaciones de independencia, si la Hacienda Local actúa con total libertad. O de centralismo, si la Hacienda Estatal desconoce a la Local».

4. CONCLUSIONES. HACIA UNA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS ENTES LOCALES

Ante este estado del tema objeto de estudio, creemos que es conveniente un repaso por parte del legislador del sistema de financiación de los entes locales,

Haciendas Locales, se ha visto a su vez restringido respecto de una de sus fuentes de financiación fundamentales, mencionada en el art. 142 CE, los tributos propios, como consecuencia, sobre todo, de la jurisprudencia constitucional relativa al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria que, a partir de las S.T.C. 179/1985, de 19 de diciembre y 19/1987, de 17 de febrero, ha venido a reducir en extremo el ámbito de decisión que en la configuración de sus tributos propios corresponde a las instancias locales, pese a tener atribuido constitucionalmente el poder de «establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes» (art. 133.2 CE), «Autonomía y suficiencia de la financiación de las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 503. En sentido similar, Lasarte Álvarez, que señala que: «Si los tributos locales tienen que ajustarse a las leyes y estas Corporaciones no pueden dictar normas de ese rango, ¿cómo podemos afirmar el poder de autonomización de las mismas en ese ámbito?», en su trabajo «Hacienda local: ¿autonomía o suficiencia?», ob. cit., pág. 177.

⁶¹ «Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas locales», ob. cit., pág. 511.

⁶² Mochón López manifiesta que a pesar de la indudable importancia que tiene este tipo de financiación para las entidades locales, mediante las cuales éstos de alguna forma pueden llegar a ser suficientes, y autónomos; pero también considera que no es aceptable que una Hacienda Local se base únicamente en este tipo de financiación. «Participación de las Haciendas Locales en tributos del Estado. Incidencia de la Ley reguladora de las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 465.

⁶³ «Participación de las Haciendas Locales en tributos del Estado. Incidencia de la Ley reguladora de las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 466-467.

especialmente para evitar el nivel de déficit y endeudamiento que tiene estos entes.

Una de las orientaciones que tendría que tomar esta nueva reforma es atender a los principios que informan la financiación de estos entes territoriales, pero sin el menoscabo de unos sobre otros. Este es el caso de principio de capacidad económica, principio esencial en la configuración de un sistema tributario⁶⁴.

Otro de los criterios que deben guiar una posible reforma del sistema tributario local es evitar la superimposición, en este sentido escribió Lago Montero⁶⁵ que «la superimposición se produce porque el Estado tradicionalmente se ha reservado para él grandes fuentes de riqueza impositiva, la renta, el patrimonio, el gasto y lo que ha hecho ha sido relegar a las Corporaciones Locales las figuras marginales, relegar a las Corporaciones Locales aquellos tributos, aquellas figuras que incidan sobre aspectos concretos, habida cuenta de que no quería (ni podía en algún momento) cederle las grandes fuentes de riqueza».

En consecuencia, es necesario que se construya un sistema tributario que no tenga como base fuentes de riqueza que previamente han sido objeto de gravamen en por la Hacienda Estatal, porque el mayor perjudicado es el contribuyente que soporta una excesiva carga fiscal. En este sentido, hemos de señalar que no provea a la Hacienda Municipal de transferencias de la recaudación de la Hacienda Estatal, sino que fundamentalmente se parta del establecimiento de tributos propios, con el ya señalado respeto a los principios que informan nuestro sistema tributario⁶⁶.

Si una posible reforma girara en torno a otras vías, como pudiera ser la financiación a través de la participación en los tributos estatales y autonómicos, ello llevaría consigo, pensamos, una gran limitación de la autonomía financiera⁶⁷.

Abogamos desde estas páginas por una financiación local que no sea una refundición de las figuras que en la actualidad existen en la Ley reguladora de

⁶⁴ Véase el trabajo de Checa González, «La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales», ob. cit., en su totalidad.

⁶⁵ «Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las Corporaciones Locales», pág. 65.

⁶⁶ En el mismo sentido, ya se manifestó Lago Montero que escribió: «Creo que procede reajustar la tributación sobre los grandes ejes de riqueza y distribuirla entre todas las administraciones implicadas, porque son Administraciones Públicas tanto las locales como las autonómicas y como el Estado. Y en ese reparto de poder financiero no tiene sentido el sistema clásico de que solo es el Estado recaude y después transfiera una parte de la recaudación a las Corporaciones Locales. La Hacienda de los Ayuntamientos y, sobre todo, la Hacienda de las Diputaciones, son haciendas de transferencias, se nutren de lo que el presupuesto del Estado le transfiere y si la transferencia no llega, no tiene recursos propios distintos a los que acudir en gran medida. Esto crea dependencia absoluta de las Administraciones locales respecto al Estado (...)», en su trabajo «Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las Corporaciones Locales», pág. 66.

⁶⁷ Véase Melguizo Sánchez, «Haciendas Locales y participación en tributos del Estado», *Hacienda Pública Española*, n.º 75, pág. 185.

las Haciendas Locales⁶⁸, sino que suponga una reforma en todos sus aspectos esenciales, desde la ordenación de las fuentes, mediante la regulación de todos los elementos que les afectan, hasta la fase del procedimiento de gestión y recaudación.

En el ámbito de los impuestos, quizá sea necesario suprimir alguna de las figuras impositivas existentes, bien porque gravan parcelas de renta, gasto o patrimonio que están gravadas por alguno de los impuestos de ámbito estatal, o bien porque la configuración no atiendan a la que debe reunir un tributo.

Además el sistema de financiación está integrado por un conjunto de figuras de poca elasticidad y que no habían resuelto los problemas de suficiencia⁶⁹.

También debemos abogar por un sistema de financiación de los entes locales, que no sea una carga fiscal para el contribuyente, porque tal y como ha señalado Fernández Junquera⁷⁰: «Con frecuencia la tributación municipal incide en situaciones de doble imposición con los tributos estatales, sin que las leyes que los regulan hayan encontrado la fórmula adecuada para su resolución, bien por acudir a deducciones de cuota a bases que no son las idóneas, bien por no permitir la deducción del 100% de lo pagado. El contribuyente se encuentra sometido, por ello, a una agobiante presión fiscal que le conduce, casi forzosamente, al uso de vías de fraude, en cierto modo comprensibles.»

⁶⁸ Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López han manifestado respecto al contenido de la L.R.L.H.: «La reforma no fue más allá de reordenar los tributos ya preexistentes, fijando como obligatorios el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, los tres ya integrantes previamente de la Hacienda municipal y definidos además mediante valoraciones fijas de sus objetos imponibles que provocan una considerable rigidez y escasa adaptación al ciclo económico de los ingresos locales. Junto a ellos, con carácter potestativo, se mantiene el tradicional arbitrio de plusvalías (ahora Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana), introduciendo como única novedad el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que se suma así a la inveterada política de elegir la propiedad inmobiliaria como materia imponible sobre la que siempre ha gravitado la tributación de los municipios», en la obra colectiva *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 696. De la misma forma se manifestó Ferreiro Lapatza, que escribió que «la Hacienda Local que se plasma en la nueva Ley es un producto del puro acarreo histórico, de la pura rutina o si quieren con otras palabras del más puro conservadurismo; no es o, por lo menos yo así lo siento, la reforma que cabría esperar y creo, y así lo he dicho muchas veces, que se ha perdido una ocasión histórica, aunque esto de las ocasiones históricas está muy devaluado porque todo el mundo lo emplea, creo que esta vez si se ha perdido una ocasión histórica, porque debería de haberse producido una verdadera reforma de la Hacienda Local, y no se ha producido, sino que simplemente se ha cambiado el nombre a ciertos tributos y se ha seguido con la Hacienda tradicional», «Principios de la Hacienda Local y competencias CC.AA.», *Palau* 14, n.º 7, 1989, pág. 9; Ramallo Massanet y Zorzona Pérez también se refieren al carácter continuista de la L.R.H.L., «Autonomía y suficiencia de la financiación de las Haciendas locales», ob. cit., pág. 509.

⁶⁹ En sentido similar Ramallo Massanet y Zorzona Pérez, «Autonomía y suficiencia de la financiación de las Haciendas Locales», ob. cit., pág. 500-501.

⁷⁰ «El contribuyente ante la Administración Tributaria», *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, 1985, pág. 273.

En consecuencia, abogamos por una financiación suficiente y autónoma, pero no en detrimento de la capacidad económica y de las garantías de los contribuyentes.

Por último, señalar que una reforma en estos momentos tiene que atender a la existencia de las nuevas formas territoriales supranacionales, nos estamos refiriendo, a la incidencia que tendrán las orientaciones que se dicten desde la Unión Europea en todos los ámbitos de la sociedad, pero especialmente en la economía, y por ende en la actividad financiera, tanto del Estado como de los entes territoriales menores.

Quizá no sepamos concretamente cuales deben ser las líneas que deba seguir el legislador para una posible reforma del sistema de financiación de las Corporaciones Locales, pero de lo que si estamos seguros es que esta reforma y una revisión de este sistema es necesario, en primer lugar porque ya han pasado casi diez años desde que se dictó la L.R.H.L., y en segundo lugar, como ya hemos puesto de manifiesto, porque esta ley no vino a dar perfecto cumplimiento a las necesidades y problemas existentes en el momento de su promulgación.