

La hacienda de los municipios españoles: diagnóstico, evaluación y propuestas para una reforma

NÚRIA BOSCH ROCA
*Catedrática de Hacienda Pública.
Universitat de Barcelona e IEB*

MAITE VILALTA FERRER
*Profesora titular de Hacienda Pública.
Universitat de Barcelona e IEB*

- 1. Introducción**
- 2. La procedencia de los ingresos municipales: breve descripción a través de los datos presupuestarios**
 - 2.1. Los tributos municipales
 - 2.2. Las transferencias recibidas por los municipios
- 3. Valoración del modelo de financiación municipal: insuficiente autonomía financiera, desequilibrio vertical y falta de equidad**
 - 3.1. La insuficiente autonomía financiera de los municipios españoles
 - 3.2. El desequilibrio vertical: la insuficiencia global de recursos. Un problema que se agrava en el tiempo
 - 3.3. La equidad horizontal en los municipios españoles: un objetivo no planteado
- 4. Propuestas para una futura reforma de la hacienda local**
 - 4.1. Una mirada al sistema comparado
 - 4.1.1. *La dimensión de los municipios*
 - 4.1.2. *Las funciones de gasto de los Gobiernos locales*
 - 4.1.3. *La financiación local*
 - 4.2. Grandes líneas de reforma
 - 4.2.1. *Reforma de la organización territorial*
 - 4.2.2. *Reforma competencial*
 - 4.2.3. *Reforma del sistema de financiación*
- 5. Bibliografía**

Artículo recibido el 08/01/2024; aceptado el 24/01/2024.

Resumen

Este artículo describe y evalúa la situación actual de la hacienda de los municipios españoles y, en base a la experiencia comparada, señala algunas líneas para tener en cuenta en una futura posible reforma.

Se hace una valoración del modelo, poniendo énfasis en la insuficiente autonomía financiera de los municipios, el desequilibrio vertical y la falta de equidad horizontal. El artículo concluye en la necesidad de afrontar la actual organización territorial con un exceso de pequeños municipios, clarificar el marco competencial, incrementar el volumen de recursos en manos de los municipios, reforzar la cesta tributaria local y mejorar el funcionamiento de las actuales subvenciones con un objetivo nivelador.

Palabras clave: *financiación municipal; autonomía tributaria; nivelación fiscal.*

The treasury of Spanish municipalities: diagnosis, evaluation and proposal for reform

Abstract

This article offers an analysis of the current state of Spanish municipal treasuries and provides a comprehensive evaluation thereof. Drawing upon comparative legal frameworks, it identifies key areas warranting attention for potential reform. The discussion centers on the insufficient financial autonomy of municipalities, vertical imbalances, and disparities in horizontal equity. It underscores the imperative to revisit several facets, including the proliferation of small municipalities, clarification of jurisdictional frameworks, augmentation of municipal resources, enhancement of local tax structures, and optimization of subsidy mechanisms with an aim toward equitable distribution. This examination underscores the importance of municipal financing, tax autonomy, and tax equalization in fostering sustainable and balanced local governance.

Keywords: *municipal financing; tax autonomy; tax equalization.*

1

Introducción

El objetivo de este estudio es describir y evaluar la situación actual de la hacienda de los municipios españoles y, en base a la experiencia comparada, señalar algunas líneas de reforma.

El actual modelo de financiación local deriva de un marco legal diseñado en 1988. Después de varias décadas de existencia se pone de manifiesto la necesidad de una profunda reforma, que permita una adecuada adaptación a los cambios socioeconómicos que se han producido durante este periodo.

El artículo se estructura en 4 apartados, siendo el primero esta introducción. En el segundo apartado se describe el actual modelo de financiación local a partir del análisis de los datos correspondientes a la última liquidación disponible de los presupuestos municipales. El tercer apartado hace una valoración del modelo, poniendo énfasis en la insuficiente autonomía financiera de los municipios, el desequilibrio vertical y la falta de equidad horizontal. En el cuarto y último apartado se describen las principales líneas de reforma del sistema de financiación municipal a partir del análisis crítico realizado en el apartado anterior y del análisis del sistema comparado, que se examina en este mismo apartado.

2

La procedencia de los ingresos municipales: breve descripción a través de los datos presupuestarios

El cuadro 2.1 muestra que en 2021 el conjunto de municipios pertenecientes a las comunidades autónomas (CC. AA.) de régimen común obtuvo un total de 55 548,06 millones de euros, y los pertenecientes a las CC. AA. de régimen foral, 3587,30 millones de euros. Ello significa que dispusieron de una media de 1248,00 y de 1247,53 euros por habitante, respectivamente. Si bien esta cifra es prácticamente igual, la procedencia de los ingresos difiere en un caso y otro.

En los municipios de las CC. AA. de régimen común, la principal vía de obtención de sus ingresos son los impuestos (representan un 41,0 %), que, junto con las tasas, los precios públicos y las contribuciones especiales, aportan más de la mitad de sus recursos (el 54,9 %). En cambio, en los municipios forales el peso de los recursos procedentes de impuestos es menor, representan tan solo el 24,1 % del total; si a este porcentaje se le añaden las tasas, los precios públicos y las contribuciones especiales, la cifra asciende al 40,9 %, de manera que en los municipios forales los tributos aportan menos de la mitad de sus ingresos. En este caso, la principal fuente de recursos son las transferencias, que suponen el 53,8 % del total, mientras que este porcentaje es del 37,3 % en los municipios de las CC. AA. de régimen común.

Además de los tributos y las transferencias, los municipios han obtenido recursos de operaciones financieras, fundamentalmente del endeuda-

miento. Estas operaciones han aportado a los municipios forales el 1,3 % del total de ingresos, mientras que a los municipios de régimen común les han aportado el 5,8 %. Finalmente, los recursos procedentes del uso y la venta del patrimonio municipal (ingresos patrimoniales y enajenación de inversiones reales) representan el 4,0 % en los municipios forales y el 2,1 % en los de régimen común.

Cuadro 2.1. Procedencia de los ingresos de los municipios españoles. Liquidación 2021

	municipios de las CC. AA. de régimen común			municipios de las CC. AA. de régimen foral		
	Millones €	€ habitante	%	Millones €	€ habitante	%
Impuestos	22 800,95	512,27	41,0 %	865,66	301,04	24,1 %
Tasas, precios públicos, contribuciones especiales, otro	7701,67	173,03	13,9 %	600,34	208,77	16,7 %
Ingresos patrimoniales	792,40	17,80	1,4 %	70,38	24,48	2,0 %
Enajenación inversiones reales	354,54	7,97	0,6 %	72,22	25,12	2,0 %
Transferencias	20 698,20	465,03	37,3 %	1930,43	671,33	53,8 %
Corrientes	18 312,22	411,42	33,0 %	1838,86	639,49	51,3 %
Capital	2385,98	53,61	4,3 %	91,57	31,84	2,6 %
Ingresos financieros	3200,30	71,90	5,8 %	48,27	16,79	1,3 %
TOTAL	55 548,06	1248,00	100,0 %	3587,30	1247,53	100,0 %

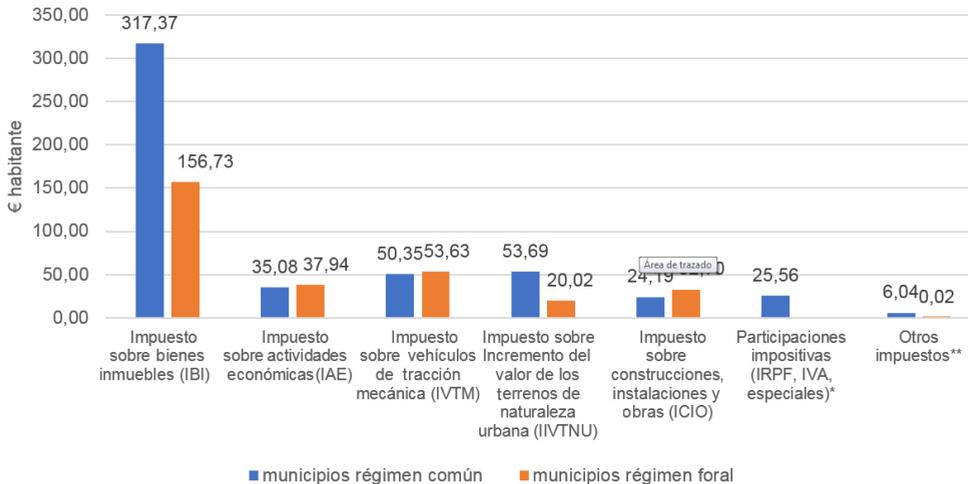
Fuente: Elaboración propia a partir del Ministerio de Hacienda.

2.1 Los tributos municipales

El principal impuesto que forma parte de la cesta tributaria de los municipios españoles es el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). Tal y como muestra el gráfico 2.1, este impuesto aporta, al conjunto de municipios de régimen común, una media de 317,37 euros por habitante (ello supone el 61,9 % de los recursos procedentes de figuras impositivas); y a los municipios de régimen foral este impuesto les aporta 156,73 euros por habitante (el 52,1 % de los ingresos impositivos). Esto permite afirmar que el modelo de financiación municipal en el Estado español pivota, fundamentalmente, sobre este impuesto que grava la propiedad inmueble.

El IBI, junto con el impuesto sobre actividades económicas (IAE) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), son impuestos obligatorios, mientras que los otros dos, el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), son potestativos. El IAE y el IVTM aportan conjuntamente a los municipios de las CC. AA. de régimen común una media de 85,42 euros por habitante; esta cifra es de 91,58 euros por habitante para los municipios forales. Y los dos últimos (el IIVTNU y el ICIO) aportan conjuntamente una media de 77,88 euros por habitante a los municipios de régimen común y de 55,72 euros por habitante a los de régimen foral.

Gráfico 2.1. Ingresos de los municipios procedentes de impuestos. € habitante. 2021



(*) Estas participaciones solo las tienen los municipios de más de 75 000 habitantes, las capitales de comunidad autónoma, capitales de provincia y los municipios declarados turísticos.
 (**) Incluye: impuesto general indirecto canario, impuestos extinguidos, impuesto gastos suntuarios (cotos caza y pesca).

Fuente: Elaboración propia a partir del Ministerio de Hacienda.

Los municipios de más de 75 000 habitantes y las capitales de provincia o comunidad autónoma de las CC. AA. de régimen común disponen de participaciones territoriales en la parte estatal del IRPF, el IVA y los impuestos especiales. Concretamente, se trata de una participación territorializada del 1,6875 % de la cuota líquida del IRPF, del 1,7897 % de la recaudación líquida del IVA imputable al municipio, y del 2,0454 % de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los impuestos sobre alcohol, sobre hidrocarburos y sobre

tabaco. Y los municipios turísticos tienen una participación territorializada del 2,0454 % de la recaudación líquida imputable al municipio del impuesto sobre hidrocarburos y del 2,0454 % del impuesto sobre el tabaco.

Los recursos procedentes de estas participaciones impositivas aportaron en el año 2021 un total de 1137,51 millones de euros a dichos municipios, que supone el 5,0 % del total de los ingresos impositivos del conjunto de los municipios de régimen común.

La regulación de todos estos tributos municipales compete al Gobierno central. Es decir, es una ley estatal la que determina su configuración y funcionamiento. Los ayuntamientos disponen de cierta capacidad de decisión sobre algunos elementos de dichos impuestos, que se concreta en la potestad normativa que ejercen a través de las ordenanzas fiscales. Cabe destacar que la Ley Orgánica de Financiación de las CC. AA. (LOFCA) prevé la posibilidad de que los Gobiernos autonómicos establezcan tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a los entes locales, estableciendo, en este caso, medidas de compensación o coordinación.

Además de los impuestos, la cesta tributaria de los municipios está integrada por una extensa variedad de tasas y precios públicos. Como muestra el cuadro 2.1, estas fuentes aportan a los municipios de las CC. AA. de régimen común el 13,9 % del total de sus ingresos (173,03 euros por habitante), y a los municipios forales el 16,7 % (208,77 euros por habitante). El tipo de servicios que prestan los municipios justifica y facilita el uso de este tipo de figuras basadas en el principio del beneficio. Es decir, se trata de servicios cuya demanda es fácilmente identificable a nivel individual y, por tanto, facilita que aquellos ciudadanos que los utilizan sean los que contribuyan a pagarlos, dado que son los que se benefician directamente de su prestación. Las tasas municipales cuantitativamente más importantes son las de alcantarillado y recogida y tratamiento de residuos. Junto con las tasas y los precios públicos se encuentran también las contribuciones especiales, las multas y los aprovechamientos urbanísticos, pero su peso es cuantitativamente reducido.

2.2

Las transferencias recibidas por los municipios

Tal y como se ha visto anteriormente las transferencias constituyen, junto con los tributos, la otra gran vía de obtención de recursos municipales. Los gráficos 2.2 y 2.3 muestran cuál es la procedencia de estas transferencias (corrientes y de capital) correspondientes al ejercicio 2021. Es fácil observar que su comportamiento es claramente distinto para los municipios de las CC. AA. de régimen

común y los de las forales, debido a las especificidades del modelo de financiación foral.

En primer lugar, el gráfico 2.1 muestra la procedencia de las transferencias corrientes. Para los municipios de las CC. AA. de régimen común estas proceden, fundamentalmente, del Gobierno central (una media de 275,82 euros por habitante, que supone el 67,0 % del total). Se trata, básicamente, de la subvención incondicionada que reciben en forma de Participación Municipal en los Tributos del Estado (PMTE) para los municipios de menos de 75 000 habitantes, y en forma de Fondo Complementario para los municipios de más de 75 000 habitantes y capitales de provincia y de comunidad autónoma.

La distribución de la PMTE entre los distintos municipios se realiza a través de una fórmula en la que intervienen las tres siguientes variables:

a) La población corregida por unos coeficientes que aumentan a medida que lo hace el tamaño del municipio (menos de 5000 habitantes; entre 5000 y 20 000 habitantes; entre 20 000 y 50 000 habitantes; y más de 50 000 habitantes); esta variable pesa el 75 %.

b) El inverso de la capacidad fiscal (con un peso del 12,5 %), que se calcula como la relación existente entre la base imponible media del IBI por habitante de cada ayuntamiento y la propia magnitud del estrato de población del que forma parte, ponderada por la relación entre la población de derecho de cada municipio y la población total de los municipios incluidos en esta modalidad de participación. Los estratos de población son los mismos que se utilizan para ponderar la variable población.

c) El esfuerzo fiscal (con un peso del 12,5 %), cuyo cálculo se realiza a partir de la comparación de los tipos de gravamen aplicados en los impuestos municipales obligatorios (IBI, IAE, IVTM) con los tipos máximos que se pueden aplicar según la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

El cálculo del Fondo Complementario correspondiente a los municipios mayores de 75 000 habitantes se realiza actualizando año a año una cifra correspondiente a un año base (el 2004), aplicando simplemente una tasa de evolución que ha sido la de los ingresos tributarios del Estado (ITE). Concretamente, la formulación es la siguiente:

$$PMTE_{2004}^i = PMTE_{2003}^i \times IE_{2004/2003} \quad (1)$$

$$FC_{2004}^i = PMTE_{2004}^i - PIRPF_{2004}^i - PIVA_{2004}^i - PIIIE_{2004}^i \quad (2)$$

Siendo:

PMTEⁱ: Participación municipal en los tributos del Estado del municipio "i".

IE: Índice de evolución.

FCⁱ: Fondo complementario de financiación del municipio "i".

PIRPFⁱ: Participación municipal en el IRPF del municipio “i”.

PIVAⁱ: Participación municipal en el IVA del municipio “i”.

PIIEEⁱ: Participación municipal en los impuestos especiales del municipio “i”.

Se parte, pues, de la cuantía correspondiente a la PMTE de 2003, que era, hasta entonces, la subvención incondicionada que recibían estos municipios, calculada a través de una fórmula que era igual para todos¹, excepto para Madrid y Barcelona, que gozan de un régimen especial. Esta cuantía inicial se actualizó aplicando un índice de evolución, tal como indica la expresión (1) y que resultó ser la tasa de crecimiento del PIB. A la cuantía resultante se le restó la cuantía de las participaciones en el IRPF, en el IVA y en los impuestos especiales, tal como indica la expresión (2). El resultado fue la cuantía correspondiente a cada municipio del Fondo Complementario para el año 2004. A partir de entonces, la cuantía correspondiente a cada municipio procedente de este fondo evoluciona, anualmente, según la tasa de crecimiento de los ITE. Es decir, el volumen correspondiente al Fondo Complementario se obtiene para cada ejercicio presupuestario, multiplicando el volumen del año base del sistema (2004) por el incremento que experimentan los ITE entre el año base y el año al que corresponda.

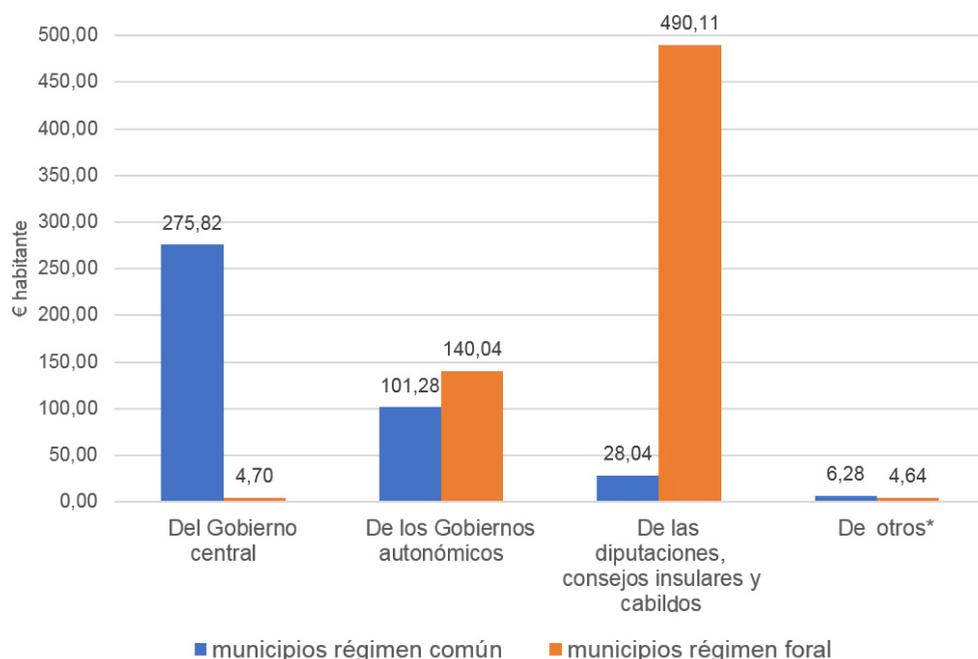
Para los municipios de régimen foral las transferencias corrientes procedentes del Gobierno central son cuantitativamente poco significativas (4,70 euros por habitante, lo que supone el 0,74 % del total)². En este caso, proceden, fundamentalmente, de las diputaciones forales (en el caso del País Vasco) y del Gobierno de la Comunidad Autónoma (en el caso de Navarra). Las diputaciones forales transfieren a sus municipios una media de 490,11 euros por habitante que supone el 76,6 % del total; se trata, por tanto, de una cifra significativamente superior a la que las diputaciones de los territorios de régimen común transfieren a sus municipios (una media de 28,04 euros por habitante). Ello se explica por la existencia del concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País

1. Las variables y las ponderaciones que se utilizaban eran las siguientes: el 75 % en función de la población municipal ponderada, de acuerdo con unos coeficientes que aumentaban al aumentar la población; el 2,5 % de acuerdo con las unidades escolares; el 8,5 % de acuerdo a la inversa de la capacidad recaudatoria; el 14 % de acuerdo con el esfuerzo fiscal medio ponderado por la población.

2. Véase Anglès Juanpere (2018) para un mayor detalle sobre el funcionamiento de las transferencias a los municipios en el sistema foral. Precisamente, cuando se calcula el “cupó” que el Gobierno de la Comunidad Autónoma del País Vasco transfiere al Gobierno central en concepto de pago por las cargas no asumidas, se realiza un ajuste por la participación de los entes locales forales en los ingresos no concertados. Concretamente, se transfiere al Gobierno de la Comunidad Autónoma foral una cuantía igual a la parte proporcional a los ingresos no concertados de la participación de sus municipios y diputaciones en la participación de los entes locales en los ingresos del Estado.

Vasco (y del convenio económico en el caso de Navarra) que conlleva, entre otras diferencias, una configuración de los mecanismos de participación de los municipios en sus ingresos tributarios (los concertados) no equiparable a la de los existentes en los municipios de las CC. AA. de régimen común. La participación de los municipios de Navarra y del País Vasco en los ingresos forales constituye su principal fuente de financiación. Dicha participación se canaliza, fundamentalmente, a través de fondos incondicionados cuya distribución se realiza utilizando un índice de necesidades de gasto (en el caso de Navarra, constituido por variables como la población, la extensión del suelo urbano, la población igual o superior a 65 años, la población inmigrante, la superficie,...) y un índice de capacidad fiscal (en el caso de Navarra, constituido por bases fiscales como las de la contribución territorial, el IAE, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y el valor catastral).

Gráfico 2.2. Procedencia de las transferencias corrientes recibidas por los municipios. € habitante. 2021

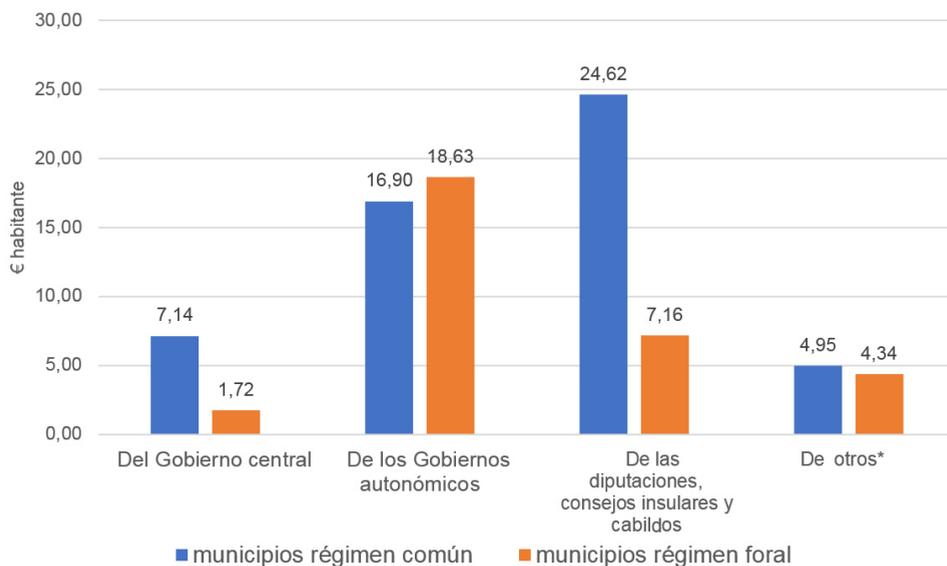


(*) Incluye: consejos comarcales, áreas metropolitanas, empresas privadas, exterior, familias e instituciones sin ánimo de lucro, consorcios, entes públicos y sociedades mercantiles de la entidad local, mancomunidades, entidades locales menores, entidades que agrupan a municipios.

Fuente: Elaboración propia a partir del Ministerio de Hacienda.

Las transferencias corrientes que reciben los municipios de las CC. AA. de régimen común procedentes de sus respectivos Gobiernos autonómicos (una media de 101,28 euros por habitante) suponen un 24,6 % del total. Se trata de recursos que dichos Gobiernos canalizan, básicamente, a través de un amplio abanico de subvenciones específicas destinadas a la financiación de diferentes tipos de servicios públicos (servicios sociales, vivienda, guarderías, etc.), y a través de algunos fondos incondicionados. Asimismo, las transferencias que los municipios de las CC. AA. de régimen común reciben de sus diputaciones, cabildos o consejos insulares ascienden a una media de 28,04 euros por habitante, lo que supone un 6,8 % del total.

Gráfico 2.3. Procedencia de las transferencias de capital recibidas por los municipios. € habitante. 2021



(*) Incluye: consejos comarcales, áreas metropolitanas, empresas privadas, exterior, familias e instituciones sin ánimo de lucro, consorcios, entes públicos y sociedades mercantiles de la entidad local, mancomunidades, entidades locales menores, entidades que agrupan a municipios. Fuente: Elaboración propia a partir del Ministerio de Hacienda.

El gráfico 2.3 muestra la procedencia de las transferencias de capital recibidas por los ayuntamientos, que son las que van destinadas a financiar gastos de inversión municipal. Es fácil ver que el comportamiento es bien distinto del de las corrientes. En ese caso, son las que proceden

de las diputaciones, consejos insulares y cabildos las cuantitativamente más importantes para los municipios de las CC. AA. de régimen común (una media de 24,62 euros por habitante que supone el 45,9 % del total), seguidas de las procedentes de sus respectivos Gobiernos autonómicos (una media de 16,90 euros por habitante que supone el 31,5 % del total). Esto significa que el 77,5 % de las transferencias que reciben los ayuntamientos de régimen común para financiar sus inversiones procede de diputaciones y Gobiernos autonómicos. En este caso, las procedentes del Gobierno central representan el 13,3 % (una media de 7,14 euros por habitante); y de entre las que proceden de otros entes u organismos (una media de 4,95 euros por habitante), destacan las concedidas por organismos exteriores, concretamente de la Unión Europea (representan alrededor de un 5,0 %).

Para los municipios forales las transferencias de capital proceden, básicamente, de sus Gobiernos autonómicos (una media de 18,63 euros por habitante que representa el 58,5 % del total), seguidas de las concedidas por las diputaciones forales (una media de 7,16 euros por habitante que representa el 22,5 % del total). Las procedentes del Gobierno central (una media de 1,72 euros por habitante) suponen un 5,4 % del total.

3

Valoración del modelo de financiación municipal: insuficiente autonomía financiera, desequilibrio vertical y falta de equidad

El actual modelo de financiación de los municipios españoles, descrito brevemente en el punto anterior, fue diseñado a partir de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, y su posterior reforma (Ley 51/2002, de 27 de diciembre). Han pasado muchos años y se podría afirmar que, a día de hoy, este modelo presenta algunos problemas a la hora de dar cumplimiento, fundamentalmente, a tres principios básicos de una hacienda descentralizada como son el de la autonomía financiera, el desequilibrio vertical y la equidad horizontal. A continuación, se exponen los principales argumentos que permiten sustentar esta afirmación y se apuntan posibles vías de solución³.

3. Para una mayor profundización sobre la problemática del modelo de financiación municipal y sus posibles vías de solución, véanse Suárez Pandiello (2008); Vilalta (2015); Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local (2017); Salinas *et al.* (2021); Rubio Guerrero (2023).

3.1

La insuficiente autonomía financiera de los municipios españoles

Los Gobiernos son fiscalmente autónomos si disponen de capacidad para tomar decisiones sobre cuánto, cómo y en qué gastan, y sobre cuánto y cómo obtienen sus ingresos. Es decir, un Gobierno goza de autonomía fiscal si puede decidir cómo gasta y cómo ingresa. Ello solo es posible si buena parte de sus ingresos proceden de fuentes de financiación incondicionadas y, fundamentalmente, de figuras tributarias propias. Es decir, es necesario que los ingresos de los Gobiernos procedan, mayoritariamente, de los tributos que les pagan sus ciudadanos. Es por ello que el peso que representan los ingresos tributarios sobre el total de ingresos que tiene un Gobierno indica, en cierta medida, su grado de autonomía fiscal, siendo este un indicador muy sintético.

Cabe tener en cuenta que lo que realmente contribuye a hacer fiscalmente autónomos a los Gobiernos es tener capacidad normativa sobre los tributos, así como de gestión y administración. Es decir, es necesario que los Gobiernos tengan un cierto poder legislativo para poder decidir sobre los elementos esenciales de las diferentes figuras que integran su cesta tributaria (tipo impositivo, cálculo de la base imponible, deducciones, bonificaciones, mínimos exentos, etc.); y al mismo tiempo, también es necesario que puedan tomar decisiones que afecten a la gestión y la administración de estas figuras, lo cual está directamente relacionado con aspectos como la lucha contra el fraude fiscal, la evasión de impuestos, o las formas de pago de los impuestos por parte de la ciudadanía, etc.

Asegurar la autonomía fiscal y financiera de los Gobiernos subcentrales evita su dependencia respecto de las transferencias procedentes de otras Administraciones. Es decir, según cuales sean el peso y la composición de la cesta tributaria en manos de un Gobierno, este puede ser más o menos fiscalmente autónomo o fiscalmente dependiente, y tanto la teoría económica como el sistema comparado muestran las ventajas de la primera alternativa y las desventajas de la segunda. Así es, el ejercicio de la autonomía fiscal por parte de los Gobiernos tiene efectos económicos muy recomendables. Entre ellos, destaca su contribución a la corresponsabilidad fiscal, es decir, incentiva comportamientos fiscalmente responsables, dado que facilita la *rendición de cuentas* ante los ciudadanos, y contribuye a reducir los problemas provocados por la llamada “ilusión fiscal”, que se produce cuando la ciudadanía tiene una percepción errónea del coste “real” de los servicios que recibe de sus respectivos Gobiernos. Si el ciudadano percibe correctamente la relación que existe entre lo que paga a cada uno de los Gobiernos

que integran su Estado compuesto y qué servicios recibe de cada uno de ellos, esto contribuye a que todos ellos actúen más eficientemente. Por el contrario, si hay algún Gobierno al que los ciudadanos no pagan ningún impuesto, o casi ninguno, puesto que los pagan casi todos a otro/s Gobierno/s, puede suceder que el ciudadano piense que lo que recibe del primero no vale nada, dado que no le cuesta nada. Esto significa que tiene “ilusión fiscal”, y, en este caso, la *rendición de cuentas* se llevará a cabo sobre la base de una información no veraz, errónea. Es por ello que cuanta más capacidad de decisión tienen los Gobiernos sobre la obtención de sus ingresos (los tributos) más eficientes son. Y es por ello también que existen argumentos muy potentes a la hora de defender la existencia de espacios fiscales propios para cada nivel de gobierno que integre los Estados compuestos, como ocurre, y veremos más adelante, en los países que pueden servir de referencia. Un buen diseño del modelo de financiación de los Gobiernos subcentrales debe contemplar, pues, el cumplimiento de este principio de autonomía fiscal, lo que viene determinado, tal como acabamos de describir, por la composición y el volumen de la cesta tributaria.

Actualmente, el porcentaje de ingresos municipales procedentes de figuras tributarias (impuestos, tasas, precios públicos y contribuciones especiales) es de, aproximadamente, un 55 % para los municipios de las CC. AA. de régimen común, y de un 41 % para los forales, tal y como veíamos en el cuadro 2.1. Los ayuntamientos pueden tomar decisiones sobre determinados elementos de estas figuras tributarias, dado que, en este contexto, ostentan potestades normativas, de gestión y de naturaleza administrativa. Ello permite afirmar que los Gobiernos municipales disponen de cierta capacidad para tomar decisiones sobre unas fuentes de ingresos que les aportan poco más de la mitad de sus ingresos, en el caso de los de régimen común, y por debajo de la mitad en el caso de los forales. Ello pone de manifiesto su dependencia respecto de las decisiones que tomen las otras Administraciones en relación con sus ingresos a través del cálculo y funcionamiento de las transferencias. En el caso de los municipios de régimen común esta dependencia es, sobre todo, de la Administración central, mientras que los municipios forales dependen, fundamentalmente, de las decisiones que toman las diputaciones forales y el Gobierno de la comunidad autónoma.

Además, cabe tener en cuenta que la configuración del marco legal que determina el diseño de los elementos esenciales de las figuras impositivas municipales es competencia del Estado. Es decir, son normas legales aprobadas por las Cortes Generales —o, en su caso, por el Ejecutivo— las que establecen la estructura tributaria de los Gobiernos municipales. Y se trata de leyes que han sido aprobadas hace mucho tiempo (1988, 2002), y en las

que, tal como se señalará más adelante, sería recomendable la introducción de ciertas reformas. No llevarlas a cabo por parte del Gobierno central es una muestra más del grado de dependencia de los Gobiernos municipales, que no disponen de mecanismos institucionales adecuados que obliguen a iniciar el procedimiento de reforma de su propio modelo de financiación y, más concretamente, de su cesta tributaria.

Ello permite concluir que sería deseable aumentar el grado de autonomía fiscal de los municipios, es decir, reducir su dependencia respecto de los recursos procedentes de las otras Administraciones (sobre todo de la Administración central en el caso de los municipios de régimen común, y de las Administraciones forales en el caso de los de régimen foral).

3.2

El desequilibrio vertical: la insuficiencia global de recursos. Un problema que se agrava en el tiempo

En un Estado compuesto en donde se ha producido una distribución de competencias entre distintos niveles de gobierno, es conveniente que la distribución de los ingresos se realice teniendo en cuenta las necesidades de gasto que comporta el ejercicio de estas competencias. Es decir, es necesario asegurar que los diferentes niveles de gobierno (en nuestro caso, el central, el autonómico y el local) dispongan del mismo grado de cobertura de sus necesidades de gasto. Si ello se produce se estará dando cumplimiento al principio de equilibrio vertical.

Puede ocurrir que con los tributos que se han asignado a cada nivel de gobierno exista un desequilibrio vertical inicial, es decir, que uno de los niveles de gobierno, generalmente el central, disponga de más recursos tributarios de los necesarios para cubrir la prestación de los servicios acordados, mientras que los demás niveles de gobierno no dispongan de recursos suficientes. Es evidente que se trata de una situación de desequilibrio que deberá ser reparada. La solución suele pasar por diseñar mecanismos de subvenciones intergubernamentales de carácter incondicionado. El mecanismo es el siguiente: si el Gobierno central dispone de más recursos tributarios de los que necesita para cubrir sus responsabilidades de gasto, deberá transferir parte de ellos, en forma de subvenciones, a los Gobiernos subcentrales. Esto explica que, generalmente, los modelos de financiación de los Gobiernos subcentrales se configuren a través de dos grandes vías de obtención de ingresos: una cesta tributaria y una subvención incondicionada que da cumplimiento al principio de equidad vertical.

Tal y como está diseñado el modelo de financiación de los municipios del Estado español, el instrumento que, en el caso de los municipios de régimen común, debería permitir dar cumplimiento al equilibrio vertical, debería ser, precisamente, la subvención incondicionada que reciben del Gobierno central (la PMTE y el Fondo Complementario que han sido descritos en el punto anterior). Es decir, la suma de los ingresos potenciales obtenidos a través de la cesta tributaria y esta subvención debería permitir a los ayuntamientos cubrir sus necesidades de gasto. De entrada, cabe señalar que el volumen global de esta subvención nunca ha sido calculado teniendo en cuenta este objetivo equilibrador. Incluso si se aceptara que en algún momento, por ejemplo cuando se llevó a cabo la reforma de la ley de las haciendas locales en 2002, se hubiera calculado con este propósito, los cambios que se han dado a lo largo de estos años, tanto a nivel económico como social, justificarían una revisión al alza de aquella cuantía. Nada de ello se ha producido. Es decir, nunca se ha partido de una situación inicial (un año base) en la que se acordara la existencia de un reparto verticalmente equilibrado de los ingresos; y asimismo, en ningún momento se han diseñado mecanismos de seguimiento y actualización del sistema, que permitieran dar estabilidad a las haciendas municipales a lo largo del tiempo, restableciendo, de este modo, el equilibrio inicialmente pactado.

Se han dado, a lo largo de los últimos años, un conjunto de circunstancias que permiten defender la existencia de un ensanchamiento del desequilibrio vertical, en contra de los Gobiernos municipales. Es decir, el desequilibrio se va agravando a lo largo del tiempo, y lo peor es que no existen mecanismos para solucionar esta situación. Algunas de las circunstancias que explican este mayor desequilibrio vertical son las siguientes:

- a) El establecimiento de cambios normativos, por parte del Gobierno central, que suponen una disminución de los recursos tributarios potenciales de los municipios. Por ejemplo, la práctica supresión en su día del IAE, cuya compensación a través de una subvención ha sido insuficiente.
- b) El establecimiento de cambios normativos, por parte del Gobierno central y los Gobiernos autonómicos, que han provocado un aumento de las obligaciones de gasto de los municipios. Por ejemplo, la Ley 39/2006 de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, o la Ley Orgánica 3/2007 para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, etc.
- c) El comportamiento expansivo de las necesidades de gasto de los Gobiernos municipales por razones estructurales. La proximidad

de los ayuntamientos a las demandas ciudadanas, junto con la no existencia de un marco competencial claro y definido de los municipios, explica que los consistorios municipales hayan ido asumiendo a lo largo de los últimos años la prestación de un conjunto de servicios a los que no están legalmente obligados (Vilalta, 2008). Simplemente el fuerte aumento de población que han experimentado algunos municipios explicaría el incremento de sus necesidades de gasto. Ello se puso claramente de manifiesto con la pandemia provocada por la COVID-19, cuando los ayuntamientos tuvieron que hacer frente a nuevas situaciones de la población no previstas.

- d) El comportamiento a la baja de las bases imponibles de algunos impuestos en manos de los Gobiernos municipales por causas coyunturales. Tal y como se ha expuesto anteriormente, en la cesta tributaria de los municipios españoles se encuentran impuestos relacionados con la actividad inmobiliaria, por lo que su potencial recaudatorio ha disminuido sensiblemente durante los últimos años, coincidiendo con la fuerte crisis económica iniciada en 2008, que afectó intensivamente al sector de la construcción y la compraventa de propiedad inmueble (Suárez-Pandiello, 2011), y, posteriormente, con la crisis económica provocada por la pandemia de la COVID-19 (Vilalta, 2021) . Además, la sentencia del Tribunal Constitucional referente al impuesto municipal sobre plusvalías (o impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana) ha supuesto una importante merma de recursos para los municipios.

3.3

La equidad horizontal en los municipios españoles: un objetivo no planteado

Es frecuente que entre los Gobiernos de un mismo nivel (regional o local) se den situaciones de desigualdad financiera. Ello es debido a que los ingresos potenciales que obtienen los Gobiernos a través de una misma cesta tributaria son diferentes por unidad de necesidad (por ejemplo, por población), realizando un mismo esfuerzo fiscal. Esto se debe a que las bases imponibles de los tributos que integran esta cesta están distribuidas de forma desigual en el territorio, generando, de este modo, una situación inicial de desigualdad. Cabe tener en cuenta que la capacidad fiscal de los Gobiernos

es distinta, y que suele estar territorialmente distribuida de forma desigual. Esta desigualdad pone de manifiesto la existencia de una situación que se conoce con el término de inequidad horizontal.

Tanto la literatura económica como el sistema comparado muestran la conveniencia de reparar esta situación, es decir, se aconseja dar cumplimiento a algún principio de equidad horizontal. Se trata, en este caso, de incorporar al modelo de financiación de los Gobiernos subcentrales algún mecanismo cuyo objetivo sea la equidad. Y para ello existen las llamadas subvenciones de nivelación, cuyo papel, dentro del modelo de financiación de los Gobiernos subcentrales, es precisamente conseguir que, sea cual sea la capacidad tributaria de los Gobiernos, acaben disponiendo todos ellos de un volumen igual o similar de recursos que les permita cubrir sus necesidades de gasto, pidiendo a sus ciudadanos el mismo esfuerzo fiscal. Las subvenciones de nivelación pretenden evitar, de este modo, que los Gobiernos con menores ingresos tributarios potenciales se vean abocados, o bien a prestar un nivel de servicios inferior a la media, o bien a pedir un mayor esfuerzo a sus ciudadanos para poder prestar el mismo nivel de servicios que la media (Castells, 2005). Diseñar el mecanismo de cálculo de las subvenciones de nivelación suele responder a formulaciones técnicamente más o menos complejas. Y existen tres aspectos que son fundamentales a la hora de instrumentarlas. Son los siguientes:

- a. En primer lugar, cabe decidir si se trata de subvenciones de nivelación verticales u horizontales. Esto supone tener que elegir la procedencia de los recursos que se van a utilizar para nivelar. Si los recursos proceden del Gobierno central, se trata de un fondo vertical, y si proceden de los propios Gobiernos subcentrales (unos aportan y otros reciben), se trata de un fondo horizontal.
- b. En segundo lugar, cabe decidir el grado de nivelación, que puede ser total o parcial. En sentido estricto, significa que todos los Gobiernos puedan disponer de un volumen de recursos equivalente, en función de sus necesidades de gasto, siempre que realicen un mismo esfuerzo fiscal y con independencia de su capacidad fiscal. En este caso, el sistema busca un grado de nivelación total o, dicho de otra forma, busca la plena igualdad de los recursos potenciales por unidad de necesidad, de los distintos Gobiernos. En este caso, las subvenciones niveladoras recortan por completo las diferencias iniciales en la capacidad fiscal, dado que todos los Gobiernos acaban teniendo los mismos recursos por unidad de necesidad (por ejemplo, por habitante). Pero en la práctica, la mayoría de países

tienen instrumentados mecanismos que buscan una nivelación parcial, con la intención de aproximar, pero no igualar, los recursos potenciales de los distintos Gobiernos. Se trata de reducir las diferencias, pero no de eliminarlas del todo, respetando el orden existente antes de la nivelación (principio de ordinalidad).

- c. En tercer lugar, es necesario determinar el tipo de nivelación, es decir, qué variables (indicadores de capacidad fiscal y de necesidades de gasto) servirán de base para el cálculo de la subvención que corresponde a cada Gobierno. Existe un amplio consenso en cuanto a que la formulación de una subvención niveladora tenga en cuenta la capacidad fiscal (de forma inversamente proporcional) y las necesidades de gasto (de forma directamente proporcional) de los Gobiernos. Y esto significa que es necesario decidir qué variables se utilizarán para estimar ambos indicadores. Las variables más simples que suelen utilizarse son el PIB para estimar la capacidad fiscal de cada Gobierno y la población para estimar sus necesidades de gasto. De esta forma, la subvención niveladora correspondiente a un Gobierno de un territorio con mucha población y poca capacidad fiscal será más elevada que la de un Gobierno de un territorio con poca población y mucha capacidad fiscal. Pero hay que tener presente que también se pueden utilizar otras variables como indicadores de la capacidad fiscal (por ejemplo, las bases imponibles de los tributos), y las necesidades de gasto (por ejemplo, otras variables demográficas y geográficas, o variables que recogen las diferencias en el coste de prestación de los servicios).

Existen argumentos a favor y en contra de instrumentar un mecanismo de nivelación de una u otra forma (vertical u horizontal; total o parcial; utilizar variables muy simples como indicadores de las necesidades de gasto o de la capacidad fiscal, o, por el contrario, utilizar formulaciones muy complejas para estimar estos indicadores), pero lo que está claro es que la formulación que se acaba adoptando debe ser siempre fruto de una negociación y un pacto.

Dentro del actual modelo de financiación de los municipios españoles, el instrumento que debería dar cumplimiento a este objetivo sería, en el caso de los municipios de las CC. AA. de régimen común, la subvención incondicionada procedente del Gobierno central. Tal y como se ha mencionado en el punto anterior, el volumen global de esta subvención debería ser aquel que permitiera conseguir el equilibrio vertical. Pues bien, el reparto de este volumen de recursos entre los municipios debería hacerse de tal

forma que se consiguiera dar cumplimiento al objetivo de equidad horizontal. Con la distribución de esta subvención deberían eliminarse (nivelación total) o recortarse (nivelación parcial) las diferencias de recursos existentes, inicialmente, en términos de ingresos tributarios potenciales. Pues bien, varios estudios muestran que esta subvención no cumple con ese objetivo. Por tanto, se puede afirmar que estamos ante un mal funcionamiento de una de las piezas clave que definen el modelo de financiación de los municipios españoles (Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local, 2017; Vilalta, 2015).

La principal causa que explica este mal funcionamiento es la no existencia de una definición clara del criterio de equidad al que se pretende dar cumplimiento. Se ha instrumentado una subvención, cuya forma de reparto es diferente para los municipios de menos de 75 000 habitantes (PMTE) y para los de más de 75 000 habitantes (Fondo Complementario), que en ningún caso responde a un objetivo previamente definido y consensuado. Así pues, si existen diferencias significativas en el volumen de recursos que acaban obteniendo los ayuntamientos españoles, se debe, en primer lugar, a que nunca se ha planteado resolver, explícitamente, esta cuestión. Si bien este es el principal problema, el análisis de la formulación utilizada para el reparto de la subvención también ofrece elementos que contribuyen a explicar las causas de la no consecución de una adecuada nivelación de los recursos municipales. Se trata de las siguientes: a) no existe una justificación clara de las variables y ponderaciones que intervienen en el cálculo del indicador de necesidades y del indicador de capacidad fiscal de los Gobiernos municipales españoles; b) no existen mecanismos de actualización y seguimiento de la subvención; c) no está bien fundamentada la justificación del índice seleccionado para calcular la evolución anual del volumen de la subvención, que, tal y como se ha visto anteriormente, es la tasa de evolución de los ITE.

En el caso de los municipios forales, el mecanismo que debería dar cumplimiento al principio de equidad horizontal serían las subvenciones incondicionadas que reciben de sus respectivas diputaciones forales y del Gobierno de la comunidad autónoma. En el caso de Navarra, teniendo en cuenta las variables utilizadas para la distribución de estos recursos, se podría esperar un resultado de una cierta nivelación; sin embargo, para poder comprobarlo sería necesario llevar a cabo un análisis de los datos con más profundidad.

Existen otros principios que además de los citados también deben cumplirse para el buen funcionamiento de una hacienda descentralizada. Se trata de principios como la estabilidad del sistema; la coordinación técni-

ca e institucional desde un punto de vista fiscal entre los distintos Gobiernos; la transparencia y la lealtad institucional. Todos ellos mejorables en el actual sistema de financiación municipal.

4

Propuestas para una futura reforma de la hacienda local⁴

4.1

Una mirada al sistema comparado

Antes de proponer cuáles han de ser las grandes líneas de reforma de la hacienda local española, realizaremos una mirada hacia la hacienda local de otros países de nuestro entorno. Ello nos permitirá, junto al análisis crítico que hemos realizado anteriormente, conocer otros modelos de organización y de financiación de la hacienda local y hacer una comparación con la hacienda local española, lo cual puede ser útil para realizar propuestas de reforma de la misma.

Analizaremos tres aspectos: la organización territorial local, las competencias asignadas a los Gobiernos locales y su sistema de financiación. Los tres aspectos tienen relación, ya que del tamaño de los Gobiernos locales dependen, en parte, las competencias que pueden asumir y los tributos a asignarles. El tamaño condiciona la capacidad de gestión de los entes locales por lo que se refiere a los servicios públicos y a los impuestos.

4.1.1

La dimensión de los municipios

España se caracteriza por un gran número de municipios. En el año 2022 había un total de 8117 municipios⁵, de los cuales el 72 % tienen menos de 2000 habitantes (cuadro 4.1). Un 12 % se sitúan entre 2000 y 4999 habitantes, un 11 % entre 5000 y 19 999 habitantes, y solo un 5 % tienen más de 20 000 habitantes. En cambio, el mismo cuadro muestra cómo los países anglosajones (Reino Unido e Irlanda), Países Bajos, Bélgica, los países nórdicos, e incluso Grecia y Portugal, tienen unos municipios de un tamaño

4. Véase Bosch (2023).

5. https://administracion.gob.es/pag_Home/espanaAdmon/comoSeOrganizaEstado/EntidadesLocales.html.

muchísimo mayor. Por ejemplo, en Reino Unido e Irlanda el 100 % de los municipios tienen más de 20 000 habitantes, y en Dinamarca, el 93 %.

Cuadro 4.1. Municipios por tamaño de población

	% de municipios			
	Menos de 2000 habitantes	De 2000 a 4999 habitantes	5000 a 19 999 habitantes	20 000 o más habitantes
Francia	86 %	9 %	4 %	1 %
España	72 %	12 %	11 %	5 %
Suiza	61 %	23 %	14 %	2 %
Austria	55 %	33 %	10 %	1 %
Alemania	54 %	20 %	20 %	6 %
Italia	44 %	26 %	24 %	6 %
Luxemburgo	37 %	37 %	23 %	3 %
Noruega	22 %	30 %	35 %	13 %
Finlandia	14 %	29 %	40 %	18 %
Grecia	7 %	6 %	33 %	54 %
Portugal	2 %	11 %	46 %	41 %
Dinamarca	1 %	2 %	4 %	93 %
Bélgica	1 %	11 %	62 %	26 %
Países Bajos	1 %	1 %	30 %	69 %
Irlanda	0 %	0 %	0 %	100 %
Suecia	0 %	5 %	53 %	42 %
Reino Unido	0 %	0 %	0 %	100 %

Fuente: De Mello (2019).

Muchos de estos países han conseguido estas grandes dimensiones de sus municipios porque han llevado a cabo reformas de su organización territorial, fusionando municipios. Por ejemplo, los países nórdicos (Suecia, Dinamarca, Finlandia) a nivel local gestionan los servicios del Estado del bienestar (salvo las pensiones), lo que lo facilita el hecho de disfrutar de Gobiernos locales grandes. Los países nórdicos han optado por reformas territoriales que han disminuido el número de municipios, fusionándolos. En Dinamarca y Suecia han realizado fusiones obligatorias, mientras que en Finlandia han sido voluntarias. Dinamarca, en el año 2007, pasó de 271 a 98 municipios, y Finlandia, desde 1976, ha pasado de 475 a 336 municipios. Todo esto ha conducido a municipios grandes capaces de gestionar los servicios del Estado del bienestar. Los resultados de las fusiones en Dinamarca y Suecia demuestran que reducen significativamente los costes administrativos y no afectan a la calidad democrática.

4.1.2

Las funciones de gasto de los Gobiernos locales

El cuadro 4.2 muestra las funciones de gasto de los Gobiernos locales de un conjunto de países europeos. Los datos de gasto engloban el de todos los estratos de administración local (municipios, condados, etc.). En este caso, destacan las funciones de protección social (básicamente, servicios sociales) y educación, que llegan a representar el 28 % y el 21 % del total de gasto público local. El servicio de educación lo encontramos transferido a los Gobiernos locales de varios países: Reino Unido, Países Bajos, Finlandia, Suecia, Dinamarca. Estos Gobiernos locales gestionan la educación primaria, y alguno de ellos incluso la secundaria. Ello es posible porque muchos de estos países tienen Gobiernos municipales de grandes dimensiones, como hemos visto en el apartado anterior, y, por tanto, capacidad de gestión.

Cuadro 4.2. Gasto local medio de varios países europeos* por funciones (% sobre el total), 2016

Protección social	28
Educación	21
Servicios públicos generales	14
Actuaciones de carácter económico	10
Sanidad	7
Orden público y seguridad	6
Vivienda y asuntos económicos	5
Actividades recreativas y culturales	5
Protección medioambiental	4
Total	100

(*) Países: Reino Unido, Países Bajos, Finlandia, Suecia, Bélgica, Luxemburgo, Austria, Alemania, Irlanda, Dinamarca, Portugal, España, Grecia. Fuente: FMI.

4.1.3

La financiación local⁶

Si nos fijamos en los países más desarrollados, en lo que se refiere a modelos de financiación a nivel local se puede encontrar mucha diversidad. La estructura de ingresos no financieros varía sustancialmente entre los países europeos, dependiendo de cuál sea la fuente de ingresos principal. Existen

6. Bosch y Espasa (2006); Dexia (2008); Bosch y Vilalta (2023).

tres grandes fuentes de recursos no financieros: impuestos, subvenciones, y otros recursos como tasas, precios públicos, ingresos patrimoniales, etc. Los impuestos son la primera fuente de financiación local en Suecia (71 % del total de ingresos no financieros), Austria (56 %), Francia (54 %), Dinamarca (52 %), Finlandia (50 %), Bélgica (49 %) y Alemania (41 %). En cambio, por el peso de las subvenciones, destacan Holanda y el Reino Unido, donde representan el 75 % y el 68 %, respectivamente, del total de ingresos locales no financieros⁷.

Sin embargo, en nuestro entorno inmediato —Europa—, si nos fijamos en la imposición local se pueden caracterizar varios modelos de financiación local, que pueden ser homologables a los de otros países. En función de la naturaleza de los impuestos, pueden distinguirse cuatro modelos: el de los países anglosajones, el de los países nórdicos, el de los países federales y el de los países latinos.

i. Modelo anglosajón

El modelo anglosajón, que englobaría los casos de Irlanda y Reino Unido, se caracteriza por basar la imposición local en una sola figura, el impuesto sobre la propiedad inmueble. En estos países es, pues, la única figura impositiva a nivel local. En el caso de Irlanda, el impuesto sobre la propiedad inmueble grava la propiedad comercial e industrial. La base imponible es el valor de alquiler tasado del local. El ocupante paga el impuesto y los tipos impositivos son establecidos por los Gobiernos locales (municipios y condados) dentro de los límites establecidos por el Gobierno central.

Por lo que respecta al Reino Unido, el impuesto local sobre la propiedad inmueble local solo grava la propiedad residencial. Es la *Council Tax*. La propiedad comercial e industrial es gravada por el Gobierno central, y posteriormente se distribuye entre los Gobiernos locales (distritos, condados y autoridades unitarias). La *Council Tax* la establecen todos los Gobiernos locales y, al igual que en el caso de Irlanda, recae sobre el ocupante del inmueble. La base imponible es el valor capital, pero de carácter administrativo, es decir, el que figura en un registro administrativo del valor de la propiedad, similar al catastro que tenemos en nuestro país. Por último, cabe decir que sobre la *Council Tax* se aplican varios beneficios fiscales, y que este impuesto no se exige en Irlanda del Norte, donde todavía perduran los antiguos *Rates*⁸.

7. Véase *OECD Fiscal Decentralisation Database*: <https://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-decentralisation-database/>.

8. Los *Rates* eran el antiguo impuesto sobre la propiedad inmueble del Reino Unido, que gravaba la propiedad residencial, comercial e industrial. Se aplicaba antes de la *Council Tax*.

ii. Modelo nórdico

Otro modelo a destacar es el de los países nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Suecia). Su principal característica es que la tributación local se centra en la imposición sobre la renta personal, teniendo un gran peso relativo junto a otras figuras impositivas de mucho menor peso. En Suecia es la única figura impositiva, y en los otros dos países representa alrededor del 90 % de los ingresos impositivos. En Dinamarca y Finlandia gozan también de la imposición sobre la propiedad inmueble y de una participación territorializada en la imposición sobre la renta de sociedades, pero ambas figuras tienen una importancia residual. La forma de estructurar la imposición local sobre la renta personal se basa en un sistema de compartimiento de bases imponibles entre el Gobierno central y el nivel local de gobierno. Es decir, los Gobiernos locales (municipios y condados, en el caso de Suecia, y municipios, en el caso de Dinamarca y Finlandia) adoptan la base imponible del impuesto central sobre la renta personal. Sobre esta base aplican el tipo impositivo que establecen libremente (no existen límites). Los tipos impositivos son siempre proporcionales. Por último, cabe decir que la administración de la imposición local sobre la renta personal está centralizada.

iii. Modelo de los países federales europeos

El tercer modelo a analizar es el que presentan los Gobiernos locales de los países federales europeos (Alemania, Austria y Bélgica). Se caracteriza por ser una mezcla de los dos modelos anteriores, el nórdico y el anglosajón. Así pues, encontramos la imposición sobre la propiedad inmueble y la imposición sobre la renta personal, teniendo esta última mayor importancia que la primera, a excepción del caso de Bélgica. En Bélgica, el impuesto local sobre la renta consiste en establecer un tipo proporcional sobre la base imponible del impuesto central sobre la renta personal. Alemania y Austria tienen esa fuente de ingresos en forma de participación territorializada sobre el impuesto federal sobre la renta personal. Por ejemplo, los municipios alemanes participan en un 15 % de la recaudación que obtienen por este impuesto en su territorio. Junto a estas dos figuras encontramos otras de menor importancia relativa. Sin embargo, cabe destacar la imposición sobre la actividad económica, que se concreta en Alemania en un impuesto local y es la segunda figura en importancia recaudatoria en los municipios alemanes tras la imposición local sobre la renta. El impuesto local sobre la actividad económica alemán grava los beneficios reales de las actividades económicas y su capital físico. El tipo impositivo lo fija la federación, pero los municipios pueden establecer coeficientes multiplicadores. Otra carac-

terística de este impuesto es que su recaudación es compartida por los tres niveles de gobierno: 80 % (municipios), 15 % (*Länder*) y 5 % (federación). También cabe decir que los Gobiernos austríacos tienen participaciones en gran parte de los impuestos federales.

iv. Modelo latino

El último modelo a destacar es el latino (España, Francia, Grecia, Italia y Portugal). Se caracteriza por una estructura impositiva muy diversificada en la que predomina la imposición sobre la propiedad inmueble, y por la escasa importancia de la imposición sobre la renta personal. En cualquier caso, cabe mencionar la imposición sobre la actividad económica existente en Francia. Es la denominada *Taxe Professionnelle*, que representa el segundo impuesto por su importancia recaudatoria después de la imposición sobre la propiedad inmueble. La *Taxe Professionnelle* grava a las empresas no agrícolas y a los profesionales. Su base imponible es el valor del capital físico (construcciones, edificios, solares y equipamientos) en términos de rendimiento anual. Los tipos impositivos son fijados por los Gobiernos locales dentro de los límites establecidos por el Estado.

4.2

Grandes líneas de reforma

4.2.1

Reforma de la organización territorial

Hemos dicho que muchos de los países europeos que han reformado su organización territorial lo han hecho fusionando municipios.

En España han fracasado las fusiones y también el refuerzo de las diputaciones que preveía la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local. Esta ley preveía incentivos a la fusión en términos de un incremento de la participación de los municipios en los tributos del Estado y en los planes de cooperación local.

También en Francia han fracasado las fusiones de municipios y han pasado a las asociaciones voluntarias. Francia es un país con un mapa municipal muy fragmentado (alrededor de 35 000 municipios). A principios del siglo XXI se ha conseguido con éxito la participación de los municipios en diferentes tipos de fórmulas asociativas. En la actualidad hay más de 2600 asociaciones voluntarias de municipios, que prestan servicios mu-

nicipales de forma mancomunada y en algunos casos se financian con el impuesto sobre negocios (*Taxe Professionnelle*), previamente en manos de los municipios⁹.

Entonces, ¿cuál es el camino a seguir en España? ¿La cooperación municipal, vía mancomunidades, o el reforzamiento de los Gobiernos supramunicipales puede ser una alternativa a seguir?

La cooperación intermunicipal, creando mancomunidades para la prestación de uno o varios servicios, es una alternativa a la fusión de municipios para conseguir mejorar la eficiencia. Se ha demostrado empíricamente que mediante la cooperación se reducen los costes de prestación de algunos servicios, por las economías de escala que se consiguen (Bel y Fageda, 2006; Bel, 2011).

Sin embargo, la cooperación tampoco está exenta de problemas. Se pueden señalar los siguientes:

- La cooperación intermunicipal disminuye la influencia de los ciudadanos sobre las políticas realizadas en cooperación, llevando a una falta de adecuación de las políticas a las necesidades locales.
- La cooperación también incrementa la opacidad de la representatividad política sobre el funcionamiento del servicio, en la medida en que los representantes políticos de las nuevas entidades de asociaciones de municipios creadas no son elegidos de manera directa por los ciudadanos. Este factor también dificulta la *rendición de cuentas* ante los ciudadanos.
- Los costes de coordinación y transacción pueden incrementarse, ya que los diferentes municipios que cooperan deben negociar entre ellos las políticas a llevar a cabo.
- Finalmente, estas asociaciones voluntarias de municipios surgidas para cooperar pueden tener una duración limitada, al depender de las alianzas políticas.

En conclusión, la discusión sobre cuál debe ser el tamaño óptimo de los municipios para prestar eficientemente los servicios públicos es un tema que no está resuelto. Dollery y Robotti (2008: 36) constatan que tras analizar la literatura sobre la evidencia empírica de la relación entre eficiencia operativa y tamaño de los Gobiernos locales hay pocos “hechos estilizados” que puedan ser incorporados en los modelos teóricos con un cierto grado de confianza.

Hay países que para mejorar la prestación de los servicios públicos locales han optado por la fusión de municipios, pero en otros esta solución ha

9. Véase Gilbert (2011).

resultado inaplicable, como es el caso de España, donde se ha optado por la cooperación intermunicipal, mediante las mancomunidades (en España existen actualmente 1018), o en algunas comunidades autónomas por la creación de comarcas, al mostrar la división provincial muchas limitaciones.

Parece, sin embargo, que las mancomunidades no pueden convertirse en la solución general al problema de la pequeña dimensión de los municipios españoles. Estas no están exentas de problemas, dependiendo su duración del color político de los Gobiernos municipales que las forman y de su financiación. Se constata que las asociaciones de Gobiernos locales duran más si están bien financiadas y disponen de recursos propios. También se evidencia que las formas obligatorias de asociación son menos efectivas y duran menos que las voluntarias.

En definitiva, hay que repensar la organización territorial local en España. La experiencia de otros países y la teoría económica y política pueden ayudar a hacer un diseño lo más óptimo posible. Sin embargo, parece que no hay soluciones únicas y que el diseño óptimo puede ser diferente para cada país o realidad territorial.

4.2.2 Reforma competencial

El cuadro 4.3 muestra las funciones de gasto de los Gobiernos locales españoles (se incluyen todos los estratos de la Administración local: municipios, provincias y otros entes supramunicipales) en el año 2021. Las funciones que tienen un mayor peso relativo dentro del gasto local son las siguientes: transferencias a otras Administraciones públicas (13,44 % del total), servicios de carácter general (11,94 %), bienestar comunitario (11,67 %) y servicios sociales y promoción social (10,38 %). También destacan, pero a mayor distancia, seguridad y movilidad ciudadana (7,96 %) y vivienda y urbanismo (7,33 %). Las demás funciones de gasto tienen un peso ya mucho más reducido.

La diferencia principal que observamos entre las funciones de gasto de los entes locales españoles y las de los países europeos analizados está en el gasto de protección social (servicios sociales y promoción social) y el de educación, que en España representan el 10 % y el 4 %, respectivamente, del total del gasto público local, mientras que, en este conjunto de países europeos, el 28 % y el 21 % del total como media.

En el caso de la función educativa los municipios españoles solo tienen la obligación de proporcionar los solares de los centros educativos, y sufragar los gastos en la conservación, el mantenimiento y la vigilancia de

los mismos. En cambio, los Gobiernos locales europeos que tienen asumida esta competencia tienen además la obligación de pagar a los maestros y financiar la construcción de los edificios destinados a la educación. Ahora bien, en España nos encontramos con un gran problema a la hora de traspasar estas competencias de educación a los municipios, que es la escasa dimensión poblacional de la mayoría de los mismos, lo cual les resta capacidad de gestión, y no solo para el servicio de educación, sino para muchos otros. Los Gobiernos locales pequeños se pueden encontrar ante la incapacidad de gestionar ciertos servicios. Es decir, no pueden ofrecer toda la variedad de servicios que los ciudadanos demandan. De hecho, la capacidad de gestionar o no los servicios depende de la pericia técnica y administrativa de las autoridades locales, siendo esta más difícil de implementar en Gobiernos locales pequeños. Este es un problema pendiente de solucionar en España.

Cuadro 4.3. Gasto local por programas de los municipios españoles (en % sobre el total), 2021

Deuda pública	3,20
Servicios públicos básicos	30,35
Seguridad y movilidad ciudadana	7,96
Vivienda y urbanismo	7,33
Bienestar comunitario	11,67
Medio ambiente	3,38
Actuaciones de protección y promoción social	12,58
Pensiones	0,23
Otras prestaciones económicas a favor de empleados	0,41
Servicios sociales y promoción social	10,38
Fomento del empleo	1,56
Producción de bienes públicos de carácter preferente	13,11
Sanidad	0,90
Educación	4,00
Cultura	4,93
Deporte	3,27
Actuaciones de carácter económico	8,77
Agricultura, ganadería y pesca	0,44
Industria y energía	0,16
Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas	1,88
Transporte público	2,61
Infraestructuras	2,82

Investigación, desarrollo e innovación	0,08
Otras actuaciones de carácter económico	0,78
Actuaciones de carácter general	31,99
Órganos de gobierno	1,67
Servicios de carácter general	11,94
Administración financiera y tributaria	4,94
Transferencias a otras Administraciones públicas	13,44
Total	100,00

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Por otra parte, hace falta clarificar las competencias locales. Los municipios prestan muchos servicios de carácter no obligatorio, es decir, que no están obligados por ley, ya sea en sustitución de otras Administraciones públicas (gasto de suplencia) o puramente por voluntad propia, lo cual repercute en sus ingresos, contribuyendo a empeorar la insuficiencia financiera que el modelo actual de financiación local comporta.

4.2.3 Reforma del sistema de financiación

La imposición local debería sustentarse en dos tipos de tributación: la imposición sobre la propiedad inmueble y la imposición sobre la renta individual y la actividad económica, que como hemos visto disfrutaban los países federales europeos. Y ello por dos razones básicas. La imposición sobre la propiedad da estabilidad al sistema, ya que no varía según el ciclo económico. Ahora bien, precisamente por ello goza de poca flexibilidad. En cambio, se la daría la imposición sobre la renta y la actividad económica, recursos relacionados con el crecimiento económico. Asimismo, es recomendable que los Gobiernos locales participen de la renta generada por la economía local, ya que muchos de los servicios públicos por ellos suministrados van dirigidos a la actividad económica del municipio, y, por otra parte, actualmente muchos de los servicios locales tienen carácter personal, es decir, van dirigidos a las personas. Así, parece adecuado que en parte se financien con el gravamen de la renta personal.

Basarse solo en la imposición sobre la propiedad da estabilidad al sistema, pero le resta flexibilidad, y basarse solo en la imposición sobre la renta y la actividad económica da flexibilidad al sistema, pero le resta estabilidad, al variar según el ciclo económico. Por ello, es recomendable una combinación de las dos clases de imposiciones. Sería un modelo de imposición pa-

recido al que existe en países como Alemania y Bélgica, donde se combinan ambos tipos de imposición, propiedad inmueble y renta personal y/o actividad económica, dando estabilidad y flexibilidad a los ingresos impositivos.

Así pues, el IBI debería ser la figura predominante, ya lo es, pero debería potenciarse. A su vez, debería experimentar algunos cambios esenciales, como los siguientes: a) revisión integral del bloque de exenciones y beneficios fiscales; b) tributación diferenciada por razones de uso de los inmuebles; c) aproximación de los valores catastrales a los de mercado de forma suave y pacífica; y d) mayor participación de los Gobiernos locales en el mantenimiento de las bases de datos de los valores catastrales, ya que son los principales interesados en que se mantengan actualizados.

La segunda figura en importancia debería ser un recargo sobre la cuota líquida del IRPF, y la desaparición actual de la participación en este impuesto, así como extenderlo a todos los municipios, independientemente de su dimensión. No hay motivo alguno para solo aplicarlo a los municipios de mayor población.

En tercer lugar, debería reformarse el IAE, que actualmente tiene un papel bastante residual. Debería transformarse en un impuesto sobre la actividad económica parecido al que tienen los Gobiernos locales alemanes y franceses, tal como se ha expuesto en el apartado 4.1.3.

Los demás impuestos que tienen actualmente los municipios españoles deberían tener un papel más secundario. El impuesto sobre vehículos podría transformarse en un impuesto medioambiental. En el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana debería modificarse el cálculo de su base imponible, de manera que el valor que se grave sea el real y no una estimación. El mal diseño de la base imponible de este impuesto se puso de manifiesto en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre, que declaró inconstitucional la regulación de su base imponible, y posteriormente se enmendó con el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, pero que no resolvió su cálculo en la línea de lo que aquí se ha apuntado. Por otra parte, se debería tener en cuenta la relación de este impuesto con el de transmisiones patrimoniales. Por último, el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras podría desaparecer, al haber una clara superposición con la licencia de obras.

Por lo que se refiere a las transferencias provenientes del Estado, también deberían experimentar una reforma profunda. Actualmente, la subvención de carácter general que reciben los municipios, en aras del logro de los objetivos de suficiencia y equidad horizontal, difiere, tal como se ha descrito en el apartado 2, en la forma de distribución para los municipios menores

de 75 000 habitantes (PMTE) y los mayores de 75 000 habitantes y capitales de provincia o comunidad autónoma (Fondo Complementario, FC).

La PMTE se distribuye de acuerdo a tres variables con diferentes ponderaciones: un 75 % según la población ponderada por tramos, siendo la única variable representativa de las necesidades de gasto; un 25 % de acuerdo con la inversa de la capacidad fiscal, y el 25 % restante según el esfuerzo fiscal. Cordero *et al.* (2022) consideran que en la variable “necesidades de gasto” debería corregirse la ponderación de la población de los municipios de más de 500 000 habitantes, por considerarse excesiva. En cuanto a la capacidad fiscal, que se mide solo a través del IBI, Cordero *et al.* (2022) opinan que el cálculo debería ampliarse a los demás impuestos obligatorios. Por lo que se refiere a la variable “esfuerzo fiscal”, afirman que tiene un cálculo deficiente.

El FC que reciben los municipios de mayor tamaño no se distribuye según variables, sino que es la PMTE que recibían estos municipios en el anterior modelo, después de restarle las participaciones municipales en el IRPF, IVA e impuestos especiales, actualizada anualmente según la tasa de crecimiento de los ITE.

Esta división de las transferencias estatales en dos bloques no se sostiene con argumentos técnicos. El FC no tiene relación con las necesidades de gasto y las capacidades de gasto de los municipios, como exige cualquier sistema de transferencias que persigan la equidad horizontal, es decir, la nivelación fiscal¹⁰. Tampoco las transferencias que reciben los municipios forales de su Gobierno autonómico o de sus diputaciones forales logran una nivelación de los ingresos.

Por todo ello, deberían reformarse estas transferencias. El sistema comparado también nos ofrece ejemplos de buenos diseños de subvenciones de nivelación a nivel local. Entre estas, cabe citar las que reciben los municipios de los países nórdicos.

Como se ha descrito, los Gobiernos locales de los países nórdicos basan su imposición en el gravamen de la renta individual. De acuerdo con la teoría tradicional del federalismo fiscal, este gravamen puede acarrear movilidad interjurisdiccional de individuos y factores productivos. Además, la movilidad también puede ser causa de competición impositiva entre los Gobiernos locales. Igualmente, la imposición sobre la renta es cíclica en comparación con figuras como la imposición sobre la propiedad inmueble.

Pues bien, el modelo nórdico resuelve los problemas anteriores con un ambicioso sistema de nivelación fiscal. De esta forma, se debilita la relación entre la base imponible local y los ingresos de los Gobiernos locales. Ade-

10. Cordero *et al.* (2022: 131).

más, las pérdidas de ingresos impositivos debidas a choques económicos son compensadas por las transferencias de nivelación¹¹.

En el caso de Dinamarca, la nivelación municipal se basa en la diferencia entre las necesidades de gasto y unos ingresos impositivos estimados a partir de un tipo impositivo medio. También existe un mecanismo adicional para los municipios en el área de Copenhague y para los municipios más desfavorecidos. No existe un mecanismo de nivelación entre las regiones¹².

Por su parte, los municipios finlandeses poseen un sistema de nivelación que solo nivela la capacidad fiscal. Los municipios con ingresos impositivos por debajo del 91,5 % de la media nacional tienen derecho a subvenciones complementarias. En cambio, a aquellos con ingresos por encima del 91,5 % de la media nacional, se les reducen las subvenciones hasta un límite máximo del 37 %¹³.

El sistema de nivelación de los Gobiernos locales suecos (municipios y condados) nivela, por una parte, la capacidad fiscal, y, por otra parte, el coste de los servicios públicos locales¹⁴. La nivelación de la capacidad fiscal es un sistema de nivelación horizontal de suma cero: los municipios ricos tienen transferencias negativas, y los pobres, positivas. No es una nivelación total, sino parcial, pero las diferencias fiscales interjurisdiccionales se reducen sustancialmente.

Por lo que respecta a la nivelación del coste de los servicios públicos, se establece una lista de servicios a nivelar. Todos ellos son servicios obligatorios (9 servicios para los municipios y 3 para los condados). Posteriormente, para cada servicio del Gobierno local se estima un coste estándar. Por ejemplo, el coste estándar del servicio de enseñanza obligatoria de un municipio sería igual al número de niños y niñas en edad escolar que tiene, multiplicado por el coste nacional medio por niño. La suma de los costes estándar de todos los servicios constituye el coste estructural del municipio o del condado. Si el coste estructural del Gobierno local (municipio o condado) es mayor que el coste estructural de la media nacional, el Gobierno local recibe una subvención positiva por la diferencia. En cambio, si ocurre que el coste estructural del Gobierno local es inferior al coste estructural de la media nacional, el Gobierno local contribuye mediante una subvención negativa por la diferencia.

11. Véase Rattsø (2005).

12. Véase Dexia (2008: 259).

13. Véase Dexia (2008: 292).

14. Véase Swedish Association of Local Authorities and Regions (2008).

5 Bibliografía

- Anglès Juanpere, B. (2018). Naturaleza y evolución de las transferencias municipales en los Territorios Forales. *Revista Vasca de Administración Pública*, 111, 59-101.
- Bel, G. (2011). Servicios locales: tamaño, escala y gobernanza. En IEB. *Informe IEB sobre Federalismo Fiscal '11* (pp. 12-20). Barcelona: Institut d'Economia de Barcelona.
- Bel, G. y Fageda, X. (2006). Between privatization and inter-municipal cooperation: Small municipalities, scale economies and transaction costs. *Urban Public Economics Review*, 6, 13-31.
- Bosch, N. (2023). Algunas reflexiones sobre la hacienda local española a la luz del sistema comparado. En Varios Autores. *Retos de la financiación territorial en tiempos de postpandemia* (pp. 265-285). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Bosch, N. y Espasa, M. (2006). *La hisenda local a la Unió Europea (UE-15)*. Barcelona: Diputació de Barcelona.
- Bosch, N. y Vilalta, M. (2023). *Models de finançament dels governs subcentrals*. Barcelona: Tibidabo Edicions.
- Castells, A. (dir). (2005). *Las subvenciones de nivelación en la financiación de las comunidades autónomas* (pp. 32-43). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local. (2017). *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local. Julio 2017*. Madrid: Ministerio de Hacienda.
- Cordero Ferrera, J. M., Pedraja Chaparro, F. y Galindo Alvarado, F. (2022). La necesaria reforma del sistema de transferencias a los municipios: elementos clave y simulación de resultados. *Hacienda Pública Española*, 240, 125-149.
- De Mello, L. (2019). Cooperació dels governs locals: reptes, tendències i experiència internacional. En Diputació de Barcelona. *Experiències de cooperació i assistència entre municipis* (pp. 10-36). Barcelona: Diputació de Barcelona.
- Dexia. (2008). *Sub-national governments in the European Union*. La Défense, Paris: Dexia Editions.
- Dollery, B. y Robotti, L. (2008). Alternative models of local government. En B. E. Dollery y L. Robotti (eds.). *The Theory and Practice of Local Government Reform* (pp. 27-52). Cheltenham (UK): Edward Elgar Publishing Limited.

- Gilbert, G. (2011). Más allá de las asociaciones intermunicipales hacia los municipios de dos niveles de gobierno: el caso francés. En IEB. *Informe IEB sobre Federalismo Fiscal '11* (pp. 32-42). Barcelona: Institut d'Economia de Barcelona.
- Rattsø, J. (2005). Local tax financing in the Nordic countries. En R. Pålsson (ed.). *Yearbook for Nordic tax research* (pp. 33-50). Oslo: Universitetsforlaget.
- Rubio Guerrero, J. J. (2023). El sistema de financiación local en España: Fortalezas y debilidades. Líneas de reforma. En Varios Autores. *Retos de la financiación territorial en tiempos de postpandemia* (pp. 287-304). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Salinas, P., Vilalta, M. y Taberner, P. A. (2021). *Propuestas de reforma del sistema de financiación local. Revisión de la literatura*. Barcelona: Diputació de Barcelona – Fundació Democràcia y Gobierno Local.
- Suárez Pandiello, J. (coord.). (2008). *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*. Salamanca: FEMP.
- Suárez-Pandiello, J. (2011). La imposición local en España ¿Hay vida después de la crisis? En IEB. *Informe IEB sobre Federalismo Fiscal en España '10* (pp. 10-17). Barcelona: Institut d'Economia de Barcelona.
- Swedish Association of Local Authorities and Regions. (2008). *Local government financial equalisation*. Estocolm: Ministry of Finance.
- Vilalta, M. (2021). El gasto municipal y su financiación: el reto ante la COVID-19. En T. Font i Llovet y M. Vilalta Reixach (dirs.). *Anuario del Gobierno Local 2020* (pp. 479-498). Madrid: Fundació Democràcia y Gobierno Local – Institut de Dret Públic.
- Vilalta, M. (coord.). (2008). *La despesa de caràcter discrecional dels ajuntaments i el seu finançament. Exercicis 2004-2005*. Barcelona: Diputació de Barcelona.
- Vilalta, M. (ed.). (2015). *Autonomía y equidad en la financiación municipal: dos principios compatibles*. Barcelona: Publicacions i Edicions de la Universitat de Barcelona.