

temática



TIRANT **TL** TRIBUTARIO

Estudios sobre financiación local

En especial, reflexiones sobre la autonomía
financiera y sobre los beneficios fiscales

José Antonio Cordero García
(Director)



tirant
lo blanch

TIRANT TRIBUTARIO

Directores:

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Consejo científico:

ANTONIA AGULLÓ AGÜERO

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra

IGNACIO CORRAL GUADAÑO

Director de la Escuela de Hacienda Pública

RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO

Magistrado del Tribunal Supremo

AMPARO NAVARRO FAURE

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante

Procedimiento de selección de originales, ver página web:

www.tirant.net/index.php/editorial/procedimiento-de-seleccion-de-originales

ESTUDIOS SOBRE
FINANCIACIÓN LOCAL
EN ESPECIAL, REFLEXIONES SOBRE LA
AUTONOMÍA FINANCIERA Y SOBRE
LOS BENEFICIOS FISCALES

Director

JOSÉ ANTONIO CORDERO GARCÍA

Autores

MARINA AGUILAR RUBIO
JUAN JESÚS GÓMEZ ÁLVAREZ
JOSÉ ANTONIO CORDERO GARCÍA
JOSÉ DANIEL CORDERO GONZÁLEZ
JAIME DE PABLO VALENCIANO
PATRICIA DÍAZ RUBIO
FERNANDO FERNÁNDEZ MARÍN
ÁNGEL FORNIELES GIL
ALEJANDRO DAVID LEIVA LÓPEZ
MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO
JUAN MILÁN GARCÍA
MARÍA LUISA ROCA FERNÁNDEZ-CASTANYS

tirant lo blanch

Valencia, 2021

Copyright © 2021

Todos los derechos reservados. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética, o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación sin permiso escrito de los autores y del editor.

En caso de erratas y actualizaciones, la Editorial Tirant lo Blanch publicará la pertinente corrección en la página web www.tirant.com.

El presente libro ha sido realizado en el marco de los trabajos del Proyecto de I+D correspondiente al programa estatal de fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, subprograma de generación del conocimiento, concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad. Ref. DER2016-80514-P (AEI/FEDER, UE).

© Jose Antonio Cordero García y otros

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELFOS.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
www.tirant.com
Librería virtual: www.tirant.es
DEPÓSITO LEGAL: V-3659-2021
ISBN: 978-84-1355-752-6
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia, envíenos un mail a: atencioncliente@tirant.com. En caso de no ser atendida su sugerencia, por favor, lea en www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa nuestro procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: <http://www.tirant.net/Docs/RSCTirant.pdf>

Índice

PRESENTACIÓN	15
José Antonio Cordero García	

PRIMERA PARTE
LA AUTONOMÍA FINANCIERA LOCAL EN EL ÁMBITO
COMUNITARIO, EL COMPARADO, Y EL INTERNO

Capítulo I

LA AUTONOMÍA Y SUFICIENCIA FINANCIERA DE LOS MUNICIPIOS

Patricia Díaz Rubio

I. LA AUTONOMÍA FINANCIERA	21
II. LA SUFICIENCIA FINANCIERA	29
III. EL PODER TRIBUTARIO	36
IV. CONCLUSIÓN	43

Capítulo II

LA TRIBUTACIÓN LOCAL EN FRANCIA

José Antonio Cordero García

I. INTRODUCCIÓN	47
II. LA AUTONOMÍA FINANCIERA EN EL ÁMBITO LOCAL EN FRANCIA	49
III. LOS TRIBUTOS LOCALES EN FRANCIA COMO TRIBUTOS "HEREDADOS" DEL ESTADO	53
IV. LA CONTRIBUCIÓN ECONÓMICA TERRITORIAL	55
1. La contribución inmobiliaria de las empresas (CFE)	56
2. La contribución sobre el valor añadido de las empresas (CVAE)	58
3. Limite conjunto de la contribución económica de empresas y fondos nacionales de garantía de ingresos	60
V. EL IMPUESTO SOBRE TERRENOS CONSTRUIDOS	60
VI. EL IMPUESTO SOBRE TERRENOS NO CONSTRUIDOS	62
VII. EL IMPUESTO SOBRE LA VIVIENDA	63
VIII. LA DETERMINACIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN	65
IX. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES	67
X. OTROS TRIBUTOS LOCALES	68
1. Impuestos Directos	68
2. Impuestos urbanísticos, Impuestos indirectos y Derechos registro	70
XI. CONSIDERACIONES FINALES	74

*Capítulo III*AUTONOMÍA Y SUFICIENCIA FINANCIERA LOCAL
EN LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Marina Aguilar Rubio

I. INTRODUCCIÓN: LA DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DE LAS COMPETENCIAS FINANCIERAS.....	79
II. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES LOCALES Y SU COORDINACIÓN CON EL ESTATAL Y EL FEDERAL.....	84
1. Desde el punto de vista constitucional.....	86
2. Desde el ámbito federal.....	88
3. Desde la perspectiva estatal.....	89
4. Desde la perspectiva local.....	92
III. LOS RECURSOS LOCALES.....	93
1. Los impuestos locales.....	94
1.1. Los impuestos sobre la propiedad (Property Tax).....	95
1.2. Los impuestos sobre las ventas y usos (Sales and Use Tax).....	97
1.3. El impuesto sobre la renta (Personal Income Tax).....	99
1.4. Otros impuestos locales.....	101
2. El programa "pagos en lugar de impuestos" (Payment In Lieu of Tax o PI-LOT).....	102
3. Otros recursos.....	106
IV. CONCLUSIONES.....	107

Capítulo IV

AUTONOMÍA Y SUFICIENCIA FINANCIERA LOCAL EN PORTUGAL

Ángel Fornieles Gil

I. INTRODUCCIÓN.....	113
II. CARACTERIZACIÓN DE LOS ENTES LOCALES EN PORTUGAL: DESDE EL ESTADO UNITARIO AL RECONOCIMIENTO DE LA AUTONOMÍA.....	115
III. LA AUTONOMÍA LOCAL EN LA CONSTITUCIÓN PORTUGUESA.....	118
IV. LA FINANCIACIÓN LOCAL Y EL SISTEMA DE RECURSOS DE LOS ENTES LOCALES PORTUGUESES.....	123
V. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES LOCALES PORTUGUESES.....	132
VI. LA AUTONOMÍA FINANCIERA LOCAL RESPECTO A LOS RECURSOS NO TRIBUTARIOS.....	138
VII. CONCLUSIONES.....	141

*Capítulo V*LA LEGITIMIDAD DEL IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN ELÉCTRICA.
ESPECIAL REFERENCIA A SU COMPATIBILIDAD CON EL
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

Alejandro David Leiva López

I. INTRODUCCIÓN.....	143
II. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE).....	144

1. Regulación legal: la Ley 15/2012, de 27 de diciembre (Tol 2710756).....	144
2. Objetivo de su creación.....	144
3. Naturaleza y hecho imponible.....	146
4. Suspensión del impuesto: RDL 15/2018.....	146
III. POSIBLE FALTA DE ADECUACIÓN AL DERECHO EUROPEO: LA CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA POR EL TSJ DE VALENCIA	147
1. Un impuesto indirecto con finalidad recaudatoria	147
2. La cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Valencia	149
IV. ESPECIAL REFERENCIA A SU CONCURRENCIA CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE).....	151
1. Cuestiones preliminares. Disputas planteadas en sede constitucional	151
2. Inexistencia de doble imposición.....	152
2.1. Pronunciamientos del Tribunal Constitucional	152
2.2. En particular: el Auto del Tribunal Constitucional núm. 69/2018.....	153
V. CONCLUSIONES.....	155

SEGUNDA PARTE
LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL ÁMBITO LOCAL

Capítulo VI

AYUDAS DE ESTADO Y EXENCIONES TRIBUTARIAS LOCALES

Fernando Fernández Marín

I. EL MERCADO INTERIOR DE LA UE COMO LÍMITE CONFIGURADOR DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS LOCALES	162
1. La Economía social y los beneficios fiscales locales de las cooperativas	164
2. La defensa nacional y los beneficios fiscales locales	166
3. La obligación de servicio universal y los beneficios fiscales locales en favor de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos	176
II. LA EXENCIÓN DEL ICIO EN FAVOR DE LA IGLESIA CATÓLICA	180
1. Su nacimiento como una exención subjetiva	180
2. Su modificación y fracaso a exención mixta vinculada a fines religiosos o de culto.....	185
3. La gestación europea de la exención mixta: una ocasión perdida	186
4. La exención subjetiva de la Iglesia Católica ante el TJUE	189
III. ALCANCE Y EFICACIA DE LA EXENCIÓN DEL ICIO SEGÚN EL TJUE (C-74/16) (I).....	189
1. La calificación por el Derecho de la Unión a las entidades religiosas como empresas y a su actividad como económica.....	190
2. La “actividad docente” como “actividad económica”.....	195
3. La realización de actividades económicas y no económicas en un mismo inmueble	198
4. La exención del ICIO a actividades económicas puede constituir una ayuda de Estado prohibida	200
5. La exención del ICIO como una nueva ayuda de Estado.....	203
IV. ALCANCE Y EFICACIA DE LA EXENCIÓN DEL ICIO SEGÚN EL TJUE (C-74/16) (II) LA APLICACIÓN DE LA REGLA DE MINIMIS A LA EXENCIÓN SUBJETIVA DEL ICIO	205

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La Hacienda Local en un Estado federal. Un estudio Ode Derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
- FUENTES QUINTANA, E.: "Prólogo" a LAGARES CALVO, M.J.: *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Madrid, IEF, 1974.
- GASCOIGNE, B.: "History of British Colonial America", consultado en <http://www.historyworld.net/wrldhis/PlainTextHistories.asp?historyid=aa80>
- GAY Y FORNER, V.: *Derecho Municipal-Hacienda Municipal*, Librería General de V. Suarez, Madrid, 1924.
- GRAMLICH, E.M.: "The deductibility of state and local taxes", *National Tax Journal*, núm. 38, 4, 1985.
- INMAN, R.: "Does deductibility influence local taxation?", *National Bureau of Economic Research, Working Paper 1714*, 1985.
- INSTITUTO NACIONAL PARA EL FEDERALISMO Y EL DESARROLLO MUNICIPAL: *Manual de Transferencias Federales para Municipios*, Secretaría de Gobernación, Instituto Nacional para el Federalismo y el Desarrollo Municipal, México, 2011.
- INTERNAL REVENUE SERVICE: "Tax Gap Estimates for Tax Years 2018-2020", disponible en <https://www.irs.gov/newsroom/the-tax-gap>.
- KENYON, D.A. y LANGLEY, A.H.: *Payments in Lieu of Taxes. Balancing municipal and nonprofit interests*, Cambridge, MA, Lincoln Institute of Land Policy, 2010.
- KENYON, D.A. y LANGLEY, A.H.: "Evaluating Payments in Lieu of Taxes According to Desirable Features of a Tax System Proceedings", *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, Vol. 103, 103rd Annual Conference on Taxation, November 18-20, 2010.
- KRAICHE, M. y FLAHERTY, P.: "Federalismo fiscal: el caso de Estados Unidos", *CLM. Economía*, núm. 8, Primer Semestre, 2006.
- MORA BELTRÁN, J.A.: "Federalismo Fiscal en los Estados Unidos de América", *Puntos Fijos*, 2009.
- NOVACK, J.: "The natives are restless", *Forbes*, vol. 155, núm. 8, 1990.
- OECD: *Economic Survey*, 2018.
- RAKOW, R. W.: "Pagos en lugar de impuestos. La experiencia de Boston", *Land Lines*, Lincoln Institute of Land and Policy, enero, 2013.
- SUÁREZ PANDIELLO, J. (Coord.): *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*, Salamanca, FEMP, 2008.
- SURREY, S.S.: "Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures", *Harvard Law Review*, vol. 83, núm. 4, 1970.
- TAX FOUNDATION: *Facts and Figures 2019. How does your State compare?*, 2018, <https://files.taxfoundation.org/20180402111156/Facts-Figures-2019-How-Does-Your-State-Compare.pdf>
- YOUNGMAN, J.: *A Good Tax: Legal and Policy Issues for the Property Tax in the United States*. Lincoln Institute of Land Policy 2016.

Capítulo IV

Autonomía y suficiencia financiera local en Portugal¹

Ángel Fornieles Gil

*Profesor Contratado Doctor
Universidad de Almería*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. CARACTERIZACIÓN DE LOS ENTES LOCALES EN PORTUGAL: DESDE EL ESTADO UNITARIO AL RECONOCIMIENTO DE LA AUTONOMÍA. III. LA AUTONOMÍA LOCAL EN LA CONSTITUCIÓN PORTUGUESA. IV. LA FINANCIACIÓN LOCAL Y EL SISTEMA DE RECURSOS DE LOS ENTES LOCALES PORTUGUESES. V. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES LOCALES PORTUGUESES. VI. LA AUTONOMÍA FINANCIERA LOCAL RESPECTO A LOS RECURSOS NO TRIBUTARIOS. VII. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

Portugal y España han estado, desde su origen, destinados a entenderse, con un desarrollo histórico en muchos aspectos similar, si bien las relaciones entre los dos Estados siempre han pivotado entre recelos mutuos y necesidades comunes.

Esta línea de desarrollo similar se afianza a partir del siglo XIX, en la que los dos Estados avanzan hacia la configuración de un Estado constitucional como el actual con continuos —a menudo violentos— vaivenes en la definición del modelo de Estado, hasta que, previo un régimen dictatorial, logran construir un Estado democrático que se ve reforzado por la entrada en la Unión Europea.

Cierto es que, con excepción de las islas, no existen en Portugal los sentimientos nacionalistas y/o regionalistas que se pueden encontrar en España, toda vez que estos pueden encontrar su primer origen en la configuración medieval inicial de los dos Estados y su evolución en los siglos posteriores y, en ese sentido, Portugal es el único territorio que no se unió —salvando el episodio de los siglos XVI a XVII— al resto de reinos cristianos de la Península Ibérica. En efecto, todos los sentimientos regionalistas o nacionalistas en España tienen su origen, de uno u otro modo, en su formación medieval, incluyendo la conquista de Canarias y la anexión de Navarra como sus episodios más tardíos.

¹ El presente trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de I+D correspondiente al programa estatal de fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, subprograma de generación del conocimiento, del Ministerio de Economía y Competitividad. Ref. DER2016-80514-P (AEI/FEDER,UE)

En esa diferencia puede entenderse que no exista en Portugal una reivindicación de descentralización regional generalizada y que la Constitución de la República Portuguesa de 1976 (en adelante, CRP) solo reconozca la autonomía a las regiones insulares, así como la peculiaridad de que esa autonomía sea englobada por la CRP dentro del reconocimiento y la regulación de la autonomía local, a pesar de que, por concepto y competencias, se trata claramente de una autonomía regional.

En efecto, la autonomía local, tal como es entendida en la organización política portuguesa, afecta a tres tipos de entes: municipios, parroquias (*freguesias*, en portugués, con un marcado origen histórico religioso) y regiones autónomas (Madeira y Azores). Toda referencia a la autonomía local en el ordenamiento portugués tiene en cuenta ese triple nivel organizativo, del cual solo los dos primeros son exhaustivos respecto al territorio portugués. Sin embargo, haciendo la debida traslación comparada a nuestro ordenamiento, el caso de las regiones autónomas sería comparable —*mutatis mutandi*— a las Comunidades Autónomas, por lo que no se hará referencia a ello en adelante, al no ser el objeto de este estudio. Debe hacerse constar la existencia, también, de distritos, que completan la exhaustividad territorial a nivel regional, si bien siendo divisiones administrativas, sin autonomía reconocida.

Además, se reconoce la posibilidad de organizaciones de moradores, como entidades locales no obligatorias (arts. 263 a 265 de la CRP), siendo de base territorial y de dimensión inferior a las parroquias, en las que se integran. Sin embargo, para su existencia es necesario un desarrollo legal que las cree y reconozca, lo que no ha pasado aún².

Partiendo de una debida contextualización histórico-política que permita conocer las líneas principales del sistema local portugués, el estudio que se presenta tiene como objetivo entender cómo se reconoce y desarrolla la autonomía financiera local en Portugal, trazando las debidas líneas comparativas con el sistema español. A tal fin, se inicia con el análisis de la autonomía local en Portugal, a partir de la decisión constituyente de 1976 y sus posteriores reformas, así como su desarrollo legislativo, para, con esa base, proceder al estudio de la autonomía como de la suficiencia financiera local, distinguiendo a su vez entre autonomía tributaria y autonomía respecto al resto de recursos financieros.

² Se han producido varias recomendaciones para su regulación, sin respuesta efectiva. Por ejemplo, la Recomendación nº 1 B/2016, de 17 de febrero de 2016, del *Provedor de Justiça* (institución del ordenamiento portugués asimilable al Defensor del Pueblo).

II. CARACTERIZACIÓN DE LOS ENTES LOCALES EN PORTUGAL: DESDE EL ESTADO UNITARIO AL RECONOCIMIENTO DE LA AUTONOMÍA

El art. 6.1 de la CRP establece que “*El Estado es Unitario, y respetará en su organización el principio de autonomía de las islas y el principio de subsidiariedad, la autonomía de las entidades locales y la descentralización democrática de la Administración Pública*”³.

Como se observa, la CRP, pues, parte de una visión centralista del Estado como Unitario, reconociendo, no obstante, autonomía a las islas (como viene a reiterar el apartado segundo del mismo artículo, ya con referencia expresa a Madeira y Azores como únicas regiones autónomas de la República de Portugal) y a las entidades locales, lo que será desarrollado en el Título X de la CRP, referido, como se verá, más a la organización administrativa que a una verdadera autonomía política.

Si bien, en el contexto comparado, puede afirmarse que la CRP presenta particularidades propias notables solo explicables desde el punto de vista histórico, la cuestión de la autonomía local no supone una excepción a ello; con una regionalización asimétrica (claramente diferenciada entre entes de autonomía política propia como las regiones autónomas y la descentralización a nivel local general).

En ese sentido, las primeras referencias históricas respecto a las entidades locales se encuentran ya en el mismo nacimiento de Portugal, con la concesión de cartas forales, que probablemente venían a reconocer una realidad preexistente. Con esa base, los municipios medievales constituían un instrumento del poder regio, como forma de administración; si bien la distribución territorial no era simétrica, coexistiendo varias figuras diversas de organización local, en ningún caso exhaustivas del territorio⁴. En todo caso, aquellos que contaban con carta foral y se constituían como Concejos eran administrados por representantes de la población.

Durante la Edad Moderna se experimenta una reducción de la autonomía local, al sustituirse la administración por representantes del poder regio, con la figura de los corregidores; tomando un cariz más centralista aún en el siglo XVIII, con influencia de la Revolución francesa, tendiéndose al vaciamiento del poder municipal⁵.

³ Tomo la traducción de <https://constituteproject.org>, al igual que haré en la traducción para el resto del articulado, hecho el debido cotejo con la versión original.

⁴ MARQUES PEREIRA, N.: “Organização municipal e autonomia em Portugal”, en *Direito*, vol. 25, nº Extraordinario, p. 199.

⁵ MARQUES PEREIRA, N.: “Organização municipal e autonomia...”, *op. cit.*, p. 199.

Ya en la época constitucional, desde la superación de la Monarquía Absolutista en 1822 con la primera Constitución que puede ser llamada como tal —la Constitución Política de la Monarquía Portuguesa de 23 de septiembre de 1822— se han producido continuos vaivenes hacia la conformación de un régimen político estable y democrático en 1976. De hecho, la Constitución de 1822 citada estuvo vigente en dos períodos distintos, ambos breves (1822-1823 y 1836-1838); mientras que la segunda de sus Constituciones —la Carta Constitucional de la Monarquía Portuguesa de 1826— estuvo en vigor en tres períodos distintos (1826-1828, 1834-1836 y 1842-1910, siendo este último el período mayor de vigencia de una constitución en Portugal). Por su parte, la Constitución Portuguesa de 1838, que intentó establecer una vía intermedia entre las dos Constituciones anteriores, estuvo en vigor hasta 1842.

A nivel municipal, el hito que se puede considerar inicial de la organización municipal moderna es el Decreto número 23, de 16 de mayo de 1832, que consolida intentos anteriores que no fructificaron. Este Decreto establece una organización administrativa territorial uniforme, dividiendo el territorio portugués en Provincias, Comarcas y Concejos. La organización territorial resultante fue reformada por Decreto de 17 de mayo de 1836, que reducía el número de Concejos y perseguía la consolidación local mediante la racionalización administrativa, matizando el de 1832 hacia la centralización⁶. Esta línea dubitativa entre la centralización y la descentralización a nivel local se mantiene en distintas reformas: con el primer Código Administrativo portugués (de 1936, de tendencia descentralizadora), el Código Administrativo de 1845 (centralizador) y el Código Administrativo de 1878, de corte descentralizador y que retoma la figura de la parroquia, de arraigo tradicional.

La Constitución Portuguesa de 1911 supuso la abolición de la Monarquía en Portugal. Su ánimo era descentralizador, llegando a eliminarse la figura de la tutela estatal, quedando “*tan sólo a los Tribunales la fiscalización de la legalidad de la actuación de los órganos administrativos así como de las Cámara Municipales*”⁷.

En 1933, la Constitución de 1911 es sustituida por la Constitución que, recogiendo la concepción de Estado de Salazar, instituyó el conocido como *Estado Novo*, sustituyéndose el principio electoral por el principio corporativo y surgiendo la división en provincias, si bien esta división provincial fue suprimida en 1953.

Finalmente, la conocida como Revolución de los claveles permitió, con la Constitución portuguesa de 1976, la implantación de una democracia moderna

⁶ CÁNDIDO OLIVEIRA, A.: “La organización municipal portuguesa: consolidación de la autonomía”, en *Documentación Administrativa*, nº 228 (octubre-diciembre 1991), pp. 226-228.

⁷ CÁNDIDO OLIVEIRA, A.: “La organización municipal portuguesa:...”, *op. cit.*, p. 233.

en la República portuguesa. En ella se mantiene el concepto de Estado Unitario, permitiendo una descentralización administrativa local que atiende más a la organización administrativa que al reconocimiento de entes políticos autónomos (art. 237 de la CRP), sin perjuicio de cuanto se matice en el próximo epígrafe.

Si bien la CRP ha sido reformada en varias ocasiones, en el ámbito de la descentralización estas reformas han atendido más a la profundización de la autonomía de las regiones autónomas, dejando la autonomía local a reformas en el plano legal.

La CRP reconoce, con los límites que se vienen señalando, autonomía local a dos tipos de entidades locales distintas: municipios y parroquias (art. 236.1 de la CRP), subdividiéndose los municipios en parroquias, de tal modo que existen 308 municipios y 3.092 parroquias.

Desde este marco constitucional, se han sucedido diversas leyes que definían las competencias y el marco real de la autonomía local⁸, constatándose un aumento progresivo de atribuciones y competencias de las entidades locales, incluyendo tanto competencias propias de estas entidades como competencias delegadas del Estado; si bien se puede señalar cierta tendencia del legislador a limitar la capacidad de decisión de las entidades locales a través de normativa de bases que acota la capacidad decisoria de estas⁹.

En ese avance de desarrollo constitucional, la Ley nº 11/2013, de 14 de Mayo, previó la creación de las “comunidades intermunicipales”, clasificadas en “comunidades intermunicipales de fines generales” y “comunidades intermunicipales de fines específicos”, si bien las atribuciones que se dieron a ambos tipos eran indiferenciadas y más bien difusas, lo que motivó que se quedaran en mera previsión legal hasta su reforma por la Ley nº 45/2008, que las calificaba como asociaciones de municipios que correspondieran a Unidades Territoriales Estadísticas de nivel III. Con todo, la forma de atribución de competencias no quedó definida adecuadamente hasta la Ley nº 75/2013, que las reconoce como asociaciones no ya de municipios, sino de entidades locales¹⁰.

⁸ Ley nº 79/77, de 15 de octubre, Decreto-Ley nº 100/84, de 18 de marzo, Ley nº 159/99, de 14 de septiembre, Ley nº 169/99, de 18 de septiembre y Ley nº 75/2013, de 13 de septiembre. Esta última, con motivo de la crisis económica y financiera iniciada en 2007, supuso la supresión de una cuarta parte aproximada de las parroquias previamente existentes.

⁹ BATALHÃO, C.J.: “A CEAL e sua transposição para o ordenamento português: História da evolução legislativa e jurisprudencial do Regime local português desde 1985 até aos nossos dias”, en *Dereito. Studos*. Vol. 25, nº Extraordinario: 27_70 (2016), pp. 63-64.

¹⁰ Puede verse, al respecto, TAVARES DA SILVA, S. y COSTA GONÇALVES, F.: “As recentes reformas do poder local em Portugal: pretexto para uma reflexão sobre a autonomia local no século XXI”, en *Revista Iberoamericana de Gobierno Local*, nº 14, Junio-Julio, 2019, p. 6.

Finalmente, la Ley nº 50/2018, superadas las restricciones de la supervisión europea por la crisis económico-financiera de los años anteriores, retomó el proceso descentralizador, no tanto variando la configuración organizativa local como previendo la transferencia de competencias del Estado a los municipios y las entidades intermunicipales (áreas metropolitanas y comunidades intermunicipales), transferencia que se hizo efectiva a través de diversos Decretos-Leyes entre 2018 y 2019 y que requiere, en todo caso, del acuerdo del propio ente local, lo que, sin duda, es un reconocimiento de autonomía reseñable.

III. LA AUTONOMÍA LOCAL EN LA CONSTITUCIÓN PORTUGUESA

La CRP declara, como se dijo en el epígrafe anterior, la autonomía de las entidades locales, autonomía que se une desde el art. 6 de la CRP al principio de descentralización administrativa, en cierta tensión contradictoria que se mantiene en el Título VIII de la CRP, intitulada “Poder Local”.

El art. 235 de la CRP reconoce la obligatoria existencia de las entidades locales dentro de la organización democrática del Estado, lo que invita a pensar no en una simple descentralización administrativa desde el Estado, sino en el derecho de los ciudadanos a elegir a las propias autoridades locales. En su apartado segundo, esta idea queda reforzada por la consideración de las Administraciones locales como “*personas colectivas territoriales dotadas de órganos de representación, destinadas a la búsqueda de los intereses propios de sus poblaciones respectivas*”. Se crea con ello, pues, el reconocimiento de la existencia de intereses propios y diferenciados de cada entidad local, lo que debiera implicar cierta libertad de decisión sobre aquellos aspectos en los que quiera incidir la política propia.

Este reconocimiento de autonomía tiene, además, como garantía extraordinaria el art. 288.m) de la CRP, que obliga a respetar la autonomía de las entidades locales en todo texto de reforma constitucional. Esto es, en consecuencia, la eliminación o reducción a límites incompatibles con la CRP implica necesariamente una ruptura con el sistema constitucional actual y no una mera reforma.

Se da así la doble característica que exige un concepto reforzado de autonomía local, de orientación germana: no solo implica la existencia de una estructura de poder político, con autorresponsabilidad (como en el concepto más clásico de autonomía local), sino que añade un derecho de existencia (prohibición de reforma constitucional al respecto) y una garantía institucional de su contenido¹¹.

¹¹ BATALHÃO, C.J.: “A CEAL e sua ...”, *op. cit.*, pp. 42-45.

Más allá del contenido del concepto clásico, elemento esencial de toda autonomía local sin la cual el resto carece de objeto, el derecho de existencia implica, según MIRANDA¹²:

- La imposibilidad de existencia de parte del territorio nacional sin subdivisión administrativa local.
- La garantía de la no reducción del número de entidades locales reconocidas, hasta el punto de que no se pueda hacer referencia a las mismas como tales entidades locales.
- La prohibición de que la decisión de modificación o extinción de entidades locales sea arbitraria, debiendo respetar los principios de tutela, de confianza y de proporcionalidad inherentes al Estado de Derecho.
- La obligación de consultar a los órganos de las entidades afectadas por una propuesta de modificación, extinción o creación de entidades locales (Art. 249 de la CRP).

Por su parte, la garantía institucional de la autonomía local puede identificarse, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en dos dimensiones, entrelazadas entre sí: el poder local como elemento clave del principio de organización democrática del Estado y el principio de descentralización democrática administrativa¹³. Como tal, implica el reconocimiento de la existencia de intereses propios de la comunidad local (art. 235, n° 2 de la CRP), la generalidad y la universalidad de sus atribuciones (son propios de la entidad local todos los intereses que sean propios de su población, sin perjuicio de la delimitación legal de las competencias de cada entidad local), la responsabilidad propia en la forma de gestión de los asuntos locales, la reserva de ley para la regulación de su contenido esencial y la afirmación de una serie de poderes, de intereses propios y de competencias¹⁴.

Además, el principio de subsidiariedad provoca que deba ser una descentralización al máximo nivel posible, ya que obliga a que toda actuación que pueda ser llevada por una entidad de nivel geográfico inferior, sea realizado por esta, con

¹² MIRANDA, J.: "As freguesias, a Constituição e a Lei n. 22/2012, de 30 de Maio", en *Direito Regional e Local*, n° 20, Oct-Dic, 2012, pp. 15 y ss.

¹³ TAVARES DA SILVA, S. y COSTA GONÇALVES, F.: "As recentes reformas do poder local em Portugal...", *op. cit.*, p. 18.

¹⁴ BATALHÃO, C.J.: "A CEAL e sua transposição...", *op. cit.*, pp. 43 y 44. Respecto al reconocimiento de competencias, se señala: autonomía de programación general (arts. 6.1 y 237 de la CRP), autonomía en el planeamiento del territorio (art. 65.4 de la CRP), autonomía administrativa (si bien con tutela de legalidad, art. 242 de la CRP), autonomía en materia de personal (art. 243 de la CRP), autonomía organizativa (art. 237 de la CRP), autonomía normativa y reglamentaria (art. 241. de la CRP), autonomía financiera (art. 238 de la CRP), autonomía de orientación política (art. 235.1 de la CRP) y garantía de esa autonomía local en el ámbito europeo.

el único límite del respeto a la concepción del Estado como unitario y la garantía de la eficiencia de la actuación administrativa. En consecuencia, la ley debe determinar la forma en la que la actuación sea realizada siempre, con los límites precitados, por la entidad más cercana al ciudadano¹⁵.

De lo anterior pudiera concluirse la existencia de una organización política descentralizada, con garantía de la autonomía local y clara definición de sus competencias y ámbito de actuación. Sin embargo, el art. 237 de la CRP, clave para dotar de contenido la declaración del art. 235, no realiza mención alguna de la autonomía como principio basilar del sistema, sino que incide en el principio de descentralización administrativa, obviando la descentralización política. Si bien se reconoce la posible existencia de competencias propias, estas serán determinadas por la ley, no garantizando la competencia local por la propia CRP, salvo en cuestiones muy específicas, como el plan y el presupuesto propios.

Además, las entidades locales carecen de poder legislativo, como sucede en España, siéndole reconocido poder reglamentario (art. 241 de la CRP), limitado no solo por la ley, sino también por “*los reglamentos emanados de las administraciones de grado superior o de las autoridades con poder tutelar*”. De este modo, se establece un sistema de fuentes acotado por el principio de jerarquía exclusivamente, sin participación del principio de competencia. El principio de competencia determina, pues, las materias sobre las que las entidades locales pueden establecer sus normas y actuar, pero esa actuación quedará siempre condicionada a la no existencia de normas —aún de carácter reglamentario— de otros entes y, particularmente, del Estado.

Es el poder legislativo estatal, del mismo modo, el que determina el grado de autonomía local real, pues a él corresponde la competencia para regular al respecto. Bien es cierto que esta limitación de dependencia del Estado —común en el resto de las democracias occidentales— se puede entender como una garantía en el contexto del ordenamiento constitucional portugués. Como señala CÁNDIDO OLIVEIRA¹⁶, el Gobierno portugués tiene más competencias normativas de las que suelen atribuirse en los países europeos occidentales, por lo que la existencia de reserva absoluta en materia de autonomía local supone una garantía para ésta.

Además, como se ha visto, el art. 241 de la CRP introduce un concepto clásico respecto a la organización territorial local portuguesa, que queda regulado a continuación (art. 242): la tutela administrativa, que viene a delimitar de manera definitiva la autonomía política de las entidades locales en Portugal. La tutela

¹⁵ VASCONCELOS ALBUQUERQUE SOUSA, N.J.: “A autonomía do poder local. 40 anos de democracia local”, en *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política*, Universidad Lusófona de Oporto, p. 64.

¹⁶ CÁNDIDO OLIVEIRA, A.: “La organización municipal portuguesa:...”, *op. cit.*, p. 235.

administrativa es una función del Estado (y de las regiones autónomas en el caso de las islas) dirigida al control de la acción de gobierno de las entidades locales, para verificar su cumplimiento de la ley; pudiendo imponerse “restricciones a la autonomía local”. Es significativo que, como principio, se haga referencia a la descentralización política, mientras que la autonomía local sea mencionada para señalar la posibilidad de su restricción por un órgano administrativo del Estado (o de las regiones autónomas)¹⁷. Con todo, se trata de un principio que no supone la dirección por el Estado (si bien esta dirección se produce, en parte, a través de la aprobación de las leyes que regulan las competencias locales), sino de control de la actuación, para asegurar su legalidad y competencia, sin que quepa juzgar la oportunidad y conveniencia de la acción administrativa¹⁸.

Y todo ello a pesar de que el Título VIII de la CRP regula un sistema representativo a nivel local, organizado a través de la Asamblea, elegida por sufragio universal y directo, con un órgano ejecutivo que será presidido por el candidato más votado (frente a la elección indirecta propia del sistema español). Del mismo modo, el art. 240 de la CRP prevé la posibilidad de organización de referenda a nivel local, bien por iniciativa de los órganos representativos, bien por iniciativa de los ciudadanos. Si bien, respecto a nuestro ámbito de interés, queda vedado el referéndum para cuestiones tributarias, presupuestarias o financieras en general (art. 115.4.b) de la CRP).

BATALHÃO define esta situación de reconocimiento teórico al más alto nivel (tanto en la CRP como por la doctrina), pero con notorias deficiencias para su aplicación práctica a ese mismo nivel, como de una cierta *esquizofrenia*¹⁹, lo que, a mi juicio, no es sino uno de los elementos más evidentes de lo que definía como contradicción interna, fruto de la indeterminación sobre el modelo de Estado en el momento constituyente.

El citado autor señala, con base en la Recomendación 323 (2012) del Congreso de los Poderes Regionales y Locales sobre la “Democracia local y regional en Portugal”, la necesidad para superar esa situación de profundizar en la participación de los entes locales en todos los asuntos que les conciernan y de establecer

¹⁷ Bien es cierto que el Tribunal Constitucional ha limitado esa función tutelar al mero control de la legalidad de las decisiones administrativas: “la tutela administrativa sobre las entidades locales —(regulada actualmente en el número 1 del artículo 242 de la Constitución)— consiste en la verificación del cumplimiento de la ley por parte de los órganos locales y es ejercida en los casos y según las formas previstas en la ley”. Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 379/96, de 6 de marzo.

¹⁸ OLIVEIRA, F.P.: “É necessário repensar a autonomia local?”, en *Direito*, vol. 25, nº Extraordinario, pp. 258 y 259. Al respecto señala que la tutela puede ser de tres clases: inspectora, integrativa (poder de aprobar los actos de la entidad tutelada) y sancionadora, pero nunca revocatoria (poder de anular o revocar los actos de la entidad tutelada) o sustitutiva.

¹⁹ BATALHÃO, C.J.: “A CEAL e sua transposição...”, *op. cit.*, p. 47.

un recurso directo ante el Tribunal Constitucional de todos los asuntos que les afecten.

Esta última cuestión, resulta, a mi juicio, un pilar esencial, so pena de eliminar la garantía mínima de la autonomía local, pues se niega la posibilidad procesal de recurrir los actos que puedan vulnerar esa autonomía local²⁰. Así lo manifiesta también MAURICIO, que considera que la escasa conflictividad constitucional relativa a la autonomía local tiene como una de sus principales causas este déficit de garantía²¹.

De esta posición *esquizofrénica* es partícipe también el Tribunal Constitucional, que, si bien reconoce el concepto reforzado de autonomía local, reconoce los límites de esta autonomía local a partir de la CRP.

Así, el Tribunal Constitucional ha reconocido que las entidades locales se justifican en los valores de libertad y participación política, siendo necesarias para la organización democrática del Estado, así como la CRP no las diseña como una mera administración autónoma del Estado, sino como una verdadera estructura de poder político²².

Esta autonomía local tiene como elemento ordenador el espacio de participación política que constituyen y el conjunto de intereses específicos de las comunidades locales, sirviendo esto a la definición de su contenido esencial, por razones de proximidad, responsabilidad y control que proporciona la autoorganización.

Así también, el Tribunal Constitucional ha señalado que la relación entre el Estado y entes locales no es de supremacía/subordinación, sino de supraordenación/infraordenación²³. Esa visión supone la conclusión principal de la realidad de la

²⁰ BATALHÃO hace referencia a varias cuestiones en las que las entidades locales no han podido plantear la defensa de su autonomía, como la reforma territorial de las parroquias de 2011-2013, la privatización del sector de los residuos con la alteración unilateral de las sociedades anónimas gestoras de los sistemas multimunicipales (de los que los municipios eran accionistas), la creación del Fondo de Apoyo Municipal (del que luego se hablará) y los Nuevos Estatutos de la Entidad Reguladora de los servicios de Aguas y Residuos. BATALHÃO, C.J.: "A CEAL e sua transposição...", *op. cit.*, pp. 48-50.

²¹ MAURICIO, A.: "A garantía constitucional da autonomía local à luz da jurisprudencia do Tribunal Constitucional", *Ponencia Portuguesa en IV conferencia Trilateral 28-29 de noviembre de 2002. La configuración constitucional de la autonomía local*, p. 4.

²² Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 432/93. Al respecto, señala VASCONCELOS ALBUQUERQUE SOUSA que "las entidades locales no constituyen simplemente un poder administrativo burocrático, sino que deben considerarse como un poder democrático constitucional". VASCONCELOS ALBUQUERQUE SOUSA, N.J.: "A autonomía do poder local. ...", *op. cit.*, p. 61.

²³ Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 379/96. Se señala expresamente que esa relación no es de supremacía toda vez que las acciones políticas referidas a la defensa del intereses nacionales no son, de suyas, superiores a las relativas a los intereses locales.

autonomía local a nivel constitucional y puede considerarse uno de los pilares de la situación *esquizofrénica* a la que se hacía alusión con anterioridad: la convivencia entre Estado y entidades locales no se impone jerárquicamente ni supone una dirección desde el Estado hacia las entidades locales, sino que se define a partir de una relación de competencia, en la que el Estado, con capacidad legislativa, establece normas de mayor nivel que delimitan la acción local. La institución de la tutela, desde esa perspectiva, no pretende suponer una institución de dirección, sino de control de cumplimiento de la legalidad.

Esa afirmación, que reconoce la entidad propia política diferenciada y limita al Estado como regulador principal y no como superior jerárquico, con todo, reconoce la debilidad de una autonomía local que, como se ha visto, ve limitada la regulación de sus competencias por lo que determina la legislación estatal, se ve sometida a funciones de tutela y no tiene reconocida la capacidad de plantear recursos de inconstitucionalidad para limitar los posibles abusos por parte del Estado en la aprobación de normas que pudieran vaciar de contenido material la autonomía local reconocida constitucionalmente.

Como conclusión de todo ello, si bien el Tribunal Constitucional declara la existencia de un contenido mínimo necesario de autonomía local, ese contenido resulta necesariamente dependiente de la voluntad política estatal, por una triple razón: primero, las competencias locales son delimitadas por el Estado (de hecho, la normativa estatal hace referencia a transferencias de competencias, más que a atribución); segundo, el control de legalidad del Estado a través de la tutela queda condicionado —como toda actuación administrativa— a un criterio de oportunidad; y, tercero, la imposibilidad de defensa constitucional directa de la autonomía local frente a las decisiones del Estado.

IV. LA FINANCIACIÓN LOCAL Y EL SISTEMA DE RECURSOS DE LOS ENTES LOCALES PORTUGUESES

La financiación de las entidades locales en Portugal tiene como punto de partida lo dispuesto en el art. 238 de la CRP:

“Artículo 238: Del Patrimonio y de las finanzas locales

- 1. Las autoridades locales tendrán su propio patrimonio y recursos financieros.*
- 2. El sistema de financiación local se establecerá por ley y tendrá como objetivo garantizar la distribución justa de los recursos públicos por las autoridades estatales y locales y la necesaria corrección de las desigualdades entre las Administraciones locales en el mismo grado.*
- 3. Los ingresos de las Administraciones locales deberán incluir obligatoriamente los ingresos provenientes de la gestión de sus activos y lo cobrado por el uso de sus servicios.*
- 4. Las administraciones locales podrán disponer de poderes de imposición tributaria, en los casos y de conformidad con la ley”.*

Como puede observarse, se reconoce la existencia de un patrimonio propio y recursos financieros para nutrirse de él, pero no se hace referencia a la necesidad de que resulte suficiente, mientras que la autonomía financiera queda dibujada más bien como una posibilidad (que no necesidad) de concesión de poder tributario por parte de la ley. Esta posibilidad, dependiente de la voluntad del legislador, es, por lo demás, coherente con la invocación al legislador para que determine las competencias de las entidades locales.

No obstante, el Tribunal Constitucional ha considerado equivalentes el reconocimiento de un patrimonio y finanzas propias con la propia autonomía financiera, definiéndola como “elemento esencial de la autonomía local”²⁴. Y en esa misma línea, se ha pronunciado la doctrina²⁵. Esa idea tiene como base el hecho de sí poderse encontrar, cuanto menos, en el texto constitucional, una mínima garantía de autonomía financiera, como es la previsión de aprobación del propio presupuesto recogida como competencia necesaria en el art. 237 de la CRP, a lo que se une el entendimiento que la existencia combinada de autonomía local con recursos propios resulta en la existencia de autonomía financiera local.

Es cierto, también, que se establece un principio de solidaridad, al señalar el art. 238.2 de la CRP el objetivo principal del sistema de financiación local: “*la distribución justa de los recursos públicos por las autoridades estatales y locales*”. Se contiene, pues, un doble mandato: a las autoridades estatales, para que corrijan las desigualdades entre las Administraciones locales, y a las propias entidades locales, que puede entenderse como un mandato a las regiones autónomas para que hagan lo propio con sus municipios y un mandato distinto a los municipios para con sus ciudadanos. Esa implicación de las entidades locales en el principio de solidaridad deviene sustancial, pues la CRP reconoce al principio de solidaridad como uno de sus referentes. En consecuencia, se refuerza esa idea presente en el texto constitucional portugués de dimensión político-democrática de la autono-

²⁴ Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 553/94, de 26 de julio de 1995.

²⁵ Así, FREITAS DA ROCHA considera que tener patrimonio y finanzas propias “significa ser titular de un conjunto vasto de prerrogativas, las cuales, en su globalidad, pueden ser vistas como el núcleo esencial de una garantía institucional, incluyéndose ahí la susceptibilidad de tener patrimonio propio (y las consecuentes posibilidades de administración y enajenación, cuando fuese el caso); de tener presupuesto propio, distinto del presupuesto del Estado, de tener tributos propios (ingresos tributarios gestionados por ellos o cuya recaudación revierta a ellos); de tener posibilidades de recurrir al crédito; y de practicar sus propios actos de tesorería, sin dependencia de autorizaciones administrativas externas”. FREITAS DA ROCHA, J.: “Autonomía e sustentabilidade financeira das autarquias locais”, en *Dereito*, Vol. 25, nº extraordinario, 2016, pp. 154 y 155.

mía local, al hacer a las entidades locales partícipes del principio, en una realización vertical de este²⁶.

Sobre esa base constitucional, la determinación de los recursos públicos con los que se nutre la financiación local queda abierta para su regulación legal, si bien se establecen una serie de recursos necesarios: los provenientes de la gestión de sus activos (derechos patrimoniales) y por el uso de sus servicios (que pueden ser tanto tasas como precios públicos). No existe, pues y pese a lo dispuesto en el art. 238.4 de la CRP, la obligación de existencia de tributos locales.

El Tribunal Constitucional ha señalado la regulación de la financiación de las entidades locales como uno de los elementos que conforman el concepto constitucional de “estatuto de las entidades locales”, que debe ser desarrollado mediante ley por el Estado²⁷, por lo que se le otorga carta de naturaleza, de tal modo que sea una acción necesaria del Estado y quede garantizada su regulación por ley. Con todo, no se reconoce a la Ley de Haciendas Locales la condición de “ley de valor reforzado” (que implicaría la imposibilidad de reforma por leyes ordinarias posteriores), por entender que la CRP no establece un sistema de autovinculación del Parlamento respecto a esta materia²⁸, de tal manera que, si bien la acción del legislador está limitada por la necesidad de respeto del núcleo de la autonomía local (límite material), la regulación estatal de la autonomía local no requiere de mayorías especiales ni otros requisitos más allá de su recepción en ley ordinaria (límite formal).

Con esa base, la indeterminación constitucional del sistema de recursos de las Haciendas locales no ha impedido un desarrollo legislativo en principio adecuado a la autonomía local, concretado actualmente en la Ley nº 73/2013, de 3 de septiembre, que establece el régimen de financiación de las entidades locales y de las entidades supramunicipales.

La Ley nº 73/2013 reconoce la autonomía financiera de las entidades locales, si bien no como principio fundamental, sino en el marco y relación de otros principios, recogidos en su art. 3.2 y que quedan, en todo caso, supeditados a lo dispuesto en la Ley nº 151/2015, de 11 de septiembre, de Marco Presupuestario, cuyo art. 4 establece su preponderancia sobre lo que puedan disponer otras normas específicas relativas al presupuesto.

En ese contexto, la autonomía financiera de las entidades locales portuguesas se reconoce de modo desarrollado en el art. 6 de la Ley nº 73/2013, cuyo apartado

²⁶ Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 361/91, de 4 de julio. Puede verse al respecto en MAURICIO, A.: “A garantía constitucional da autonomia local...”, *op. cit.*, pp. 25-27.

²⁷ Junto a las normas sobre organización y competencias de los órganos locales. Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 239/99, de 2 de junio.

²⁸ Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 338/92, de 11 de enero.

primero señala que “*las entidades locales tienen patrimonio y finanzas propias, cuya gestión compete a los órganos respectivos*”, señalando el contenido de esa autonomía local en su apartado dos, que se concreta en los siguientes poderes:

- a) Elaborar, aprobar y modificar las previsiones del plan, los presupuestos y otros documentos previsorios, así como elaborar y aprobar los correspondientes documentos de rendición de cuentas;*
- b) Gestionar su patrimonio, así como aquél que les sea afecto;*
- c) Ejercer los poderes tributarios que se le atribuyan legalmente;*
- d) Liquidar, cobrar y disponer de los ingresos que le sean destinados por ley;*
- e) Ordenar y procesar los gastos legalmente autorizados;*
- f) Acceder al crédito, en las situaciones previstas por la ley”.*

Se trata, pues, de un reconocimiento de la autonomía vinculado a la gestión de los recursos propios y constreñido a los límites legalmente establecidos, por lo que su contenido se completa con la determinación de esos recursos y la revisión de los límites²⁹.

En cuanto a los recursos, se distingue entre los municipios, las parroquias y las entidades supramunicipales.

Respecto a los municipios, el art. 14 de la Ley nº 73/2013 establece como recursos propios³⁰:

- a) Recursos de carácter tributario:
 - a.1) Impuestos municipales:
 - a.1.1) Impuesto Municipal sobre Inmuebles (IMI).
 - a.1.2) Impuesto Municipal sobre Transmisiones Onerosas e Inmuebles (IMT).
 - a.1.3) Impuesto Único de Circulación (IUC), de titularidad parcial municipal.
 - a.2) Recargos sobre impuestos estatales:
 - a.2.1) Recargo sobre la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRC).
 - a.2.1) Recargo sobre la base del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- b) Contribuciones.
- c) Tasas y Precios públicos.

²⁹ Al respecto, vid. FREITAS DA ROCHA, J.: “Autonomía e sustentabilidade financeira...”, *op. cit.*, pp. 155 y 156.

³⁰ En el ánimo comparativo de este trabajo, se utilizan las categorías propias del Derecho tributario español allí donde sea posible y sin perjuicio de las diferencias de régimen entre categorías propias de cada normativa y las inexactitudes que derivarían de la traslación sin mayor juicio de esas categorías.

- d) Participación en los ingresos del Estado.
- e) El producto de la recaudación de los cargos por ganancias de capital asignados por ley al municipio
- f) Producto de multas y sanciones.
- g) Derechos Patrimoniales: rendimiento de bienes propios o administrados cedidos para su explotación, participación en sociedades u otras entidades, producto de herencias, legados, donaciones, enajenación de bienes propios.
- h) Producto de emisión de deuda
- i) Otros establecidos por la ley.

Respecto a las parroquias, el art. 23 dispone como recursos los siguientes:

- a) Recursos de carácter tributario:
 - a.1) Impuestos municipales: El producto de la recaudación de IMI sobre los bienes inmuebles rústicos y el 1% de lo recaudado sobre los bienes inmuebles urbanos.
 - a.2) Tasas.
- b) Rendimiento de Mercados y Cementerios.
- c) Producto de multas y sanciones.
- d) Derechos Patrimoniales: rendimiento de bienes propios o administrados cedidos para su explotación, participación en sociedades u otras entidades, producto de herencias, legados, donaciones, enajenación de bienes propios
- e) Participación en ingresos del Estado.
- f) Producto de deuda pública a corto plazo.
- g) Otros establecidos por la ley.

Finalmente, el art. 68 dispone el listado de recursos propios de las entidades supramunicipales. En él destaca la inexistencia impuestos propios y su financiación principal a través de transferencias y subvenciones, sean del Estado, de la Unión Europea o de los propios municipios que las componen, a lo que se unen las tasas que puedan corresponder a los servicios de su competencia, los precios públicos y el resultado de sus propios ingresos patrimoniales.

Como puede observarse a nivel legislativo y se concretará por el limitado poder tributario local, el presupuesto local depende, en términos cualitativos y cuantitativos, en exceso del presupuesto estatal. Si bien, como se dirá, no a través de subvenciones, es necesario que el Estado garantice con transferencias un nivel de financiación suficiente. Así, resulta que "las entidades locales, a pesar de ser autónomas, también se ven afectadas por las opciones de la Administración Central, ya que la actividad municipal depende de la atribución de recursos, a transferir

anualmente desde el Presupuesto del Estado, sin los cuales los gastos inherentes a estas quedarían en peligro”³¹.

A partir de esa dependencia del Estado y respecto a la suficiencia financiera, FREITAS DA ROCHA considera que se puede afirmar, de manera global y referida al conjunto de entidades locales, la sostenibilidad financiera de las entidades locales para asumir su papel en la triple configuración del Estado, como social, autonómico y de Derecho³²; entendiéndose aquí la sostenibilidad como una suficiencia financiera a largo plazo y no como el resultado de aplicar los parámetros de endeudamiento y sostenibilidad.

Sin embargo, esa posición necesita una continua revisión. De hecho, TAVARES DA SILVA y COSTA GONÇALVES señalan como la mayoría de los municipios ha rechazado las competencias en materia de salud y de educación que posibilitaba la nueva regulación sobre transferencia de competencias de 2018 y, si bien no hay estudios que puedan aseverar el motivo (o los motivos), consideran destacable el hecho de que el presupuesto del Estado para 2019 no haya previsto un aumento de la financiación local suficiente frente a la transferencia de competencias pretendida, por lo que puede hablarse de subfinanciación³³.

En esa misma línea, PISAFLORES CANTADOR considera que el contexto de aumento de atribuciones y competencias a las entidades locales sin reforma paralela de los recursos pone en cuestión la autonomía local, tanto en términos de suficiencia como de la limitación de las fuentes de recursos, pues dependen en exceso las Haciendas locales de las transferencias del Estado y del mercado inmobiliario³⁴, siendo esto último aún más acentuado que en el caso español, pues de los tres impuestos locales, dos de ellos —y, sin duda, los más importantes en términos recaudatorios— se refieren al ámbito inmobiliario.

Más allá de ese marco de suficiencia/sostenibilidad, la normativa contempla una serie de límites en el ejercicio de una de por sí mermada autonomía local. De manera genérica, los primeros límites aplicables son los relativos al marco

³¹ NOGUEIRA, S.P., JOCO, U., RIBEIRO, N.A.: “O poder local. Reflexao sobre a autonomia das autarquías locais”, en *XIX Encuentro Internacional AECA “Contabilidad, Gestión y Agenda 2030”*, p. 8.

³² FREITAS DA ROCHA, J.: “Autonomía e sustentabilidade financeira...”, *op. cit.*, p. 162. No obstante, esta sostenibilidad parte de la notable reducción de parroquias producida en 2013, a partir de la crisis económico-financiera manifestada en Portugal especialmente en 2011, decisión tomada en base a criterios de eficiencia. Así, TAVARES DA SILVA, S. y COSTA GONÇALVES, F.: “As recentes reformas do poder local em Portugal...”, *op. cit.*, p. 3.

³³ TAVARES DA SILVA, S. y COSTA GONÇALVES, F.: “As recentes reformas do poder local em Portugal...”, *op. cit.*, p. 16.

³⁴ PISAFLORES CANTADOR, E. C.: *Financiación y eficiencia de los municipios portugueses, Tesis Doctoral*, UNEX, 2017, p. 22.

presupuestario, que resultan, como ya se dijo, prevalentes al resto, constituyendo en consecuencia, el principal límite —junto a la propia Constitución— a la autonomía financiera de las entidades locales en Portugal. Ello es comparable a la situación en España derivada de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y tiene su origen en las exigencias provenientes de la Unión Europea, especialmente tras la crisis económica iniciada en 2007.

Así, la Ley n° 151/2015 recoge, junto a principios de carácter técnico/organizativo (como el principio de anualidad, el principio de no afectación³⁵ y el principio de especialidad), principios de carácter material sobre el contenido de los presupuestos, que limitan la capacidad decisoria de todos los entes públicos y, en particular, de los entes municipales.

Así, el principio de estabilidad presupuestaria, al igual que en el caso español, exige una situación presupuestaria de equilibrio o superávit (art. 10. de la Ley 151/2015), realizándose a partir de la aprobación previa por parte del Estado de la Actualización Anual del Programa de Estabilidad (art. 33 de la Ley 151/2015). Su previsión no se limita al momento de la aprobación del presupuesto, sino que se veda a las autarquías locales la adquisición de compromisos que supongan la puesta en riesgo del principio (art. 5.3 de la Ley n° 73/2013). Ahora bien, el principio no se configura solo como límite, sino también como garantía, pues el Estado está obligado a mantener el nivel de transferencias y participación en sus tributos respecto a los entes locales, sólo cabiendo reducción en caso de desequilibrios macroeconómicos o déficits excesivos (art. 5, apartados 4 a 10 de la Ley n° 73/2013).

A su vez, el principio de sostenibilidad de las Haciendas públicas (art. 11 de la Ley 151/2015) obliga a mantener la capacidad de financiar los compromisos asumidos o por asumir, manteniendo las reglas de déficit presupuestario estructural (máximo del 0,5 del PIB, en el conjunto de las administraciones públicas, aumentable al 1% a medio plazo si la deuda pública es inferior al 60% del PIB) y de limitación de la deuda pública (máximo del 60% del PIB). Este principio obliga, además, a todas las entidades públicas a destinar los posibles excedentes presupuestarios, de manera preferente, a la amortización de deuda pública (en

³⁵ Respecto al principio de no afectación, resulta relevante el Acuerdo del Tribunal Constitucional n° 452/87, de 9 de Diciembre, que analizaba una norma estatal que pretendía fijar el destino de determinadas tasas locales; determinando el Tribunal Constitucional que esta pretensión violaba los principios de autonomía de las entidades locales y de descentralización administrativa, así como el sistema constitucionalmente definido para el patrimonio y las finanzas locales. Si bien, el acuerdo reconoce la posibilidad de que el legislador estatal, en algunos casos concretos y de manera proporcionada, delimite el destino de algunos ingresos locales, no puede hacerlo de manera sistemática o general.

caso de mayor endeudamiento del permitido) o la constitución de una reserva de estabilización para corregir desviaciones derivadas de los ciclos económicos.

Los arts. 56 a 63 de la Ley nº 73/2013 establecen diversas medidas para el caso de incumplimiento de las obligaciones anteriores, incluyendo la obligación de celebrar un Programa de ajuste municipal, a aprobar por la asamblea municipal a propuesta de la cámara municipal, que incluye medidas de reequilibrio presupuestario (con medidas restrictivas que limitan el gasto en determinadas partidas, como el gasto corriente o de limitación del poder tributario), medidas de reestructuración de la deuda (como la aprobación de un plan de reestructuración de la deuda) y medidas de asistencia financiera (acceso al Fondo de Apoyo Municipal).

Todo ello incluye, además, la restricción impuesta por el principio de solidaridad nacional recíproca (art. 8 de la Ley nº 73/2013) que supone la posibilidad de que el Estado, mediante la Ley de Presupuestos anual, establezca límites adicionales a la deuda total local o a la realización de actos que supongan compromisos financieros con impacto en las cuentas públicas de las entidades locales.

Para el control del cumplimiento de estos límites, el art. 7 de la Ley nº 115/2015 creó el Consejo de Finanzas Públicas, que tiene por objetivo pronunciarse sobre los objetivos macroeconómicos y presupuestarios, la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas y el cumplimiento de la regla sobre el déficit presupuestario, así como de las reglas de endeudamiento de las regiones autónomas y de las entidades locales. Se trata de un órgano de carácter técnico, cuyos miembros del Consejo de Gobierno son elegidos entre personas con reconocido prestigio y experiencia en las áreas de Economía y Hacienda Pública, aprobado por el Consejo de Ministros. Su independencia se garantiza con un mandato de siete años, admitiéndose solo el cese por las causas justificadas del art. 15. de la Ley nº 54/2011, de 19 de octubre, del Estatuto del Consejo de Finanzas Públicas, así como la incompatibilidad con otras funciones públicas (art. 16 del Estatuto del Consejo). Destaca la posibilidad de que el Consejo recabe la colaboración, entre otros, de personal de las entidades locales, lo que permitirá un mejor diálogo para la valoración de las situaciones particulares (art. 26.9 del Estatuto del Consejo).

A los límites anteriores, el art. 3.2 de la Ley nº 73/2013 establece los principios de legalidad, transparencia, solidaridad nacional recíproca, justo reparto de los recursos públicos entre el Estado y las entidades locales, coordinación entre las finanzas locales y estatales y tutela inspectora.

Para su desarrollo, el art. 12 de la Ley nº 73/2007 crea el Consejo de Coordinación Financiera, que promueve la coordinación de las finanzas locales y estatal, incluyendo en su composición un representante en todas las entidades locales, un representante de la Asociación Nacional de los municipios portugueses y un representante de la Asociación Nacional de Parroquias, si bien el primero es elegido

por el Gobierno estatal y resultan clara minoría (3 de 8) respecto a los miembros del Gobierno estatal.

De los principios recogidos en la Ley nº 73/2013, resulta especialmente de interés el principio de tutela inspectora, que se enmarca dentro de la función tutelar del Estado sobre los entes locales ya analizada y que, en el ámbito concreto ahora analizado, supone que el Estado ejerza esa tutela sobre las entidades locales en lo relativo a su gestión patrimonial y financiera. Esta tutela se regula por ley y debe respetar el carácter democrático y la autonomía del poder local (art. 13 de la Ley nº 73/2013)³⁶.

Esta tutela se realiza en el ámbito financiero especialmente a través del Tribunal de Cuentas (art. 2.1 de la Ley nº 20/2015, de 9 de marzo), si bien en una función no demasiado distinta de la que se realiza respecto al Estado. Destaca, en esta función fiscalizadora, la potestad de controlar los contratos públicos locales que conlleven gasto público —lo que supondrá la normalidad de los casos— antes incluso de su ejercicio, lo que implica la aplicación del control externo de los gastos públicos en fases previas, frente a la práctica de control interno en esas fases propia del ordenamiento jurídico español.

De hecho, este control en fases previas del gasto se reforzó con la Ley nº 8/2012, de 21 de febrero, de compromisos y pagos en atraso, desarrollada por el Decreto Ley nº 127/2012. El propio Tribunal Constitucional ha reconocido que esta ley “alteró el foco de control del gasto público, deslocalizándolo del momento del pago hacia el momento de asunción del compromiso”³⁷. En ese mismo sentido, PISAFLORES CANTADOR señala que con esta normativa se cuestiona el principio de autonomía financiera, toda vez que uno de sus elementos esenciales era que el control solo pudiera ser ejercido *a posteriori* y se añade ahora una “acentuada rigidez en una perspectiva cuantitativa, formal y contractual”, restringiendo la posibilidad de gastar lo que no se tiene y provocando, en consecuencia, la pérdida de autonomía financiera de las entidades locales³⁸.

Con todo, en el ámbito de la tutela, resulta muy de interés al respecto, aplicable a cualquier clase de ingresos de las entidades locales, el Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 553/94, que estableció que, los principios constitucionales de

³⁶ Esta tutela se ejerce a través de tres conceptos: inspección (verificación regular de la conformidad de los actos y contratos de los órganos y servicios de las entidades locales con la ley), consulta (verificación de la legalidad de los actos y contratos concretos resultante de denuncia fundada presentada por cualquier persona física o jurídica o por la propia inspección) y sindicación (verificación de los servicios cuando existen indicios serios de ilegalidad de los actos, de considerable volumen y gravedad). CÁNDIDO DE OLIVEIRA, A.: *Direito das Autarquias*, Coimbra ed., 2013, p. 143.

³⁷ Acuerdo del Tribunal Constitucional nº 109/2015, de 11 de febrero.

³⁸ PISAFLORES CANTADOR, E.C.: *Financiación y eficiencia de...*, *op. cit.*, p. 21.

autonomía (administrativa y financiera) de las entidades locales y de descentralización administrativa “imponen el reconocimiento de la representación autónoma de estos entes públicos en todos los procesos judiciales de índole tributaria relacionados con los recursos públicos creados por ellos, liquidados y cobrados, en los términos legales, no siendo por ello compatibles con la Constitución las normas legales que obligan a la representación obligatoria de los municipios, en estos procesos, por entidades que forman parte de la Administración fiscal del Estado y cuya misión es defender los intereses tributarios de este sujeto de Derecho público”; declarando inconstitucional esa defensa por el Estado de los intereses locales de índole tributario que recogían los arts. 37 y 42.a) del Código de Proceso Tributario.

V. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES LOCALES PORTUGUESES

La CRP reconoce a las entidades locales, en su art. 238.4, la posibilidad de que la ley les atribuya poder tributario sobre sus propios recursos tributarios. Esa posibilidad se convierte en realidad a través de la ley nº 73/2013, si bien de manera muy limitada.

Desde luego, ese poder tributario local se ve limitado por lo dispuesto en la Constitución. En primer lugar, y como suele ser habitual en los países de nuestro entorno, el primer límite se encuentra en el principio de reserva de ley³⁹, ya que los impuestos deben ser creados por ley, reserva que se extiende a su incidencia, porcentaje, beneficios fiscales y garantías del contribuyente (art. 103.2 de la CRP). Si bien la Constitución se refiere a los impuestos, el art. 4.2 de la Ley nº 73/2013 lo hace extensible a las tasas. Además, se prohíbe que tengan carácter retroactivo (art. 103.3 de la CRP).

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la cuestión de la reserva de ley en el ámbito tributario local. Al respecto, de manera muy similar a la situación en España, ha considerado que deben conjugarse los principios de reserva de ley y de autonomía local, de tal manera que, por un lado, se respete la creación y regulación de los elementos esenciales del tributo por ley, sin que pueda sustraerse esa competencia legislativa del parlamento estatal; pero, por otro lado, se respete

³⁹ Al respecto, CASALTA NABAIS considera que el poder tributario local no puede considerarse un poder derivado frente a un pretendido poder originario estatal, toda vez que ambos poderes emanan de la Constitución y se ven limitados por la ley. En consecuencia, reconociendo las limitaciones materiales del poder tributario local y la capacidad de autorregulación en el ámbito estatal, propone considerar el poder tributario local como un poder tributario original subprimario. CASALTA NABAIS, J.: *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, ed. Almedina, 2012, p. 287.

la capacidad normativa derivada de la autonomía local, a lo que sirve la determinación del tipo de gravamen concreto dentro de los márgenes preestablecidos por la ley⁴⁰.

Del mismo modo, se ha pronunciado sobre la cuestión de la desigualdad inherente al ejercicio de poder tributario por entes diversos, volviendo a tomar una posición similar a la del Tribunal Constitucional español⁴¹, al afirmar que el poder normativo propio de las entidades locales “implica una pluralidad de sujetos con competencia para emanar normas jurídicas de carácter reglamentario. Normas que establecen regímenes jurídicos distintos, adaptados a los condicionalismos locales, como no podía ser de otra forma. Ahora, no se puede ver en esa pluralidad de normas jurídicas, provenientes de sujetos diversos, una violación del principio de igualdad, ya que este tiene un carácter relativo, no solo desde el punto de vista temporal, sino también desde el territorial”⁴².

Debe tenerse en cuenta, además, que, de modo equivalente al art. 2 de la Ley General Tributaria española, el art. 4 del Decreto-Ley n° 398/98, de 17 de diciembre, por el que se aprueba la Ley General Tributaria establece tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales, que vienen definidos en manera similar al caso español. Quedan fuera de esa consideración, pues, los precios públicos, a pesar de que pueden recaer en figuras que consideramos esenciales en España, como el suministro de agua.

La Ley n° 73/2013 establece como ingresos tributarios de las entidades locales los relativos a tres impuestos: IMI, al IMT y al ICU, así como a las tasas y contribuciones. A ello se añade la cuestión del posible recargo sobre el IRC. Por su propia naturaleza, el análisis del poder tributario concedido por la ley a los entes locales portugueses requiere diferenciar entre cada uno de los impuestos (incluido el recargo sobre el IRC) y el resto de figuras, que pueden ser tratadas de modo homogéneo.

Con todo, como cuestión previa, el art. 15 de la Ley n° 73/2013 enumera los “poderes tributarios” de los municipios; sin embargo, el listado de tales poderes tributarios se refiere a potestades propias de la gestión tributaria, entendida esta en sentido amplio, más que en la modificación de los elementos propios para la determinación de la deuda tributaria⁴³. Esto con las únicas excepciones de las letras d) y f) del citado artículo 15, la primera relativa a la concesión de exenciones

⁴⁰ Acuerdo del Tribunal Constitucional n° 57/95, de 16 de febrero.

⁴¹ Por todas, sentencia del Tribunal Constitucional español 37/1987, de 26 de marzo, si bien referida al ámbito autonómico.

⁴² Acuerdo del Tribunal Constitucional n° 57/95, de 16 de febrero (*Tol 79746*).

⁴³ Alguna doctrina ha analizado este hecho, reclamando la concesión a los entes locales de la capacidad de mayor decisión sobre los tributos propios. Al respecto, *vid.* SALDANHA SANCHES, J.L.: *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007. Sin embargo,

y beneficios fiscales y la segunda como cláusula genérica para otras potestades recogidas en la ley.

En consecuencia, el concepto de poder tributario de la Ley nº 73/2013 aparece más vinculada a la gestión tributaria que a la decisión sobre la contribución de los ciudadanos al gasto público; que, no obstante, aquí se analiza calificándolo como poder tributario en el sentido conocido por la normativa y la doctrina española, como elemento inescindible de la autonomía local en materia financiera⁴⁴.

Queda definida, en todo caso, la capacidad de los entes locales para gestionar sus propios tributos; que la ley establece como una posibilidad y no como una realidad necesaria. De hecho, se establece en primer lugar el derecho a acceder a la información tributaria cuando los tributos son recaudados por el Estado y, en segundo lugar, la posibilidad de gestión de los tributos por sí.

Interesa, del mismo modo, la potestad de establecimiento de exenciones y beneficios fiscales por parte de los municipios, toda vez que el art. 16.2 de la Ley 73/2013 establece que “la asamblea municipal puede, por propuesta de la cámara municipal, a través de deliberación motivada que incluirá la estimación de los costes fiscales, conceder exenciones totales o parciales relativas a los impuestos y otros tributos propios”⁴⁵.

Se trata, como se ve, de una previsión muy amplia que vuelve a mostrar las contradicciones del poder financiero portugués, pues, pese a la ausencia de reconocimiento de autonomía financiera constitucional y la previsión de una figura de tutela inspectora; se concede de modo general la posibilidad de establecer exenciones y otros beneficios fiscales, sin más condicionante que el respeto a los principios constitucionales y una limitación temporal de cinco años. Es, si bien autorizado por la propia ley, una considerable deslegalización de una materia tributaria esencial en la configuración del deber de contribuir, pues, a diferencia del caso español, no se establecen exenciones y beneficios fiscales potestativos prefijados por ley, sino que se contiene una cláusula general de reconocimiento

no se observa una petición generalizada al respecto, limitándose principalmente la doctrina a analizar la situación existente como referencia del poder tributario local.

⁴⁴ Por lo demás, el hecho de la extensión de sistemas de autoliquidación lleva a la conclusión a DE MOURA PINTO de que el carácter municipal de los impuestos, vista la escasa capacidad de actuación sobre ellos, “reside apenas en el hecho de que el producto de su recaudación está reservado a los municipios”. MOURA PINTO, A. M. M. de: *A autonomía tributaria local. A sua relevancia e as novas exigencias*, Tesis de Maestrado, Universidad de Minho, 2014, p. 68.

⁴⁵ CASALTA NABAIS destaca esta cuestión, al considerar que una parte principal del poder tributario local (entendido como la capacidad de decisión sobre los tributos propios) tiene sentido negativo: no tanto regular los elementos para determinar la deuda tributaria, como poder minorar la deuda a partir de la regulación estatal. CASALTA NABAIS, J.: *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, ed. Almedina, 2007, pp. 38-40.

de potestad. No obstante, el apartado 9 del mismo artículo limita las exenciones totales o parciales (no otros beneficios fiscales) a la previsión específica por parte de una ley, para respetar el principio de legalidad.

Los beneficios fiscales que se reconozcan en el ejercicio de esa autonomía pueden aprobarse por un período máximo de cinco años, pudiendo renovarse por otros cinco años más. Esto resulta de nuevo contradictorio, pues impide al ente local el establecimiento de un beneficio cuya justificación en el tiempo pudiera perdurar.

Con todo, se hace referencia al concepto de beneficio fiscal, lo que llama al Estatuto de Beneficios Fiscales (aprobado por el Decreto Ley nº 215/89, de 1 de julio), cuyo artículo 2.1 los establece como medidas de carácter excepcional con finalidad de tutela de intereses públicos extrafiscales relevantes y superiores a la de la tributación que deja de producirse, dejando entrever un juicio de proporcionalidad entre el deber de contribuir general en igualdad y los intereses tutelados. El art. 2.2 incluye, entre otros beneficios fiscales, las exenciones.

El Estatuto de Beneficios Fiscales establece algunos beneficios que recaen sobre impuestos locales, por lo que estos resultan generales e independientes del poder tributario local de los municipios.

Por último, este poder tributario local puede quedar restringido en caso de que la entidad local se vea sometida a un plan de ajuste municipal, como consecuencia del incumplimiento de los límites de deuda tipificados en la ley (art. 52 de la Ley nº 73/2013), obligando a establecer el IMI y la derrama en sus valores máximos previstos (así como la participación variable en el IRS), imponiendo la derogación de beneficios fiscales. También puede imponerse la creación de nuevos precios públicos y tributos municipales, así como la venta y concesión de patrimonio empresarial, empresas y servicios.

Visto lo anterior, el principal recurso tributario de los entes locales es el IMI, un Impuesto regulado en su propio Código (aprobado por Decreto-Ley nº 287/2003), partiendo de una base similar al Impuesto sobre Bienes Inmuebles español. La determinación de la base imponible se realiza por el Estado, así como la liquidación en base al tipo de gravamen que corresponda.

El art. 112 del Código IMI, que regula el tipo de gravamen del impuesto, regula la principal potestad de los entes locales sobre el IMI. En efecto, establece que los municipios, a través de deliberación de las asambleas municipales, pueden determinar el tipo de gravamen para los inmuebles urbanos en un rango entre el 0,3 y el 0,45%⁴⁶. En defecto de los municipios, pueden hacerlo las parroquias. En

⁴⁶ Quedando excluido, por tanto, cuando el tipo de gravamen para dichos inmuebles sea del 7,5%, por ser el sujeto pasivo residente en un país o territorio de baja tributación (art.

caso de que no se apruebe tipo de gravamen, o que este no sea comunicado a la Autoridad Tributaria y Aduanera antes del 31 de diciembre, se aplicará el tipo de gravamen mínimo. Debe tenerse en cuenta que el acuerdo se debe adoptar para cada año.

Del mismo modo, se permite a las asambleas de los municipios regular lo siguiente:

- a) Variar hasta un 30% el tipo del gravamen aplicable al municipio (o parroquia) para parroquias o zonas dentro de estas que sean objeto de operaciones de rehabilitación urbana o desertificación.
- b) Reducir hasta un 20% el tipo de gravamen para inmuebles urbanos arrendados para parroquias o zonas dentro de estas. Es compatible con la anterior posibilidad.
- c) Aumentar hasta en un 30% el tipo de gravamen para inmuebles urbanos con áreas de silvicultura en situación de abandono.
- d) Reducir hasta un 50% el tipo de gravamen para los inmuebles clasificados como de interés público, de valor municipal o patrimonio cultural.
- e) Aplicar un tipo de gravamen de hasta el 0,5%, en caso de ser municipios afectados por el programa de apoyo a la economía local (Ley nº 43/2012) o el programa de ajuste municipal (Ley nº 53/2014) y se justifique para cumplir los objetivos correspondientes a dichos programas.

Además, las asambleas municipales pueden acordar establecer una deducción sobre la cuota para los inmuebles o parte de ellos que constituyan la vivienda habitual del sujeto pasivo o su unidad familiar. La deducción consiste en una cuota fija en función del número de dependientes de la unidad familiar. Debe ser también notificado a la Autoridad Tributaria y Aduanera.

Por su parte, el IMT es un impuesto municipal que grava la transmisión del derecho de propiedad o de otros derechos reales sobre bienes inmuebles, incluyendo arrendamientos-venta, arrendamientos por período superior a 30 años, transmisiones de participaciones sociales sobre entidades cuyo capital social esté basado en inmuebles (según las condiciones del Código del IMT), entre otras. Grava al adquirente. En el caso del IMT, no se reconoce competencia normativa alguna a las entidades locales.

Como tercer impuesto local, el IUC es un impuesto de titularidad municipal que grava los vehículos. Es un impuesto de inspiración medioambiental, en el que se puede considerar incluido el principio de equivalencia, desde la perspectiva del

112.4 del Código IMI). Estos porcentajes se multiplican por 3 en casos de inmuebles desocupados.

coste medioambiental del vehículo⁴⁷. Tampoco se reconoce competencia normativa alguna a las entidades locales.

El art. 18 de la Ley 73/2013 añade otro recurso tributario, al conceder a los municipios la potestad de establecer un recargo de hasta el 1,5% sobre el beneficio gravable⁴⁸ del IRC que corresponda a la proporción del rendimiento generado en su territorio por los sujetos pasivos residentes en Portugal que ejerzan, de modo principal, una actividad comercial industrial o agrícola (así como para los no residentes que ejerzan dichas actividades mediante establecimiento permanente). Se permite, a su vez, que el recargo sea inferior para los sujetos pasivos que tengan un volumen de negocios en el año anterior inferior a 150.000 €.

Del mismo modo, aunque con una configuración especial, aparece la participación en el IRS, que puede ser de hasta el 5% de la cuota líquida de los sujetos pasivos (art. 26 de la Ley nº 73/2013). En principio, se podría considerar este recurso como una participación de las entidades locales en los tributos del Estado, pero tiene una naturaleza diferente a mi juicio. Los entes locales pueden decidir qué porcentaje (hasta el 5%) de la cuota tributaria les corresponde como recurso, de tal manera que, si optan por un porcentaje menor, se reduce la cuota tributaria a pagar por los sujetos pasivos. De este modo, influye en las obligaciones tributarias de los ciudadanos, yendo más allá de una mera figura de reparto recaudatorio entre entidades territoriales⁴⁹.

Respecto a las tasas, sí puede hablarse de un verdadero poder tributario⁵⁰. La potestad de creación de tasas por las entidades locales toma como punto de partida la Ley nº 53-E/2006, que aprueba el régimen general de las tasas de las entidades locales. En efecto, si bien la Ley determina los ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación de las tasas y la regulación de los elementos esenciales de manera genérica (con referencia a otras normas, como la Ley de Haciendas locales y la Ley General Tributaria), permite la creación de tasas a decisión de las entidades

⁴⁷ VASQUES, S.: *A reforma da Tributação Automóvel: problemas e perspectivas*, Instituto Superior de Gestao. Lisboa, 2002, p. 79.

⁴⁸ Este concepto se refiere al valor obtenido tras la realización de ajustes fiscales al resultado contable, no incluyendo, por tanto, elementos como la compensación de pérdidas pendientes de ejercicios anteriores. Por esta razón, ha sido sometido a juicio de constitucionalidad, si bien el Tribunal Constitucional lo consideró adecuado a la CRP en Acuerdo nº 197/2013, de 9 de abril.

⁴⁹ De hecho, esta configuración y su naturaleza distinta a las categorías generales de tributos llevó a su análisis por el Tribunal Constitucional, que lo reputó conforme a la CRP en su Acuerdo nº 711/2006, de 29 de diciembre, en una decisión no exenta de controversia, con varios votos particulares.

⁵⁰ CASALTA NABAIS, J.: *A Autonomia Financeira...*, *op. cit.*, p. 53. Este poder abarca desde el acuerdo de imposición hasta la gestión tributaria, incluyendo su regulación, siendo similar al poder tributario de las entidades locales españolas, esto es, salvando los límites de la creación del tributo y regulación de elementos esenciales por ley.

locales, limitándose su cuantía solo por el principio de equivalencia (art. 4), que a su vez se refiere a la necesidad de proporcionalidad en la cuantía de las tasas, sin que pueda sobrepasar el coste de la actividad administrativa o del beneficio obtenido por el particular, así como sin que pueda su cuantía desincentivar la realización de los actos que la originan.

No se exige para su creación un procedimiento normativo especial, destacando que pueden actualizarse sus importes en atención a la inflación (art. 9), si bien debe acompañarse de una justificación económico-financiera, de donde se infiere que esta justificación es necesaria también en su creación⁵¹, para justificar los criterios que respeten el principio de equivalencia jurídica⁵².

El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales determinadas tasas aprobadas por los municipios y que se devengaban en relación al servicio de protección civil, considerando el Tribunal Constitucional que se trataba verdaderamente de impuestos y no de tasas, porque no existía una relación bilateral específica que permitiera la concreción hacia un ciudadano concreto de la prestación del servicio, configurándose por los entes locales como una prestación a pagar por el riesgo cubierto⁵³.

VI. LA AUTONOMÍA FINANCIERA LOCAL RESPECTO A LOS RECURSOS NO TRIBUTARIOS

El mapa de recursos no tributarios para la financiación de las entidades locales debiera, suponer, en teoría, un menor grado de intervención decisoria local, ya que sus principales importes vendrán determinados por un tipo de recursos con origen en la Hacienda estatal, como son las transferencias estatales a partir de la conformación previa de fondos al efecto.

No obstante, la enumeración de los recursos no tributarios de las entidades locales permite conocer una primera cuestión de relevancia, por su omisión: salvo en el caso de las entidades supramunicipales, no se recogen las subvenciones⁵⁴.

⁵¹ CASALTA NABAIS, J.: *A Autonomia Financeira...*, *op. cit.*, p. 51.

⁵² Además, conforme al principio de publicidad, es necesario que la norma de las tasas esté publicada en forma que pueda ser conocida por los ciudadanos (en papel, en un lugar visible de las sedes de las Asambleas municipales respectivas, y en las sedes electrónicas). Art. 13 de la Ley nº 53-E/2016.

⁵³ Acuerdos del Tribunal Constitucional nº 848/2017, de 13 de diciembre; nº 367/2018, de 3 de julio; nº 775/2019, de 17 de diciembre; y 4/2020, de 8 de enero.

⁵⁴ De tal manera que deben considerarse prohibidas las subvenciones y los cofinanciamientos desde el presupuesto estatal a los presupuestos locales. VASCONCELOS ALBUQUERQUE SOUSA, N.J.: "A autonomía do poder local. ...", *op. cit.*, p. 68.

Sin perjuicio del efecto de esta omisión en la suficiencia del sistema, esto supone, sin duda, un refuerzo a la autonomía local, habida cuenta del carácter finalista de las subvenciones y su efecto, por ejemplo, en las entidades locales españolas, que, si bien tienen libertad para solicitar subvenciones, pueden ver condicionada su actuación a que esa libertad se convierta en necesidad.

La financiación local no tributaria se constituye, principalmente, con transferencias del Estado, previendo la Ley nº 73/2013 varios fondos al respecto, que no se definen por su concesión finalista en principio, pero cuyo análisis reporta algunas cuestiones de interés sobre la autonomía financiera local.

Así, en primer lugar, aparece el Fondo de Equilibrio Financiero (FEF), compuesto a mitad entre el Fondo General Municipal (FGM) y el Fondo de Cohesión Municipal (FCM).

El FGM es una transferencia financiera del Estado para dotar a los municipios de condiciones financieras adecuadas a sus atribuciones, en función de los respectivos niveles de funcionamiento y de inversión. Se reparte del siguiente modo: 5% de base para todos los municipios, 65% en función de la población y 45% en función del territorio (ponderándose en función de la altimetría y la existencia de espacios naturales).

Por su parte, el FCM tiene como finalidad corregir las asimetrías, en beneficio de los municipios menos desarrollados, lo que se determina a partir de la situación del municipio con determinados indicadores medios nacionales. Como se observa, el primero es un fondo de funcionamiento, mientras que el segundo es un fondo de solidaridad, en este caso, del Estado hacia las entidades locales. En general, el FEF es el principal fondo de financiación de las entidades locales.

En segundo lugar, el Fondo Social Municipal (FSM) es un fondo de solidaridad del Estado hacia los ciudadanos, a través de las entidades locales, pues su financiación es relativa a determinados gastos de orden social: educación, salud y acción social. Los gastos elegibles se recogen en el art. 30.2 de la Ley nº 73/2013. En este caso, se produce una excepción al principio general de afectación, reconocido por el art. 9.C de la Ley nº 73/2013.

En los casos anteriores de fondos de financiación municipal, la cuantía de cada año debe mantenerse en unos márgenes respecto a la cuantía transferida en el año anterior. Así, no pueden disminuirse en más del 5% o del 2,5% (en función de la recaudación tributaria de la que dispongan y la media nacional al respecto, de la cuantía anterior transferida) ni aumentarse en un 5% respecto al año anterior; lo que obliga a que los cambios bruscos en las variables reales que determinan los fondos se plasmen en estos de manera paulatina.

En tercer lugar, la Ley nº 51/2018 añadió el Fondo de Financiación de la Descentralización (FFD), para atender a las nuevas competencias que asumieran las

entidades locales como consecuencia de la ya referida actuación en tal sentido en 2018. Sin embargo, como se dijo en su momento, la mayoría de entidades locales no asumieron tales competencias, lo que pone en duda la utilidad del fondo.

Además de lo anterior, debe destacarse el llamado Fondo de Regularización Municipal, creado por el art. 65 de la Ley 73/2013, que se constituye con retenciones sobre las transferencias hechas por el Estado a los municipios para el pago de los compromisos que estos hayan adquirido con terceros; en lo que es, a mi juicio, una práctica de tutela cuasipaternal que parece no entender el hecho de que autonomía es indisociable a responsabilidad y que solo debiera tener justificación con retenciones *a posteriori* para el caso de incumplimientos graves.

El Fondo de Apoyo Municipal (FAM), por su parte, fue creado por la Ley nº 53/2014 (si bien recogido en la Ley nº 73/2013) y tiene como objetivo la recuperación financiera de los municipios que se encuentren en situación de ruptura financiera, a través de mecanismos de reequilibrio presupuestario, de reestructuración de la deuda y de asistencia técnica.

A los fondos anteriores recogidos en la Ley nº 73/2013 se suma un fondo creado por normas específicas: el Programa de Apoyo a la Economía Local (PAEL). El PAEL fue creado por la Ley nº 43/2012 y establece un régimen excepcional transitorio de créditos a los municipios que tiene como contrapartida la existencia de un Plan de Ajuste Financiero Municipal al que sirve a financiar.

A lo anterior se añade una participación directa en la recaudación de un tributo estatal, como es la participación en el 7,5% de lo recaudado por IVA en los sectores de alojamiento, restauración, comunicaciones, electricidad, agua y gas. En este caso, la participación es fija y no cabe decisión al respecto por parte de la entidad local.

Para la financiación de las parroquias, existe el Fondo de Financiación de las Parroquias (FFP), que se configura como una participación de estas en los tributos del Estado, ya que se compone por un 2% de los ingresos de varios impuestos (IRS, IRS e IVA). De este fondo, el Estado puede deducir hasta un 20% de su importe para hacer frente a deudas de las parroquias reconocidas por sentencia judicial o reclamadas por los acreedores en base a los mecanismos establecidos en la Ley nº 8/2012.

Otro recurso no tributario de las entidades locales son los precios públicos (*preços*), regulados en el art. 21 de la Ley nº 73/2013. Si bien no son considerados tributos por la Ley General Tributaria, afectan a elementos esenciales y son aplicables tanto en supuestos de gestión directa como en servicios prestados a través de entidades mercantiles, por lo que quizás resulte más afortunada su calificación entre tasas y prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario, a efectos de su correlación con el ordenamiento español. Sin embargo, en su cuantificación, son equiparables a los precios públicos del ordenamiento

español, toda vez que son de libre creación e imposición y no deben tener una cuantía inferior a los costes soportados en su prestación. A efectos de su exigencia, los municipios deben aprobar un reglamento tarifario, que contengan las tarifas a pagar.

Finalmente, y sin perjuicio de otros recursos respecto a los que existe mayor libertad, pero que tienen una incidencia reducida en la Hacienda local (como los derechos patrimoniales), las entidades locales pueden recurrir al endeudamiento como forma de financiación. Ahora bien, esta emisión está limitada al cumplimiento de los límites ya señalados y tiene como contrapartida la posibilidad de imposición de restricciones ya comentadas si se incumplen dichos límites.

VII. CONCLUSIONES

El ordenamiento jurídico portugués derivado de la Constitución de 1976 reconoce la autonomía local y organiza una descentralización a nivel local general, en la que son entes necesarios los municipios y las parroquias, como subdivisión de los primeros, a los que la ley ha añadido entes intermunicipales.

Hasta llegar a ese reconocimiento, se ha producido una línea histórica de descentralización no continuada, sino de movimiento cuasi-pendular, especialmente a partir del siglo XIX, entre la centralización y la descentralización. Como consecuencia de ello, no queda del todo definida la autonomía local en la Constitución portuguesa.

Tanto la doctrina portuguesa como la jurisprudencia constitucional han reforzado este reconocimiento de la autonomía local a través de considerar un concepto reforzado, de ascendencia germánica, de autonomía local, que la reconoce como un elemento esencial del principio democrático para la defensa de los intereses locales, entendidos como intereses de la población local. Y, desde esa perspectiva, se podría afirmar que la autonomía local se encuentra más reforzada que en el ordenamiento español.

Sin embargo, la realidad difiere de lo anterior, debido a que, pese al reconocimiento de la autonomía a nivel constitucional, la propia Constitución regula la misma de tal manera que la hace dependiente de la voluntad estatal, especialmente al remitir al legislador estatal para que regule las competencias de las entidades locales, tanto en su delimitación como en la normativa básica que en todo caso se ha de respetar.

La institución de la tutela como mecanismo de control de la legalidad de la acción de las entidades locales y el no reconocimiento de acceso a la impugnación constitucional de las leyes estatales determina esa excesiva dependencia del Estado en su plasmación real de la autonomía local.

Con todo, puede afirmarse que, si bien algo limitado por las consecuencias de la crisis económico-financiera iniciada en 2007, durante el período democrático portugués actual, se ha ido reforzando esta autonomía local por la propia acción del legislador apuntalada por las decisiones del Tribunal Constitucional.

Como se ha reconocido por el Tribunal Constitucional y por la doctrina, un pilar fundamental de esa autonomía local, es la autonomía financiera, en una doble vertiente, de suficiencia financiera y de capacidad de actuación sobre los propios ingresos.

Respecto a la suficiencia financiera, se observan problemas parecidos a los de los entes locales españoles, con una financiación excesivamente dependiente del Estado y del sector inmobiliario, lo que agravó la situación a partir de la crisis económica de 2007.

Respecto a la capacidad de decisión sobre los recursos propios, se debe considerar como muy limitada. En efecto, ya la ley define el poder tributario más desde la perspectiva de la gestión que desde la perspectiva de la cuantificación de la deuda tributaria y, cuando hace esto último, lo realiza más en un sentido negativo (minoración de la carga tributaria de los ciudadanos) que desde una perspectiva de autoregulación. Y ello a pesar de que el Tribunal Constitucional ha reconocido la posibilidad de condicionar la aplicación del principio de reserva de ley al respeto de la autonomía financiera local, siempre que se cuente con una previsión legal a modo de marco regulatorio.

Se observa, en fin, un paralelismo en la definida *esquizofrenia* entre el marco constitucional y su desarrollo legal entre la autonomía local y la autonomía tributaria local, probablemente agravada por el hecho de que la segunda dependa de la primera y por la situación financiera a partir de la crisis de 2007, que ha provocado un reforzamiento de la tutela del Estado a los entes locales. La superación de los efectos de esa crisis (no ayudada, desde luego, por la pandemia de COVID'19) debiera permitir una profundización necesariamente conjunta en la autonomía local, la autonomía tributaria local y, como parte esencial de ambas, la suficiencia financiera local.