

# LA PARTICIPACIÓN DE LOS MUNICIPIOS ALEMANES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

**Andrés García Martínez**

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO: 1. Introducción. – 2. La finalidad de la participación de los municipios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. – 3. La determinación de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 3.1. El reparto de la recaudación del impuesto entre los distintos Länder. 3.2. El reparto entre los municipios del respectivo Land de los recursos de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. 3.2.1. La determinación del coeficiente de reparto que corresponde a cada municipio (Schlüsselzahl). 3.2.1.1. El criterio de reparto: la contribución en el Impuesto sobre la Renta realizada por los residentes en cada municipio. 3.2.1.2. El sistema de límites máximos de renta gravada determinantes de la contribución o carga tributaria por el impuesto a tomar en consideración (Sockelbeträge). 3.2.1.3. Las estadísticas del impuesto correspondientes a un determinado año-base de recaudación. 3.2.1.4. La fijación del valor del coeficiente de reparto (Schlüsselzahl). 3.2.2. La determinación del volumen de recursos que corresponde percibir a cada municipio de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. 3.2.3. Ejemplo del cálculo de los recursos que corresponde percibir a un municipio de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. 3.2.4. Los plazos y el procedimiento para el pago de la participación en el Impuesto sobre la Renta. – 4. Importancia para la Hacienda local de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. – 5. Valoración de la participación en el impuesto sobre la Renta para la Hacienda municipal. – *Resumen-Resum-Abstract.*

---

## 1. Introducción

En Alemania el Impuesto sobre la Renta (*Einkommensteuer*) es, junto con el Impuesto sobre Sociedades y con el IVA, un impuesto

---

*Artículo recibido el 23/07/2008; aceptado el 22/06/2009.*

Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "Gobiernos Locales en Estados federales y descentralizados", financiado por el Institut d'Estudis Autònoms de Catalunya, desarrollado en el Instituto de Derecho Local de la Universidad Autónoma de Madrid por un grupo multidisciplinar de profesores, pertenecientes a distintas Universidades, bajo la dirección del profesor Francisco Velasco Caballero, Director de dicho Instituto de Derecho Local.

común o compartido (*Gemeinschaftsteuer*), en cuyo rendimiento o recaudación participan los tres Entes político-territoriales en que se estructura el Estado, la Federación (*Bund*), los Estados federados (*Länder*) y los municipios (*Gemeinden*)<sup>1</sup>. Bajo esa denominación de Impuesto sobre la Renta se engloba también el llamado impuesto sobre el salario (*Lohnsteuer*).

Fue la reforma del sistema de financiación municipal acometida en Alemania en el año 1969, que supuso la reforma de la Constitución financiera y la aprobación de la Ley de Reforma Financiera Municipal (*Gemeindefinanzreformgesetz*)<sup>2</sup>, la que introdujo por primera vez la participación de los municipios en el rendimiento de determinados impuestos comunes o compartidos entre la Federación y los Estados<sup>3</sup>. Así lo prescribe, respecto al Impuesto sobre la Renta, el artículo 106.3.1) en conexión con el 106.5.1), ambos de la Constitución alemana (*Grundgesetz*)<sup>4</sup>. El porcentaje de la participación de los municipios en el rendimiento del Impuesto sobre la Renta tiene que ser determinado por el Legislador federal mediante una ley que requiere de la aprobación del Senado federal (*Bundesrat*)<sup>5</sup>. Inicialmente, a partir del 1 de enero de 1970, el porcentaje de participación de los municipios en el rendimiento del Impuesto sobre los Salarios y del Impuesto sobre la Renta Liquidable se fijó por la *Gemeindefinanzreformgesetz* en el

1. Sobre la caracterización de los impuestos comunes o compartidos en Alemania, desde la perspectiva de las tres competencias que pueden ejercerse sobre los mismos, la normativa, la administrativa o de gestión y la competencia sobre el rendimiento, puede verse en español, Ramallo Massanet, Juan, *El sistema financiero de las Corporaciones Locales en el Derecho alemán*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976, pp. 64 y ss., y García Frías, Ángeles, "Análisis de la financiación de los municipios en Alemania desde la reforma de 1969 a la de 2004", en Casado Ollero, Gabriel, (Coordinador), *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Dykinson, Madrid, 2005, pp. 27 y ss.

2. Se trata de la *Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz)*, de 8 de septiembre de 1969, que ha sufrido numerosas reformas parciales con posterioridad. Actualmente se cita atendiendo a la redacción de la publicación oficial de 4 de abril de 2001 (BGBl. I, p. 482), cuya última modificación se ha producido a través del artículo 11 de la Ley de 14 de agosto de 2007 (BGBl. I, p. 1912). En este trabajo identificaremos a la Ley de Reforma Financiera Municipal con sus siglas en alemán, *GFRG*.

3. Cfr. Schwarting, Gunnar, *Kommunale Steuern*, 2ª edición, Erich Schmidt, Berlin, 2007, p. 141.

4. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, de 23 de mayo de 1949.

5. Cfr., Henneke, Hans-Günter, *Die Kommunen in der Finanzverfassung des Bundes und der Länder*, 3ª edición, Kommunal und Schul, Wiesbaden, 1998, p. 110.

14%. En 1980 este porcentaje aumentó al 15% como consecuencia de la derogación en el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (*Gewerbesteuer*) del gravamen que recaía sobre la suma total de los salarios pagados por el contribuyente de este Impuesto sobre Actividades Económicas. Se trataba, por tanto, con el aumento en un 1% del porcentaje de participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, de compensar la pérdida de recursos económicos procedentes del Impuesto sobre Actividades Económicas que experimentarían los municipios con la derogación del gravamen que el mismo hacía depender de la suma total de salarios satisfechos por el titular de la actividad económica<sup>6</sup>. Actualmente, por tanto, se mantiene como porcentaje de la participación municipal en el Impuesto sobre los Salarios y en el Impuesto sobre la Renta el 15%, según prescribe el artículo 1 de la *GFRG*.

Desde el 1 de enero de 1994, además, se ha establecido un porcentaje de participación del 12% en la recaudación procedente de las retenciones que se practican en la fuente sobre los intereses (*Zinsabschlag*). Estas retenciones sobre los intereses constituyen una parte de los rendimientos del capital, en concreto, los derivados de la cesión a terceros de capitales propios, bien por cesión de tales capitales a Entes públicos, bien por cesión de capitales a las entidades financieras a través de depósitos de dinero a la vista, depósitos a plazo o depósitos en cuentas de ahorro<sup>7</sup>. Según el Derecho aplicable hasta esa fecha la recaudación por las retenciones practicadas en la fuente sobre los intereses se repartían por mitad entre el *Bund* y los *Länder*. Si no se hubiese modificado la *Gemeindefinanzreformgesetz*, otorgando específicamente un porcentaje de participación del 12% a los municipios en la recaudación de las retenciones sobre los intereses, lo establecido en la Ley de Retenciones sobre los Intereses (*Zinsabschlagsgesetzes*), por cuanto implica una minoración de los ingresos procedentes del Impuesto sobre la Renta, habría provocado consecuentemente una minoración de los ingresos que los mu-

6. Cfr. Schwarting, Günnar, *Kommunale Steuern*, cit., p. 141.

7. Cfr. BMF-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in der Gemeindefinanzreform*, (Hrsg.) Bundesministerium der Finanzen, Referat Presse, Bonn, 2007, p. 5. (Documento accesible en Internet: [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_4310/DE/Wirtschaft\\_und\\_Verwaltung/Finanz\\_und\\_Wirtschaftspolitik/Foederale\\_Finanzbeziehungen/Kommunal Finanzen/NeuGemeindeanteil\\_20der\\_20ESt,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4310/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Finanz_und_Wirtschaftspolitik/Foederale_Finanzbeziehungen/Kommunal Finanzen/NeuGemeindeanteil_20der_20ESt,templateId=raw,property=publicationFile.pdf)).

nicipios perciben de su participación en el rendimiento del Impuesto sobre la Renta<sup>8</sup>.

La razón por la cual el porcentaje de participación en la recaudación de las retenciones sobre los intereses es inferior al porcentaje de participación en el Impuesto sobre el Salario y en el Impuesto sobre la Renta Liquidable estriba en que también son obligados tributarios que soportan las mencionadas retenciones en la fuente las personas jurídicas, esto es, las sociedades mercantiles y demás entidades. Como, según lo señalado en el artículo 106.5) de la GG, la participación de los municipios lo es en el rendimiento o recaudación del Impuesto sobre la Renta, del cual sólo son contribuyentes las personas físicas, habría que descontar de la recaudación total procedente de las retenciones sobre los intereses la parte que corresponda a las retenciones practicadas a las personas jurídicas, sobre la cual los municipios no tendrían derecho a participación alguna. El Ministerio Federal de Hacienda ha estimado, a tal efecto, que sólo el 80 por 100 de la recaudación procedente de las retenciones sobre los intereses corresponde a retenciones practicadas a personas físicas, por lo que se ha establecido un porcentaje de participación de los municipios en la recaudación total procedente de las retenciones sobre los intereses de sólo el 12 por 100 en vez del 15 por 100 que, como hemos explicado, se establece respecto a la recaudación del Impuesto sobre el Salario y el Impuesto sobre la Renta Liquidable<sup>9</sup>.

La Ley de Reforma de la Imposición Empresarial de 2008 (*Unternehmensteuerreformgesetz 2008*), de 14 de agosto de 2007<sup>10</sup>, ha introducido una modificación en este punto en el artículo 1 de la *GFRG*. Si bien, esta modificación, a tenor de lo señalado en el artículo 14 de la mencionada Ley de Reforma de la Imposición Empresarial, entrará en vigor el 1 de enero de 2009. La modificación consiste en que en vez de hacerse referencia a la participación en las retenciones practicadas en la fuente sobre los intereses (*Zinsabschlag*), se introduce en el artículo 1.1) de la *GFRG* la referencia a la participación del 12% en la recaudación del Impuesto sobre el Beneficio del Capital (*Kapitalertragsteuer*), según lo señalado en el artículo 43,

---

8. En este sentido, BMF-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., p. 5.

9. Cfr., BMF-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., p. 5.

10. *Bundesgesetzblatt*, I, página 1912, de 17 de agosto de 2007.

apartado 1.1) números 6, 7, y 8-12, así como el apartado 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (*Einkommensteuergesetzes*)<sup>11</sup>. En realidad, bajo esa denominación de Impuesto sobre el Beneficio del Capital (*Kapitalertragsteuer*) lo que contempla el artículo 43 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta son las retenciones sobre el beneficio o rendimiento del capital (*Steuerabzug vom Kapitalertrag*). No obstante, como hemos indicado, esta modificación entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2009, por lo que a lo largo de este trabajo seguiremos haciendo referencia a la participación en las retenciones sobre los intereses (*Zinsabschlag*) en vez de a las retenciones sobre determinados rendimientos del capital o, más exactamente, como hace la ley, al Impuesto sobre el Rendimiento del Capital (*Kapitalertragsteuer*).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 106.5.3) de la GG una ley federal puede autorizar a los municipios a fijar tipos o tarifas (*Hebesätze*) sobre la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. Estos tipos de recaudación o de gravamen entendemos que pueden funcionar, bien como una especie de recargo municipal sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, bien, más propiamente, como una auténtica tarifa municipal del Impuesto sobre la Renta. En ambos casos cabría diferenciarlos de lo que constituye en sentido estricto la participación en el rendimiento del impuesto, dado que implicarían ya un ejercicio de poder tributario para establecer y exigir impuestos, que respondería a la propia política fiscal del municipio y entrañaría, lógicamente, un amplio grado de corresponsabilidad fiscal<sup>12</sup>. Sin embargo, hasta la fecha no se ha hecho uso de esta posibilidad que ofrece la Constitución, pues la Ley federal llamada a efectuar esa autorización, que sería la Ley de Reforma Financiera Municipal (*Gemeindefinanzreformgesetz*) no ha articulado tal posibilidad,

11. El artículo 11.1) de la *Unternehmensteuerreformgesetz 2008* es el que ha introducido esta modificación en la *Gemeindefinanzreformgesetz*.

12. Como señala Ramallo Massanet, Juan, *El sistema financiero...*, cit., pp. 141 y 142, "la Ley de Reforma Financiera Municipal, al no recoger la posibilidad del artículo 106, V, último inciso, de la Constitución reformada, dejó en suspenso la existencia de un verdadero Impuesto Municipal sobre la Renta, convirtiéndose dicha participación en una pura transferencia de ingresos, obtenidos en la recaudación del impuesto, calculada en base a la capacidad tributaria local. La verdadera corrección cualitativa del sistema financiero municipal depende de que sea real el derecho de los municipios a establecer sus tarifas, con lo cual estaríamos ante un impuesto municipal en lugar de lo que es hoy, una asignación de ingresos del estado a la comunidad local."

introduciendo la horquilla de tipos o la tarifa (*Hebesätze*) que podrían establecer los municipios que así lo considerasen oportuno<sup>13</sup>.

En España, como es sabido, constituye actualmente un recurso de la Hacienda local la cesión de un pequeño porcentaje (1,6875 por 100) de la recaudación del IRPF que corresponde al Estado, si bien, el ámbito subjetivo de esta cesión se restringe a los municipios que sean capitales de provincia o de Comunidad Autónoma o que, sin serlo, tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes<sup>14</sup>. El proceso de reforma de los Estatutos de Autonomía que acabamos de vivir en nuestro país supone un reforzamiento del papel de las Comunidades Autónomas en la configuración de la Hacienda municipal, al tiempo que implica, respecto al IRPF, un aumento en el porcentaje de cesión del IRPF del que gozarán las Comunidades Autónomas, que se iguala con el del Estado, al haberse previsto en los nuevos Estatutos la cesión a las mismas del 50 por 100 de la recaudación del Impuesto. Las reformas estatutarias conducirán, por tanto, en fechas próximas a la apertura de un proceso de reforma tanto de la financiación autonómica como de la financiación local y, en este último ámbito, consideramos de gran interés analizar las experiencias comparadas, como es el caso de la alemana, en las que distintos niveles de Hacienda, incluido el local, comparten unos mismos impuestos y, especialmente, un impuesto central del sistema tributario como es el impuesto que grava la renta de las personas físicas.

## **2. La finalidad de la participación de los municipios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

La finalidad perseguida con la reforma de la Constitución financiera y con la Ley de Reforma Financiera Municipal (*Gemeindefinanzreformgesetz*), de 8 de septiembre de 1969, a través de la introducción de la participación de los municipios en el rendimiento del Impuesto sobre la Renta ha sido la de mejorar tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo el sistema de recursos impositivos per-

---

13. Cfr., BMF-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., pp. 5 y 6.

14. Así se establece en los artículos 111 y siguientes del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

cibidos por los municipios<sup>15</sup>. Ello ha supuesto también, como otra pieza del mismo mecanismo, la introducción de una cuota o contribución (*Umlage*) que los municipios tienen que atribuir al *Bund* y a los *Länder* en el Impuesto sobre Actividades Económicas, como compensación por la pérdida recaudatoria que para éstos implica la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta<sup>16</sup>.

Antes de la reforma de la financiación municipal de 1969 el Impuesto sobre Actividades Económicas constituía la principal fuente de ingresos del sistema impositivo municipal, representando la recaudación por este impuesto en muchos municipios aproximadamente un 80 por 100 del conjunto de los ingresos impositivos<sup>17</sup>. Esto implicaba una casi total dependencia del volumen de ingresos impositivos municipales respecto a la recaudación obtenida del Impuesto sobre Actividades Económicas, lo cual era perjudicial, por la influencia tan grande que en la recaudación de este impuesto tenía y tiene la coyuntura económica<sup>18</sup>. El Impuesto sobre Actividades Económicas, en consecuencia, cumple mal el postulado o exigencia de que los impuestos locales tengan una alta continuidad o solidez en cuanto a la recaudación que proporcionan, esto es, que la reacción de los mismos, en términos de rendimiento, a la coyuntura económica deba ser pequeña<sup>19</sup>. Además, el Impuesto sobre Actividades Económicas no contribuye demasiado al logro de uno de los objetivos del sistema impositivo local, cual es el que no se produzcan grandes diferencias o disparidades en la recaudación derivada del mismo entre los distintos municipios, esto es, que la recaudación procedente del sistema impositivo municipal esté repartida de forma proporcionada entre los distintos municipios. Y ello porque el Impuesto sobre Actividades Económicas produce, ciertamente, grandes disparidades en cuanto a su

15. Cfr., Trogër, Michael, *Reform der Gewerbesteuer und Finanzausgleich*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 2007, p. 43.

16. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 141.

17. Cfr., BMF-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., p. 3.

18. Como destaca Trogër, Michael, *Reform der Gewerbesteuer...*, cit., p. 22, el Impuesto sobre Actividades Económicas, al gravar el beneficio empresarial, depende mucho en cuanto a su rendimiento de la coyuntura económica, de forma que, por ejemplo, en muchos municipios los ingresos procedentes de este impuesto tienen una fatal dependencia de la situación económica que atraviese una gran empresa instalada en el municipio.

19. Sobre dicha exigencia, cfr., Trogër, Michael, *Reform der Gewerbesteuer...*, cit., pp. 18 y 19.



rendimiento desde el punto de vista territorial, dado que la recaudación que perciba cada municipio va a depender del número de empresas que estén asentadas en el mismo y del beneficio que las mismas puedan obtener. A ello contribuye, además, el que en virtud de las exenciones y beneficios fiscales contemplados en la normativa del impuesto, lo paguen en realidad sólo las medianas y grandes empresas<sup>20</sup>. Lo cual puede conducir también a una gran competencia entre los municipios para atraer el asentamiento de nuevas empresas que sean contribuyentes efectivos del impuesto<sup>21</sup>.

Por ello, con la introducción de la cuota o participación del *Bund* y de los *Länder* en el Impuesto sobre Actividades Económicas en conexión con la introducción de la participación de los municipios en el Impuesto sobre la Renta se ha pretendido una mejora estructural de la distribución territorial entre los distintos municipios de la recaudación impositiva<sup>22</sup>. Al efectuarse el reparto de la participación en el Impuesto sobre la Renta entre los distintos municipios en función del número de contribuyentes del impuesto que tengan su residencia en el respectivo municipio y de la contribución por el impuesto realizada por los mismos, lógicamente, la distribución intermunicipal de los recursos procedentes de la participación en el Impuesto sobre la Renta es mucho más uniforme que la recaudación que los distintos municipios obtienen del Impuesto sobre Actividades Económicas, además de que, como tendremos ocasión de analizar posteriormente, en la distribución de la participación del Impuesto sobre la Renta entre los distintos municipios existe también un mecanismo de nivelación que intenta corregir las grandes diferencias que pudiesen generarse en el reparto entre los distintos municipios<sup>23</sup>. A ello se une, como

---

20. En este sentido, Tröger, Michael, *Reform der Gewerbesteuer...*, cit., p. 21. Explica este autor que en Alemania hubo en el año 1998 cerca de 2.400.000 empresas contribuyentes por el Impuesto sobre Actividades Económicas. De las mismas, para cerca de 1.400.000, esto es, para un 60 por 100 de contribuyentes, importó la deuda tributaria cero, porque no presentaron una base liquidable positiva.

21. Este efecto de la dependencia del sistema impositivo municipal respecto al Impuesto sobre Actividades Económicas ha sido destacado por Zimmermann, Franz, *Das System der Kommunalen Einnahmen und die Finanzierung der Kommunalen Aufgaben in der Bundesrepublik Deutschland: ein Grundriss*, Köln, 1988, p. 71.

22. Cfr., Tröger, Michael, *Reform der Gewerbesteuer...*, cit., pp. 33 y 34.

23. Como concluye el Arbeitgruppe Kommunalpolitik de la Friedrich Ebert Stiftung, "Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer", *Wegbeschreibung für die Kommunale Praxis*, Fi-30, 2003, p. 1, con la reforma de la financiación municipal de 1969 se han reducido las



hemos señalado más atrás, que desde un punto de vista cuantitativo la participación en el Impuesto sobre la Renta supone un aumento importante de los ingresos de fuente impositiva para muchos municipios respecto a la recaudación obtenida por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

### **3. La determinación de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

#### **3.1. El reparto de la recaudación del impuesto entre los distintos Länder**

Para la determinación o cómputo del importe de la participación en el Impuesto sobre la Renta que corresponde a cada municipio ha de partirse, en primer lugar, del rendimiento total que el impuesto ha proporcionado en el conjunto del Estado federal. Como primera medida se realiza un reparto de esta recaudación total entre los distintos Estados federados, esto es, se produce un reparto en el plano estatal entre los distintos *Länder*, que estará en función de la recaudación del impuesto obtenida en cada uno de ellos. A tal efecto, se utiliza como criterio de reparto el principio de la residencia habitual o domicilio del contribuyente (*Wohnsitzprinzip*), considerándose producida en el territorio de un *Land* la recaudación del impuesto procedente de los contribuyentes que tengan su residencia habitual en ese *Land*. Se ha descartado, por tanto, la utilización del principio del lugar del cobro del impuesto (*Vereinnahmungsprinzip*) como criterio de reparto de la recaudación entre los distintos *Länder*, pues este criterio podría producir importantes distorsiones en dicha distribución, dado que muchas grandes empresas satisfacen en el lugar en el que radica su sede central el Impuesto sobre los Salarios de todas sus sucursales<sup>24</sup>. Esta última circunstancia puede producirse porque aunque el deudor del impuesto es el trabajador o perceptor del salario, al empleador le corresponde la obligación legal de practicar una retención en concepto de Impuesto sobre el Salario respecto a cada pago que realice al

diferencias de potencia impositiva existentes entre los distintos municipios. (Documento accesible en Internet: [http://www.fes-kommunalakademie.de/\\_data/Fi\\_Gemeindeanteil\\_an\\_Einkommenssteuer.pdf](http://www.fes-kommunalakademie.de/_data/Fi_Gemeindeanteil_an_Einkommenssteuer.pdf)).

24. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 142.

trabajador y queda obligado frente a la Administración Tributaria a cumplir con la obligación de efectuar el pago del impuesto a cuenta del trabajador. Esto es, la obligación de pago del impuesto corresponde a cada empresa pagadora de los rendimientos sujetos situada en el territorio alemán, tanto en relación con empleados que tengan su residencia habitual en el mismo como en relación con los empleados que no la tengan.

Hay que tener presente que la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta no se descuenta de la participación que corresponde al *Bund* ni de la participación que corresponde a los *Länder*, sino que de la recaudación total del impuesto se descuenta en primer lugar la participación que corresponde a los municipios y la cantidad restante se distribuye por mitad entre el *Bund* y los *Länder*<sup>25</sup>. Esto supone, en definitiva, que a los municipios se atribuye el 15% de la recaudación total del Impuesto sobre el Salario y del Impuesto sobre la Renta Liquidable y que el *Bund* y los *Länder* perciben cada uno el 42,5% de la recaudación total del impuesto por esos conceptos. En el caso de la recaudación procedente de las retenciones sobre los intereses, el porcentaje que perciben los municipios es del 12% de la misma, distribuyéndose el resto por mitad entre el *Bund* y los *Länder*. En el caso de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta no se produce ningún descuento previo de la recaudación total a favor del *Bund*, como sí sucede, en cambio, en el caso de la participación municipal en el IVA, respecto a la cual el *Bund* percibe unos porcentajes como compensación por el pago de las pensiones y por el pago de las prestaciones por desempleo, que se descuentan del importe de la recaudación total del impuesto antes de aplicar las reglas de reparto entre los tres entes político-territoriales que participan en el rendimiento del IVA<sup>26</sup>.

25. Como se señala en Statistisches Landesamt Baden-Württemberg, „Anteil aus der Einkommensteuer für die Gemeinden“, *Statistik Aktuell*, Stuttgart, 2006, p. 1, (disponible en [www.statistik.bw.de](http://www.statistik.bw.de)), “los municipios reciben de cada euro del Impuesto sobre el Salario y del Impuesto sobre la Renta 15 céntimos, el resto de ese impuesto compartido se reparte por mitad entre el Bund y los Länder.”

26. Sobre estos descuentos previos en la determinación de la participación de los municipios en el IVA y sobre la configuración de la misma nos permitimos remitir al lector interesado a García Martínez, Andrés, “La participación en el IVA como recurso de la Hacienda municipal en Alemania”, *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 18, 2008, pp. 110 y ss.

Asimismo, respecto al reparto del rendimiento del impuesto en el plano estatal entre los distintos *Länder* a fin de determinar el importe de la participación municipal en el impuesto, se lleva a cabo, como hemos señalado, en función del criterio de la residencia habitual de los contribuyentes del impuesto y, consecuentemente, del pago o contribución que los mismos han realizado por este impuesto, pero no existen respecto a tal reparto medidas de compensación entre los distintos *Länder* que tiendan a nivelar territorialmente el rendimiento o recaudación asignado a cada uno de ellos<sup>27</sup>.

Con lo cual, el volumen financiero procedente de la recaudación del impuesto obtenida en cada uno de los *Länder*, que constituye la magnitud de partida para la determinación del importe de la participación en el rendimiento del impuesto que corresponde a cada municipio, va a depender en cierta medida de cuál sea el nivel de renta en el respectivo *Land*, así como del número de contribuyentes del impuesto que tengan su residencia habitual en el mismo. Ello puede determinar, en definitiva, la existencia de diferencias interestatales en el reparto o territorialización de la recaudación del Impuesto sobre la Renta y estas diferencias, lógicamente, van a tener influencia en la determinación del importe de la participación en el impuesto que corresponda a cada municipio, pues el 15 por 100 de la recaudación del Impuesto sobre el Salario y del Impuesto sobre la Renta Liquidable y el 12 por 100 de la recaudación de las retenciones sobre los intereses, en ambos casos, producida en cada uno de los *Länder*, constituye la magnitud que ha de repartirse entre todos los municipios del respectivo *Land*.

Resumiendo, el primer paso para la determinación del importe de la participación de cada municipio en el Impuesto sobre la Renta está constituido por la determinación de la recaudación del impuesto producida en el respectivo *Land*. El 15 por 100 de la recaudación producida en cada *Land* correspondiente al Impuesto sobre el Salario y al Impuesto sobre la Renta Liquidable y el 12 por 100 de la recaudación correspondiente a las retenciones sobre los intereses constituye la

---

27. Como señala Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 142, a efectos de hacer el reparto de la recaudación del Impuesto sobre la Renta entre los distintos *Länder* para la determinación del importe de la participación municipal en el impuesto no se efectúa una compensación de las diferencias de potencia impositiva (*Steuerkraftdifferenzen*) entre los *Bundesländer*.

masa financiera que ha de distribuirse entre los municipios del respectivo *Land*.

### **3.2. El reparto entre los municipios del respectivo Land de los recursos de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta**

#### **3.2.1. La determinación del coeficiente de reparto que corresponde a cada municipio (*Schlüsselzahl*)**

La distribución entre los distintos municipios de esa masa financiera que constituye la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta se realiza a través de la determinación de la cuota o importe que de la misma corresponde percibir a cada municipio específicamente. Para la fijación de esa cuota ha de calcularse o determinarse un tipo o coeficiente (*Schlüsselzahl*), que expresa la proporción en que cada uno de los municipios va a participar de la referida masa financiera y que, en última instancia, va a determinar el importe de la cuota o cantidad financiera que en concepto de participación en el Impuesto sobre la Renta se va a atribuir a cada municipio.

La fijación del respectivo coeficiente que determina la cuota de cada municipio en el importe global de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta (*Schlüsselzahl*) entraña un complejo procedimiento en el que, básicamente, hay que proceder a la territorialización o reparto entre los distintos municipios de la recaudación del *Impuesto sobre la Renta*<sup>28</sup>. Si bien, en este caso, sí que se aplica, como veremos seguidamente, un mecanismo de nivelación tendente a compensar las diferencias más grandes que puedan existir entre los distintos municipios.

---

28. Aludimos con ello al Impuesto sobre el Salario (*Lohnsteuer*) y al Impuesto sobre la Renta Liquidable (*veranlagte Einkommensteuer*), que son los que se tienen en cuenta para la determinación del coeficiente de reparto (*Schlüsselzahl*). Una vez determinado dicho coeficiente de reparto también se aplicará el mismo sobre los recursos procedentes de las retenciones sobre los intereses para determinar el volumen de recursos que corresponde percibir a cada municipio.

### 3.2.1.1. El criterio de reparto: la contribución en el Impuesto sobre la Renta realizada por los residentes en cada municipio

El primer paso para la determinación del respectivo *Schlüsselzahl* está constituido, por tanto, por el reparto de la recaudación total del Impuesto sobre la Renta obtenida en el respectivo *Land* entre todos los municipios del mismo. A tal fin, el criterio para proceder al reparto o territorialización municipal de la recaudación del Impuesto sobre la Renta va a ser nuevamente el principio de la residencia habitual o domicilio del contribuyente, efectuándose dicho reparto en función de la contribución o pago del impuesto realizado por los habitantes del respectivo municipio<sup>29</sup>. Ello constituye una exigencia constitucional, pues el artículo 106.5) de la *GG* establece que los *Länder* deben distribuir la participación en el Impuesto sobre la Renta a sus municipios sobre la base de la contribución efectuada por sus habitantes en concepto de Impuesto sobre la Renta.

### 3.2.1.2. El sistema de límites máximos de renta gravada determinantes de la contribución o carga tributaria por el impuesto a tomar en consideración (*Sockelbeträge*)

Ahora bien, a tal efecto, se establece un mecanismo nivelador para evitar que las mayores diferencias de renta existentes entre los habitantes de los distintos municipios tengan influencia en la determinación del coeficiente que indica la proporción en que cada municipio participa en el importe global que es objeto de reparto, esto es, en la masa financiera constituida por la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. Consiste tal mecanismo, de acuerdo con lo señalado en el artículo 3.1) de la *GFRG*, en que no se va a tomar en cuenta la carga tributaria total soportada por cada contribuyente en el Impuesto sobre la Renta, sino sólo la carga tributaria soportada por el impuesto que derive, como máximo, de unos determinados límites de renta gravada, cuya cuantía está fijada según que los contribuyentes tributen individual o conjuntamente<sup>30</sup> (en este último caso para

29. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 142.

30. Para referirse a esos límites máximos de renta gravada determinantes de la contribución o pago del impuesto realizada por cada contribuyente residente en el municipio a tener en cuenta para la determinación del coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta que corresponde a cada uno de los municipios

los cónyuges)<sup>31</sup>. Esta carga tributaria básica que como máximo se va a tomar en cuenta respecto a cada contribuyente del impuesto residente en el municipio (*Sockelaufkommen*) viene representada actualmente por la carga tributaria que corresponda a una renta gravada de 30.000 euros, en el caso de tributación individual, o a una renta gravada de 60.000 euros, en el caso de tributación conjunta. Esto es, dichos límites máximos de renta gravada (*Sockelbeträge* o *Höchstbeträge*) determinarían la carga tributaria que derive de aplicar la tarifa prevista para la tributación individual a una base liquidable de 30.000 euros o la carga tributaria que derive de aplicar la tarifa prevista para la tributación conjunta a una base liquidable de 60.000 euros<sup>32</sup>.

Con la aplicación de estos límites máximos de renta gravada en el cómputo de la carga tributaria soportada en el Impuesto sobre la Renta por los habitantes del municipio no se tiene en cuenta la carga tributaria correspondiente a los niveles de renta más altos percibidos por los habitantes del respectivo municipio, esto es, la carga tributaria que se corresponda con niveles de renta que se sitúen por encima de los 30.000 euros en tributación individual o de los 60.000 euros en tributación conjunta. Con ello se evita, lógicamente, que las rentas más altas percibidas por los habitantes de cada uno de los municipios tengan influencia en la determinación del coeficiente de participación de cada municipio en la recaudación del Impuesto sobre la Renta que

---

de un Land, se suelen utilizar los términos *Sockelbeträge*, (cantidades básicas), *Höchstbeträge* (cantidades máximas) o *Kappungsgrenze*, que cabría traducir literalmente como "límites de corte".

31. En realidad, según que el contribuyente se vea sujeto a la *Grundtabelle* o tarifa básica, a lo que nos referimos como tributación individual, o a que el contribuyente se vea sometido a la *Splittingtabelle*, prevista en la normativa del Impuesto para la tributación de los cónyuges, a lo que nos referimos como tributación conjunta.

32. Explica Gutsche, Jens-Martin, *Fiskalische Gesamtbilanz für Kommunen bei der Ausweisung von Neubaugebieten*, European Centre for Transportation and Logistics, Technische Universität Hamburg, Hamburg, 2003, (disponible en <http://www.vsl.tu-hamburg.de>), que la contribución básica (*Sockelaufkommen*) a tener en cuenta como límite máximo en la determinación del *Schlüsselzahl* estaba fijada en 2003 en la contribución correspondiente a una renta gravable de 30.000 euros según la tarifa prevista para la tributación individual (*Grundtabelle*) y a una renta gravable de 60.000 euros según la tarifa prevista para la tributación conjunta (*Splittingtabelle*), lo cual determinaba que el valor máximo de la carga tributaria soportada por cada contribuyente que se podía tomar en cuenta a tal efecto era de 7.136 euros en los casos de aplicación de la tarifa básica (tributación individual) y de 14.271 euros en los casos de tributación conjunta.

es objeto de reparto entre todos ellos<sup>33</sup>. Lo cual lleva aparejado un efecto nivelador o de compensación en el reparto de la masa total de recursos procedentes de la participación en el Impuesto sobre la Renta. Lógicamente, la compensación o nivelación se producirá a favor de aquellos municipios que cuenten con una menor potencia recaudatoria en el impuesto, atendiendo al nivel de renta y a la carga tributaria soportada por los contribuyentes del mismo que sean residentes en el municipio. Dicha compensación o nivelación se realiza a costa de los municipios con mayor potencia recaudatoria en el Impuesto sobre la Renta, esto es, de aquellos municipios cuyos habitantes como término medio cuenten con un mayor nivel de renta<sup>34</sup>.

El efecto nivelador es mayor cuanto más bajo se fijen los límites máximos de renta gravada determinantes de la carga tributaria soportada por los contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta que es tomada en consideración para la determinación del coeficiente de participación de cada municipio en la recaudación del impuesto que es objeto de reparto. En el caso extremo podría llegar a producirse un reparto del importe de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta no en función de la potencia impositiva de cada municipio, esto es, de la recaudación del impuesto producida en cada municipio, sino en función del número de contribuyentes residentes en cada municipio. Sin embargo, si esto llegase a producirse sería contrario a la Constitución, cuyo artículo 106 ordena expresamente que el reparto de la participación en el Impuesto sobre la Renta entre los distintos municipios se realice atendiendo a la carga tributaria que por el impuesto soporten los residentes de cada municipio. Por ello, esos límites (*Sockelbeträge*) son, normalmente, incrementados de tiempo en tiempo<sup>35</sup>.

En el caso contrario, cuanto más alto se fijen los referidos límites (*Sockelbeträge*), menor es el efecto nivelador en el reparto de los

33. Cfr., BMF-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., p. 10.

34. Respecto a las diferencias en los niveles de renta que puedan existir entre unos municipios y otros, por ejemplo, señala Statistisches Landesamt Baden-Württemberg, "Anteil aus der Einkommensteuer...", cit., p. 2, que en el Estado de Baden-Württemberg se observa un mayor nivel de renta en los centros de mayor actividad económica –región de Stuttgart, Karlsruhe y Mannheim– en los que la recaudación por contribuyente supera la media estatal, así como en las áreas de gran concentración urbana.

35. Cfr., BFM-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., p. 10.



recursos procedentes de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta y, lógicamente, a efectos de tal reparto resulta mucho más determinante el nivel de renta y, consecuentemente, la carga fiscal soportada por los residentes de cada municipio. Lo cual, además, podría producir un fortalecimiento del nivel de renta de los residentes en los municipios que soportan una mayor carga tributaria en el Impuesto sobre la Renta, dado que estos municipios obtendrían un alto nivel de financiación procedente de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, lo que, aparte del efecto redistributivo que podría producirse a través del gasto público, podría permitir a estos municipios reducir otros tributos que exigen de sus ciudadanos.

Los límites máximos de renta gravada que dan lugar a la carga tributaria tomada en consideración para el reparto intermunicipal de la participación en el Impuesto Personal sobre la Renta (*Sockelbeträge*) han de ser establecidos por la *Gemeindefinanzreformgesetz* y, lógicamente, como hemos señalado, suelen ir aumentando con el paso del tiempo. En la actualidad esos límites han quedado establecidos en 30.000 y 60.000 euros, según la tributación sea individual o conjunta, y, además, se han igualado los límites aplicables tanto en los antiguos *Bundesländer* como en los nuevos *Bundesländer*, esto es, en los *Länder* que formaban parte de la extinguida República Democrática de Alemania antes de la reunificación<sup>36</sup>. Respecto a los nuevos *Länder* el procedimiento para la determinación del coeficiente de participación de cada municipio en los ingresos procedentes del Impuesto sobre la Renta se basó inicialmente en el número de habitantes de cada municipio y fue aplicado hasta el 31 de diciembre de 1996, puesto que hasta esa fecha no se disponían respecto a estos *Länder* de las estadísticas elaboradas por el Ministerio Federal de Hacienda sobre la recaudación del Impuesto Personal sobre la Renta que habían de servir de base para el reparto de la recaudación entre los distintos municipios<sup>37</sup>. A partir de esa fecha se utilizó también en

36. El artículo 1 de la Séptima Ley de Modificación de la Ley de Reforma Financiera Municipal, de 26 de abril de 2006, (*Siebentes Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes*), ha modificado el artículo 3 de la *Gemeindefinanzreformgesetz*, fijando los límites determinantes de las *Sockelbeträge* en 30.000 y 60.000 euros tanto en los antiguos como en los nuevos *Bundesländer*.

37. Como se observa en BMF-Dokumentation, *Gemeindeanteil...*, cit., p. 18, el año base respecto a las estadísticas de recaudación en el Impuesto Personal sobre la Renta que regía la determinación del coeficiente de participación de cada municipio en los ingresos procedentes del impuesto que eran objeto de reparto para los años 1994-96 eran las del año

estos nuevos *Länder* el mismo procedimiento que se venía utilizando en los antiguos *Länder*, pero debido al menor nivel de renta que de media presentaban los habitantes de los nuevos *Bundesländer*, los límites de renta gravada determinantes de la contribución máxima por el impuesto a tomar en consideración se establecieron por debajo de los límites aplicables en los antiguos *Bundesländer*. Así, en el período inicial en el que se aplicó el procedimiento basado en los *Sockelbeträge* a los nuevos *Länder*, de 1997 a 1999, esos límites se fijaron para los nuevos *Länder* en 25.000 y 50.000 euros, según se tribute individual o conjuntamente, respectivamente, frente a los 40.000 y 80.000 euros fijados para los antiguos *Länder*. El último período en el que ha existido una diferenciación al respecto entre los antiguos y los nuevos *Länder* ha sido el comprendido entre los años 2003-2005, en el que los límites aplicables en los nuevos *Länder* eran de 25.000/50.000 euros frente a los 30.000/60.000 aplicables en los antiguos *Länder*. A partir del 1 de enero de 2006 esos límites se han unificado para los nuevos y los antiguos *Länder*, estando vigentes en principio hasta 2008 los indicados límites de 30.000 y 60.000 euros según la declaración sea individual o conjunta<sup>38</sup>.

### 3.2.1.3. Las estadísticas del impuesto correspondientes a un determinado año-base de recaudación

Para la territorialización o reparto de la recaudación del Impuesto sobre la Renta entre los distintos municipios de un *Land* se utilizan las estadísticas del Impuesto sobre la Renta que son aprobadas por el Ministerio Federal de Hacienda. Estas estadísticas constituyen, por tanto, el instrumento fundamental para la determinación del coeficiente (*Schlüsselzahl*) que corresponde a cada municipio para la cuantificación de su cuota en los ingresos procedentes de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. A tal efecto, se tiene que fijar por parte del Ministerio Federal de Hacienda un año-base de recaudación y las estadísticas del Impuesto sobre la Renta correspondientes a este año-base se van a aplicar durante un período de tres años en el procedimiento de determinación del referido coeficiente o *Schlüsselzahl*. Quiere esto decir que los datos relevantes para

---

1989 y para el período 1997-1999, las del año 1992, respecto al cual ya sí se contaba con la información referente a los nuevos *Länder*.

38. Cfr. BMF-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., pp. 18 y 21.

la determinación del respectivo coeficiente de participación municipal, esto es, los contribuyentes del impuesto residentes en el municipio y la carga tributaria que soportan por el mismo, serán los que refleje la estadística del Impuesto sobre la Renta correspondiente al año-base de recaudación y que, una vez fijado el coeficiente en función de esos datos, el mismo permanecerá constante durante los tres años de aplicación de la estadística correspondiente al año-base de recaudación considerado, a salvo de que se pudiese producir en ese intervalo una modificación de las *Sockelbeträge*, lo cual no suele suceder, pues, en su caso, la modificación de estos límites máximos de carga tributaria a tomar en consideración para la determinación del coeficiente de participación de cada municipio en los ingresos procedentes del Impuesto sobre la Renta se hace coincidir con la adopción de la estadística del impuesto correspondiente a un nuevo año-base de recaudación.

Para el período comprendido entre los años 2006-2008 el año-base de recaudación que se ha establecido es el 2001, por lo que los datos relativos al Impuesto sobre la Renta necesarios para la determinación del coeficiente de participación de cada municipio en los años 2006, 2007 y 2008 son los derivados de las estadísticas del impuesto correspondientes al año 2001<sup>39</sup>.

A tal efecto, señala el artículo 3.1) *in fine* de la *GFRG* que para el cálculo de la carga tributaria soportada en el Impuesto sobre la Renta por cada municipio se tendrá en cuenta la residencia de los obligados tributarios que figure en las estadísticas elaboradas por el Ministerio Federal de Hacienda correspondientes al año-base que se tome en cuenta. El artículo 3.3) de la *GFRG* autoriza al Ministerio Federal de Hacienda a establecer otras disposiciones complementarias para la determinación de los coeficientes de participación municipales en los ingresos procedentes del Impuesto sobre la Renta que son objeto de reparto. Tal complemento o desarrollo de lo señalado en la

---

39. Este nuevo año-base de recaudación ha sido fijado por el Ministerio Federal de Hacienda mediante un Reglamento de 27 de septiembre de 2005 (*Verordnung über die Ermittlung der Schlüsselzahlen für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommenssteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008*), cuya entrada en vigor se ha producido el 1 de enero de 2006 y que, tal y como prescribe el artículo 3.3) de la *GFRG*, que es el precepto legal que habilita al Ministerio Federal de Hacienda para aprobar esta norma, ha necesitado de la aprobación o consentimiento del Senado Federal (*Bundesrat*).

*GFRG* ha de efectuarse mediante una norma de rango reglamentario (*Rechtsverordnung*) cuya aprobación requiere el consentimiento del Senado federal (*Bundesrat*).

El Ministerio Federal de Hacienda ha establecido una serie de criterios que desarrollan o complementan lo establecido al respecto por la *GFRG*. Para la determinación de la residencia habitual o domicilio del contribuyente en un determinado municipio y, consecuentemente, de la carga fiscal que por el impuesto soportan los residentes en el mismo, la norma reglamentaria aprobada por el Ministerio establece una serie de criterios. El criterio fundamental que se toma en cuenta es que el obligado tributario disponga de una casa o vivienda que constituya su residencia o domicilio en el municipio a 31 de diciembre del año-base de recaudación o bien se tendrá en cuenta el domicilio que se haya señalado en la declaración del impuesto correspondiente al año-base de recaudación<sup>40</sup>. Si el obligado tributario dispusiera de más de una vivienda o residencia, el criterio que se establece es que se tomará en cuenta el lugar de la vivienda que constituya la residencia principal. En aquellos casos en los que el obligado tributario careciese de una vivienda, el criterio que se adopta atiende a la permanencia física del obligado tributario, señalando la norma que se tomará en cuenta el lugar de su estancia habitual. Finalmente, en aquellos casos en los que el trabajador no venga obligado a presentar una declaración por el Impuesto sobre la Renta se tomará como municipio de residencia del trabajador a estos efectos el municipio que figure en la tarjeta del Impuesto sobre el Salario (*Lohnsteuerkarte*) correspondiente al año-base de recaudación tomado como referencia a efectos del reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta<sup>41</sup>.

40. Así, para el período 2006-2008, establece el art. 2 del Reglamento aprobado por el Ministerio Federal de Hacienda sobre el cálculo de los coeficientes para el reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta para los años 2006, 2007 y 2008, de 27 de septiembre de 2005, que para el cálculo de la carga tributaria en el impuesto sobre la renta de los municipios se tendrá en cuenta la residencia o vivienda de los obligados tributarios a 31 de diciembre de 2001 o la que figure en la declaración del Impuesto correspondiente a 2001.

41. Así, en el artículo 2 del Reglamento aprobado por el Ministerio Federal de Hacienda sobre el cálculo de los coeficientes para el reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta para los años 2006, 2007 y 2008, de 27 de septiembre de 2005, se establecen junto al criterio principal de la existencia en el municipio de una vivienda o residencia del contribuyente, el criterio de la vivienda o residencia principal para el caso en el que el obligado tributario tenga más de una residencia, el de la estancia habitual

Las estadísticas sobre el impuesto correspondientes al año-base de recaudación tienen aplicación, por tanto, durante tres años. Además, el año base no es nunca el inmediatamente anterior al primero de esos años en los que las estadísticas van a tener virtualidad para la determinación del coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. Ello es debido a que ha de contarse con el plazo de que dispone el contribuyente para presentar la declaración del impuesto y con el tiempo de que dispone la Administración para la liquidación del impuesto. Actualmente es posible aplicar las estadísticas del impuesto correspondientes a un determinado año adoptado como año-base de recaudación como muy pronto al cabo de cinco años<sup>42</sup>.

Este plazo tan amplio redonda en la calidad del resultado de las estadísticas, pues habrá permitido integrar correctamente la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta<sup>43</sup>. Sin embargo, ese plazo tan amplio supone que los cambios en el número de habitantes o en la estructura económica y nivel de renta de un determinado municipio no van a tener un inmediato o pronto reflejo en los recursos que procedentes de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta va a recibir el municipio<sup>44</sup>. Ello va a suponer una clara desventaja para los municipios que experimenten un aumento de población o en los que se aprecie una sustancial mejora de la estructura económica que redunde en un mayor nivel de renta de sus habitantes por término medio, pues la clara incidencia que ello tiene en la determinación del coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta y, por tanto, en el volumen de recursos que

---

del obligado tributario cuando carezca de una vivienda o residencia, y el del domicilio que figure en la tarjeta del Impuesto sobre el Salario (*Lohnsteuerkarte*) correspondiente al año 2001, cuando el obligado tributario no venga obligado a presentar declaración por el impuesto.

42. Así lo destaca BFM-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., p. 9, y, en efecto, las estadísticas del Impuesto sobre la Renta correspondientes al último año-base de recaudación adoptado a estos efectos, que ha sido el 2001, han encontrado su primer año de aplicación para la determinación del coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta en el año 2006, justamente, cinco años más tarde.

43. BFM-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., p. 9, destaca especialmente la calidad de las estadísticas a la que contribuye el amplio plazo de elaboración.

44. Estima Gutsche, Jens-Martin, *Fiskalische Gesamtbilanz...*, cit., p. 4, que los cambios en el número de habitantes del municipio van a tener incidencia entre 5 y 7 años después de haberse producido en la determinación del coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta.

van a recibir procedentes de dicho impuesto, sólo va a tener virtualidad al cabo como mínimo de cinco años desde que tales circunstancias se hayan puesto de manifiesto. En sentido contrario, ello va a suponer una ventaja para aquellos municipios que experimenten descensos de población o en los que el nivel de renta de sus ciudadanos experimente un retroceso por término medio, por ejemplo, porque aumente la tasa de personas desempleadas residentes en el municipio. Y ello, como hemos indicado, porque tales circunstancias no van a tener una incidencia inmediata en los recursos que recibe el municipio en cuestión procedentes del Impuesto sobre la Renta, sino que tal incidencia se difiere en el tiempo como mínimo cinco años<sup>45</sup>.

El valor del coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta (*Schlüsselzahl*) sólo va a cambiar cuando se adopte un nuevo año-base de recaudación, por cuanto regirán para la determinación de dicho coeficiente las estadísticas del Impuesto sobre la Renta correspondientes a ese año-base, o cuando se establezcan unos nuevos límites máximos de carga tributaria soportada por los contribuyentes a tomar en cuenta para la determinación del referido coeficiente (*Sockelbeträge*)<sup>46</sup>.

Mientras que alguna de estas variables no se modifique el coeficiente de reparto permanecerá invariable y hasta la fecha sólo se ha introducido un cambio en los *Sockelbeträge* conjuntamente con la adopción de las estadísticas de un nuevo año-base de recaudación<sup>47</sup>.

#### 3.2.1.4. La fijación del valor del coeficiente de reparto (*Schlüsselzahl*)

El coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta que corresponde a cada municipio es el resultado del cociente entre la carga tributaria por el impuesto soportada en el municipio en cuestión, computada teniendo en cuenta los límites máximos o *Sockelbeträge*, es decir, la carga tributaria sopor-

45. Cfr., BMF-Dokumentation, *Der Gemeindeanteil...*, cit., p. 9.

46. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 143.

47. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 143.

tada por los contribuyentes residentes en el municipio por la renta gravada que no supere esos límites máximos representados por los *Sockelbeträge*, y la carga total por el impuesto soportada por el conjunto de municipios del correspondiente *Land* entre los que se lleva a cabo el reparto de la participación, computada también respecto a la renta gravada que no supere los límites representados por los *Sockelbeträge*.

Recaudación del Impuesto sobre la Renta obtenida en el municipio correspondiente a la renta gravada situada dentro de los límites máximos establecidos (*Sockelbeträge*), según las estadísticas del año-base de recaudación.

Schlüsselzahl =  $\frac{\text{Recaudación del Impuesto sobre la Renta obtenida en el municipio correspondiente a la renta gravada situada dentro de los límites máximos establecidos (Sockelbeträge), según las estadísticas del año-base de recaudación.}}{\text{Recaudación total del impuesto obtenida en el respectivo Land correspondiente a la renta gravada situada dentro de los límites máximos establecidos (Sockelbeträge) según las estadísticas del año-base de recaudación.}}$

El coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta que corresponde a cada municipio (*Schlüsselzahl*) resultante de ese cociente se determina extrayendo los ocho decimales situados tras la coma y el séptimo decimal se redondea, quedando finalmente expresado el coeficiente de reparto con siete números decimales situados tras la coma<sup>48</sup>. La suma de los coeficientes de reparto correspondientes a cada uno de los municipios del *Land* es igual a la unidad<sup>49</sup>.

El coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta representa la posición relativa que cada municipio tiene en el procedimiento de reparto de los recursos que integran dicha participación, por lo que el valor de dicho coeficiente para cada municipio está en relación con la posición que al respecto ocupan el

---

48. Así viene establecido en el artículo 2 *in fine* del Reglamento aprobado por el Ministerio Federal de Hacienda sobre el cálculo de los coeficientes para el reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta para los años 2006, 2007 y 2008 de 27 de septiembre de 2005.

49. Cfr., BMF-Dokumentation, *Der gemeindeanteil...*, cit., p. 15.



resto de municipios entre los que se lleva a cabo el reparto de la participación<sup>50</sup>.

De acuerdo con lo señalado en el artículo 2 de la *GFRG*, el coeficiente de reparto que corresponde a cada municipio ha de ser determinado por el correspondiente *Land*, siguiendo el procedimiento descrito, y ha de ser aprobado mediante una norma reglamentaria del Gobierno del *Land*<sup>51</sup>.

La fijación de un nuevo coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, sea como consecuencia de la adopción de las estadísticas del impuesto correspondientes a un nuevo año-base de recaudación, –como ha sucedido a partir de 2006–, sea como consecuencia de la modificación de los límites de renta determinantes de la carga tributaria máxima a tomar en consideración, o sea como consecuencia de la modificación de ambos factores, suele tener un efecto claramente apreciable en la financiación de los municipios<sup>52</sup>. Además, ese efecto, sea positivo o negativo, va a tener in-

50. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 143.

51. Así por ejemplo, a raíz de la adopción del nuevo año-base de recaudación (2001), cuyas estadísticas del Impuesto sobre la Renta se tendrán en cuenta para el reparto de la participación municipal en el impuesto de los años 2006-2008, el Gobierno de Baden-Württemberg ha aprobado una disposición reglamentaria con fecha 20 de abril de 2006, estableciendo los nuevos coeficientes de reparto de cada municipio en los ingresos de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta. Se trata del Reglamento del Ministerio de Hacienda del *Land Baden-Württemberg* sobre modificación del Reglamento sobre la aplicación de la Ley de Reforma Financiera Municipal, de 20 de abril de 2006, (GBI de 12 de mayo de 2006, página número 160). (*Verordnung des Finanzministeriums zur Änderung der Verordnung zur Durchführung des Gemeindefinanzreformgesetzes*). El objeto de esta disposición es establecer los coeficientes (*Schlüsselzahlen*) para el reparto de la participación en el Impuesto sobre la Renta a partir del año 2006 y, así, por ejemplo, se fija el coeficiente que corresponde a la ciudad de *Stuttgart*, que es la capital del Estado federado, en 0,0598470.

52. Statistisches Landesamt Baden-Württemberg, "Anteil aus der Einkommensteuer...", cit., p. 3, señala que en este *Land* los efectos de los nuevos coeficientes de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, aplicables a partir del 1 de enero de 2006, son muy diferentes de unos municipios a otros. Así, mientras que para 188 municipios (el 17% del total) el coeficiente, con un pequeño aumento o con una pequeña bajada, ha permanecido prácticamente constante, 426 municipios han experimentado una apreciable bajada o pérdida en el coeficiente, mientras que 497 municipios disfrutaban de una estimable subida del mismo. Para cerca de la mitad de los municipios las diferencias al alza o a la baja del nuevo coeficiente de reparto en comparación con el anterior (el aplicable en 2003-2005), se sitúan por debajo del 3 por 100, para dos tercios de los municipios la diferencia no supera el 5 por 100 y, finalmente, en el caso extremo, con aumentos

fluencia también en otro mecanismo de gran importancia en la financiación de los municipios, cual es el sistema de compensación financiera local (*kommunalen Finanzausgleich*), por cuanto los recursos procedentes de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta se tienen en cuenta para determinar la potencia impositiva (*Steuerkraft*) de los distintos municipios, que constituye un elemento esencial en el sistema de compensación financiera local<sup>53</sup>.

### **3.2.2. La determinación del volumen de recursos que corresponde percibir a cada municipio de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta**

Una vez que ha sido establecido por el Ministerio de Hacienda del correspondiente *Land* el coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta que corresponde a cada uno de los municipios, la determinación para cada uno de ellos del volumen de recursos que le han de ser transferidos en concepto de participación en la recaudación del Impuesto sobre la Renta se efectúa mediante una sencilla multiplicación. El importe de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, determinado, como hemos visto, en función de la recaudación total del impuesto producida en el correspondiente año en el respectivo *Land*, que equivale al 15 por 100 de esa recaudación total obtenida en el *Land* por el Impuesto sobre el Salario y por el Impuesto sobre la Renta Liquidable y al 12 por 100 de la recaudación procedente de las retenciones en la fuente sobre los intereses, se multiplica por el coeficiente de reparto de dicha participación que corresponde a cada municipio. Con ello se obtiene la cuota o parte de cada concreto municipio en el volumen de recursos que integra la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta.

---

o reducciones de más del 17 por 100 se encuentran sólo 20 municipios, esto es, el 1,8 por 100 de los mismos. Lo más interesante, sin embargo, es efectuar un análisis del tipo de municipio al que afectan las subidas o bajadas del coeficiente, según el número de habitantes del mismo. Como puede observarse en Gemeindetag Baden-Württemberg, "Neue Schlüsselzahlen für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer – Sockelbeträge werden beibehalten", *Baden-Württemberg Gemeinde Zeitung* (BWGZ), núm. 1/2006, p. 28, los municipios que obtienen las mayores subidas en el nuevo coeficiente en relación con el aplicable anteriormente son aquellos que cuentan con menos de 3.000 habitantes, esto es, los pequeños municipios, mientras que los que acusan una mayor pérdida son los municipios de más de 100.000 habitantes, esto es, los grandes municipios.

53. Cfr., Gemeindetag Baden-Württemberg, "Neue Schlüsselzahlen...", cit., p. 28.

Coeficiente (*Schlüsselzahl*) x (15% de la recaudación del correspondiente año en el Impuesto sobre la Renta + 12% de la recaudación de las retenciones en la fuente sobre los intereses producidas en ambos casos en el respectivo *Land*) = cuota anual de cada municipio en la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta.

### **3.2.3. Ejemplo del cálculo de los recursos que corresponde percibir a un municipio de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta**

A continuación, para dar una mayor claridad al complejo procedimiento de determinación de los recursos que corresponden a cada municipio de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, pondremos un ejemplo referido a los recursos que por dicho concepto percibe un municipio en el año 2006<sup>54</sup>.

*A) Determinación del coeficiente de reparto (Schlüsselzahl).* (Se toman como base las estadísticas del impuesto correspondientes a 2001)

Recaudación del impuesto en el *Land* correspondiente a rentas gravadas que están dentro de los límites máximos de renta gravable (*Sockelbeträge*): 28.600.000.000 euros.

Recaudación del impuesto en el municipio correspondiente a rentas gravadas que están dentro de los límites máximos de renta gravable (*Sockelbeträge*): 11.400.000 euros.

Coeficiente de reparto del municipio:  $28.600.000.000 / 11.400.000 = 0,0003980$

*B) Determinación de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta:*

B.1) Recaudación total producida en el *Land* en 2006:

---

54. Nos basamos, al respecto, en el ejemplo recogido en Finanzministerium Baden-Württemberg, (Hrsg.), *Die Gemeinden und ihre Finanzen*, Merkur-Druck Mayer, Stuttgart, 2006, p. 16. (Documento accesible en Internet: [http://www.voeb.de/download/de/themen/publiffinance/oeffentliche\\_kunden/kommunalfinanzierung\\_links/kf\\_bw\\_01.pdf](http://www.voeb.de/download/de/themen/publiffinance/oeffentliche_kunden/kommunalfinanzierung_links/kf_bw_01.pdf).)

Impuesto sobre el salario e impuesto sobre la renta con deducción de las devoluciones: 21.200.000.0000 euros.

Participación municipal en la recaudación obtenida en el *Land* (15%): 3.200.000.000 euros.

Retenciones sobre la fuente practicadas sobre los intereses (*Zin-sabschlag*): 1.300.000.000 euros.

Participación municipal en las retenciones sobre los intereses (12 %): 200.000.000 euros.

B.2) Importe total de la participación municipal en el impuesto:

3.400.000.000 euros.

C) *Cuota del municipio en la recaudación del Impuesto sobre la Renta producida en el Land:*

3.400.000.000 euros x 0,0003980 = 1.400.000 euros.

### **3.2.4. Los plazos y el procedimiento para el pago de la participación en el Impuesto sobre la Renta**

De acuerdo con lo señalado en el artículo 5 de la GFRG los gobiernos de los *Länder* regularán a través de una norma de rango reglamentario los plazos y el procedimiento para la transferencia a los municipios de los recursos que les corresponden de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta<sup>55</sup>. Normalmente se establecen pagos trimestrales que tienen la consideración de pagos anticipados o a cuenta de la liquidación definitiva que se produce una vez concluido el año, generalmente hasta febrero del año siguiente<sup>56</sup>.

---

55. Señalan Arbeitsgruppe Kommunalpolitik de la Friedrich Ebert Stiftung, "Der Gemeindeanteil...", cit., p. 2, en relación con el Estado de Rheinland-Pfalz, que en la práctica los representantes de las agrupaciones de municipios y el representante del Ministerio de Hacienda del *Land* suelen fijar el calendario de la liquidación de la participación de los municipios en el Impuesto sobre la Renta.

56. Cfr., Arbeitsgruppe Kommunalpolitik de la Friedrich Ebert Stiftung, "Der Gemeindeanteil...", cit., p. 2, donde se explica sucintamente el procedimiento establecido por Rheinland-Pfalz.

#### 4. Importancia para la Hacienda local de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta

La participación municipal en el Impuesto sobre la Renta se ha convertido desde su introducción en 1970 en la segunda fuente de recursos impositivos más importante de la Hacienda local, tras el Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>57</sup>. La misma ha ido cobrando importancia a lo largo de los años, experimentando anualmente un aumento hasta el año 1996, en el que se observa un claro retroceso debido a la nueva regulación de la compensación de las cargas familiares (*Familienlastenausgleich*), especialmente de los pagos a las familias por los hijos (*Kindergeldzahlungen*), que ha supuesto una reducción de la recaudación del Impuesto sobre la Renta<sup>58</sup>. A partir del año 1998 la evolución de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta vuelve a ser positiva, acercándose en el año 2000 a niveles próximos a los existentes en 1995, para volver a experimentar un cierto retroceso a partir del año 2000 que se revela especialmente acusado en los años 2004 y 2005, debido a las bajadas o reducciones del impuesto<sup>59</sup>. En 2006 se observa un ligero incremento de la participación respecto al año anterior, rompiendo la tendencia al retroceso que se venía observando desde el año 2003<sup>60</sup>. Esta tendencia alcis-

57. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 146.

58. La compensación a los municipios por esta pérdida de recaudación no se ha articulado a través de un aumento del porcentaje de participación en el Impuesto sobre la Renta, sino que se ha efectuado a través de un mecanismo específico que, en definitiva, supone una participación indirecta en la recaudación del IVA que se asigna a los *Länder*. En efecto, para compensar a los *Länder* y a los municipios por la pérdida de recaudación en el Impuesto sobre la Renta derivada de la nueva regulación de la compensación de las cargas familiares, especialmente, de los pagos a las familias por los niños, la Ley de Modificación de la Ley de Compensación Financiera de 13 de noviembre de 1995 incrementó la participación de los *Länder* en el IVA en un 5,5%. Pues bien, una parte de estos nuevos recursos ha de ser distribuido por los *Länder* a los municipios como compensación por la referida pérdida recaudatoria.

59. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 145.

60. Como se recoge en Statistisches Bundesamt, *Finanzen und Steuern. Realsteuervergleich. Realsteuer, kommunale Einkommen- und Umsatzsteuerbeteiligungen- 2006*, (Fachserie 14, Reihe 10.1), Wiesbaden, 2007, en el año 2006 el importe de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas en el conjunto de Alemania, expresado en millones de euros, ascendió a 21.898,2, frente a los 20.096,5 que importó en 2005 y a los 20.187,7 que alcanzó en 2004, iniciándose, por tanto, en 2006 una clara tendencia alcista de este recurso financiero de los municipios. (Documento accesible en Internet: <https://www-ec.destatis.de/csp/shop/sfg/bpm.html.cms.cBroker.cls?CSPCHD=00400001000>)

ta claramente se confirma en 2007, con un incremento respecto al año anterior en los antiguos *Länder* del 11% y del 21,9% en los nuevos *Länder*<sup>61</sup>. A ello ha contribuido la elevación del tipo marginal máximo previsto para los niveles más altos de renta del 42 al 45 por 100 llevado a cabo por la Ley de modificaciones impositivas para 2007 (*Steueränderungsgesetz 2007*), así como otras disposiciones de dicha ley que han ampliado la base imponible del impuesto<sup>62</sup>. El pronóstico para el año 2008 es que continúa el incremento de los ingresos procedentes de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, si bien a un ritmo más lento que en 2007, estimándose un crecimiento del 6,5% en los antiguos *Länder* y del 12,3% en los nuevos *Länder*<sup>63</sup>.

Hay que tener en cuenta, no obstante, que en los nuevos *Länder* el volumen de recursos procedentes de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta es muy inferior al de los antiguos *Länder*, debido a que el nivel de renta en los *Länder* de la Alemania oriental es por término medio más bajo que en los *Länder* de la Alemania occidental<sup>64</sup>.

---

03vyejUI5000000o9mBj9QSIhazMwee3vYnJQ--&cmspath=struktur,vollanzeige.csp&ID=1020815).

61. Así se señala en *Deutscher Städte und Gemeindebund, Öffentliche Finanzen im Jahr 2007*, abril de 2008, p. 5. (Disponible en [www.dstgb.de](http://www.dstgb.de)).

62. Como se señala en *Deutscher Städte und Gemeindebund, BFM-Papier zu den Massnahmen des Bundes zugunsten der Kommunen*, 18 de enero de 2008, p. 5, (disponible en [www.dstgb.de](http://www.dstgb.de)), las medidas adoptadas por la *Steueränderungsgesetz 2007* en el Impuesto sobre la Renta estima el Ministerio Federal de Hacienda que supondrán mayores ingresos para los municipios, que en el año 2007 rondarán los 300 millones de euros, previéndose un aumento de esa cifra hasta los 800 millones de euros a partir de 2010.

63. Cfr., el Informe de Rossbach, Christine, *Kommunal Finanzen 2007 und 2008* para la *Deutscher Städte und Gemeindebund*, de 20 de febrero de 2008, p. 2, (disponible en [www.dstgb.de](http://www.dstgb.de)).

64. Así se destaca en *Deutscher Städte und Gemeindebund, Datenreport Kommunal Finanzen 2005*, DStGb-Dokumentation, núm. 48, 2005, p. 9, donde se apuntan como causas de ello que la situación patrimonial es peor en el este que en el oeste, por lo que las rentas procedentes del capital o de los arrendamientos de bienes juegan en el este un papel menos importante que en el oeste. Asimismo, se apunta que los salarios en el este se encuentran una quinta parte por debajo que en el oeste, por lo que el nivel de renta es inferior. Para la corrección de las diferencias estructurales entre el este y el oeste tiene gran importancia el mecanismo de la compensación financiera entre los Estados federados (*Länderfinanzausgleich*). (Documento accesible en Internet: [http://www.dstgb.de/homepage/artikel/dokumentationen/nr\\_48\\_kommunal Finanzen\\_in\\_struktureller\\_schieflage/doku48\\_kommunal Finanzen\\_gesamt.pdf](http://www.dstgb.de/homepage/artikel/dokumentationen/nr_48_kommunal Finanzen_in_struktureller_schieflage/doku48_kommunal Finanzen_gesamt.pdf)).

La participación municipal en el Impuesto sobre la Renta ha representado hasta el año 2000 un porcentaje superior al 40% de los ingresos totales del sistema impositivo municipal<sup>65</sup>. En el caso de los nuevos *Länder* ese porcentaje se eleva al 60%, constituyendo la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta la principal fuente de ingresos de los municipios<sup>66</sup>. A partir del año 2000, como hemos señalado, se observa un descenso en los ingresos procedentes de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, situándose el porcentaje de los mismos en el 25% del total de ingresos impositivos. No obstante, en los últimos años se observa un claro incremento de los ingresos procedentes de la participación municipal por lo que este recurso financiero ha recuperado parte de la importancia que estaba perdiendo.

Para valorar adecuadamente la importancia que para la Hacienda local tiene la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta conviene efectuar un análisis atendiendo al tamaño de los municipios según el número de sus habitantes. Desde esta perspectiva la conclusión es muy clara, la participación en el Impuesto sobre la Renta constituye la primera fuente de ingresos para la Hacienda de los pequeños municipios, representando en el año 1996 más del 60% de los ingresos totales del sistema impositivo de los mismos, mientras que en los grandes municipios ese porcentaje no supera el 35% de los ingresos totales del sistema impositivo municipal, cobrando mayor relevancia en éstos últimos, al respecto, los ingresos procedentes del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>67</sup>.

En 2006 y con datos referidos al conjunto de Alemania esos porcentajes se sitúan en un nivel más bajo que en 1996, pero la tendencia se mantiene inalterada, esto es, la participación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene más importancia cuantitativa respecto al conjunto de los ingresos municipales de naturaleza impositiva, en términos relativos, en los pequeños municipios que en los grandes.

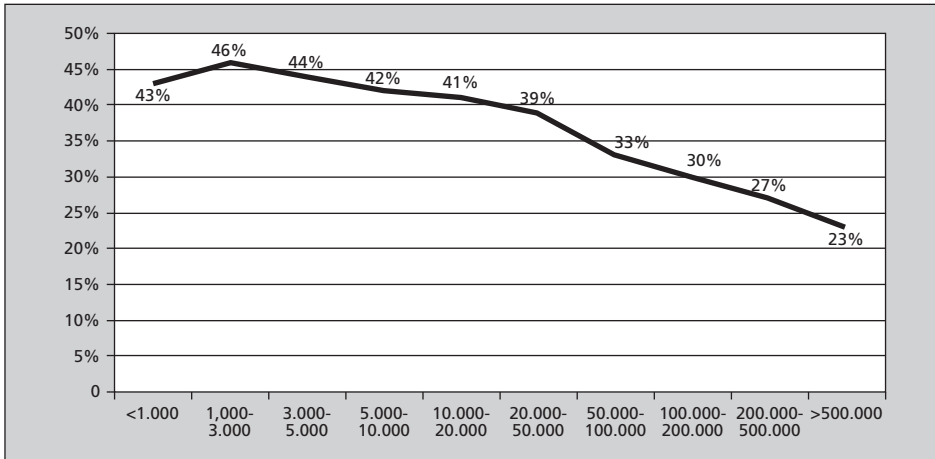
65. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 146.

66. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 146.

67. Así lo indica Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., pp. 146 y 147, respecto a los datos del año 1996, señalando que en 2005 esos porcentajes se han reducido como media 10 puntos porcentuales.



**Tabla 1. Porcentaje que representa la participación municipal en el impuesto sobre la renta respecto al conjunto de ingresos impositivos de los municipios según el tamaño de éstos atendiendo al número de habitantes. Año 2006<sup>68</sup>**



## 5. Valoración de la participación en el Impuesto sobre la Renta para la Hacienda municipal

En cuanto a la valoración que merece la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, resulta evidente que desde el punto de vista de la autonomía tributaria municipal, tal participación equivale materialmente a una transferencia, por lo que los municipios no tienen poder de decisión para influir en el rendimiento del Impuesto sobre la Renta, esto es, no pueden incidir sobre los elementos que determinan la deuda tributaria que los contribuyentes deben satisfacer por este impuesto, lo cual queda totalmente en manos del Estado federal, mientras que a los *Länder* corresponde básicamente la gestión del impuesto. Evidentemente, las decisiones adoptadas por el Estado federal sobre la bajada del impuesto o sobre los beneficios fiscales aplicables en el mismo van a tener una traducción inmediata en su rendimiento, lo que supondrá una minoración de los ingresos municipales por este concepto, sin que los municipios tengan un poder de decisión al respecto.

68. Elaboración propia a partir de los datos y gráficos recogidos en Statistisches Bundesamt, *Finanzen und Steuern...*, (Fachserie 14, Reihe 10.1), de 2006, cit.

Todo ello supone, por tanto, una ausencia de corresponsabilidad fiscal de los municipios en la percepción de los recursos procedentes del Impuesto sobre la Renta. Para los contribuyentes del impuesto no resulta claro o evidente que una parte significativa de lo que pagan por el Impuesto sobre la Renta se destina a la financiación del respectivo municipio y, con ello, tampoco resulta clara la equivalencia entre el impuesto pagado y los bienes y servicios públicos que proporciona el municipio<sup>69</sup>.

En consecuencia, la participación entraña un claro déficit de autonomía tributaria municipal. De ahí que se hayan realizado propuestas encaminadas a sustituir la participación en el impuesto por un verdadero impuesto municipal sobre la renta de las personas físicas<sup>70</sup>. El fundamento constitucional para ello lo proporciona el artículo 106.5.3) de la GG que, como hemos señalado más atrás, establece la posibilidad de que los municipios puedan establecer tipos o tarifas (*Hebesätze*) sobre la participación que la Constitución les reconoce en el Impuesto sobre la Renta. Con ello se abren básicamente dos posibilidades, la de establecer un recargo sobre la cuota estatal del impuesto, cuyo tipo sería fijado por cada municipio, o la de establecer una auténtica tarifa municipal aplicable sobre la misma base liquidable definida por la normativa estatal<sup>71</sup>. Esta última opción, lógicamente, tendría que estar sometida a una serie de límites, por cuanto, en primer lugar, debería abatirse la tarifa estatal hasta el grado que represente la parte del rendimiento del impuesto que la Constitución alemana reconoce a los municipios, lo cual dejaría un espacio para que los municipios pudiesen ejercer su autonomía tributaria aprobando una verdadera tarifa municipal del impuesto que, entendemos, debería tener la misma estructura en cuanto a sus tramos que la tarifa estatal<sup>72</sup>. Sería

69. En este sentido, Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 148, critica la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta desde la perspectiva de la autonomía local por su inadecuación a la idea de equivalencia y por la "opacidad" de la misma como recurso impositivo de los municipios para los contribuyentes, lo que implica un déficit de corresponsabilidad fiscal.

70. En esta línea, por ejemplo, se manifiesta Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., pp. 148 y ss.

71. Cfr., Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 156.

72. Sobre las distintas posibilidades para establecer un impuesto municipal sobre la renta, *vid.*, Sander, Matthias, *Gemeindeeinkommensteuer. Theoretische Beurteilung und Ausgestaltungsmöglichkeiten*, Shaker Verlag, Aachen, 2004, pp. 54 y ss.

algo similar a lo que en nuestro sistema de financiación autonómico sucede con la cesión a las Comunidades Autónomas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde, como es sabido, éstas cuentan con la posibilidad de establecer una tarifa autonómica del impuesto posibilitada porque la propia tarifa estatal se ha abatido dando lugar a dos tramos, el propiamente estatal y el autonómico.

En el proceso de reforma del sistema de financiación municipal iniciado en 2002, con el nombramiento por parte del Gobierno Federal de una Comisión encargada de abordar la cuestión, una de las propuestas más debatidas fue la supresión del Impuesto sobre Actividades Económicas y su sustitución por recargos municipales tanto en el Impuesto sobre la Renta como en el Impuesto de Sociedades, sin que, finalmente, tales propuestas llegasen a tener una concreción normativa<sup>73</sup>.

La sustitución de la actual participación municipal en el Impuesto sobre la Renta por un recargo municipal en dicho impuesto o por un auténtico tramo municipal del impuesto, si bien supondría un gran reforzamiento de la autonomía tributaria municipal, implicaría también una evidente pérdida de solidaridad financiera intermunicipal en el territorio de cada *Land*, objetivo perseguido especialmente por la GFRG, y que actualmente cumple la participación municipal del impuesto a través del sistema de los *Sockelbeträge*, que hemos analizado<sup>74</sup>.

Desde el punto de vista de la suficiencia financiera de los municipios es evidente el importante papel que cumple la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, tal y como hemos analizado, especialmente destacado respecto a los pequeños municipios<sup>75</sup>. Es cier-

---

73. Sobre la posibilidad de establecer recargos sobre el Impuesto de la Renta y sobre el Impuesto de Sociedades *vid.*, Broer, Michael, "Wirkungen des kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer", *Wirtschaftsdienst*, núm. 9/2003, p. 599 y ss.

74. En este sentido, Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 157, que apunta como solución de este problema a un reforzamiento del papel nivelador del sistema de compensación financiera local (*Kommunalen Finanzausgleich*).

75. No es de extrañar que en nuestro país, de cara a la anunciada reforma del sistema de financiación de la Hacienda local, existan posicionamientos claramente favorables a potenciar la participación local en los tributos del Estado y también de las Comunidades

to que desde esta perspectiva los municipios de los *Länder* más ricos van a percibir sustancialmente más recursos por este concepto que aquellos municipios pertenecientes a los *Länder* menos ricos, lo cual es especialmente destacado en la comparación entre los antiguos y los nuevos *Bundesländer*<sup>76</sup>. Ello es debido, como hemos analizado, a que el reparto o territorialización del rendimiento del impuesto entre los distintos *Länder* se hace en función del principio de la residencia del contribuyente sin que se adopten medidas de compensación o nivelación entre los distintos *Länder*. Sin embargo, ello no resta importancia al papel que desde el punto de vista del principio de suficiencia financiera municipal tiene este recurso.

Junto a la suficiencia financiera la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta cobra una importancia capital desde el punto de vista del principio de solidaridad financiera interterritorial en el ámbito propio de cada uno de los *Länder*. Como hemos analizado, el sistema de los *Sockelbeträge* supone un importante mecanismo de compensación o nivelación en el reparto de los recursos que integran la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta entre los municipios del respectivo *Land*. Lo cual, lógicamente, va encaminado a reducir las diferencias de potencia impositiva existentes entre los municipios más fuertes y los más débiles desde el punto de vista de la recaudación por el impuesto. Ello ha resultado absolutamente esencial en la financiación de los municipios más pequeños frente a los grandes municipios. Pero, justamente, no puede olvidarse que los grandes municipios cuentan con la posibilidad de extraer un mayor rendimiento de otras fuentes impositivas municipales, destacadamente del impuesto sobre actividades económicas, por lo que la función niveladora de la participación en el Impuesto sobre la Renta, que ha beneficiado sobre todo a los municipios pequeños, adquiere un gran valor.

---

Autónomas, como el sistema propuesto por Marín-Barnuevo Fabo, Diego, "La financiación de las Haciendas locales a través de la participación en tributos estatales", *Anuario de Derecho Municipal 2007*, Instituto de Derecho Local de la Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 2008, pp. 136 y ss.

76. Ello es valorado críticamente por Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., pp. 150-151, que pone de manifiesto que incluso entre los antiguos *Bundesländer* las diferencias pueden ser notables, pues el volumen de recursos de la participación municipal en el impuesto sobre la renta del Estado de entre éstos que menos recursos recibe, que es *Saarland* sólo representa un 60% respecto al volumen de recursos del Estado que más percibe que es *Hessen*.

Con todo, hay que insistir en la idea de que la nivelación intermunicipal que se produce a través de los criterios de reparto de los recursos proporcionados por la participación municipal en el impuesto personal sobre la renta operan en el ámbito de cada uno de los estados federados. Esto es, el punto de partida, como hemos explicado a lo largo de este trabajo, está constituido por la recaudación del impuesto producida en el territorio de cada *Land* atendiendo al criterio de la residencia o domicilio fiscal del contribuyente. La masa financiera procedente de esa recaudación que integra la participación municipal en el impuesto personal sobre la renta es la que se distribuye entre los municipios del respectivo *Land*, sin que existan en tal reparto mecanismos de compensación entre municipios pertenecientes a distintos *Länder*. No obstante, no puede perderse la perspectiva, atendiendo al conjunto del edificio federal alemán, de que la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta es una pieza, —ciertamente importante—, del sistema de financiación, pero que éste cuenta con otros mecanismos, especialmente con los sistemas de compensación financiera entre el *Bund* y los *Länder* (*Bund-Länder Finanzausgleich*) y con los sistemas específicos de compensación financiera municipal (*kommunaler Finanzausgleich*), que articulan un entramado de relaciones financieras entre los distintos entes político-territoriales, tanto en sentido vertical como horizontal, encaminadas, en último término, a asegurar un nivel de financiación que posibilite un mínimo en cuanto a la prestación de los bienes y servicios públicos.

Volviendo a la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, hay que reconocer que el sistema no es perfecto y a la hora de aplicar el criterio de reparto de la participación pueden aparecer disfunciones, por ejemplo, las que se producen entre las grandes ciudades y los municipios de carácter residencial que las rodean, pues es significativo que el sector de población con mayores niveles de renta suele fijar su domicilio en este tipo de municipios con barrios residenciales, lo cual va a tener un efecto importante sobre el volumen de recursos que por la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta va a percibir la gran ciudad y el municipio residencial<sup>77</sup>.

77. Resulta ilustrativo, al respecto, el ejemplo recogido por Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., pp. 152-153, referido a la región de *München*, en el que entre los años 1979-1997 la ciudad de *München* ha experimentado una variación a la baja de su coeficiente de reparto de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta del -29,0%, mientras que, por ejemplo, las ciudades y municipios pertenecientes al distrito (*Landkreis*) de

Asimismo, el sistema de reparto puede perjudicar financieramente a los municipios que tengan una tasa más alta de población desempleada, pues el nivel de renta y la contribución global del municipio por el Impuesto sobre la Renta serán más bajos, lo que repercutirá negativamente en los recursos que el municipio obtiene de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta, justamente en una situación en la que los gastos por ayudas y programas sociales motivados por el desempleo deben ser mayores<sup>78</sup>. No obstante, entendemos que este tipo de situaciones pueden encontrar la correspondiente respuesta financiera a través de los mecanismos específicos del sistema de compensación financiera local, donde pueden establecerse subvenciones o dotaciones encaminadas a mejorar la situación financiera de los municipios en los que se registren niveles de desempleo superiores a la media.

Finalmente, habría que tener en cuenta también las distorsiones que en el justo reparto de los recursos procedentes de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta produciría la existencia de trabajadores desplazados, esto es, de trabajadores que tienen su domicilio o residencia en un municipio y que cada día se desplazan a otro municipio que es donde desarrollan su trabajo o actividad productiva. Sin embargo, entendemos que este tipo de situaciones, aún debiendo merecer consideración, no desvirtúan la importancia de la participación municipal en el Impuesto sobre la Renta como recurso financiero de la Hacienda local ni la solidaridad financiera intermunicipal que supone el sistema de reparto de estos recursos entre los distintos municipios de un *Land*. Lo cual resulta clave para lograr un cierto equilibrio de la Hacienda local que permita, en el plano del gasto público municipal, que los distintos municipios cumplan satisfactoriamente la dotación de un mínimo de bienes y servicios públicos a sus ciudadanos<sup>79</sup>.

---

*München* han experimentado una variación al alza de +23,4 % y las pertenecientes al *Lankreis* de *Erding* han experimentado un alza de +64,0%.

78. En este sentido, Schwarting, Gunnar, *Kommunale...*, cit., p. 152.

79. Destaca Werner, Jan, "Local Government Organization and Finance: Germany", en Shah, Anwar, (Editor), *Local Governance in industrial Countries*, The World Bank, Washington D. C., 2006, p. 143, que una de las más grandes ventajas del sistema de financiación local alemán es la participación en el rendimiento de impuestos comunes o compartidos porque las autoridades locales reciben una base estable de rentas y los municipios no dependen de la actividad económica local y de los impuestos que la gravan.

## RESUMEN

El impuesto sobre la renta de las personas físicas se cuenta en Alemania, junto con el IVA y con el impuesto sobre sociedades, entre los impuestos compartidos o comunes a dos o más entes político-territoriales, atendiendo a que dichos entes participan en el rendimiento del impuesto. En el impuesto sobre la renta participan la Federación, los Estados federados y los Municipios. Éstos últimos tienen una participación del 15 por ciento en el rendimiento de dicho impuesto. En este trabajo se analizan los criterios para el reparto de los recursos procedentes de esta participación municipal en el impuesto sobre la renta, tanto en el plano estatal como en el plano municipal. Asimismo, se hace un análisis del papel que juega este recurso impositivo para la hacienda municipal, pues en los grandes municipios constituye la segunda fuente más importante de recursos mientras que en los pequeños municipios es la más importante. Dicho análisis, lógicamente, tiene en cuenta la perspectiva de la autonomía municipal, de la suficiencia financiera y de la solidaridad intermunicipal.

**Palabras clave:** federalismo fiscal; participación en impuestos estatales; autonomía tributaria; impuesto sobre la renta; suficiencia financiera; hacienda local.

## RESUM

L'impost sobre la renda de les persones físiques a Alemanya, juntament amb l'IVA i l'impost sobre societats, es troba entre els impostos compartits o comuns en dos o més ens polítics territorials, ja que aquests ens participen en el rendiment de l'impost. En l'impost sobre la renda, hi participen la federació, els estats federats i els municipis. Aquests últims tenen una participació del 15% en el rendiment de l'impost esmentat. En aquest treball s'analitzen els criteris per repartir els recursos procedents d'aquesta participació municipal en l'impost sobre la renda, tant en el pla estatal com en el pla municipal. Així mateix, es fa una anàlisi del paper que té aquest recurs impositiu per a la hisenda municipal, ja que en els grans municipis constitueix la segona font més important de recursos, mentre que en els petits municipis és la més important. Aquesta anàlisi, lògicament, té en compte la perspectiva de l'autonomia municipal, de la suficiència financera i de la solidaritat intermunicipal.

**Paraules clau:** federalisme fiscal; participació en impostos estatals; autonomia tributària; impost sobre la renda; suficiència financera; hisenda local.

## ABSTRACT

Income tax on individuals in Germany is counted, along with VAT and corporation tax, among the taxes which are shared by or common to two or more political/territorial entities in the sense that the said entities take a share of the tax revenue. The federation, the federal states and the municipalities all take a share of income tax. The latter have a 15% share in the revenue from the said tax. This paper analyses the criteria used to divide up the resources resulting from this municipal share in income tax, at both state and municipal level. Moreover, it discusses the role played by this tax resource in municipal revenue, given that in large municipalities it represents the second most important source of resources, while in small municipalities it is the most important. Logically, this discussion takes into account the perspective of municipal autonomy, financial self-sufficiency and inter-municipal solidarity.

**Key words:** fiscal federalism; share in state taxes; fiscal autonomy; income tax; financial self-sufficiency; local taxation.