

PRINCIPIOS DE LA ORDENACIÓN Y APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL

Manuel Alías Cantón

*Máster en Tributación/Asesoría Fiscal (Udima)
Doctor en Derecho Fiscal (Universidad de Almería)
Diputado Delegado de Hacienda.
Diputación de Almería*

EXTRACTO

Nuestro texto constitucional establece en su artículo 31 el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –por todos–, de acuerdo con una serie de principios, considerados como «principios constitucionales en materia tributaria». Entre ellos, figuran los de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, de equitativa distribución de la carga tributaria, eficiencia y economía. También, el artículo 133 de la Constitución recoge el principio de reserva de ley en esta materia y dice que la potestad tributaria originaria corresponde exclusivamente al Estado.

Asimismo, el artículo 3 de la LGT agrupa los mismos principios de la Constitución en principios de ordenación y principios de aplicación del sistema tributario. Junto a los anteriores, el artículo 6 del TRLRHL añade otros principios específicos para los tributos locales. Estos principios son un desarrollo del principio de territorialidad.

Todos los principios expresados deben respetarse por las entidades locales en el establecimiento y exacción de sus tributos, y los mismos pueden ser alegados por los contribuyentes en sus relaciones con las haciendas locales.

Palabras claves: principios en materia tributaria, ordenación y aplicación de los tributos, reserva de ley en materia tributaria y principio de territorialidad.

Fecha de entrada: 16-02-2016 / Fecha de aceptación: 18-03-2016 / Fecha de revisión: 23-06-2016

PRINCIPLES OF ORDINATION AND APPLICATION THE LOCAL TAX SYSTEM

Manuel Alías Cantón

ABSTRACT

Our Constitution provides in Article 31 the duty to contribute to the maintenance of public expenditure –all–, according to a set of principles, considered «constitutional principles in tax matters». Among them are those of generality, economic capacity, equality, progressiveness and non-confiscatory, equitable distribution of the tax burden, efficiency and economy. Also, Article 133 of the Constitution enshrines the principle of reserve of law in this matter and states that the original fiscal sovereignty belongs exclusively to the State.

Likewise, Article 3 of the General Tax Law groups the same principles of the Constitution in principles of ordination and principles of application the tax system. Along with the above, the article 6 of the Local Finance Law, adds other specific principles for local taxes. These principles are a development of the principle of territoriality.

All the principles above mentioned must be respected by the local authorities in the establishment and collection of their taxes, and they can be claimed by taxpayers in their relations with the local treasury.

Keywords: principles in tax matters, ordination and application of taxes, legal reserve, in tax matters and principle of territoriality.

Sumario

1. Introducción
2. Los principios constitucionales en materia tributaria y su aplicación a los tributos locales
3. Los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario recogidos en la LGT y su aplicación en los tributos locales
4. Los principios en el establecimiento de tributos locales contemplados en el TRLRHL
5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

Debemos advertir al lector de que los trabajos existentes sobre los principios aplicables al sistema tributario español son muchos y muy variados pero, en este caso, se pretende analizar las particularidades que afectan a dicha aplicación en el ámbito tributario local. A nadie se le escapa que los principios tributarios son las grandes directrices, las orientaciones y finalidades generales de todo el sistema fiscal, directamente emanados de la Constitución española y concretados en la Ley General Tributaria. Como señaló, en su día, SAINZ DE BUJANDA¹: «un sistema tributario, en efecto, solo es racional si es justo, y solo puede ser justo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del Ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho».

Para analizar los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario local debemos partir de cinco normas legales básicas:

La primera, contemplada en el artículo 31 de la Constitución española, que a tal efecto recoge una serie de principios en materia tributaria, al disponer lo siguiente: «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

La segunda, contenida en el artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), el cual señala: «1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. 2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

La tercera, recogida en el artículo 12.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante

¹ SAINZ DE BUJANDA, F. [1987]: *La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, pág. 6.

lante TRLRHL), el cual establece lo siguiente: «La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo».

La cuarta, también recogida en el TRLRHL, al disponer su artículo 6 lo siguiente: «Los tributos que establezcan las entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios: a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad; b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio; c) No implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio».

Y, quinta, plasmada en el artículo 3.1 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil (en adelante CC), el cual señala lo siguiente: «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas», y en el artículo 1.4 de dicho CC, que establece: «Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico».

De la lectura conjunta de los cinco preceptos legales, antes reseñados, se desprende que: en el establecimiento de sus tributos, las entidades locales respetarán, en todo caso, los principios constitucionales en materia tributaria, los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario que, con carácter general, recoge la LGT, así como los principios propios contemplados en el TRLRHL. Además, los principios contemplados –tanto en la LGT como en el TRLRHL– se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del CC, en tanto no sean previamente definidos por la normativa tributaria y, en ausencia de dicha previa definición, estos principios se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicados, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellos.

Por lo que ya, en este punto, se puede afirmar que –tanto los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario contemplados en la Constitución y en la LGT, como los principios contemplados en el TRLRHL– son aplicables a la gestión, inspección y recaudación de los tributos locales, en tanto y en cuanto, en un caso determinado, no exista una normativa específica reguladora que resuelva dicho supuesto (defecto de ley), todo ello sin perjuicio del carácter general informador del ordenamiento tributario local que tienen dichos principios.

2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN A LOS TRIBUTOS LOCALES

Como hemos dicho al inicio, el artículo 31.1 de la Constitución contempla una serie de principios en materia tributaria tales como: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Estos principios, según MARTÍN QUERALT², son: «elementos básicos del Ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros»; el artículo 31.2 añade a los anteriores los principios de: equitativa distribución de la carga tributaria, eficiencia y economía; y finalmente, el artículo 31.3 incorpora el principio de reserva de ley. Dicha reserva de ley, en materia tributaria, también se encuentra recogida en el artículo 133 de la Constitución, al disponer que: «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley; 2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes; 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley». Todos estos principios, como de manera reiterada ha señalado el Tribunal Constitucional, no son compartimentos estancos, sino que cada uno de ellos cobra valor en función de los demás, y en tanto sirva para los valores superiores del artículo 1 de la Constitución. Valgan por todas las Sentencias del Tribunal Constitucional n.º 27/1981, de 20 de julio (NFJ000001), y n.º 104/2000, de 13 de abril (NCJ052121).

De manera sucinta, nos vamos a referir a los distintos principios generales del sistema tributario español, así por lo que se refiere:

Al principio de generalidad (también denominado de universalidad), el artículo 31.1 de la Constitución establece que: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad...». La primera cuestión que llama la atención es la expresión «todos» que ha de entenderse como la voluntad del constituyente de que las cargas públicas se imputen a los que se encuentren y desarrollen su actividad profesional en el territorio español, más allá de que tengan la condición de nacional o extranjero. Por otro lado, el principio de generalidad supone que el legislador debe tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que demuestre capacidad económica. Es decir, con carácter general se prohíben las exenciones y bonificaciones que puedan resultar discriminatorias. Sin embargo, ello no supone que no se puedan conceder beneficios tributarios por razones de política económica. En este sentido, el Tribunal Constitucional en no pocas ocasiones ha reconocido que los tributos, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, sirven como instrumentos de política económica general y para asegurar una mejor distribución de la renta nacional. Como ejemplo de lo expuesto con anterioridad, podemos citar, entre otras, las Sentencias n.º 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490); n.º 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503); n.º 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001); n.º 3/2003, de 16 de enero y n.º 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808). En particular, en su Sentencia n.º 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), afirma que: «la exención o la bonificación –privilegio de su titular–

² MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [2000]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, pág. 105.

como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31 (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)».

Del principio de capacidad económica, podemos decir que, tradicionalmente, suponía que solo cuando se producía un hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica se podía establecer el tributo, lo que no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria. Esto supone que la norma con carácter general establece las condiciones para la imposición. Sin embargo, no han faltado ocasiones en las que la generalización del hecho imponible establecido en la norma podía ser contrario a la Constitución al producir mayor presión fiscal sobre quienes en realidad tienen menos capacidad económica, tal y como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional en su Sentencia n.º 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490). Desde luego, lo que sí ha prohibido taxativamente el Tribunal Constitucional es que se graven riquezas aparentes o inexistentes, valga por todas su Sentencia n.º 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247).

La doctrina del Tribunal Constitucional, valga por todas su Sentencia n.º 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269), ha establecido que: «es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo». En igual sentido, la tantas veces citada, Sentencia n.º 221/1992, de 11 de diciembre (NFJ002247).

Por último, la conformación del hecho imponible debe ser compatible con lo que se ha denominado «exención del mínimo vital», entendido como la cantidad de renta que no expresa capacidad económica puesto que esa renta es requerida para cubrir las necesidades vitales del titular.

Los principios de generalidad y de capacidad económica se encuentran íntimamente relacionados, como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional, en la citada Sentencia n.º 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), al señalar que: «la expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario».

Del principio de justicia, debemos decir que la Constitución se refiere al principio de justicia como «un sistema tributario justo», y sin perjuicio de que la justicia sea también un valor superior

del ordenamiento jurídico, la justicia tributaria deberá atender al sistema sobre el que se articulan los tributos. Dicho principio afecta a la ordenación del gasto público, y se articula sobre la base de dos postulados: la equidad en la asignación de los recursos públicos y el criterio de eficiencia y economía en su tramitación y ejecución. La idea de reparto justo de la carga tributaria, la justicia en los ingresos del Estado, ha de vincularse forzosamente con un programa justo en el gasto público. Como señala PONT CLEMENTE³: «No puede existir un ideal de justicia tributaria aislado del ideal de justicia referido a la totalidad de la actividad financiera». Para nuestro Tribunal Constitucional, tal y como manifiesta su Sentencia n.º 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426): «la Constitución de 1978 no diseña un concreto modelo de sistema tributario que sea aplicable en un momento dado, habiendo dejado al legislador estatal su determinación».

Hay que señalar que el principio de justicia tributaria tiene un carácter transversal, según CALVO ORTEGA⁴, que despliega su eficacia y efectos tanto en la ordenación como en la imposición de los tributos, habiendo señalado el Tribunal Constitucional en sus Autos n.º 207/2005, de 10 de mayo, y n.º 222/2005, de 24 de mayo, que: «no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que solo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)».

Del principio de igualdad, podemos decir que se configura como un valor superior, no solo del sistema tributario, sino también de todo el ordenamiento en su conjunto. Así lo proclama la Constitución en el artículo primero, al señalar que junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político inspira el ordenamiento jurídico; desarrollado, más adelante, en los artículos 9 y 14, que garantizan, respectivamente, la efectividad de la igualdad sustancial y la igualdad formal ante la ley. Como ha resaltado el Tribunal Constitucional, en su Sentencia n.º 8/1986, de 21 de enero (NFJ000125), la igualdad: «tiene numerosas manifestaciones específicas y concretas en el propio texto constitucional y, entre ellas, el principio de igualdad que ha de inspirar el sistema tributario, establecido en el artículo 31, número 1 de la Constitución». El mismo criterio se recoge también en las Sentencias 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249); y 54/1993, de 15 de febrero (NFJ002479). Esta necesidad de igualdad, en palabras del Tribunal Constitucional, «impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación» tal y como ha señalado en su Sentencia n.º 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), entre otras.

Así, el principio de igualdad, como señala PONT CLEMENTE⁵, exige, en rigor, el de la generalidad que, a su vez, solo alcanza sentido en relación con el de capacidad económica, y, en fin, la progresividad es una manifestación de la igualdad, entendida como igualdad real.

³ PONT CLEMENTE, J.-F. [2011]: *Principios del Derecho Tributario*, pág. 146.

⁴ CALVO ORTEGA, R. [2012]: *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, pág. 123.

⁵ PONT CLEMENTE, J.-F. [2011]: *Principios del Derecho Tributario*, pág. 148.

Del principio de progresividad, podemos decir que es una técnica impositiva que va más allá de ser criterio recaudatorio y tiene como finalidad la consecución de otros fines como puede ser la distribución de la renta u otros previstos en el artículo 40 de la Constitución al afirmar que: «Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica». Pero como señala el propio artículo 31 de la Constitución, el límite de la progresividad está en que el tributo no tenga carácter confiscatorio. Evidentemente, el nivel de contribución que deba considerarse de alcance confiscatorio es una cuestión compleja que el Tribunal Constitucional ha resuelto señalando que: «lo es cuando a raíz de la aplicación de los diferentes tributos se llegue a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades». Asimismo, el mismo tribunal ha dicho que: «la progresividad en el sistema tributario es constitucionalmente aceptable por la superación que el artículo 9.2 de la Constitución hace de la igualdad formal al reconocer la igualdad material como criterio de actuación de los poderes públicos para corregir desigualdades reales que no son justificables constitucionalmente». Entre otras, en sus Sentencias n.º 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509); n.º 46/2000, de 17 de febrero (NFJ008490); n.º 108/2005, de 9 de mayo (NCJ040683); y n.º 24/2009, de 26 de enero (NCJ048014).

Del principio de no confiscatoriedad, debemos mencionar que el mismo actúa al unísono con el de progresividad. La prohibición constitucional es una especie de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, pero, en rigor, la confiscación es un concepto que por su propia esencia queda extramuros del ordenamiento tributario. Como señala PONT CLEMENTE⁶: «el tributo constituye un instituto jurídico que está basado en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo. La confiscación, en cambio, se inserta en la regulación del derecho de propiedad y, por ende, se sustenta en principios distintos».

Junto a estos principios generales del sistema tributario español figura el principio de reserva de ley, al que vamos a dedicar una mayor extensión por considerar que es el que mayores controversias suscita. En materia de tributos, incluidos los locales, existe una reserva de ley, denominado principio de legalidad o principio de reserva de ley⁷ (según algunos autores) en materia tributaria, consecuencia del contenido de los artículos 31.1 y 133.1 de la Constitución. Ahora bien, nada dispone sin embargo la Constitución en relación con la extensión de la reserva de ley, dado que el constituyente no tenía por qué descender a este detalle.

El artículo 31.3 de la Constitución, como disposición de aplicación más extensa, determina el ámbito objetivo de la reserva de ley tributaria. En cambio el artículo 133.1 y 2 de la Constitución centra sus esfuerzos en la distribución de un poder tributario atribuido originariamente al Estado

⁶ PONT CLEMENTE, J.-F. [2011]: *Principios del Derecho Tributario*, pág. 163.

⁷ En rigor, el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, aunque están íntimamente relacionados, son distintos. El primero de ellos encierra dos aspectos: por un lado, la reserva de ley y, por otro, el principio de legalidad de la Administración pública. El segundo de ellos, a su vez, ofrece dos vertientes: la reserva material, exigida por la Constitución para regular ciertas materias, y la reserva formal, que se expresa en las reglas de la jerarquía normativa.

pero que actualmente ha de ser conciliado con el poder tributario de otros entes territoriales. En todo caso, los términos utilizados en ambos preceptos constitucionales (arts. 31.3 y 133.1), consideramos que adolecen de una cierta ambigüedad que obliga a precisar el alcance y contenido de la reserva de ley en el ámbito tributario, labor esta última que ha tratado de ser afrontada por el Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos.

En un estado constitucional, el principio de reserva de ley cumple básicamente dos finalidades: por un lado, garantizar el respeto al denominado principio de autoimposición, de forma que los ciudadanos no paguen más tributos que los que sus legítimos representantes hayan aprobado; y por otro lado, garantizar el derecho de propiedad privada. En el caso español, se contempla en el artículo 33.1 de la Constitución.

Así, el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 3.º de su Sentencia n.º 185/1995, de 14 de diciembre (NFJ003833), identifica la reserva de ley, en materia tributaria, con el denominado «principio de autoimposición», sobre la idea de que: «... cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos, cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes». A continuación, el mismo tribunal indica que: «La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la reserva de ley».

Como señala ESCRIBANO LÓPEZ⁸: «el origen remoto de las actuales leyes de presupuestos hay que buscarlo en la autorización que el monarca debía obtener de las asambleas estamentales para recaudar tributos de los súbditos [...] como consecuencia directa de este principio de "autoimposición" surgió el derecho de los ciudadanos no solo a consentir los tributos, sino también a conocer su justificación y el destino a que se afectaban». Y, como señala ROSEMBUJ ERUJIMOVICH⁹: «La ley debe instituir los elementos esenciales de cada tributo –hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, tipo– porque representa la mejor garantía de la propiedad privada, entendida como libertad básica del individuo».

Ahora bien, esta exigencia relativa del mencionado no puede suponer la posibilidad de utilizar la ley como una simple norma habilitante que autorice al poder ejecutivo a regular por vía reglamentaria el fundamento y sentido formal de la reserva de ley tributaria. En palabras de PONT CLEMENTE¹⁰: «puede decirse que la reserva de ley tributaria constitucionalmente impuesta se sitúa, a juicio del Tribunal Constitucional, en el punto de encuentro entre dos coordenadas: la relatividad de la reserva –referida a los elementos esenciales del tributo– y la prohibición de leyes en blanco que remitan la regulación del tributo a fuentes secundarias».

⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F. [1981]: *Presupuesto del Estado y Constitución*, pág. 54.

⁹ ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. [1982]: *Elementos del Derecho Tributario I*, pág. 27.

¹⁰ PONT CLEMENTE, J.-F. [2011]: *Principios del Derecho Tributario*, pág. 171.

El Tribunal Constitucional de manera reiterada ha reconocido la reserva de ley relativa en materia tributaria, entre otras ocasiones, en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), en la que estableció en su fundamento jurídico 22.º que: «En efecto, como es reiterada doctrina de este tribunal, la reserva de ley en materia tributaria, impuesta por el artículo 31.3 CE, se extiende a la creación *ex novo* de los tributos y a la configuración de los elementos esenciales de los mismos (SSTC 37/1981, fundamento jurídico 4.º; 6/1983, fundamento jurídico 4.º; 179/1985, fundamento jurídico 3.º; 19/1987, fundamento jurídico 4.º; 221/1992, fundamento jurídico 7.º y 14/1998, fundamento jurídico 11.º; entre otras)».

La máxima latina *nullum tributum sine legem* determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, ya que de lo contrario no es tributo. Como se puede apreciar, dicha máxima latina guarda gran similitud con la máxima *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*, que se traduce como «ningún delito, ninguna pena sin ley previa».

El principio de reserva de ley, principio en virtud del cual se reserva a una norma con dicho rango la regulación de determinadas materias, se encuentra regulado en el artículo 8 de la LGT. A tal efecto, dicho artículo establece que: «Se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario; b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo; c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables; d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales; e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora; f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción; g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias; h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta; i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos; j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos; k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas; l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.; y m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente».

La vigente LGT de 2003 ha incorporado al derecho tributario una serie de materias que se encuentran afectas al principio de reserva de ley, con respecto a la regulación de la anterior LGT de 1963. Tales materias son: el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario; el establecimiento de la obligación de realizar pagos a cuenta y el importe máximo de estos, sin perjuicio de que una norma posterior de desarrollo fije cuantías inferiores y el modo de cálculo; el establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora; el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias; las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos (repercutir y soportar la repercusión de un tributo); y la determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

Existe un elemento esencial que, como todos los elementos esenciales, está reservado a la ley pero respecto del cual, a diferencia de los otros, es la propia Constitución quien expresamente lo ordena en su artículo 133.3, al indicar que todo beneficio fiscal, esto es, las exenciones, bonificaciones, reducciones, etc., deberá establecerse por ley. Esta exigencia de ley, en materia de beneficios fiscales, contemplada en la Constitución, para LOZANO SERRANO¹¹, significa una especial rigidez a la reserva de ley en materia de exenciones tributarias, frente a la mayor flexibilidad permitida por los artículos 31.3 (solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley) y 133.1 (La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley). En el mismo sentido, se han manifiestan ARIAS ABELLÁN¹² y MARTÍNEZ LAFUENTE¹³.

Por el contrario, el Tribunal Constitucional mantiene otra interpretación en su Sentencia n.º 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018), en la que dice: «en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones o bonificaciones tributarias».

Tradicionalmente se ha considerado que el fundamento de esta exigencia de ley en materia de beneficios fiscales no se extraía de la naturaleza de la propia exención, sino de la derogación parcial del hecho imponible que supone por cuanto la norma que prevé un supuesto exento debe tener el mismo rango que aquella otra que establece los supuestos gravados.

Aun cuando el artículo 133.3 de la Constitución parece limitar la exigencia de ley a los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado, ha de entenderse que están aludidas, con la expresión «Estado», todas las Administraciones públicas y no solo la estatal. Por tanto, los entes locales, dotados de potestad tributaria territorial, carecen de la posibilidad de establecer, suprimir o prorrogar los beneficios tributarios, manifestándose dicha potestad mediante el pase que acuerda a la ley del Estado, cuando ello es posible y no viene directamente obligado por ella, en su respectiva demarcación. Así lo manifiesta GONZÁLEZ PUEYO¹⁴.

De todo lo dicho anteriormente, y del análisis de los términos en que estos principios generales del sistema tributario aparecen formulados en el artículo 31.1 de la Constitución, podemos efectuar las siguientes observaciones generales:

En primer lugar, que la efectividad de los principios generales del sistema tributario español han de pronunciarse en relación con el sistema tributario en su conjunto, y no, necesariamente, en relación con cada uno de los sistemas tributarios específicos, individualmente considerados.

¹¹ LOZANO SERRANO, C. [1989]: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, pág. 51.

¹² ARIAS ABELLÁN, M. D. [1984]: «El Decreto-ley en materia tributaria; notas a una sentencia del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 41, pág. 111.

¹³ MARTÍNEZ LAFUENTE, A. [1983]: «El tipo cero y las exenciones tributarias», *Hacienda Pública Española*, n.º 84, pág. 65.

¹⁴ GONZÁLEZ PUEYO, J. M.^a [1990]: *Manuales de ingresos locales tributarios y no tributarios*, págs. 34-35.

En segundo lugar, que los principios generales que se contemplan no tiene por qué proyectarse directamente sobre cada uno de los tributos individualmente considerados, sino que su efectividad, en relación con estos principios generales, se canaliza a través del sistema tributario en su conjunto.

Por último, conviene precisar que en el caso de que se produzca una violación de los principios generales del sistema tributario por una norma de rango legal, se puede interponer un recurso de inconstitucionalidad¹⁵ por quienes están facultados para plantearlo¹⁶; o cuestión de inconstitucionalidad¹⁷ por los jueces o tribunales, en ambos casos ante el Tribunal Constitucional. En este sentido, el artículo 6 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, establece que: «Los jueces y tribunales no aplicarán los reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa».

La capacidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad se extiende a todos los órganos jurisdiccionales, careciendo de tal facultad los árbitros y todos aquellos órganos que no ejerzan una potestad verdaderamente jurisdiccional, como algunos autodenominados tribunales y que en realidad son organismos administrativos (Defensa de la Competencia; Económico-Administrativos). Se incluyen, por tanto, todos los órganos con potestad jurisdiccional, esto es, con facultad para resolver controversias de manera independiente, imparcial y con desinterés objetivo, que son, según CORZO SOSA¹⁸, «además de los que integran el poder judicial, los pertenecientes a la jurisdicción militar, el Tribunal de Cuentas, el Tribunal de las Aguas de Valencia y el propio Tribunal Constitucional». A los órganos citados por el autor, hay que añadir el Consejo de Hombres Buenos de la Huerta de Murcia.

3. LOS PRINCIPIOS DE LA ORDENACIÓN Y APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO RECOGIDOS EN LA LGT Y SU APLICACIÓN EN LOS TRIBUTOS LOCALES

Ya hemos anticipado que la LGT clasifica los principios tributarios en dos grupos. Por un lado, la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obli-

¹⁵ Artículo 161.1 de la Constitución: «El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer: a) Del recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con fuerza de ley. La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a esta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada».

¹⁶ Artículo 162 de la Constitución: «1. Están legitimados: a) Para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas».

¹⁷ Artículo 163 de la Constitución: «Cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos».

¹⁸ CORZO SOSA, E. [1998]: *La cuestión de inconstitucionalidad*.

gadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Por otro, la aplicación del sistema tributario, se basa en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Antes de proseguir, debemos abordar la diferencia entre ordenación y aplicación del sistema tributario. En este sentido, podemos decir que los principios de ordenación de los tributos son todos aquellos que el legislador debe seguir para la elaboración de los tributos y que no son otros que los recogidos en el artículo 31 de la Constitución. Tal y como señala SARTORIO ALBALAT¹⁹, los principios de ordenación «presiden la actividad normativa en materia tributaria y, atendiendo al contenido de los mismos según la formulación del artículo 3 de la LGT, no son más que el trasunto de los principios de justicia tributaria que establece el artículo 31.1 de la CE», es decir, son principios dirigidos a la ordenación sustantiva de los tributos, no a la ordenación de los aspectos procedimentales o de aplicación de los mismos. Y que los principios de aplicación de los tributos son todos aquellos que las Administraciones deben cumplir a la hora de aplicar el sistema tributario. Tal y como señala MENÉNDEZ MORENO²⁰, los principios de aplicación de los tributos son «las actuaciones y procedimientos tributarios que requiere su aplicación». Es decir, no inciden en el ámbito normativo, sino que van dirigidos a orientar la actividad de las diversas Administraciones tributarias con competencias en la aplicación de los tributos. La aplicación de los tributos comprende, de manera principal, tres procedimientos: gestión, inspección y recaudación. Se ha de recordar que dichos procedimientos se deberán ejercer de manera separada de las actuaciones relativas a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que pudieran interponerse contra los actos dictados en los procedimientos citados.

En cuanto a los principios de ordenación del sistema tributario, el artículo 3.1 de la LGT, se dedica a reproducir los principios en materia tributaria contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución. En cuanto a los principios de aplicación del sistema tributario, el artículo 3.2 de la LGT se dedica a reproducir los principios en materia tributaria contemplados en el artículo 31.2 de la Constitución. Ahora bien, en vez de utilizar los términos «eficiencia y economía» utiliza el término «eficacia», añadiendo además los principios de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, y asegura el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

De manera evidente, el artículo 3 de la LGT no hace referencia alguna al principio constitucional de «reserva de ley», en materia tributaria, contemplado en el artículo 31.3 de la Constitución, pues solo la Constitución puede exigir una norma de rango legal para regular determinados aspectos de la vida de los ciudadanos. No obstante, conviene recordar que el artículo 2.1 de la LGT define los tributos como: «... los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecunia-

¹⁹ SARTORIO ALBALAT, S. [2015]: «La aplicación de la Ley General Tributaria a las comunidades autónomas», *Revista catalana de dret públic*, n.º 50, pág. 64.

²⁰ MENÉNDEZ MORENO, A. [2008]: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, pág. 89.

rias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir...».

Como hemos señalado, el artículo 31.2 de la Constitución utiliza los términos «eficiencia y economía» y el artículo 3.2 de la LGT utiliza el término «eficacia». Esta divergencia es posible que tenga su explicación, como señala MENÉNDEZ MORENO²¹, en el hecho de que «Estos principios conllevan también la necesidad de aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto público y, aun cuando la Constitución solo se refiera a criterios de eficiencia y economía...». Pero lo cierto es, según nuestra opinión, que estamos en presencia de términos distintos, pese a que el Diccionario de la Real Academia Española (RAE) no hace, realmente, diferencia alguna entre las palabras «eficacia» y «eficiencia». De hecho, la RAE considera los adjetivos «eficaz» y «eficiente» como sinónimos. En el ámbito de las Administraciones públicas, podemos definir la «eficiencia» como la relación entre los recursos públicos utilizados en un proyecto y los logros conseguidos con el mismo. Se entiende que la «eficiencia» se da cuando se utilizan menos recursos públicos para lograr un mismo objetivo. O al contrario, cuando se logran más objetivos con los mismos o menos recursos públicos. Por el contrario, cabe definir la «eficacia» como el nivel de consecución de metas y objetivos previamente establecidos por una Administración pública. La «eficacia» hace referencia a la capacidad de una Administración pública para lograr los objetivos previamente definidos. Es decir, solo atiende a lo conseguido, en relación con lo previsto, sin tener en consideración los recursos públicos utilizados para conseguir dichos objetivos.

En definitiva, puesto que el fin último de todo sistema tributario es conseguir recursos económicos para financiar el gasto público, dichos recursos se deben conseguir (eficacia), pero se deben conseguir al menor coste posible (eficiencia).

Por lo que aquí no interesa, nos vamos a ceñir al análisis de solo cuatro de los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario recogidos en la LGT y su aplicación en los tributos locales, por ser los que, *a priori*, mayor complejidad pueden plantear. Nos estamos refiriendo a los principios de generalidad, igualdad, capacidad de pago y reserva de ley.

El principio de generalidad, contemplado en Constitución y en la LGT, está dirigido a todos los poderes públicos, por lo que incluye la potestad tributaria –en este caso reglamentaria– de que gozan las entidades locales, puesta de manifiesto a través de sus respectivas ordenanzas fiscales. Es decir, la norma local, plasmada mediante una ordenanza fiscal, deberá señalar a los obligados al pago del tributo de forma abstracta e impersonal, deberá evitar también el establecimiento de beneficios fiscales que puedan reputarse como privilegios y, finalmente, deberá garantizar que no haya un trato discriminado a los sujetos pasivos del tributo que carezca de justificación.

El principio de igualdad, de la misma manera contemplado en Constitución y en la LGT, es de aplicación a los tributos locales, si bien, la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), ha matizado lo siguiente: «La diversificación de los tipos imposi-

²¹ MENÉNDEZ MORENO, A. [2008]: *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, pág. 283.

tivos para las contribuciones territoriales de que en el caso se trata puede, por ello, concebirse en abstracto como acomodada a las exigencias del principio de igualdad, siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas». Aunque dicha sentencia está referida a las contribuciones territoriales, consideramos que es directamente aplicable a los tributos locales vigentes en la actualidad.

En este sentido, los pronunciamientos jurisdiccionales los podemos agrupar en tres grupos: primero, tratamiento desigual a los iguales; segundo, tratamiento igual a los desiguales; y tercero, omisión de la igualdad en la ordenanza fiscal.

La Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de marzo de 1997 señaló que: «carece de toda justificación la diferencia de trato entre unas poblaciones y otras, ya que para los restantes pueblos del municipio se establece una cuota diferenciada según hayan sido satisfechas o no contribuciones especiales...» y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 19 de enero de 1991 entendió que: «vulneraba el principio de igualdad la discriminación de los usuarios del servicio de agua según la ubicación física dentro del municipio porque lo equitativo es la distribución de los costes entre todos los usuarios sin distinción de su ubicación geográfica». Como se puede apreciar, los tribunales sancionan la desigualdad de trato a los iguales, dispensada por la ordenanza fiscal. Por lo tanto, la norma conculcaba de forma manifiesta el principio de igualdad, es su vertiente de igualdad de trato.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2008 (NFJ029807), relativa a la tasa por ocupación del dominio público local, afirmó que: «el tema discutido no versa sobre el valor del que parte el ayuntamiento para calcular la utilidad derivada del aprovechamiento sino sobre la exigencia de un único precio para toda la ciudad, a pesar de reconocer la existencia de distintos valores y rentabilidad de la ocupación en función de la categoría de la calle en la que tiene lugar, y sobre la aplicación de coeficientes extraños al cálculo del valor de la utilidad». Como se puede apreciar, el Tribunal Supremo anula una ordenanza fiscal que daba un trato igual a los desiguales.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de enero de 1997 entendió que atentaba contra el principio de igualdad «establecer unas tarifas por el servicio de agua que discriminaban el exceso de consumo normal sin prever ninguna norma de corrección para las familias numerosas». Esta postura, también es compartida por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de diciembre de 2007, donde pone de relieve lo siguiente: «Es evidente que dentro del sistema tributario existen gravámenes objetivos, que no tienen en cuenta las circunstancias personales de quienes realizan el hecho imponible, sino tan solo su realización, lo que puede provocar situaciones de desigualdad material, pues supondrá un mayor esfuerzo fiscal para unos en relación con otros y que sin embargo no necesariamente han de ser calificados como inconstitucionales pues puede estar justificada esta opción por diversos motivos». En esta última sentencia, nuestro Alto Tribunal reconoce la infracción del principio de igualdad, por omisión.

El principio de capacidad de pago, asimismo contemplado en Constitución y en la LGT, también es de aplicación obligada, en la exacción de los tributos locales, aunque lo cierto es que el TRLRHL solo hace referencia a la capacidad de pago, al señalar en el artículo 24.5 dedicado a la

cuota tributaria de las tasas lo siguiente: «Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas». Hay que recordar que fue el derogado artículo 11 del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, por el que se ponen en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local y artículo 204 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (TRLR), que introdujeron en nuestro ordenamiento tributario local el principio de capacidad económica, como criterio para determinar la cuantía de las tasas, por lo que, con ello, se dejaba atrás la doctrina de que las tasas debían responder, únicamente, al beneficio recibido por el sujeto por la prestación de servicios públicos o por la utilización privativa o especial del dominio público local.

Uno de los tributos locales donde mayor controversia existe, en relación con el principio de capacidad de pago o económica, es el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), pues en numerosas ocasiones se grava una capacidad económica inexistente o ficticia.

También genera cierta controversia, en relación con el principio de capacidad de pago, la fijación del hecho imponible en el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). Recordemos que el artículo 61 del TRLRHL señala que constituye el hecho imponible, de dicho impuesto, la titularidad de una serie de derechos sobre los bienes inmuebles urbanos, rústicos o de características especiales. Nos estamos refiriendo a: una concesión administrativa, un derecho real de superficie, un derecho real de usufructo y un derecho de propiedad; estableciéndose una prelación entre estos derechos. Tal y como señala TRUEBA CORTÉS²², «La cuestión es por qué se grava exclusivamente al sujeto que es titular del primer derecho y no al que realmente disfruta del bien. En última instancia, ¿por qué hacer recaer el impuesto solo sobre el usufructuario, y no dividir el impuesto entre varios sujetos, como se hace, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Patrimonio?».

Para finalizar este apartado, debemos analizar si el sistema tributario local cumple con el principio constitucional, en materia tributaria, de «reserva de ley».

Debemos partir del hecho de que los tributos solo pueden establecerse con arreglo a la ley –por así disponerlo el art. 31.3 de la Constitución–, correspondiendo la potestad originaria para establecerlos exclusivamente al Estado, mediante ley –por así establecerlo el art. 133.1 de la Constitución–. Asimismo, las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes –por así facultarles el art. 133.2 de la Constitución–, gozando tales corporaciones locales de autonomía, garantizada por la Constitución, para la gestión de sus intereses –por así reconocerlo los arts. 137 y 140 de la Constitución–.

Sentado lo anterior, debemos recordar que el apartado 1 del artículo 106 de la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL) establece que las entidades locales tendrán autonomía para

²² TRUEBA CORTÉS, M.^a C. [2011]: «Imposición local sobre la propiedad: experiencia internacional y lecciones para España», *Investigaciones Regionales*, n.º 20, pág. 128.

establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella; y, que el apartado 2, del citado artículo, señala que la potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Debe hacerse notar que el artículo 106.2 de la LRBRL utiliza la expresión «potestad reglamentaria» y, en igual sentido, el artículo 7.1 e) de la LGT, cuando señala las fuentes del ordenamiento tributario, hace referencia a las «disposiciones reglamentarias... y específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales». Pero lo cierto es que la potestad reglamentaria es una manifestación genuina de la potestad de autoorganización de las entidades locales, mientras que la «potestad normativa», de dichas entidades locales, se expresa fundamentalmente en la ordenanzas fiscales. A mayor abundamiento, debemos citar el artículo 4.1 de la LRBRL que señala lo siguiente: «... dentro de la esfera de sus competencias, corresponden en todo caso a los municipios, las provincias y las islas: a) Las potestades reglamentaria y de autoorganización». En idénticos términos se expresa, el artículo 4.1 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales.

Siguiendo a ARAGONÉS BELTRÁN²³, podemos decir que el ejercicio del poder tributario local, tal como este ha sido entendido por el Tribunal Constitucional, es el resultado de la coordinación de los principios constitucionales de reserva de ley tributaria y de autonomía local.

Por tanto, se trata de conjugar dos principios constitucionales, el de reserva de ley (en este caso estatal) y el de autonomía local, dado que las entidades locales carecen de potestad legislativa. Para ello, el legislador estatal ha utilizado dos técnicas: por un lado, el establecimiento del tributo local por medio de una ley estatal (TRLRHL), facultando a las entidades locales para que, por medio de sus ordenanzas fiscales (norma reglamentaria), aprueben su entrada en vigor –excepción hecha del IBI, IAE e IVTM, por ser impuestos de exacción obligatoria–; por otro, el establecimiento de la posibilidad de que cada entidad local, a través de sus ordenanzas fiscales, establezcan: los tipos de gravamen que consideren oportunos una serie de beneficios fiscales, determinados aspectos de la base imponible y determinados aspectos de la deuda tributaria –dentro de los límites establecidos en el TRLRHL–.

A este respecto, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones. Así en su Sentencia n.º 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018), señala que: «se ha de estimar contraria a la reserva de ley en materia tributaria la remisión en blanco que la ley impugnada hace a los acuerdos de los ayuntamientos, en lo referente a la fijación del tipo de gravamen a aplicar [...] Dejando de lado el hecho de que en lo relativo a las Haciendas locales es el principio de suficiencia, y no el de autonomía, el formulado expresamente en el artículo 142 de la CE»; en su posterior Sentencia n.º 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), tras reiterar la doctrina anterior, señaló lo siguiente: «Este tribunal no puede, como es obvio, definir en términos generales y abstractos cómo hayan de integrarse, en cada caso, las

²³ ARAGONÉS BELTRÁN, E. [2009]: «Ordenanzas reguladoras de los tributos locales (tasas, contribuciones especiales e impuestos)», *QDL 20, Fundación Democracia y Gobierno Local*, pág. 64.

exigencias derivadas de la reserva de ley en el orden tributario y de la autonomía de las corporaciones locales –de los municipios, en el presente proceso– para intervenir, de acuerdo con la Constitución misma y con las leyes, en el establecimiento o en la exigencia de sus tributos propios... Es claro, en suma, que, si bien respecto de los tributos propios de los municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (art. 133, 1 y 2)... Los ayuntamientos, como corporaciones representativas que son artículo 140 de la Constitución), pueden, ciertamente, hacer realidad, mediante sus acuerdos, la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica –y en el reconocimiento actual, en nuestro ordenamiento– de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria. Pero es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios –la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes– que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2 no permiten, manifiestamente, presentar al acuerdo municipal como sustitutivo de la ley para la adopción de unas decisiones que solo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar». Con posterioridad, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia n.º 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394), formuló las siguientes consideraciones: «En virtud de la autonomía de los entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del pleno de la corporación municipal, es preciso que la ley estatal atribuya a los acuerdos dictados por este (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del municipio... No es cierto que la autonomía local que se reconoce en la Constitución implique la necesidad de que la ley dote a las corporaciones locales de libertad para imponer o no cada uno de sus tributos propios...».

4. LOS PRINCIPIOS EN EL ESTABLECIMIENTO DE TRIBUTOS LOCALES CONTEMPLADOS EN EL TRLRHL

Antes de abordar los principios existentes en el establecimiento de los tributos locales, debemos comenzar analizando la expresión «imposición y ordenación de tributos locales», contenida en la Sección 2.ª del Capítulo II «tributos» del TRLRHL. Como podemos apreciar la expresión citada contiene dos manifestaciones específicas del ámbito material del concepto más amplio de «poder tributario local». Así, la expresión «imposición» de los tributos locales hace referencia a la potestad de las entidades locales para determinar, dentro de los límites señalados por la ley, la aplicación de un determinado tributo dentro de su respectivo ámbito territorial. Por su parte, la expresión «ordenación» de los tributos locales hace referencia al ejercicio de la potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria, dentro, igualmente, de los límites señalados en la ley. Como señala COBO OLVERA²⁴, en todo tributo se pueden diferenciar, formalmente, dos fases en

²⁴ COBO OLVERA, T. [1992]: «Reseña de las disposiciones reguladoras del poder tributario de la Administración Local», *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, n.º 220, pág. 850.

la vida del mismo: «El primero, relativo a la creación y regulación de la figura tributaria en cuestión; y el segundo referido al momento de aplicación de la norma jurídica que lo ha establecido».

Recordemos que el artículo 133.2 de la Constitución establece que: «Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes», lo que significa que los entes locales necesitan que una ley estatal o autonómica configure el tributo, lo cree y después podrán «establecer» su vigencia y reglamentarlos si es preciso. Para FERNÁNDEZ PAVÉS²⁵, cuando se habla de establecimiento de tributos por las entidades locales se refiere a que estas pueden: «determinar, precisar o escoger ciertos elementos de la estructura de los tributos, respetando los principios que rigen su ámbito legal y dentro de los límites fijados para ello por la ley, cuando esta lo permite». En términos muy similares se había pronunciado anteriormente FERREIRO LAPATZA²⁶, en relación con el significado del término «establecer» los tributos cuando se refiere a las corporaciones locales.

El derecho financiero distingue la potestad tributaria de la potestad de imposición. La primera se refiere a la de dictar normas que creen y establezcan los tributos, mientras que la segunda atiende a la exigencia de impuestos previamente creados por ley. De ahí que se afirme la potestad tributaria respecto al Estado y a las comunidades autónomas mientras que a las entidades locales se les reconoce potestad de imposición.

Los actos a través de los cuales las entidades locales deciden la «imposición» y «ordenación» de un tributo local reciben el nombre de «acuerdos», y el instrumento a través del cual se incorpora el texto de la «ordenación» es la ordenanza fiscal. En la actualidad, el Acuerdo de Ordenación de los tributos locales, no es más que una ordenanza fiscal específica, que ha sustituido al anterior Acuerdo de Aplicación, regulado en el artículo 185.1 del TRRL (hoy en día derogado por la LHL de 1988), en el que se establecía lo siguiente: «... las entidades locales acordarán la imposición de sus tributos propios y aprobarán, simultáneamente, las correspondientes ordenanzas para su aplicación...».

Ambas cuestiones, «imposición» y «ordenación» se encuentran reguladas en los artículos 15 a 19 del TRLRHL, y su contenido se puede expresar en torno a los puntos siguientes:

- Supuestos en los que las entidades locales han de adoptar acuerdos de imposición de sus tributos.
- Supuestos en los que las entidades locales han de aprobar ordenanzas fiscales.
- Procedimientos para la adopción de acuerdos de imposición y ordenación de los tributos locales.
- Contenido de las ordenanzas fiscales.

²⁵ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.^a J. [2000]: «La reforma de las haciendas locales», *Modificaciones y panorama actual del Régimen Local Español*. CEMCI-Diputación de Granada, Granada, págs. 478-480.

²⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J. [1985]: «Principios constitucionales informantes de la Hacienda Local», *Organización territorial del Estado (Administración Local)*, vol. I, pág. 211.

- Vigencia de las ordenanzas fiscales.
- Impugnación de las ordenanzas fiscales.

Por lo que se refiere a los supuestos en los que las entidades locales han de adoptar acuerdos de imposición de sus tributos, debemos decir que los límites de la potestad de las entidades locales para decidir la imposición de sus tributos propios, esto es, la aplicación de dichos tributos en su respectivo ámbito territorial, están fijados en el artículo 15 del TRLRHL, precepto que parte de la distinción entre tributos locales de carácter obligatorio y tributos locales de carácter potestativo. A tal efecto, el citado artículo 15 establece lo siguiente: «1. Salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos; 2. Respecto de los impuestos previstos en el artículo 59.1, los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales». Asimismo, el artículo 15 del TRLRHL, en su apartado 3, establece que: «las entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta ley, bien en las ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales».

En relación con los tributos de carácter obligatorio, la potestad de las entidades locales para decidir su imposición es inexistente. En consecuencia, dichos tributos deberán ser exigidos, obligatoriamente, sin que precisen acuerdo de imposición. En esta situación se encuentran los impuestos relacionados en el artículo 59.1 del TRLRHL:

- El IBI comenzó a exigirse el 1 de enero de 1990 en virtud de la disposición transitoria 2.^a de la LHL de 1988.
- El impuesto sobre actividades económicas (IAE) comenzó a exigirse el 1 de enero de 1992, en virtud de disposición transitoria 3.^a de la LHL de 1988, según redacción dada a su apartado 1 por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) comenzó a exigirse el 1 de enero de 1990 en virtud de la disposición transitoria 4.^a de la LHL de 1988.

Con respecto a los tributos de carácter potestativo o voluntario, la potestad de las entidades locales podrá decidir si su imposición es absoluta, de tal manera que dichos tributos no podrán ser exigidos si previamente no ha sido acordada su imposición. En esta situación se encuentran los impuestos municipales relacionados en el artículo 59.2 del TRLRHL:

- El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) entró en vigor al hacerlo con carácter general la LHL de 1988, según su disposición final 2.^a.

- El IIVTNU comenzó a exigirse el 1 de enero de 1990 en virtud de la disposición transitoria 5.^a de la LHL de 1988.

Además de los dos impuestos municipales citados anteriormente, se encuentran en esta situación, de exacción potestativa o voluntaria:

- Las tasas, que entraron en vigor al hacerlo con carácter general la LHL de 1988, según su disposición final 2.^a.
- Las contribuciones especiales, que entraron en vigor al hacerlo con carácter general la LHL de 1988, según su disposición final 2.^a.
- El impuesto municipal sobre gastos suntuarios (modalidad de cotos de caza y pesca), que continúa vigente según dispuso el artículo 5 del Real Decreto-Ley 4/1990, de 28 de septiembre, convalidado por la Ley 6/1991, de 11 de marzo. Hoy en día disposición transitoria 6.^a del TRLRHL.

Los tributos de carácter obligatorio (en este caso impuestos obligatorios) no necesitan de un acuerdo expreso de establecimiento y no necesitan ordenanza fiscal reguladora, de tal forma que en el supuesto de que esta no existiera, se exigirían de acuerdo con lo dispuesto en el TRLRHL. Los tributos de carácter potestativo o voluntario, sin embargo, necesitan la aprobación de un acuerdo de establecimiento y una posterior ordenanza fiscal reguladora, que determine los elementos esenciales del tributo, en el marco establecido por el TRLRHL.

Durante la vigencia de la redacción original de la LHL de 1988, la capacidad de las entidades locales para regular sus propios tributos fue prácticamente inexistente. Esta situación cambia a raíz de la Ley 51/2002, que supuso un notable incremento de la capacidad de la misma para graduar la presión fiscal dentro su propio sistema tributario, en la medida en que pueden determinar en las ordenanzas fiscales de sus tributos el tipo impositivo, dentro de los tipos mínimo y máximo establecidos en la ley; así como establecer beneficios fiscales de carácter potestativo previstos en la ley. Esta reforma operada en la LHL de 1988 por Ley 51/2002 se ha mantenido en el TRLRHL.

Como particularidad en lo relativo a la imposición y ordenación de los tributos locales, encontramos el «recargo de las provincias sobre el impuesto sobre actividades económicas». Resulta que mientras el IAE es un impuesto de exacción obligatoria, por parte de los ayuntamientos, al establecer el artículo 59.1 del TRLRHL que: «Los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos: b) Impuesto sobre actividades económicas», por lo que se refiere al recargo provincial sobre el IAE, el artículo 134.1 del TRLRHL establece que: «Las diputaciones provinciales podrán establecer un recargo sobre el impuesto sobre actividades económicas». Dicho recargo también puede establecerse por los consejos insulares, cabildos insulares, y comunidades autónomas uniprovinciales (arts. 134, 157, 158 y disp. adic. 17.^a del TRLRHL).

Estamos, pues, ante un impuesto distinto del IAE, y de carácter potestativo, ya que para su aplicación se precisa su previo establecimiento por la diputación, consejo, cabildo o comunidad

autónoma uniprovincial, que deberán adoptar el acuerdo de imposición y aprobar la ordenanza fiscal correspondiente (ley autonómica en el caso de las comunidades autónomas uniprovinciales).

De la lectura del artículo 134 del TRLRHL podemos advertir de que el citado recargo presenta una estructura similar al IAE, pero no idéntica, ya que si bien se exige a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos que los contemplados en la normativa del impuesto, y le son de aplicación todos los elementos de la relación jurídico-tributaria del impuesto, se exige solamente en los supuestos en los que se aplique la cuota municipal, nunca en los casos de que se aplique la cuota provincial o nacional.

Efectuado el anterior análisis, debemos señalar que junto a los principios generales del sistema tributario, y que también operan en el ámbito del sistema tributario local, existen otros principios, en este caso especiales, que operan exclusivamente en el sistema tributario local, siendo denominados como principios especiales del sistema tributario local.

La primera regulación de los mismos, en el ámbito local, la encontramos en el artículo 107.2 de la LRBRL, de conformidad con el cual: «Las ordenanzas fiscales obligan en el territorio de la respectiva entidad local y se aplican conforme a los principios de residencia efectiva y de territorialidad, según los casos». Este enunciado es reflejo de lo establecido en la entonces vigente LGT de 1963, que indicaba en su artículo 21 lo siguiente: «... los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios: a) El de residencia efectiva de las personas naturales cuando el gravamen sea de naturaleza personal; b) El de territorialidad en los demás tributos, y, en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes». Hoy en día, vigente la LGT de 2003, dichos postulados se encuentran recogidos en el artículo 11, el cual establece que: «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

Con posterioridad a la LRBRL de 1985, el artículo 6 de la LHL de 1988 estableció una serie de principios propios de los tributos locales, que se encuentran recogidos, en idénticos términos, en el artículo 6 del TRLRHL.

Los principios propios de la tributación local parten del hecho de que la entidades locales establecerán sus tributos al amparo de lo establecido en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetando, en todo caso, una serie de principios, que podemos denominar como principios de territorialidad.

Antes de adentrarnos en los principios de territorialidad, debemos precisar que el artículo 106.1 de la LRBRL establece la autonomía de las entidades locales para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella. Dicha ley reguladora de las Haciendas locales es el TRLRHL, que en su artículo 2.1 enumera los

recursos de las citadas entidades, incluyendo entre ellos los recursos tributarios, que estarán clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales.

Los impuestos solo podrán ser exigidos por los municipios, y se clasifican en dos categorías: los de exigencia obligatoria, según el artículo 59.1 del TRLRHL, entre los que se encuentran el IBI, el IAE y el IVTM; y los de exigencia potestativa, según el artículo 59.2 del TRLRHL, entre los que se hallan el ICIO y el IIVTNU. Junto con los impuestos recogidos en el TRLRHL, los municipios podrán exigir además: el impuesto municipal sobre gastos suntuarios (modalidad de cotos de caza y pesca), impuesto potestativo regulado en el TRRL. Por los municipios de Ceuta y Melilla, se exigirá además el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (actualmente denominado IPSI), regulado en la Ley 8/1991, de 25 de marzo. Dicho impuesto es uno municipal, pese a no estar recogido en el TRLRHL.

Los recargos sobre impuestos son dos: el recargo provincial sobre el IAE, recogido en el artículo 134 del TRLRHL, y el recargo de las áreas metropolitanas sobre el IBI, recogido en el artículo 153.1 del TRLRHL.

Las tasas podrán ser establecidas por todas las entidades locales, en los términos establecidos en el TRLRHL. Mientras que las contribuciones especiales podrán ser establecidas por los ayuntamientos; las diputaciones, cabildos y consejos insulares; las entidades supramunicipales, cuando su norma de creación así lo prevea.

Efectuada la anterior precisión, abordamos los principios de territorialidad, contemplados en el artículo 6 del TRLRHL, que consisten en:

- a) Las entidades locales no pueden someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad. Este precepto es consecuencia inmediata de lo expresado en el artículo 12.1 de la LRBRL, al establecer que: «El término municipal es el territorio en que el ayuntamiento ejerce sus competencias». Aunque la LRBRL no hace referencia alguna al territorio del resto de entidades locales, debemos considerar que dicho precepto es extensible al resto de entidades locales. Además, hay que tener presente que el artículo 62.1 b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece la nulidad de pleno derecho de los actos dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón del territorio²⁷.
- b) Las entidades locales no pueden gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad impositora, ni el ejercicio o

²⁷ A partir del 2 de octubre de 2016, debemos entender dicha referencia realizada al artículo 47.1 b) de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio. Lo expuesto en el apartado a) es igualmente predecible para este supuesto.

- c) Los actos de gravamen de las entidades locales no pueden implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio. Este precepto es consecuencia inmediata de lo expresado en el artículo 19 de la Constitución, al señalar que: «Los españoles tienen derecho a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional» y el artículo 139.2 de la Constitución, cuando señala que: «Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español». No obstante, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 8/1986, de 21 de enero, consideró que: «... el hecho de que los residentes de una determinada zona del territorio nacional hayan de soportar obligaciones y cargas mayores que los de otras zonas del Estado no limita o restringe su derecho a la libre elección de residencia».

Ahora bien, no se puede negar que la autonomía local propicia un diferente tratamiento a los habitantes de cada municipio, por las respectivas corporaciones locales en campos tan significativos como el tributario, el urbanístico o el patrimonial.

Además, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en sus artículos 45 y siguientes, reconoce la libre circulación de personas, servicios y capitales, en el seno de la Unión Europea. Y el artículo 96.1 de la Constitución establece que: «Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno».

Como se puede notar, los principios especiales del sistema tributario local tienen como finalidad principal el acentuar el marcado carácter territorial de los tributos locales, en consonancia con la naturaleza intrínseca, igualmente territorial, de las entidades titulares de los citados tributos locales. Tal y como señala LOZANO SERRANO²⁸, estos principios de territorialidad «operan en un doble aspecto; de un lado, delimitan el ámbito territorial del poder tributario local, y por otro, actúan sobre el contenido mismo de las distintas figuras tributarias, tal y como se menciona en el artículo 6 LRHL». De esta forma, el territorio se erige como límite al poder tributario local, que no podrá ejercerse más allá de sus límites territoriales, sin perjuicio de que la eficacia espacial de la ordenanza fiscal pueda rebasar estos, pues los principios que rigen su aplicación son el de territorialidad y el de residencia efectiva, según los artículos 11 de la LGT y 107.2 de la LRBRL.

²⁸ LOZANO SERRANO, C. [1992]: «Potestades tributarias de las Entidades Locales», *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 18, págs. 14-45.

Se está conectando directamente el poder tributario municipal con el territorio de la entidad, pero por si no quedara claro con este principio de carácter general, el propio TRLRHL lo refuerza en varias ocasiones, como por ejemplo:

- El artículo 24.1 c) del TRLRLH, relativo a tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales, al establecer que: «... en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas».
- El artículo 61.4 de TRLRHL, relativo al IBI en caso de que un mismo inmueble se encuentre localizado en distintos términos municipales, al señalar que: «se entenderá, a efectos de este impuesto, que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que ocupe en el respectivo término municipal».
- El artículo 30.1 c) del TRLRHL, relativo a las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, al disponer que: «las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal».
- El artículo 100.1 del TRLRHL, relativo al ICIO, al afirmar que: «El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal».

No obstante, existen algunos supuestos en los que dicho principio de territorialidad de los tributos locales queda difuminado por la normativa vigente. Así el artículo 97 del TRLRHL, en relación con la gestión del IVTM, establece que: «La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo», por lo que se atribuye la competencia al municipio que conste en el permiso de circulación del vehículo, de modo que las ordenanzas fiscales de dicho municipio pueden desplegar su eficacia fuera del término municipal, allí donde se encuentre el titular del permiso de circulación.

El principio de territorialidad contemplado en el artículo 6 de la LHL de 1988, como límite para el ejercicio de las entidades locales de sus potestades tributarias, suscitó ciertas controversias con lo establecido en el artículo 7 de la LHL de 1988 que indicaba: «1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, las entidades locales podrán delegar en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que esta ley les atribuye». En la actualidad el artículo 7 del TRLRHL, manteniendo en su apartado 1 la redacción del artículo 7.1 de la LHL de 1988, incorpora un apartado 4 con la siguiente redacción: «Las entidades que al amparo de lo previsto en este artículo hayan asumido por delegación de una entidad local todas o algunas de las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de todos o algunos de los tributos o recursos de derecho público de dicha entidad local, podrán ejercer tales facultades delegadas en todo su ámbito territorial e incluso en el de otras entidades locales que no le hayan delegado tales facultades».

Para BARQUERO ESTEVAN²⁹: «El hecho de que las competencias para la gestión de los tributos locales se atribuyan a sus titulares no significa, en modo alguno, que solo puedan ejercitarse en el ámbito territorial de aquellos. Ello constituiría un serio obstáculo para la eficaz aplicación de los tributos locales». Por su parte, LOZANO SERRANO³⁰ considera, en relación con el artículo 8.3, tanto de la LHL de 1988 como del TRLRHL de 2004, que dicha solución no es la más adecuada al principio de autonomía local: «pues no se mantiene la responsabilidad de la entidad local en el ejercicio de las funciones, sino que automáticamente recae bajo las Administraciones públicas superiores, a las que solo podrá instar la entidad local, sin mayor posibilidad de vincularlas jurídicamente ni de dirigir, ordenar o iniciar en el desarrollo de unas actuaciones que si bien se desarrollan por otras Administraciones públicas son en tutela de los intereses propios de los entes locales».

Los tribunales de justicia han admitido, en supuestos relacionados con la policía local, la protección civil, o la extinción de incendios, la prestación extraterritorial de los mismos. En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de febrero de 1997 (NFJ005386) indica lo siguiente: «se trata de un servicio que la entidad local está obligada a prestar, aún de oficio, por razones de seguridad, ya se concluye en que su prestación extraterritorial, esto es, fuera del término municipal, no enerva su devengo o exacción, pues frente a la regla general de que los servicios municipales se prestan y actúan de acuerdo con el principio de territorialidad, otros principios, como los de cooperación, eficiencia y servicio a los ciudadanos, a que alude el artículo 3.2 de la Ley 30/1992, sin olvidar la coordinación, justifican el que, en determinadas situaciones, determinados servicios municipales se puedan y, aún, deban prestarse fuera del término municipal, como sin duda ocurre con servicios tales como el de policía local o el de extinción de incendios...», concluyendo que: «procede la exacción de la tasa aun cuando el servicio se hubiera prestado fuera del término municipal del ayuntamiento exactor».

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 16 de marzo de 2011 (NFJ042531), estableció como doctrina legal que: «El titular del órgano recaudatorio de una entidad local es competente para dictar, en el seno del procedimiento ejecutivo de apremio mandamiento de anotación preventiva de embargo de bien inmueble, respecto de inmuebles radicados fuera de su término municipal». Ahora bien, hay que tener presente que no es posible practicar embargo o traba de un bien inmueble situado fuera del término municipal respectivo, resultando necesario en estos casos reclamar colaboración interadministrativa. Otra cuestión es la adopción de medidas cautelares y, más concretamente, la anotación preventiva de embargo de bienes situados fuera del término municipal que, de conformidad con el artículo 81.3 b) de la LGT de 2003, resulta totalmente factible sin necesidad de colaboración alguna.

²⁹ BARQUERO ESTEVAN, J. M. [1999]: «Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración en la gestión de los tributos locales: con especial referencia a algunas de las modificaciones introducidas por la Ley 50/1998», *Revista de Hacienda Local*, n.º 86, pág. 377.

³⁰ LOZANO SERRANO, C. [1992]: «Potestades tributarias de las entidades locales», *Palau 14-Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n.º 18, pág. 36.

Par finalizar este epígrafe, tenemos que decir que, a diferencia de los principios generales, los principios especiales del sistema tributario local se deben cumplir por todos y cada uno de los tributos que lo integran. Ahora bien, teniendo en cuenta el «escaso» ámbito de autonomía normativa en materia tributaria de los entes locales, y que el propio TRLRHL regula en profundidad el sistema tributario local, queda garantizado el cumplimiento de los mismos en todos los tributos locales.

5. CONCLUSIONES

- **Primera.** Los principios constitucionales en materia tributaria de: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (recogidos en el art. 31.1 de la Constitución); de equitativa distribución de la carga tributaria; eficiencia y economía (recogidos en el art. 31.2 de la Constitución); y de reserva de ley (recogido en el art. 31.3 de la Constitución), son de obligada aplicación en el ámbito de los tributos locales.
- **Segunda.** Los principios constitucionales en materia tributaria, agrupados en dos clases en la LGT: principios de ordenación, entre los que se encuentran la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad (recogidos en el art. 3.1 de la LGT); y principios de aplicación del sistema tributario, entre los que se encuentran la proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios (recogidos en el art. 3.1 de la LGT), son de igual manera de obligada aplicación en el ámbito de los tributos locales.
- **Tercera.** Junto a los principios constitucionales en materia tributaria, a su vez recogidos en la LGT, el TRLRHL contempla otros principios específicos en materia de tributos locales, denominados principios de territorialidad.

En virtud de estos principios de territorialidad, las entidades locales no pueden someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad; las entidades locales no pueden gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio; y los actos de gravamen de las entidades locales, no pueden implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.