

# LA INCIDÈNCIA DEL NOU MODEL DE FINANÇAMENT AUTONÒMIC EN LES HISENDES LOCALS DE CATALUNYA: AUTONOMIA LOCAL I RESERVA DE LLEI

Javier Martín Fernández\*

## Sumari

### I. Introducció

### II. El principi d'autonomia tributària de les entitats locals com a plasmació del principi de suficiència financera

1. Els principis locals d'autonomia i suficiència financera
2. La plasmació del principi d'autonomia tributària: la corresponsabilitat fiscal
  - A. Concepte
  - B. La corresponsabilitat fiscal i els principis constitucionals que regeixen el finançament de les hisendes locals
3. El paper de l'Estat i les comunitats autònomes per fer efectiu el principi d'autonomia tributària local: una anàlisi constitucional
4. Les hisendes locals en la proposta de reforma de l'Estatut de Catalunya
  - A. El principi d'autonomia
  - B. El principi de suficiència financera
  - C. El cadastre

### III. La reserva de llei en matèria local: la seva incardinació amb l'autonomia local

### IV. El paper de les ordenances fiscals

1. La potestat reglamentària local
2. Les ordenances fiscals són reglaments delegats?
3. Tipus d'ordenances

### V. La col·laboració entre les diferents administracions territorials en l'aplicació dels tributs locals

---

\* Javier Martín Fernández, professor titular de dret financer i tributari de la Universitat Complutense. Soci director de F&J Martín Abogados. Article rebut el 9.11.2005.

## I. Introducció

La reforma dels estatuts d'autonomia de les comunitats autònomes, especialment la de l'Estatut de Catalunya, ens serveix per plantejar un dels temes més controvertits de la nostra Constitució de 1978: el paper de l'Estat i les comunitats autònomes en la hisenda local. Al nostre entendre, aquesta qüestió s'ha d'analitzar des del punt de vista del principi d'autonomia tributària d'ajuntaments i diputacions com a plasmació del principi de suficiència financera.

No és l'objectiu d'aquestes línies formular un judici de constitucionalitat sobre la proposta de reforma de l'Estatut que es debat actualment a les Corts (d'ara endavant, la Proposta). Només volem plantejar determinats elements que cal tenir en compte en aquest debat, tots ells relatius al contingut del capítol tercer del títol VI.

## II. El principi d'autonomia tributària de les entitats locals com a plasmació del principi de suficiència financera

### 1. Els principis locals d'autonomia i suficiència financera

Com tothom sap prou bé, la Constitució espanyola consagra dos principis que informen el finançament local. D'una banda, el principi d'autonomia, ja que l'autonomia no existeix sense poder de decisió sobre els seus propis ingressos i despeses. D'altra banda, el de suficiència financera. Al primer principi s'hi refereixen els articles 137 i 140 de la Constitució espanyola i la Carta Europea de 15 d'octubre de 1985.<sup>1</sup> El primer d'aquests articles estableix que els ens locals disposen d'autonomia «*para la gestión de sus respectivos intereses*» i el 140 «*garantiza la autonomía de los municipios*». Com veiem, es parla d'*autonomia* però no d'*autonomia financera*. Això no ens ha de fer pensar que no és una exigència implícita –la Carta Europea tampoc no l'esmenta d'una manera expressa–, ja que es tracta d'una part imprescindible o ineludible de l'autonomia local.<sup>2</sup> Una interpretació literal d'algunes sentències del Tribunal Constitucional ens pot fer pensar que el Tribunal minimitza aquest principi per contraposició al de suficiència financera.<sup>3</sup> Això no obstant, el que el Tribunal nega amb bon criteri –segons el nostre parer– no és el reconeixement constitucional de l'autonomia financera, sinó que l'autonomia financera s'assoleixi per part dels ens locals només amb «*medios propios*», en paraules de la STC 4/1981, de 2 de febrer.

L'assoliment de l'autonomia local<sup>4</sup> va ser motiu d'estudi general per part d'aquesta darrera Sentència.<sup>5</sup>

1. Instrument de ratificació de 20 de gener de 1988.

2. Sánchez Serrano, L., «Principios y fuentes de financiación de los entes locales», *Manual general de derecho financiero. Haciendas locales*, 2a edició, Comares, Granada, 1998, p. 12.

3. STC 4/1981, STC 179/1985 i STC 221/1992, d'11 de desembre.

4. Sobre l'autonomia municipal des del punt de vista tributari, es poden consultar, a més dels que s'han esmentat en altre notes, els treballs següents: Calvo Ortega, R., «Principios tributarios y reforma de la hacienda municipal», *La reforma de las haciendas locales*, I, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 69 i s.; González Sánchez, M., «Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las corporaciones locales según la Constitución española», REALA, núm. 229, 1986, p. 97-118; Lasarte Álvarez, J., «Hacienda local: ¿autonomía o suficiencia?», RCG, núm. 12, 1987, p. 161-186; juntament amb Calero Gallego, J., «El recargo en el impuesto sobre la renta de la Comunidad de Madrid», HPE, núm. 99, 1986, p. 387 i s.; juntament amb Eserverri Martínez, E., «Las haciendas locales ante las autonomías», *Revista de Estudios Regionales*, II, 1980, p. 629 i s.; Martín Queralt, J., «La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», REDF, núm. 35, 1982, p. 465 i s.; Miguel Canuto, E., «La hacienda local en Italia: la autonomía financiera local», *Organización territorial del Estado (Administración local)*, II, IEF, Madrid, 1985, p. 2123-2164; Rubio de Urquía, J. L., «El recargo municipal sobre el IRPF», HPE, núm. 99, 1986, p. 387 i s.; i RUIZ GARCÍA, J. R., «Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local», REDF, núm. 46, 1987, p. 231 i s.

5. En termes semblants, el FJ 8 de la STC 221/1992.

L'autonomia, afirma el seu FJ 3, fa referència a un poder limitat. No és sobirania i atès que cada organització territorial dotada d'autonomia és una part del tot, *«en ningún caso el principio de autonomía puede oponerse al de unidad, sino que es precisamente dentro de éste donde alcanza su verdadero sentido, como expresa el artículo 2 de la Constitución. De aquí que el artículo 137 de la Constitución delimite el ámbito de estos poderes autónomos, circunscribiéndolos a la "gestión de sus respectivos intereses", lo que exige que se dote a cada ente de todas las competencias propias y exclusivas que sean necesarias para satisfacer el interés respectivo. [...] Este poder [...] se ejerce [...] en el marco del ordenamiento. Es la ley, en definitiva, la que concreta el principio de autonomía de cada tipo de entes, de acuerdo con la Constitución. [...] el principio de autonomía es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias, si bien entendemos que no se ajusta a tal principio la precisión de controles genéricos e indeterminados que sitúen a las entidades locales en una posición de subordinación o dependencia cuasi jerárquica de la Administración del Estado u otras entidades territoriales»*. Ja en matèria d'hisenda local, el FJ 15E) al·ludeix al text de l'article 723 de l'antiga Llei de règim local, que contenia un control de legalitat en matèria d'imposició de noves exaccions i d'aprovació o modificació de les ordenances corresponents, i conclou que *«no puede calificarse de opuesto a la Constitución, dado además que el poder tributario de las corporaciones locales tienen carácter derivado, de acuerdo con los artículos 133.1 y 2 de la Constitución»*.

A diferència del principi d'autonomia financera, l'article 142 de la Constitució espanyola preveu, expressament, el principi de suficiència financera –de la mateixa manera, l'article 9 de la Carta Europea–, quan assenyalava que les «hisendes locals hauran de disposar dels mitjans suficients per a l'exercici de les funcions que la llei atribueix a les corporacions respectives, i es nodriran fonamentalment de tributs propis i de la participació en els de l'Estat i en els de les comunitats autònomes». Aquestes tres fonts de recursos posen de manifest que l'assoliment de la suficiència no depèn únicament de l'ens local, sinó que és una tasca que cal dur a terme conjuntament amb l'Estat i les comunitats autònomes.

La plasmació del principi d'autonomia financera és el d'autonomia tributària, reconegut en l'article 106.1 de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases del règim local (d'ara endavant, LRBRL) i en l'article 2.1.b del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (d'ara endavant, LHL). D'acord amb aquest darrer article, les hisendes locals disposen, entre altres recursos i partint dels dos principis anteriors, *«de sus tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales»*.

## 2. La plasmació del principi d'autonomia tributària: la corresponsabilitat fiscal<sup>6</sup>

### A. Concepte

El terme *corresponsabilitat fiscal* neix en el debat sobre el finançament autonòmic. A mitjan anys noranta del segle passat resultava evident la necessitat de corregir la situació d'extrema dependència de la hisenda autonòmica davant de l'Estat. L'escàs pes dels ingressos tributaris en el conjunt de fonts de finançament de les comunitats autònomes va fer que tinguessin *«un reducido grado de responsabilidad fiscal, en el doble sentido de que no aparecen como fiscalmente responsables ante sus ciudadanos (que no aprecian una clara relación entre los impuestos que pagan al gobierno central y los servicios que reciben del gobierno autonómico) y de que no tienen facultades efectivas para*

6. El que s'ha exposat en aquest apartat recull les reflexions formulades per Martín Fernández, J. i Giménez-Reyna Rodríguez, E. a «El acuerdo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001», *El funcionamiento del Estado autonómico*, INAP, Madrid, 1999, p. 331-333, i «El sistema español de financiación autonómica», *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado alemán y español*, INAP, Madrid, 2000, p. 90-97.

*tomar decisiones y actuar (en el campo administrativo o en el normativo) sobre los impuestos pagados por los ciudadanos que los eligen».*<sup>7</sup>

Aquesta situació passava, necessàriament, per potenciar els seus recursos tributaris, tal com havia proposat la majoria de la doctrina.<sup>8</sup> Per aconseguir-ho hi havia dues vies: atribuir-los noves fonts d'imposició o noves capacitats en les que ja tenien o fer-les partícips de les fonts o les competències financeres de la hisenda central. Això últim és el que persegueix l'anomenada *corresponsabilitat fiscal*.

No existeix una definició unitària del que cal entendre per aquest principi. És més, ens trobem davant d'un terme que assumeix i generalitza el llenguatge periodístic i que, sens dubte, és fruit del debat polític. Respon, segons Linares Martín de Rosales,<sup>9</sup> «a la necesidad de que los entes públicos territoriales [...] cuenten con una lógica correspondencia (de ahí lo de corresponsabilidad o corresponsabilización) entre sus ingresos tributarios autónomos [...] y el volumen de sus necesidades, para así poder adecuar la financiación de los bienes y servicios públicos de su competencia a las preferencias y al esfuerzo fiscal de sus ciudadanos».

Existeix un cert acord a reconèixer que la corresponsabilitat fiscal és un factor que afavoreix l'eficiència en la provisió de béns i serveis públics per part dels nivells inferiors de govern. Seguint Sánchez Sánchez,<sup>10</sup> les hisendes subcentrals la poden exercir segons tres criteris diferents:

- Quant a la potestat normativa. La corresponsabilitat implica l'existència de titularitat per configurar el tribut i determinar els seus elements essencials. La corresponsabilitat pot ser total o parcial, depenent de si s'intervé en tots o en algun dels elements del tribut.
- Quant a la potestat administrativa. També es pot parlar aquí de corresponsabilitat total o parcial, depenent de si el govern inferior és responsable de totes o d'alguna de les fases de la gestió tributària.
- Quant a l'atribució dels rendiments del tribut. De la mateixa manera, el nivell inferior de govern pot fer seva tota o una part de la recaptació del tribut.

La combinació de les diverses alternatives en els tres plans exposats produeix un ampli ventall de resultats possibles: des de la possibilitat que —per part del poder regional o local— es regulin els elements essencials, es gestioni íntegrament i s'atribueixi la totalitat de la recaptació, fins a la possibilitat que es doni una part de la recaptació i es reservi en exclusiva —normalment, la hisenda central— la regulació i la gestió del concepte de què es tracti.

---

7. Castells Oliveres, A., «Corresponsabilidad fiscal: revisión de algunos problemas», *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993, p. 43.

8. Entre la doctrina: Ferreiro Lapatz, J. J., «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», *op. cit.*, p. 82; Giménez-Reyna Rodríguez, E. i Zurdo Ruiz-Ayúcar, I. i J., *La participación de las haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ajuntament de Madrid, Madrid, 1994, p. 133; i Zornoza Pérez, J. i de la Hucha Celador, F., «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las comunidades autónomas», *Cuadernos de Actualidad*, núm. 8, 1990, p. 20.

9. «Corresponsabilización fiscal en la financiación de las comunidades autónomas», *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993, p. 57.

10. «Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal», *RHALI*, núm. 77, 1996, p. 313 i s., i *La corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*, Aranzadi, Madrid, 1997, p. 192 i s.

Per tant, no sembla oportú parlar de corresponsabilitat en un sentit unívoc, atesa l'àmplia possibilitat de matisacions que es pot produir en la seva configuració pràctica. Però el que sí sembla evident és que –són paraules de Pérez García–<sup>11</sup> pot ser un antídoto contra el malbaratament: un dels possibles camins per, potser no eliminar, però sí almenys reduir el dèficit dels ens regionals i locals; és aconseguir que facin endògenes les seves pròpies restriccions pressupostàries, és a dir, que considerin que els seus nivells de despesa depenen bàsicament de les exaccions tributàries als seus ciutadans i no de les seves relacions amb la caixa central. Si aquesta situació s'assumeix d'acord amb un esquema tributari estable, implica també acceptar que els problemes de dèficit estan sotmesos als límits d'una restricció pressupostària intertemporal, que obliga a compensar el deute acumulat en el passat i en el present amb austeritat o increments impositius en el futur.

## B. La corresponsabilitat fiscal i els principis constitucionals que regeixen el finançament de les hisendes locals

La nostra Constitució espanyola no es refereix a la corresponsabilitat fiscal quan enuncia els principis que regeixen el finançament de les nostres comunitats autònomes i entitats locals. La doctrina, davant del silenci del legislador constitucional, ha identificat la corresponsabilitat fiscal amb el principi d'autonomia financera. Per a Ruiz-Huerta Carbonell, amb relació a les comunitats autònomes, «*lleva aparejada la capacidad de actuación sobre la presión fiscal del sistema tributario a través de los medios de los que se dispongan sobre los elementos esenciales de los tributos, lo que implica en definitiva aumento de la autonomía financiera*».<sup>12</sup>

En sentit contrari es manifesta Sánchez Sánchez, per al qual corresponsabilitat fiscal i autonomia financera es troben en dos plans diferents. La corresponsabilitat fiscal es construeix des de la disciplina econòmica, a partir de postulats fonamentalment normatius, mentre que el principi d'autonomia financera s'ha d'analitzar des del vessant jurídicopositiu.<sup>13</sup>

Per la nostra banda, pensem que la corresponsabilitat fiscal és el vehicle òptim per desenvolupar el manament dels articles 140, 142 i 156.1 de la Constitució espanyola.<sup>14</sup> Implica que les comunitats autònomes i les entitats locals afrontaran les seves competències en matèria de despesa gràcies a decisions pròpies en coordinació amb la hisenda estatal i tenint en compte el principi de solidaritat entre tots els espanyols. D'aquesta manera, es garanteix –tal com va indicar el professor Martín Queralt ja fa uns quants anys– la capacitat de les comunitats autònomes per establir uns determinats objectius, «*sin tener que acudir a instancias superiores o, cuando menos, sin que tales instancias actúen de manera compulsiva sobre el ente autónomo*».<sup>15</sup>

## 3. El paper de l'Estat i les comunitats autònomes per fer efectiu el principi d'autonomia tributària local: una anàlisi constitucional

Tal com hem afirmat al principi d'aquest treball, una de les qüestions més fosques del nostre text constitucional és la distribució competencial entre l'Estat i les comunitats autònomes en matèria de règim financer local. Tampoc l'article 106.1 de la LRBRL no ens aporta prou llum sobre aquest particular, per la qual cosa hem de recórrer a

11. «Informe sobre financiación de las comunidades autónomas», *Palau 14*, núm. 15, 1991, p. 76 i 77.

12. «La articulación de la corresponsabilidad fiscal en el modelo autonómico español», *Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España*, Fundació BBV, Bilbao, 1993, p. 131.

13. *La corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*, op. cit., p. 206.

14. En aquest sentit, Zornoza Pérez, J., «Los recursos de las comunidades autónomas», *Cuadernos y Debates*, núm. 8, 1996, p. 6.

15. «La institucionalización de la hacienda en los futuros estatutos de autonomía», *HPE*, núm. 59, 1979, p. 120.

l'article 1 de la LHL. Aquest article conté la interpretació del legislador estatal sobre quin és l'àmbit en què es mouen les competències d'una Administració i l'altra en aquesta matèria. D'aquesta manera, assenjala que *«tienen la consideración de bases del régimen jurídico financiero de la Administración local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18, los preceptos contenidos en la presente Ley, salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la Constitución y a efectos de lo previsto en el artículo 5E)a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el artículo 142 de la Constitución, todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el artículo 149.1.14 de la Constitución»*.

De l'enrevessada redacció d'aquest precepte es poden extreure, en principi, quatre conclusions, segons la interpretació de la Constitució espanyola que fa el legislador estatal.

Primer, la totalitat de la regulació del sistema tributari local correspon, en exclusiva, a l'Estat, i es reclama com a títol competencial l'article 133 de la Constitució espanyola.

En segon lloc, també correspon a l'Estat, en exclusiva, la regulació de la participació de les entitats locals en els tributs de l'Estat, conformement a l'article 142 de la Constitució espanyola.

Tercer, la resta de preceptes constitueixen només les bases del règim jurídic financer de l'Administració local, de manera que és possible que siguin desenvolupades per aquelles comunitats autònomes l'Estatut de les quals atribueixi aquesta competència.

Per acabar, tot això cal interpretar-ho sense perjudici de les competències exclusives que corresponen a l'Estat per regular la hisenda general, de conformitat amb l'article 149.1.14 de la Constitució espanyola.

De la lectura de l'article 1 de la LHL sembla que es dedueixi, per tant, que l'Estat assumeix una competència exclusiva per a la regulació de bona part del règim financer local, especialment el tributari.

Malgrat això, hem de preguntar-nos si aquesta solució és la que es desprèn del text constitucional o si, per contra, és possible i desitjable una altra interpretació. Com sabem, l'article 149.1.18 de la Constitució espanyola reserva a l'Estat, de manera exclusiva, únicament les bases de règim local. Per la seva banda, els estatuts d'autonomia atribueixen a la respectiva comunitat autònoma el desenvolupament legislatiu, la potestat reglamentària i l'execució del règim local. En aquesta matèria, per tant, l'Estat només pot dictar les bases i correspon a la comunitat autònoma el seu desenvolupament.

Partint d'aquestes dades, és necessari dur a terme una anàlisi crítica de l'article 1 de la LHL. Abans que res, resulta especialment interessant l'al·lusió que es fa a l'article 149.1.18 de la Constitució espanyola, ja que, d'aquesta manera, el legislador estatal reconeix que les competències de desenvolupament de les bases estatals afecten, dins de la matèria de «règim local», les «hisendes locals». També hem de recalcar el significat que té la cerca d'altres títols competencials per fonamentar la competència exclusiva de l'Estat sobre les diferents matèries. I diem que hem de recalcar-ho perquè constitueix un reconeixement del fet que, amb relació a les diferents matèries, la LHL conté la regulació d'allò que és bàsic i d'allò que no ho és. D'aquesta manera, la competència estatal exclusiva només es pot defensar si són correctes tots i cadascun dels títols competencials invocats. Vegem cadascun dels títols per separat.

Pel que fa a l'article 133 de la Constitució espanyola, ja hem vist que l'article 1 de la LHL l'utilitza per justificar la competència estatal exclusiva sobre la totalitat del sistema tributari local. Sembla que la base

d'aquesta afirmació es troba en el qualificatiu *originària*, que atribueix aquest precepte a la potestat tributària estatal. Ara bé, hem de considerar que l'única diferència entre un poder tributari originari i la resta es troba en els seus límits. D'aquesta manera, el poder tributari estatal només està limitat per la Constitució espanyola, mentre que el de les comunitats autònomes i les entitats locals, per la Constitució espanyola i les lleis. D'aquesta afirmació destaquen dos aspectes. D'una banda, que el poder tributari de l'Estat, per més originari que sigui, està sotmès a la Constitució espanyola i, no cal dir-ho, al repartiment competencial que s'hi estableix. I aquest repartiment no es troba en l'article 133, sinó, com hem vist, en l'article 149.1.18. D'altra banda, quan l'article 133 es refereix a la subjecció de la potestat tributària de les entitats locals a les lleis, no està indicant que només a les lleis estatals, sinó també a les autonòmiques.

De la conjunció de les idees anteriors es pot deduir que, més enllà d'allò que indica l'article 1 de la LHL, l'Estat només pot dictar les bases del règim tributari de les entitats locals i atribuir-ne el desenvolupament, en els casos en què l'Estatut d'autonomia ho estableixi així, a la comunitat autònoma.

Pel que fa a la menció de l'article 142 de la Constitució espanyola, sembla evident que aquest precepte no regula gens sobre el repartiment de competències entre l'Estat i les comunitats autònomes. Naturalment, les comunitats autònomes tenen competència per regular la participació de les entitats locals en els seus propis tributs. De la mateixa manera, quan l'article 142 exigeix la seva suficiència per a l'exercici de les funcions que la llei els atribueix, s'està referint tant a la llei estatal com a l'autonòmica, atès que, novament de conformitat amb l'article 149.1.18 de la Constitució espanyola, ambdues administracions poden regular les funcions de les entitats locals.

Finalment, ens queda la referència a la hisenda general, proclamada en l'article 149.1.14 de la Constitució espanyola. Al nostre entendre, aquest títol no pot justificar que l'Estat reguli la totalitat del règim financer local. Abans que res, cal deixar clar que no hi ha cap dubte sobre el fet que s'inclouen dins de la hisenda general les mesures de coordinació entre la hisenda de l'Estat i la de les entitats locals, unes mesures que afecten o procuren el bon funcionament del conjunt. Però també resulta evident que no es pot incloure en la hisenda general tota la hisenda local, per diverses raons. D'una banda, ja que el qualificatiu *general* limita també el cercle competencial de l'Estat, de manera que no li correspon tota la hisenda, sinó tan sols la general. De l'altra, perquè, com assenyala la STC 179/1985, de 19 de desembre, «*cuando, usando de su competencia en materia de hacienda general, el Estado regula cuestiones referentes a la Administración local, no puede desconocer la delimitación competencial que, respecto de ella, existe entre el propio Estado y algunas comunidades autónomas*». En definitiva, entenem que la hisenda general no solament comprèn la hisenda de l'Estat, sinó també allò bàsic i fonamental de les altres hisendes no estatals, però només aquest nucli d'interès general, no tota la seva regulació. Entès així, l'article 149.1.14 es pot harmonitzar amb l'article 149.1.18, de manera que a l'Estat li correspon, en virtut d'ambdós títols, la regulació de les bases de les hisendes locals.

Per tant, es pot concloure que, amb independència del que assenyala l'article 1 de la LHL, hi ha matèries de la hisenda local, no bàsiques, que les comunitats autònomes poden desenvolupar, en l'exercici de la competència atribuïda pel corresponent Estatut d'autonomia. Ara bé, el problema se centra a determinar quines qüestions són bàsiques i quines no. Segons el nostre parer, són bàsiques les normes que enuncien els recursos de les entitats locals, les que tipifiquen el fet imposable dels tributs, les que fixen els límits d'accés al crèdit o les que determinen la participació en els recursos de l'Estat o el contingut necessari i l'estructura fonamental dels pressupostos. Per contra, no tenen aquest caràcter les normes que estableixen la quantificació i la gestió dels tributs o les que fixen aspectes no fonamentals del pressupost i la seva tramitació.

Centrant-nos en els recursos tributaris, es pot afirmar que l'enumeració de recursos efectuada per la LHL és una norma bàsica. Si això és així, una comunitat autònoma no podria, per mitjà de la seva normativa de

desenvolupament, introduir nous ingressos sobre el catàleg que s'hi preveu. A tall d'exemple, no es podria preveure, com a recurs de les entitats locals, el producte dels tributs cedits per la comunitat autònoma.

Tanmateix, convé recalcar que el catàleg de recursos a què ens referim no l'imposa directament la Constitució espanyola, ja que l'article 142 conté una enumeració oberta. Per tant, l'Estat, fent ús de la competència exclusiva que li correspon sobre les bases del règim jurídic, és qui estableix aquestes limitacions. Això significa, al seu torn, que una llei de reforma de les hisendes locals pot ampliar les seves fonts d'ingrés.

El catàleg de recursos de les entitats locals dissenyat per l'Estat en l'article 2.1 de la LHL és el que s'exposa tot seguit:

- Tributs propis, com també els recàrrecs exigibles sobre els impostos de les comunitats autònomes o d'altres entitats locals
- Participació en els tributs de l'Estat
- Participació en els tributs de les comunitats autònomes
- Els ingressos procedents del seu patrimoni i altres de dret privat
- Les subvencions
- Els preus públics
- El producte de les operacions de crèdit
- El producte de les multes i les sancions en l'àmbit de les seves competències
- La resta de prestacions de dret públic, en referència clara a les prestacions personal i de transport

Té cabuda, dins d'aquest catàleg, la cessió de tributs autonòmics a les entitats locals, per exemple, establint impostos sobre la publicitat, les grans superfícies o l'estada en establiments hotelers? Segons el nostre parer, la resposta a aquest interrogant depèn de la manera com s'articuli aquesta cessió. Si la recaptació que rep cada municipi per cada un d'aquests tributs es calcula segons el punt de connexió que es fixi, és a dir, una vinculació del fet imposable amb cada terme municipal, la resposta ha de ser negativa. En aquest cas, la comunitat autònoma estaria creant un nou recurs, el del tribut autonòmic cedit, no previst en la norma bàsica.<sup>16</sup> Tal com afirma la STC 150/1990, de 4 de octubre, «una ley autonómica no puede modificar la legislación estatal sobre las haciendas locales, reduciendo o alterando los tributos propios de las entidades locales».

Això no obstant, pensem que aquesta no és l'única manera de configurar la «cessió». També és possible que la comunitat autònoma creï tributs propis i que amb el producte obtingut doti un fons, objecte de repartiment entre els municipis del seu àmbit territorial. Ara bé, els criteris d'aquest repartiment s'haurien d'establir a partir de paràmetres objectius, com ara els nous serveis que s'hagin assumits, la població de dret o l'esforç fiscal. D'aquesta manera, ens trobaríem davant d'una mera participació en els ingressos de la comunitat autònoma, expressament prevista per l'article 2.1 de la LHL. Fins i tot, aquests ingressos es podrien configurar com un recurs afectat, de manera que els municipis només poguessin destinar aquests fons a l'atenció dels nous serveis assumits.

Ara bé, no hi ha dubte que el model proposat té un greu defecte, la manca de corresponsabilitat fiscal dels municipis davant dels ciutadans, un principi que analitzarem tot seguit. Els municipis es presenten davant dels ciutadans com l'Administració prestadora dels serveis, mentre que la comunitat autònoma, com l'ens d'exacció del tribut que els finança. Però pensem que aquesta disfunció també es pot corregir, per una doble via. D'una banda, establint la possibilitat, mitjançant una llei autonòmica, que els municipis exigeixin un recàrrec

---

16. Reflexions avançades pel professor Ferreiro Lapatza, J. J., «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», RHALL, núm. 61, 1991, p. 82 i s.



sobre els nous tributs. Això obliga, com és lògic, a dissenyar-los de manera que la seva recaptació, sense recàrrec, no cobreixi la totalitat de la despesa originada per la gestió dels serveis delegats o transferits.

Aquest recurs està previst d'una manera expressa en l'article 2 de la LHL i és objecte de desenvolupament per part de l'article 38.2, que disposa que *«fuera de los supuestos expresamente previstos en la presente Ley, las entidades locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma y de otras entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes de la comunidad autónoma»*.

D'altra banda, també s'aconsegueixen certes dosis de corresponsabilitat fiscal si s'implica els municipis en la gestió dels nous tributs i es delega una part de la seva gestió –fins i tot, de manera obligatòria, per mitjà d'una llei–, com és la recepció i la tramitació de les declaracions.

#### 4. Les hisendes locals en la proposta de reforma de l'Estatut de Catalunya

El capítol tercer de la Proposta s'estructura, fonamentalment, en tres parts ben diferenciades. En primer lloc, es fixen els principis que han de regir les hisendes locals: el d'autonomia (article 222) i el de suficiència de recursos (article 223).

Segon, s'imposa al Parlament català l'obligació d'aprovar la seva pròpia Llei d'hisendes locals amb la qual es puguin desenvolupar els principis assenyalats anteriorment (article 224).

I, per acabar, s'atribueix a la Generalitat la competència d'ordenació de gestió del cadastre (article 225).

##### A. El principi d'autonomia

L'article 222.1 de la Proposta assenjala que «els governs locals tenen autonomia pressupostària i de despesa en l'aplicació de llurs recursos, incloent-hi les participacions que percebin a càrrec dels pressupostos d'altres administracions públiques, dels quals poden disposar lliurement en l'exercici de llurs competències».

El reconeixement de l'autonomia pressupostària en la Proposta reitera tant el que s'exposa en la Carta Europea sobre Autonomia Local (articles 3 i 4) com en els articles 137 i 140 de la Constitució espanyola, ja que no existeix autèntica autonomia si els ens locals no poden disposar lliurement dels seus recursos per mitjà de l'elaboració dels seus pressupostos.

El mateix cal dir del que s'exposa en l'article 222.3, on es reconeix a les entitats locals la «capacitat per a regular llurs pròpies finances en el marc de les lleis. Aquesta capacitat inclou la potestat de fixar la quota o el tipus dels tributs locals, i també les bonificacions i les exempcions, dins dels límits que estableixen les lleis». O del número 4, quan s'afirma que tenen competència per «gestionar, recaptar i inspeccionar llurs tributs, sens perjudici que la puguin delegar a la Generalitat i que puguin participar en l'Agència Tributària de Catalunya».

Per la seva banda, l'article 222.2 estableix que «la Generalitat té competència, en el marc establert per la Constitució, en matèria de finançament local. Aquesta competència inclou, en tot cas, la capacitat legislativa per a establir i regular els tributs propis dels governs locals i els criteris de distribució de les participacions a càrrec del pressupost de la Generalitat».

La referència al «marc establert per la Constitució» comporta l'assumpció del marc competencial exposat en l'apartat anterior. Per tant, cal fer una interpretació correctiva de la referència que posteriorment es fa a la capacitat legislativa per establir i regular els tributs propis locals, com també els criteris de distribució de les participacions a càrrec del pressupost de la Generalitat, per tal d'impedir un possible vici d'inconstitucionalitat. En aquesta línia d'actuació, el 30 de gener de 2006 es va aprovar una nova redacció de la Proposta acordada entre el Partit Socialista Obrer Espanyol i els partits catalans, en què s'inclou, juntament amb la referència a la Constitució, a «la normativa de l'Estat» i se substitueix la menció que la «competència inclou, en tot cas, la capacitat legislativa», per «pot incloure capacitat legislativa per establir i regular els tributs propis dels governs locals i inclou capacitat per fixar els criteris bàsics de distribució de les participacions a càrrec del pressupost de la Generalitat.»

Al nostre entendre, l'Estatut d'autonomia pot disposar que la comunitat autònoma estableixi els criteris de distribució de les participacions de les entitats locals a càrrec del seu pressupost. Tanmateix, la capacitat legislativa per establir i regular els tributs propis locals queda limitada a les matèries no bàsiques i que, per tant, no són competència de l'Estat. Entre aquestes matèries s'hi troben, com ja sabem, les normes que estableixen la quantificació i la gestió dels tributs o les que fixen aspectes no fonamentals del pressupost i la seva tramitació. Aquest ha de ser l'àmbit d'actuació de la Llei d'hisendes locals que ha d'aprovar el Parlament català, prevista en l'article 224 de la Proposta, «per a desplegar els principis i les disposicions que estableix aquest capítol».

Podem fer un comentari semblant del contingut de l'article 222.5 de la Proposta, en què s'afirma que «correspon a la Generalitat l'exercici exclusiu de la tutela financera sobre els governs locals, respectant l'autonomia que els reconeix la Constitució». El qualificatiu *exclusiu* comporta desaparèixer l'Estat de tota competència en la matèria. Aquest qualificatiu ha desaparegut de la Proposta acordada el 30 de gener de 2006.

## B. El principi de suficiència financera

La Proposta recull el principi de suficiència en l'article 223.1. Segons aquest article, «la Generalitat ha d'establir un fons de cooperació local destinat als governs locals. El fons, de caràcter incondicionat, s'ha de dotar a partir de tots els ingressos tributaris de la Generalitat i s'ha de regular per mitjà d'una llei del Parlament».

Doncs bé, la constitucionalitat d'una mesura com la que es descriu ha estat afirmada, d'una manera expressa, pel Tribunal Constitucional. Així, la STC 150/1990, ja esmentada, assenyala que «*no se puede negar que la creación de un Fondo de Solidaridad Municipal como el previsto por la ley madrileña resulta plenamente conforme con la Constitución, siempre que constituya efectivamente un modo de ejercer competencias propias de la comunidad autónoma, sin exceder el ámbito material de las mismas*». Després afegeix que «*desde el punto de vista de las competencias de la comunidad autónoma nada hay que objetar al destino de una parte de los recursos del Fondo a inversiones locales o comarcales que se refieran a materias sobre las que la comunidad tenga atribuidas competencias [...] Pero, aun en el caso de que se tratara de inversiones a realizar en el ámbito estricto de las competencias municipales, se estaría en presencia de un supuesto de cooperación económica con los entes locales que la legislación vigente de régimen local permite desarrollar a las comunidades autónomas, tanto por lo que se refiere a servicios locales como en asuntos de interés común*», amb la qual cosa s'integraria la competència que li atribueix l'Estatut d'autonomia. I acaba recordant que «*la Comunidad de Madrid ha asumido todas las competencias que según la ley correspondían a la Diputación Provincial de Madrid [...] entre las que se encuentran la asistencia y la cooperación económica a los municipios "mediante cualesquiera fórmulas", con el fin de asegurar el acceso de la población al conjunto de los servicios mínimos de competencia y la mayor eficacia y economicidad de éstos*». Per tant, «*el conjunto de normas que acaban de mencionarse despeja cualquier duda sobre la suficiente cobertura competencial de la Comunidad de Madrid*».

No val la pena analitzar la resta d'apartats del precepte que comentem, ja que, bàsicament, fan referència a la necessitat de garantir als governs locals els recursos suficients per fer front a la prestació dels serveis la gestió o la titularitat dels quals se'ls traspassi, o a l'establiment dels mecanismes de compensació pel finançament de despeses que les lleis no els atribueixen d'una manera específica.

### C. El cadastre

L'article 225 de la Proposta estableix que «correspon a la Generalitat, en el seu àmbit territorial, la competència d'ordenació i gestió del cadastre, sens perjudici de la funció coordinadora de l'Estat en els termes que estableix la Constitució. Per a gestionar-lo, la Generalitat pot subscriure convenis amb els governs locals».

En aquest punt hem de recordar el que exposa la STC 233/1999, de 16 de desembre, segons la qual *«la organización del catastro, justamente por tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, es una competencia que ha de incardinarse, sin lugar a dudas, en la de hacienda general del artículo 149.1.14 de la Constitución española, correspondiendo, por tanto, de manera exclusiva al Estado»*. Per tant, ens trobem davant d'una competència exclusiva de l'Estat.

Sobre el seu àmbit, l'article 4 del Reial decret legislatiu 1/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei del cadastre immobiliari, disposa que *«la formación y el mantenimiento del catastro inmobiliario, así como la difusión de la información catastral, es de competencia exclusiva del Estado. Estas funciones, que comprenden, entre otras, la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral, se ejercerán por la Dirección General del Catastro, directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes administraciones, entidades y corporaciones públicas.*

*»No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la superior función de coordinación de valores y la de aprobación de las ponencias de valores se ejercerán en todo caso por la Dirección General del Catastro».*

Per aquest motiu, l'article 225 de la Proposta ha de ser objecte també d'una interpretació correctiva, ja que «la competència d'ordenació i gestió del cadastre» en l'àmbit territorial de Catalunya no pot correspondre a la Generalitat. Això no impedeix la seva participació per mitjà de fórmules de col·laboració pactades amb l'Estat. En aquesta línia es manifesta la nova redacció de la Proposta acordada el 30 de gener de 2006, en què el precepte, després de reconèixer, al paràgraf primer, que l'Administració general de l'Estat i la Generalitat establiran les vies de col·laboració necessàries per assegurar la participació d'aquesta última en les decisions i l'intercanvi d'informació que calguin per a l'exercici de les seves competències, estableix al paràgraf segon:

*«Així mateix, s'establiran formes de gestió consorciada del Cadastre entre l'Estat, la Generalitat i els municipis, d'acord amb el que disposi la normativa de l'Estat i de manera que es garanteixi la plena disponibilitat de les bases de dades per a totes les administracions i la unitat de la informació.»*

### III. La reserva de llei en matèria local: la seva incardinació amb l'autonomia local<sup>17</sup>

La STC 19/1987, de 17 de febrer, va establir les bases sobre l'enllaç necessari entre la llei tributària estatal o autonòmica, d'una banda, i la potestat local en l'ordenació dels seus tributs propis, de l'altra, tal com ens ha recordat,

17. Les pàgines següents recullen, degudament actualitzades, les opinions que apareixen a Martín Fernández, J., *Tasas y precios públicos en el derecho español*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 102 i s.

més recentment, la STC 223/1999, de 16 de desembre. Segons el Tribunal, «*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*». Les lleis han d'habilitar les entitats locals per a l'exercici de la seva potestat tributària, però, també, són «ordenadores» dels tributs locals, «*porque la Constitución encomienda aquí al legislador no sólo el reconocer un ámbito de autonomía al ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece*».<sup>18</sup>

Per tant, la llei compleix, en tots els tributs locals, dues funcions: una habilitant i l'altra d'ordenació<sup>19</sup> o de planejament, utilitzant el símil urbanístic. D'aquesta manera, la llei estableix els elements essencials d'un tribut, que cada entitat local ha de concretar en l'exercici de la seva autonomia i en consideració a la seva hisenda pròpia – funció habilitant–, però ha de predisposar els criteris i els límits en els quals s'ha de desenvolupar l'activitat de la corporació (funció de planejament).

Aquest desenvolupament de la potestat reglamentària dins del marc fixat per les lleis no coarta l'autonomia municipal, ja que és la característica d'un ordenament que es deriva d'un altre de supraordenat a aquest ordenament, i implica, en conseqüència, un poder limitat.<sup>20</sup> Aquests límits no predeterminen, en la seva integritat, el contingut de la regulació, que certificaria una manca total d'autonomia. Al contrari. Res no priva que les normes que disciplinin tributs en un ajuntament o en un altre tinguin presents les diferències que hi ha entre ells, amb la qual cosa els ajuntaments poden establir règims jurídics parcialment diferents.<sup>21</sup>

La STC 19/1987, en el seu FJ 4, es refereix també a la reserva de llei en matèria tributària com a garant de l'autodisposició de la comunitat sobre si mateixa i la seva relació amb l'autonomia municipal. El Tribunal mateix reconeix la impossibilitat de definir, en termes generals i abstractes, com s'han d'integrar, en cada cas, les exigències que es deriven de la reserva de llei en l'ordre tributari i de l'autonomia de les entitats locals per intervenir, d'acord amb la Constitució espanyola i les lleis, en l'establiment i l'exigència de tributs propis. Però aquesta declaració no impedeix una afirmació fonamental: «*Los ayuntamientos, como corporaciones representativas que son (artículo 140 de la Constitución española), 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*». Ara bé, aquesta autodisposició no és absoluta, ja que estaríem equiparant representativitat de l'ens local amb potestat legislativa. S'ha de dur a terme en el marc i amb els límits fixats per una llei, a més de garantir amb això altres principis, com ara els de preservació de la unitat de l'ordenament i d'una igualtat bàsica de posició dels contribuents.<sup>22</sup> La fixació d'aquests límits, com va recalcar Díaz Eimil en el seu vot particular a la Sentència, constitueix una opció política del legislador. En aquesta opció cal sospesar el tipus de tribut, la seva projecció sobre l'interès general i la correlació necessària amb els ordenaments tributaris estatal i autonòmic. Amb tot, mostrem la nostra disconformitat amb el magistrat en el fet que el procediment escaient per modular l'autonomia financera municipal hagi de ser la regulació

---

18. FJ 4.

19. FJ 5.

20. STC 19/1987, FJ 4.

21. Cf., FJ 3 i 4 de la STC 19/1987.

22. Ens remetem *in toto* a l'estudi que, des d'aquesta perspectiva, fa el professor Escribano López, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Cívitas, Madrid, 1988, p. 274-286.

de la base imposable i el tipus de gravamen. La seva determinació és un dels elements d'aquesta autonomia, però no l'únic. D'altra banda, la fixació d'aquests elements quantitius no la menyscaba, ja que pensar d'una manera diferent significaria reconèixer una discrecionalitat total a l'ens local, equiparable a una autèntica competència legislativa.

Per tant, tal com ha afirmat el professor Lasarte comentant la STC 19/1987, no es tracta tan sols «*de que las entidades locales reciban recursos suficientes, sino de que intervengan en su establecimiento y exigencia. Para ello habrá que lograr una subsistencia equilibrada de los principios constitucionales comentados (en particular el de reserva de ley). Al Tribunal no le corresponde explicar cómo se articula en general esta convivencia: deja por ello un difícil encargo al legislador y a la doctrina*».<sup>23</sup>

## IV. El paper de les ordenances fiscals

### 1. La potestat reglamentària local

La potestat reglamentària de les entitats locals en matèria tributària, segons l'article 106.2 de la LRBRL, s'exerceix per mitjà de les ordenances fiscals reguladores dels seus tributs propis.<sup>24</sup> Són instruments normatius que produeixen, segons argumenta Sosa Wagner, «*efectos ad extra, es decir, para todos los ciudadanos*». Això les diferencia dels reglaments, que, en principi, només tenen efectes *ad intra* o d'ordenació interna.<sup>25</sup> Per la seva banda, el professor Calvo Ortega les conceptua com a «*normas jurídico-tributarias porque reúnen todos los requisitos exigidos para ello*»<sup>26</sup> i, més recentment, com a «*normas jurídicas de valor y fuerza reglamentarios producidas por las corporaciones locales*».<sup>27</sup>

Les ordenances fiscals són reglaments, però no són reglaments iguals que els que emanen de l'executiu autonòmic o estatal. Responen, com la llei, als principis de representació popular i d'autoimposició. La llei deixa de monopolitzar el paper de garant d'aquests principis i passa a compartir-lo amb l'ordenança. Delimita, si de cas, un marc unitari per a les hisendes locals que complementa la resta del sistema. Per tant, ha de deixar a la representació

23. A *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, p. 563. També a «Poder tributario», *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma*, I, IEF, Madrid, 1991, p. 54-61. Vegeu les formulacions del professor Yebra Martul-Ortega, P., «El poder tributario de las entidades territoriales distintas del Estado», en la mateixa obra, p. 153 i s. (especialment p. 169-170).

24. Per a Mazorra Manrique de Lara, «*las ordenanzas fiscales constituyen la forma a través de la cual se desarrolla y exterioriza la potestad normativa de las entidades locales. Esta potestad normativa es actuada bajo la modalidad de reglamento administrativo. Por tanto, se trata [...] de una potestad reglamentaria*» («Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración», *Tratado de derecho financiero y tributario local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 117).

Sobre el paper de les ordenances en el nostre ordenament, a més dels treballs als quals ens referim en altres notes, es poden esmentar els treballs següents: Albiñana Cilveti, C., «Las ordenanzas fiscales como fuentes del derecho», *Organización territorial del Estado. Administración local*, I, *op. cit.*, p. 397-416; Embid Irujo, A., «Nulidad de reglamentos decretada por medio de un recurso indirecto. Las ordenanzas de exacciones», REDA, núm. 15, 1977, p. 669 i s.; Fernández Rodríguez, T. R., «El sistema de plazo abierto para la impugnación de las ordenanzas locales de exacciones», REDA, núm. 1, 1974, p. 113 i s.; i Vázquez de Prada, V. R., «Examen crítico de los acuerdos municipales de prórroga de las ordenanzas fiscales», REVL, núm. 176, 1972, p. 681 i s.

25. *Manual de derecho local*, Tecnos, Madrid, 1987, p. 251-252. Embid Irujo està en desacord amb aquesta opinió, atès que aquesta explicació tampoc no es pot establir d'una manera general i hi ha exemples clars d'intervencions sobre els ciutadans en les quals s'utilitza la paraula *reglament* («Ordenanzas y reglamentos municipales», *Tratado de derecho municipal*, I, Cívitas, Madrid, 1988, p. 401).

26. «La publicación de las ordenanzas de exacciones de las entidades locales», CT, núm. 5, 1972, p. 14.

27. «Las ordenanzas fiscales», *La reforma de las haciendas locales*, I, *op. cit.*, p. 87.

política municipal, el reflex tributari de la qual són les ordenances, un camp d'acció més ampli que a l'executiu autonòmic o estatal.<sup>28</sup>

## 2. Les ordenances fiscals són reglaments delegats?

Al fil d'aquesta exposició, hem d'aturar-nos, encara que sigui breument, al voltant del paper de les ordenances fiscals com a reglaments delegats.<sup>29</sup> Aquest terme serveix per designar, en paraules de Pérez Royo, «*aquellos supuestos en que la ley "autoriza" expresamente a una fuente secundaria a regular una materia que, en ausencia de dicha autorización, hubiera estado vedada al reglamento*».<sup>30</sup> No és pacífica, en el nostre dret, l'admissió d'aquestes figures. Sáinz de Bujanda, partint del text constitucional, rebutja la possibilitat que les matèries reservades a la llei siguin objecte de regulació reglamentària, encara que tinguin habilitació legal. Per la qual cosa no dubtava a qualificar d'inconstitucional l'article 12 de la Llei 230/1963, de 28 de desembre, general tributària, que es referia tant a la delegació com a l'autorització legislativa.<sup>31</sup>

Pérez Royo, tenint en compte el caràcter relatiu de la reserva de llei en matèria tributària, es manifesta a favor de la seva admissió en el nostre ordenament, atès que el principi no s'oposa a la integració de la disciplina legislativa per una font secundària, a diferència d'altres reserves com la penal. La diferència entre aquests reglaments i els executius<sup>32</sup> rau en el fet que, mentre que els executius es limiten a dictar normes per a l'execució de les lleis, en matèries típicament reglamentàries, aquests reglaments desenvolupen la seva activitat en matèries cobertes per la reserva. L'habilitació legal per dictar reglaments delegats ha de ser específica i ha de contenir una predeterminació

---

28. Cf., Ferreiro Lapatza, J. J., en l'obra col·lectiva *El Proyecto de ley reguladora de las haciendas locales*, IEE, Madrid, 1988, p. 26-31. De la mateixa manera, Hernández Lavado, A., «La potestad reglamentaria y la gestión tributaria. Su control por la Administración y los tribunales», *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma*, I, op. cit., p. 182.

29. Sobre la seva acceptació a Itàlia, es pot consultar Alessi, R., *Sistema istituzionale di Diritto Amministrativo*, dott. Giuffrè-Editore, A., Milà, 1960 (traducció espanyola de la 3a edició italiana per part de Pellise Prats, B., *Instituciones de derecho administrativo*, Bosch, Barcelona, 1970, p. 31-35). La doctrina administrativa espanyola no acull aquest concepte i es refereix en general a aquests supòsits sota l'epígraf de «deslegalització». D'aquesta manera, els reglaments, en consideració a la seva procedència formal, es classifiquen en estatals o autonòmics. Si es consideren els seus efectes, es classifiquen en reglaments jurídics o pròpiament normatius i reglaments administratius o d'organització. Per acabar, la classificació més important és la que distingeix, per la seva relació amb la llei, entre reglaments executius, independents i de necessitat (vegeu, per tots, García de Enterría, E. i Fernández Rodríguez, T. R., *Curso de derecho administrativo I*, 4a edició, Cívitas, Madrid, 1984, p. 209-216; sobre la deslegalització, p. 274-277).

Tornos Mas s'ha plantejat el problema de la qualificació d'aquells reglaments en els quals la norma legal conté una autorització més àmplia que la normal d'un reglament executiu. El reglament, en aquest cas, no executa, «*sino más bien regula, según los criterios del Gobierno, algún aspecto material al que se ha remitido la ley [...] no es tampoco verdaderamente ejecutivo, no desarrolla el contenido de ley alguna, sino que regula de hecho sin límite material aquel contenido que la ley le permite. Pudiera, pues, reconocerse la existencia de unos reglamentos que calificaremos de "remitidos" o dictados "por remisión", como tercer género junto a los ejecutivos e independientes*» («La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional», RAP, núm. 100-102, vol. I, 1983, p. 486).

30. «Las fuentes del derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», en l'obra col·lectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, p. 41.

31. *Lecciones de derecho financiero*, 9a edició, Facultat de Deusto-Universitat Complutense, Madrid, 1991, p. 21-22. L'article 12 de la LGT/1963 afirma: «*1. El Gobierno, con carácter general, y dentro de los límites o condiciones señalados en cada caso por la ley, podrá aumentar o disminuir los tipos impositivos o suprimir incluso el gravamen: (a) cuando recaigan sobre las importaciones o exportaciones de productos, mercancías o bienes en general, y (b) en ambos casos el Ministerio de Hacienda deberá instruir un expediente administrativo con los estudios e informaciones previos que justifiquen el buen uso de la expresada facultad*».

32. En particular, sobre el concepte de reglament executiu, vegeu, per tots, Muñoz Machado, S., «Sobre el concepto de reglamento ejecutivo en el derecho español», RAP, núm. 77, 1977, p. 139 i s. i la bibliografia que hi apareix.

del seu contingut. En aquest sentit, les ordenances fiscals són una mostra de reglament delegat, ja que és l'única figura que permet harmonitzar les exigències que es deriven dels principis de reserva de llei i d'autonomia local.<sup>33</sup>

És una posició que es pot qualificar d'intermèdia, mantenen Bayona de Perogordo i Soler Roch. Mostren la seva disconformitat amb l'opinió del professor de la Universitat de Sevilla, en consideració a dues raons. La primera es basa en el fet que el caràcter relatiu de la reserva de llei fa referència al contingut (total o parcial) de la matèria tributària. Però, en tot cas, els elements essencials que configuren el deure de contribuir han d'estar regulats per una norma amb rang legal. Pel que fa a la segona, la jurisprudència constitucional ha establert, clarament, que la regulació d'aquell contingut essencial no es pot deixar, per delegació d'una llei, a la determinació reglamentària, la qual cosa comporta una doctrina contrària a les autoritzacions legislatives i, per tant, a la figura del reglament delegat en matèria tributària.<sup>34</sup> Això no obstant, afirmen que, sense oblidar la problemàtica admissió constitucional d'aquest tipus de reglaments, és evident que l'articulació que es produeix entre la legislació tributària local i les ordenances fiscals, sobretot en matèria de taxes i contribucions especials, respon a la figura del reglament delegat.<sup>35</sup>

Segons el nostre parer, acollir el concepte *reglament delegat* no porta a un fi concret i el debat sobre la seva admissió o no en el nostre dret pot quedar en un simple nominalisme. La STC 19/1987, a la qual ens hem referit àmpliament, esmenta dos requisits per a l'acolliment de la potestat reglamentària en matèries reservades a la llei. Aquests requisits són: l'específica habilitació legal i la fixació per part de la llei del contingut essencial del reglament. Aquests dos requisits s'han de donar conjuntament, de manera que si en manca un, queda invalidat. Davant d'això, pensem que l'ordenança local, més que un autèntic reglament delegat, és un reglament «qualificat»,<sup>36</sup> en la línia apuntada anteriorment. No existeix delegació en el seu sentit tècnic, ja que l'activitat de l'ens local tan sols es limita a concretar, dins d'uns límits estrictes, els elements del tribut prefixats a la llei. Això queda establert en l'article 4.1.b –partint de l'article 133.2 de la Constitució espanyola –, que reconeix a les entitats locals «*las potestades tributaria y financiera*», i en l'article 106.2 de la LRBRL. La concreció del paràgraf primer d'aquest darrer article, en afirmar que les entitats locals tenen autonomia per establir i exigir tributs d'acord amb el que preveuen la legislació de l'Estat reguladora de les hisendes locals i les lleis que dictin les comunitats autònomes, fixa els dos requisits sobre els quals pivota la potestat d'ordenança: habilitació legal i predeterminació del contingut.

Amb això s'evita una remissió en blanc a l'Ajuntament perquè, per exemple, pugui establir taxes on i com vulgui i en la quantia que vulgui; però possibilita, sempre segons el nostre punt de vista, a l'ordenança fiscal un camp d'acció molt més ampli que a un reglament estatal o autonòmic, sense repudiar la doctrina de l'Alt Tribunal, que impedeix, en tot cas, el desapoderament del legislador a favor de l'autonomia municipal.

---

33. «Las fuentes del derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», *op. cit.*, p. 41-49 *passim*. En termes semblants, Recorder de Casso, E., «El nuevo sistema constitucional de fuentes del derecho y su repercusión en el ámbito financiero», HPE, núm. 59, 1979, p. 68 i 86. Falcon y Tella s'hi ha referit citant Pérez Royo, però sense prendre una posició, a «La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria», REDF, núm. 37, 1983, p. 68, nota 21.

34. En concret, citen la STC 37/1981, de 16 de novembre, la STC 179/1985 i la STC 19/1987. Pérez de Ayala Pelayo es mostra partidària de l'existència dels reglaments delegats, en la línia apuntada per Pérez Royo, i estima que el TC els ha admès –potser no d'una manera oberta i directa, però sí indirectament– en la STC 19/1987 (*Temas de derecho financiero*, 2a edició, Servei de Publicacions de la Facultat de Deusto de la Universitat Complutense, Madrid, 1990, p. 87-88).

35. *Derecho financiero*, I, 2a edició, Librería Compás, Alacant, 1987, p. 308-309.

36. Martín Fernández, J., *Tasas y precios públicos en el derecho español*, *op. cit.*, p. 108.

### 3. Tipus d'ordenances

L'article 106.2 de la LRBRL admet l'existència de dos tipus d'ordenances fiscals: les que disciplinen un tribut en concret i les generals de gestió, recaptació i inspecció.<sup>37</sup> El procés d'elaboració i aprovació d'aquestes últimes ordenances és independent d'un acord concret d'imposició.<sup>38</sup>

Els articles del 15 al 19 de la LHL es refereixen a les ordenances fiscals reguladores dels tributs locals, les quals, com a mínim, han de contenir:

- La determinació del fet imposable, subjecte passiu, responsables, exempcions, reduccions i bonificacions, base imposable i liquidable, tipus de gravamen o quota tributària, període impositiu i meritació
- Els règims de declaració i d'ingrés
- Les dates d'aprovació i de l'inici de la seva aplicació (article 16.1 LHL)<sup>39</sup>

El seu procediment d'aprovació requereix el compliment de les fases següents:

- Aprovació per part del Ple amb el vot favorable de la majoria absoluta del nombre legal de membres de la corporació (article 47.3.4 del Text refós de règim local).
- Informació pública i audiència als interessats durant un termini mínim de trenta dies (article 17.1 LHL). Amb aquesta finalitat, les entitats locals han de publicar, en tot cas, els anuncis d'exposició en els seus taulers d'anuncis, en el butlletí oficial de la província o, si s'escau, en el de la comunitat autònoma uniprovincial. Les diputacions provincials, els òrgans de govern de les entitats supramunicipals i els ajuntaments de més de 10.000 habitants els han de publicar, a més a més, en un dels diaris que tingui més difusió a la província o a la comunitat autònoma uniprovincial (article 17.2 LHL).
- Resolució de reclamacions presentades. En cas que no es presentin, cal considerar definitivament adoptat l'acord fins aleshores provisional (article 17.3 LHL).
- Publicació en el butlletí oficial de la província o de la comunitat autònoma uniprovincial. Les diputacions provincials, els consells, els *cabildos* insulars i, en tot cas, la resta d'entitats locals amb població superior a 20.000 habitants han d'editar les seves ordenances fiscals dins del primer quadrimestre de l'exercici econòmic corresponent (article 17.4 i 5).<sup>40</sup>

---

37. Calvo Ortega qualifica el primer tipus d'ordenances d'«ordenanzas verticales» i el segon tipus, d'«ordenanzas horizontales» («Las ordenanzas fiscales», *op. cit.*, p. 90).

38. Cf., Embid Irujo, A., «Ordenanzas y reglamentos municipales», *op. cit.*, p. 423-425.

39. Pel que fa als impostos sobre béns immobles, activitats econòmiques i vehicles de tracció mecànica, vegeu, a més a més, els articles 15.2, 16.2 i 59.1 de la LHL.

40. Sobre el procediment i la tramitació de les ordenances, vegeu Mazorra Manrique de Lara, S., «Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración», *op. cit.*, p. 126-133.



En matèria de taxes locals és on les ordenances fiscals adquireixen més importància. Això deriva, com ha assenyalat el professor Calvo Ortega, del fet que ens trobem davant d'un tribut en què la normativa estatal és més reduïda, ja sigui per raons polítiques –aquesta figura té menys importància en la política fiscal– o per arguments de tècnica tributària, atès que és difícil que es pugui passar, a l'hora de determinar-ne els elements essencials, d'una formulació genèrica.<sup>41</sup>

## V. La col·laboració entre les diferents administracions territorials en l'aplicació dels tributs locals

Segons el darrer incís de l'article 106.3 de la LRBRL, la competència de les entitats locals en matèria d'aplicació dels seus tributs propis s'entén sense perjudici de les delegacions que puguin atorgar a favor de les d'àmbit superior o de les comunitats autònomes respectives, i de les fórmules de col·laboració amb altres entitats locals, amb les comunitats autònomes o amb l'Estat, d'acord amb el que estableixi la legislació de l'Estat.

Per la seva banda, l'article 5.5 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (d'ara endavant, LGT) determina que *«podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las comunidades autónomas»*. D'ambdós preceptes obtenim les conclusions següents: la primera, que l'aplicació dels tributs locals no l'ha de portar a terme la mateixa entitat local, sinó que és possible la delegació a favor d'una altra entitat local –el cas d'una diputació–, una comunitat autònoma o l'Estat; la segona, que es pot delegar qualsevol de les funcions que integren l'aplicació dels tributs (títol III de la LGT): gestió, inspecció i recaptació; per acabar, hem de diferenciar la delegació, que comporta l'exercici de la funció pública per part d'una altra administració, de les fórmules de col·laboració, en què no hi ha delegació, sinó participació en actuacions concretes (exemple: recaptació de deutes tributaris per via de constrenyiment).

---

41. «Las ordenanzas fiscales», *op. cit.*, p. 91.