

LA INCIDENCIA DEL NUEVO MODELO DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA EN LAS HACIENDAS LOCALES DE CATALUÑA: AUTONOMÍA LOCAL Y RESERVA DE LEY

Javier Martín Fernández*

Sumario

1. Introducción
- II. El principio de autonomía tributaria de las entidades locales como plasmación del principio de suficiencia financiera
 1. Los principios locales de autonomía y suficiencia financiera
 2. La plasmación del principio de autonomía tributaria: la corresponsabilidad fiscal
 - A. Concepto
 - B. La corresponsabilidad fiscal y los principios constitucionales que rigen la financiación de las haciendas locales
 3. El papel del Estado y las comunidades autónomas para hacer efectivo el principio de autonomía tributaria local: un análisis constitucional
 4. Las haciendas locales en la propuesta de reforma del Estatuto de Cataluña
 - A. El principio de autonomía
 - B. El principio de suficiencia financiera
 - C. El catastro
- III. La reserva de ley en materia local: su incardinación con la autonomía local
- IV. El papel de las ordenanzas fiscales

* Javier Martín Fernández, profesor titular de derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense. Socio director de F&J Martín Abogados.
Artículo recibido el 9.11.2005.

1. La potestad reglamentaria local
 2. ¿Son las ordenanzas fiscales reglamentos delegados?
 3. Tipos de ordenanzas
- V. La colaboración entre las distintas administraciones territoriales en la aplicación de los tributos locales

I. Introducción

La reforma de los estatutos de autonomía de las comunidades autónomas, en especial del Estatuto de Cataluña, nos sirve para plantear uno de los temas más controvertidos de nuestra Constitución de 1978: el papel del Estado y las comunidades autónomas en la hacienda local. En nuestra opinión, esta cuestión debe ser analizada desde el punto de vista del principio de autonomía tributaria de ayuntamientos y diputaciones como plasmación del principio de suficiencia financiera.

No es objeto de estas líneas formular un juicio de constitucionalidad sobre la propuesta de reforma del Estatuto que se debate actualmente en las Cortes (en adelante, la Propuesta). Tan sólo queremos dejar planteados determinados elementos que deben ser tenidos en cuenta en dicho debate, todos ellos relativos al contenido del capítulo tercero del título VI.

II. El principio de autonomía tributaria de las entidades locales como plasmación del principio de suficiencia financiera

1. Los principios locales de autonomía y suficiencia financiera

Tal y como es bien conocido, la Constitución española consagra dos principios que informan la financiación local. Por un lado, el principio de autonomía, ya que ésta no existe sin poder de decisión sobre sus propios ingresos y gastos. Por el otro, el de suficiencia financiera. Al primero se refieren los artículos 137 y 140 de la Constitución española y la Carta Europea de 15 de octubre de 1985.¹ El primero de ellos dispone que los entes locales contarán con autonomía «para la gestión de sus respectivos intereses» y el 140 «garantiza la autonomía de los municipios». Como vemos, se habla de *autonomía* pero no de *autonomía financiera*. Ello no nos debe llevar a pensar que no sea una exigencia implícita —la Carta Europea tampoco la menciona expresamente—, pues aquélla no es sino una parte imprescindible o ineludible de la autonomía local.² Una interpretación literal de algunas sentencias del Tribunal Constitucional puede llevarnos a

1. Instrumento de ratificación de 20 de enero de 1988.

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

pensar que el Tribunal minimiza este principio por contraposición al de suficiencia financiera.³ Sin embargo, lo que el Tribunal, con buen criterio a nuestro juicio, niega, no es el reconocimiento constitucional de la autonomía financiera, sino que ésta se alcance por parte de los entes locales sólo con «medios propios», en palabras de la STC 4/1981, de 2 de febrero.

El alcance de la autonomía local⁴ fue objeto de estudio general por esta última Sentencia.⁵ La autonomía, afirma su FJ 3, hace referencia a un poder limitado. No es soberanía y dado que cada organización territorial dotada de autonomía es una parte del todo, «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». Ya en materia de hacienda local, el FJ 15E) alude al texto del artículo 723 de la antigua Ley

3. STC 4/1981, STC 179/1985 y STC 221/1992, de 11 de diciembre.

4. Sobre la autonomía municipal desde el punto de vista tributario, pueden consultarse, además de los citados en otras notas, los siguientes trabajos: Calvo Ortega, R., «Principios tributarios y reforma de la hacienda municipal», *La reforma de las haciendas locales*, I, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 69 y ss.; González Sánchez, M., «Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las corporaciones locales según la Constitución española», *REALA*, n.º 229, 1986, p. 97-118; Lasarte Álvarez, J., «Hacienda local: ¿autonomía o suficiencia?», *RCG*, n.º 12, 1987, p. 161-186; junto a Calero Gallego, J., «El recargo en el impuesto sobre la renta de la Comunidad de Madrid», *HPE*, n.º 99, 1986, p. 387 y ss.; junto a Eserverri Martínez, E., «Las haciendas locales ante las autonomías», *Revista de Estudios Regionales*, II, 1980, p. 629 y ss.; Martín Queralt, J., «La autonomía municipal en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», *REDF*, n.º 35, 1982, p. 465 y ss.; 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*, n.º 99, 1986, p. 387 y ss.; y Ruiz García, J. R., «Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local», *REDF*, n.º 46, 1987, p. 231 y ss.

5. En parecidos términos, el FJ 8 de la STC 221/1992.

de régimen local, que contenía un control de legalidad en materia de imposición de nuevas exacciones y de aprobación o modificación de las ordenanzas correspondientes, para concluir 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 diferencia del principio de autonomía financiera, el artículo 142 de la Constitución española contempla, expresamente, el principio de suficiencia financiera –de igual modo, el artículo 9 de la Carta Europea–, cuando señala que las «haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las comunidades autónomas». Estas tres fuentes de recursos ponen de manifiesto que el logro de la suficiencia no depende sólo del ente local, sino que es tarea a realizar conjuntamente con el Estado y las comunidades autónomas.

Plasmación del principio de autonomía financiera es el de autonomía tributaria, reconocido en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (en adelante, LRBRL) y en el artículo 2.1.b 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, LHL). A tenor de este último, las haciendas locales contarán, entre otros recursos y partiendo de los dos principios anteriores, con 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 plasmación del principio de autonomía tributaria: la corresponsabilidad fiscal⁶

A. Concepto

El término *corresponsabilidad fiscal* nace en el debate sobre la financiación autonómica. A mitad de la década de los noventa del pasado siglo resultaba eviden-

6. Lo expuesto en este apartado recoge las reflexiones formuladas por Martín Fernández, J. junto a Giménez-Reyna Rodríguez, E. en «El acuerdo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001», *El funcionamiento del Estado autonómico*, INAP, Madrid, 1999, p. 331-333, y «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.

te la necesidad de corregir la situación de extrema dependencia de la hacienda autonómica frente al Estado. El escaso peso de los ingresos tributarios en el conjunto de fuentes de financiación de las comunidades autónomas hizo que tuvieran «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 tomar decisiones y actuar (en el campo administrativo o en el normativo) sobre los impuestos pagados por los ciudadanos que los eligen».⁷

Esta situación pasaba, necesariamente, por potenciar sus recursos tributarios, tal y como había propuesto la mayoría de la doctrina.⁸ Para lograrlo existían dos vías: atribuirles nuevas fuentes de imposición o nuevas capacidades en las que ya tenían, o hacerlas partícipes de las fuentes o las competencias financieras de la hacienda central. Esto último es lo que persigue la llamada *corresponsabilidad fiscal*.

No existe una definición unitaria de lo que debe entenderse por este principio. Es más, nos encontramos ante un término que asume y generaliza el lenguaje periodístico y que, sin duda, es fruto del debate político. Responde, según Linares Martín de Rosales,⁹ «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».

Existe un cierto acuerdo en reconocer que la corresponsabilidad fiscal es algo que sirve a la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos por los

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

8. Entre la doctrina: Ferreiro Lapatza, 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. y Zurdo Ruiz-Ayúcar, I. y J., *La participación de las haciendas autonómicas y locales en los tributos del Estado*, Ayuntamiento de Madrid, Madrid, 1994, p. 133; y Zornoza Pérez, J. y De la Hucha Celador, F., «Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las comunidades autónomas», *Cuadernos de Actualidad*, n.º 8, 1990, p. 20.

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

niveles inferiores de gobierno. Siguiendo a Sánchez Sánchez,¹⁰ son tres los grados en los que puede ejercerse por las haciendas subcentrales:

– En cuanto a la potestad normativa. La corresponsabilidad supone la existencia de titularidad para configurar el tributo y determinar sus elementos esenciales. Ésta puede ser total o parcial, según se intervenga en todos o en alguno de los elementos del tributo.

– En cuanto a la potestad administrativa. También puede hablarse aquí de corresponsabilidad total o parcial, según el gobierno inferior sea responsable de todas o alguna de las fases de la gestión tributaria.

– En cuanto a la atribución de los rendimientos del tributo. De igual modo, el nivel inferior de gobierno puede hacer suya toda o parte de la recaudación del tributo.

La combinación de las diversas alternativas en los tres planos expuestos produce un amplio número de resultados posibles, desde aquél en que por el poder regional o local se regulan los elementos esenciales, se gestiona íntegramente y se atribuye la totalidad de la recaudación, hasta aquel otro en que se da una parte de la misma, reservándose en exclusiva –normalmente la hacienda central– la regulación y la gestión del concepto de que se trate.

No parece, pues, oportuno hablar de corresponsabilidad en un sentido unívoco, habida cuenta de la amplia posibilidad de matizaciones que pueden darse en su configuración práctica. Pero lo que sí parece evidente es que –son palabras de Pérez García–¹¹ puede ser un antídoto contra el despilfarro: uno de los posibles caminos para, si no eliminar, sí al menos reducir el déficit de los entes regionales y locales; es conseguir que hagan endógenas sus propias restricciones presupuestarias, es decir, que consideren que sus niveles de gasto dependen básicamente de las exacciones tributarias a sus ciudadanos y no de sus relaciones con la caja central. Si dicha situación es asumida de acuerdo con un esquema tributario estable, implica también aceptar que los problemas de défi-

10. «Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal», RHALL, n.º 77, 1996, p. 313 y ss., y *La corresponsabilidad fiscal de las comunidades autónomas*, Aranzadi, Madrid, 1997, p. 192 y ss.

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

cit están sometidos a los límites de una restricción presupuestaria intertemporal, que obliga a compensar la deuda acumulada en el pasado y en el presente con austeridad o incrementos impositivos en el futuro.

B. La corresponsabilidad fiscal y los principios constitucionales que rigen la financiación de las haciendas locales

Nuestra Constitución española no se refiere a la corresponsabilidad fiscal cuando enuncia los principios que rigen la financiación de nuestras comunidades autónomas y entidades locales. La doctrina, ante el silencio del legislador constitucional, ha identificado la corresponsabilidad fiscal con el principio de autonomía financiera. Para Ruiz-Huerta Carbonell, con relación a las primeras, 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».¹²

En sentido contrario se manifiesta Sánchez Sánchez, para el que corresponsabilidad fiscal y autonomía financiera se desenvuelven en dos planos diferentes. La primera se construye desde la disciplina económica, en base a postulados fundamentalmente normativos, mientras que el principio de autonomía financiera debe ser analizado desde la vertiente jurídico-positiva.¹³

Por nuestra parte, pensamos que la corresponsabilidad fiscal es el vehículo óptimo para desarrollar el mandato de los artículos 140, 142 y 156.1 de la Constitución española.¹⁴ Supone que las comunidades autónomas y las entidades locales van a hacer frente a sus competencias en materia de gasto gracias a decisiones propias en coordinación con la hacienda estatal y teniendo en cuenta el principio de solidaridad entre todos los españoles. De este modo se garantiza —como puso de relieve el profesor Martín Queralt hace ya algunos años— la capacidad de las primeras para establecer unos determinados objetivos, «sin tener

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

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

14. En este sentido, Zornoza Pérez, J., «Los recursos de las comunidades autónomas», *Cuadernos y Debates*, n.º 8, 1996, p. 6.

que acudir a instancias superiores o, cuando menos, sin que tales instancias actúen de manera compulsiva sobre el ente autónomo».¹⁵

3. El papel del Estado y las comunidades autónomas para hacer efectivo el principio de autonomía tributaria local: un análisis constitucional

Tal y como hemos afirmado al principio de este trabajo, una de las cuestiones más oscuras en nuestro texto constitucional es la distribución competencial entre el Estado y las comunidades autónomas en materia de régimen financiero local. Tampoco el artículo 106.1 de la LRBRL nos aporta suficiente luz sobre el particular, por lo que hemos de acudir al artículo 1 de la LHL. Éste contiene la interpretación del legislador estatal acerca de cuál es el ámbito en que se mueven las competencias de una y otra Administración en esta materia. Así, señala 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 la farragosa redacción de este precepto pueden extraerse, en principio, cuatro conclusiones, según la interpretación de la Constitución española que hace el legislador estatal.

En primer lugar, la totalidad de la regulación del sistema tributario local corresponde, en exclusiva, al Estado, y se reclama como título competencial el artículo 133 de la Constitución española.

En segundo lugar, también corresponde al Estado, en exclusiva, la regulación de la participación de las entidades locales en los tributos del Estado, de conformidad con el artículo 142 de la Constitución española.

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

En tercer lugar, el resto de preceptos constituyen sólo las bases del régimen jurídico financiero de la Administración local, de manera que es posible que sean desarrolladas por aquellas comunidades autónomas que tengan atribuida dicha competencia a través de su Estatuto.

Por último, todo lo anterior debe interpretarse sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado para regular la hacienda general, de conformidad con el artículo 149.1.14 de la Constitución española.

De la lectura del artículo 1 de la LHL parece deducirse, por tanto, que el Estado asume una competencia exclusiva para la regulación de la mayor parte del régimen financiero local, en especial el tributario.

A pesar de lo anterior, debemos preguntarnos si esta solución es la que se desprende del texto constitucional o si, por el contrario, es posible y deseable otra interpretación. Como sabemos, el artículo 149.1.18 de la Constitución española reserva al Estado, de forma exclusiva, únicamente las bases de régimen local. Por su parte, los estatutos de autonomía atribuyen a la respectiva comunidad autónoma el desarrollo legislativo, la potestad reglamentaria y la ejecución del régimen local. En esta materia, por tanto, el Estado sólo puede dictar las bases, con lo cual corresponde a la comunidad autónoma su desarrollo.

Partiendo de estos datos, es necesario llevar a cabo un análisis crítico del artículo 1 de la LHL. Ante todo, resulta de especial interés la alusión que se hace al artículo 149.1.18 de la Constitución española, ya que, de esta forma, el legislador estatal reconoce que las competencias de desarrollo de las bases estatales alcanzan, dentro de la materia de «régimen local», a las «haciendas locales». También debemos resaltar el significado que tiene la búsqueda de otros títulos competenciales para fundamentar la competencia exclusiva del Estado sobre las distintas materias. Y decimos que debe resaltarse porque constituye un reconocimiento de que, en relación con aquéllas, la LHL contiene la regulación de lo básico y de lo que no lo es. Siendo así, la competencia estatal exclusiva sólo puede defenderse si son correctos todos y cada uno de los títulos competenciales invocados. Veamos cada uno de ellos por separado.

Por lo que se refiere al artículo 133 de la Constitución española, ya hemos visto cómo el artículo 1 de la LHL lo utiliza para justificar la competencia estatal exclusiva sobre la totalidad del sistema tributario local. Parece que la base de esta

afirmación se encuentra en el calificativo *originaria*, que atribuye dicho precepto a la potestad tributaria estatal. Ahora bien, hemos de considerar que la única diferencia entre un poder tributario originario y los demás estriba en sus límites. Así, el poder tributario estatal sólo se encuentra limitado por la Constitución española, mientras que el de las comunidades autónomas y las entidades locales, por la Constitución española y las leyes. De esta afirmación destacan dos aspectos. Por un lado, que el poder tributario del Estado, por muy originario que sea, se encuentra sometido a la Constitución española y, cómo no, al reparto competencial que ésta efectúa. Y dicho reparto no se encuentra en el artículo 133, sino, como hemos visto, en el artículo 149.1.18. Por otro lado, al referirse el artículo 133 a la sujeción de la potestad tributaria de las entidades locales a las leyes, no está indicando que sólo a las leyes estatales, sino también a las autonómicas.

De la conjunción de las ideas anteriores puede deducirse que, más allá de lo que indica el artículo 1 de la LHL, el Estado sólo puede dictar las bases del régimen tributario de las entidades locales, y atribuir su desarrollo, en los casos en que así lo prevea el Estatuto de autonomía, a la comunidad autónoma.

En relación con la mención al artículo 142 de la Constitución española, parece evidente que este precepto no regula nada acerca del reparto de competencias entre Estado y comunidades autónomas. Éstas, por supuesto, tendrán competencia para regular la participación de las entidades locales en sus propios tributos. Del mismo modo, cuando el artículo 142 exige la suficiencia de estas últimas para el desempeño de las funciones que la ley les atribuye, se está refiriendo tanto a la ley estatal como a la autonómica. Ello porque, de nuevo de conformidad con el artículo 149.1.18 de la Constitución española, ambas administraciones pueden regular las funciones de las entidades locales.

Finalmente, nos queda la referencia a la hacienda general, proclamada en el artículo 149.1.14 de la Constitución española. A nuestro juicio, este título no puede justificar que el Estado regule la totalidad del régimen financiero local. Ante todo, es preciso dejar claro que no cabe ninguna duda acerca de que se incluyen dentro de la hacienda general las medidas de coordinación entre la hacienda del Estado y la de las entidades locales, medidas que atañen al buen funcionamiento del conjunto o lo persiguen. Pero también resulta evidente que no se puede incluir en la hacienda general toda la hacienda local. Ello por varias razones. Por un lado, ya que el calificativo *general* limita también el círculo competencial del Estado, de manera que no toda la hacienda le corresponde, sino sólo la general. Por

otro, porque, como señala la STC 179/1985, de 19 de diciembre, «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, entendemos que la hacienda general no sólo comprende la hacienda del Estado, sino también lo básico y fundamental de las otras haciendas no estatales, pero sólo dicho núcleo de interés general, no toda la regulación de las mismas. Así entendido, el artículo 149.1.14 puede armonizarse con el artículo 149.1.18, de manera que al Estado le corresponde, en virtud de ambos títulos, la regulación de las bases de las haciendas locales.

Por tanto, puede concluirse que, con independencia de lo que señale el artículo 1 de la LHL, existen materias de la hacienda local, no básicas, que pueden ser desarrolladas por las comunidades autónomas, en ejercicio de la competencia atribuida por el correspondiente Estatuto de autonomía. Ahora bien, el problema se centra en determinar qué cuestiones son básicas y cuáles no. A nuestro juicio, son básicas las normas que enuncian los recursos de las entidades locales, las que tipifican el hecho imponible de los tributos, las que fijan los límites de acceso al crédito o las que determinan la participación en los recursos del Estado o el contenido necesario y la estructura fundamental de los presupuestos. Por el contrario, no tienen tal carácter las normas que establecen la cuantificación y la gestión de los tributos o las que fijan aspectos no fundamentales del presupuesto y su tramitación.

Centrándonos en los recursos tributarios, puede sostenerse que la enumeración de recursos efectuada por la LHL es una norma básica. Si ello es así, una comunidad autónoma no podría, a través de su normativa de desarrollo, introducir nuevos ingresos sobre el catálogo previsto en aquella. A título de ejemplo, no se podría prever, como recurso de las entidades locales, el producto de los tributos cedidos por la comunidad autónoma.

Es preciso resaltar, no obstante, que el catálogo de recursos al que nos estamos refiriendo no viene impuesto directamente por la Constitución española, ya que el artículo 142 contiene una enumeración abierta. Por tanto, es el Estado, en uso de la competencia exclusiva que le corresponde sobre las bases del régimen jurídico, el que establece estas limitaciones. Esto significa, a su vez, que una ley de reforma de las haciendas locales puede ampliar sus fuentes de ingreso.

El catálogo de recursos de las entidades locales diseñado por el Estado en el artículo 2.1 de la LHL es el siguiente:

- Tributos propios, así como los recargos exigibles sobre los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales
- Participación en los tributos del Estado
- Participación en los tributos de las comunidades autónomas
- Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado
- Las subvenciones
- Los precios públicos
- El producto de las operaciones de crédito
- El producto de las multas y las sanciones en el ámbito de sus competencias
- Las demás prestaciones de derecho público, en clara referencia a las prestaciones personal y de transporte.

¿Tiene cabida, dentro de este catálogo, la cesión de tributos autonómicos a las entidades locales, por ejemplo, estableciendo impuestos sobre la publicidad, las grandes superficies o la estancia en establecimientos hoteleros? A nuestro juicio, la respuesta a este interrogante depende de la forma en que se articule esta cesión. Si la recaudación que recibe cada municipio por cada uno de estos tributos se calcula en función del punto de conexión que se fije, es decir, de una vinculación del hecho imponible con cada término municipal, la respuesta debe ser negativa. En tal caso, la comunidad autónoma estaría creando un nuevo recurso, el del tributo autonómico cedido, no contemplado en la norma básica.¹⁶ Como 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».

Sin embargo, creemos que ésta no es la única forma de configurar la «cesión». También es posible que la comunidad autónoma cree tributos propios y que con el producto obtenido dote un fondo, objeto de reparto entre los municipios de su ámbito territorial. Ahora bien, los criterios de dicho reparto deberían establecerse con arreglo a parámetros objetivos, tales como los nuevos servicios que hayan sido asumidos, la población de derecho o el esfuerzo fiscal. De esta manera, nos encontraríamos ante una mera participación en los ingresos de la comunidad autónoma, expresamente contemplada por el artículo 2.1 de la LHL. Incluso, estos ingresos podrían configurarse como un recurso afectado, de

16. Reflexiones avanzadas por el profesor Ferreiro Lapata, J. J., «Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990», RHALL, n.º 61, 1991, p. 82 y ss.

manera que los municipios sólo pudieran destinar estos fondos a la atención de los nuevos servicios asumidos.

Ahora bien, no cabe duda de que el modelo propuesto adolece de un grave defecto: la falta de corresponsabilidad fiscal de los municipios frente a los ciudadanos, principio que analizaremos a continuación. Aquéllos se presentan ante estos últimos como la Administración prestadora de los servicios, mientras que la comunidad autónoma, como el ente de exacción del tributo que financia a aquéllos. Pero creemos que también esta disfunción puede corregirse, por una doble vía. Por un lado, estableciendo la posibilidad, mediante ley autonómica, de que los municipios exijan un recargo sobre los nuevos tributos. Ello obliga, como es lógico, a diseñarlos de manera que su recaudación, sin recargo, no cubra la totalidad del gasto originado por la gestión de los servicios delegados o transferidos.

Este recurso está expresamente contemplado en el artículo 2 de la LHL y es objeto de desarrollo por el artículo 38.2, que dispone 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».

Por otro lado, también se logran ciertas dosis de corresponsabilidad fiscal si se implica a los municipios en la gestión de los nuevos tributos y se delega parte de su gestión –incluso, de manera obligatoria, mediante ley–, como es la recepción y la tramitación de las declaraciones.

4. Las haciendas locales en la propuesta de reforma del Estatuto de Cataluña

El capítulo tercero de la Propuesta se encuentra estructurado, fundamentalmente, en tres partes bien diferenciadas. En primer lugar, se fijan los principios que deben regir las haciendas locales y que no son otros que el de autonomía (artículo 222) y el de suficiencia de recursos (artículo 223).

En segundo lugar, se impone al Parlamento catalán la obligación de aprobar su propia Ley de haciendas locales con la que se desarrollen los principios anteriormente señalados (artículo 224).

Y, por último, se atribuye a la Generalidad la competencia de ordenación de gestión del catastro (artículo 225).

A. El principio de autonomía

El artículo 222.1 de la Propuesta señala que «los gobiernos locales tienen autonomía presupuestaria y de gasto en la aplicación de sus recursos, incluidas las participaciones que perciban a cargo de los presupuestos de otras administraciones públicas, de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias».

El reconocimiento de la autonomía presupuestaria en la Propuesta reitera tanto lo expuesto en la Carta Europea sobre Autonomía Local (artículos 3 y 4) como en los artículos 137 y 140 de la Constitución española, ya que no existe auténtica autonomía si los entes locales no pueden disponer libremente de sus recursos mediante la elaboración de sus presupuestos.

Lo mismo cabe predicar de lo expuesto en el artículo 222.3, donde se reconoce a las entidades locales la «capacidad para regular sus propias finanzas en el marco de las leyes. Esta capacidad incluye la potestad de fijar la cuota o el tipo de los tributos locales, así como las bonificaciones y exenciones, dentro de los límites establecidos por las leyes». O del número 4, cuando se afirma que tienen competencia para «gestionar, recaudar e inspeccionar sus tributos, sin perjuicio de que puedan delegarla a la Generalidad y de que puedan participar en la Agencia Tributaria de Cataluña».

Por su parte, el artículo 222.2 establece que «la Generalidad tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución, en materia de financiación local. Esta competencia incluye, en todo caso, la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales y los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalidad».

La referencia al «marco establecido por la Constitución» supone la asunción del marco competencial expuesto en el apartado anterior. Por tanto, la referencia posterior que se lleva a cabo a la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios locales, así como los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalidad, debe ser objeto de una interpretación correctiva para impedir un posible vicio de inconstitucionalidad.

lidad. En esta línea de actuación, el 30 de enero de 2006 se aprobó una nueva redacción de la Propuesta acordada entre el Partido Socialista Obrero Español y los partidos catalanes, en la cual se incluye, junto a la referencia a la Constitución, a «la normativa del Estado» y se sustituye la mención a que la «competencia incluye, en todo caso, la capacidad legislativa», por «puede incluir capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye capacidad para fijar los criterios básicos de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalidad».

En nuestra opinión, el Estatuto de autonomía puede disponer que la comunidad autónoma establezca los criterios de distribución de las participaciones de las entidades locales a cargo de su presupuesto. Sin embargo, la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios locales queda limitada a las materias no básicas y que, por tanto, no son competencia del Estado. Entre éstas se encuentran, tal y como ya sabemos, las normas que establecen la cuantificación y la gestión de los tributos o las que fijan aspectos no fundamentales del presupuesto y su tramitación. Éste tiene que ser el ámbito de actuación de la Ley de haciendas locales que debe aprobar el Parlamento catalán, prevista en el artículo 224 de la Propuesta, «para desarrollar los principios y disposiciones establecidos por el presente capítulo».

Similar comentario podemos formular al contenido del artículo 222.5 de la Propuesta, donde se afirma que «corresponde a la Generalidad el ejercicio exclusivo de la tutela financiera sobre los gobiernos locales, respetando la autonomía que les reconoce la Constitución». El calificativo *exclusivo* supone despojar al Estado de toda competencia en la materia. Tal calificativo ha desaparecido de la Propuesta acordada el 30 de enero de 2006.

B. El principio de suficiencia financiera

La Propuesta recoge el principio de suficiencia en su artículo 223.1. A su tenor, «la Generalidad debe establecer un fondo de cooperación local destinado a los gobiernos locales. El fondo, de carácter incondicionado, debe dotarse a partir de todos los ingresos tributarios de la Generalidad y debe regularse por medio de una ley del Parlamento».

Pues bien, la constitucionalidad de una medida como la descrita ha sido afirmada, de modo expreso, por parte del Tribunal Constitucional. Así, la STC

150/1990, ya citada, señala 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». A ello añade 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», con lo que se integraría la competencia que le atribuye el Estatuto de autonomía. Y finaliza recordando 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». Por tanto, «el conjunto de normas que acaban de mencionarse despeja cualquier duda sobre la suficiente cobertura competencial de la Comunidad de Madrid».

No merece la pena analizar el resto de apartados del precepto que comentamos, ya que, básicamente, hacen referencia a la necesidad de garantizar a los gobiernos locales los recursos suficientes para hacer frente a la prestación de los servicios cuya gestión o titularidad se les traspase, o al establecimiento de los mecanismos de compensación por la financiación de gastos que las leyes no les atribuyen de forma específica.

C. El catastro

El artículo 225 de la Propuesta establece que «corresponde a la Generalidad, en su ámbito territorial, la competencia de ordenación y gestión del catastro, sin perjuicio de la función coordinadora del Estado en los términos establecidos por la Constitución. Para su gestión, la Generalidad puede suscribir convenios con los gobiernos locales».

En este punto debemos recordar lo expuesto en la STC 233/1999, de 16 de diciembre. De conformidad con la misma, «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 debe 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». Por tanto, nos encontramos ante una competencia exclusiva de este último.

Sobre su ámbito dispone el artículo 4 del Real decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la ley del catastro inmobiliario, 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».

Por ello, el artículo 225 de la Propuesta debe ser objeto también de una interpretación correctiva, pues «la competencia de ordenación y gestión del catastro» en el ámbito territorial de Cataluña no puede corresponder a la Generalidad. Ello no impide su participación a través de fórmulas de colaboración pactadas con el Estado. En esta línea se manifiesta la nueva redacción de la Propuesta acordada el 30 de enero de 2006, con la cual el precepto, tras reconocer, en su párrafo primero, que la Administración general del Estado y la Generalidad establecerán los cauces de colaboración necesarios para asegurar la participación de esta última en las decisiones y el intercambio de información que sean precisos para el ejercicio de sus competencias, establece en su párrafo segundo:

«Asimismo, se establecerán formas de gestión consorciada del Catastro entre el Estado, la Generalidad y los municipios, de acuerdo con lo que disponga la normativa del Estado y de manera tal que se garantice la plena disponibilidad de las bases de datos para todas las administraciones y la unidad de la información.»

III. La reserva de ley en materia local: su incardinación con la autonomía local¹⁷

La STC 19/1987, de 17 de febrero, dejó sentadas las bases sobre el enlace necesario entre la ley tributaria estatal o autonómica, por un lado, y la potestad local en la ordenación de sus tributos propios, por el otro, tal y como nos ha recordado, más recientemente, la STC 223/1999, de 16 de diciembre. Según 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». Las leyes deben habilitar a las entidades locales para el ejercicio de su potestad tributaria, pero, también, son «ordenadoras» de los tributos locales, «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».¹⁸

La ley cumple así, en todos los tributos locales, dos funciones: una habilitante y otra de ordenación¹⁹ o de planeamiento, utilizando el símil urbanístico. Así, la ley establece los elementos esenciales de un tributo, que serán concretados por cada entidad local en ejercicio de su autonomía y en atención a su hacienda propia –función habilitante–, pero debe predisponer los criterios y los límites en los que tiene que desarrollarse la actividad de la corporación (función de planeamiento).

Este desarrollo de la potestad reglamentaria dentro del marco fijado por las leyes no coarta la autonomía municipal, pues la misma es la característica de un ordenamiento derivado de otro supraordenado a él, e implica, en consecuencia, un poder limitado.²⁰ Estos límites no predeterminan, en su integridad, el contenido de la regulación, que certificaría una falta total de autonomía. Todo lo contrario. Nada impide que las normas que disciplinen tributos en uno u otro

17. Las páginas que siguen recogen, debidamente actualizadas, las opiniones vertidas en Martín Fernández, J., *Tasas y precios públicos en el derecho español*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 102 y ss.

18. FJ 4.

19. FJ 5.

20. STC 19/1987, FJ 4.

ayuntamiento, tengan presentes las diferencias existentes entre ellos, con lo que éstos pueden establecer regímenes jurídicos parcialmente distintos.²¹

De la reserva de ley en materia tributaria como garante de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma y su relación con la autonomía municipal, se ocupa, también, la STC 19/1987, en su FJ 4. El propio Tribunal reconoce la imposibilidad de definir, en términos generales y abstractos, cómo deben integrarse, en cada caso, las exigencias derivadas de la reserva de ley en el orden tributario y de la autonomía de las entidades locales para intervenir, de acuerdo con la Constitución española y las leyes, en el establecimiento y la exigencia de tributos propios. Pero esta declaración no impide una afirmación basilar: «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». Ahora bien, esta autodisposición no es absoluta, pues estaríamos equiparando representatividad del ente local con potestad legislativa. Debe realizarse en el marco y con los límites fijados por una ley, amén de garantizar con ello otros principios, como son los de preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes.²² La fijación de tales límites, como puso de relieve Díaz Eimil en su voto particular a la Sentencia, constituye una opción política del legislador. Opción en la que habrá de sopesar el tipo de tributo, su proyección sobre el interés general y la necesaria correlación con los ordenamientos tributarios estatal y autonómico. Mostramos, sin embargo, nuestra disconformidad con el magistrado en que el sistema apropiado para modular la autonomía financiera municipal sea la regulación de la base imponible y el tipo de gravamen. Su determinación es uno de los elementos de esa autonomía, pero no el único. Por otro lado, la fijación de tales elementos cuantitativos no la menoscaba, pues, pensar de otro modo, significaría reconocer una total discrecionalidad al ente local, equiparable a una auténtica competencia legislativa.

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

22. Nos remitimos *in toto* al estudio que, desde esta perspectiva, realiza el profesor Escribano López, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Cívitas, Madrid, 1988, p. 274-286.

Por tanto, tal y como ha afirmado el profesor Lasarte comentando la STC 19/1987, no se trata sólo «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».²³

IV. El papel de las ordenanzas fiscales

1. La potestad reglamentaria local

La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria, según el artículo 106.2 de la LRBRL, se ejerce a través de las ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios.²⁴ Son instrumentos normativos que producen, según aduce Sosa Wagner, «efectos *ad extra*, es decir, para todos los ciudadanos». Ello las diferencia de los reglamentos, que, en principio, sólo tienen efectos *ad intra* o de ordenación interna.²⁵ Por su parte, el profesor Calvo Ortega las conceptúa como «normas jurídico-tributarias porque reúnen todos los requisi-

23. En *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, p. 563. También en «Poder tributario», *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma*, I, IEF, Madrid, 1991, p. 54-61. Véanse las formulaciones del profesor Yebra Martul-Ortega, P., «El poder tributario de las entidades territoriales distintas del Estado», en la misma obra, p. 153 y ss. (en especial p. 169-170).

24. Para 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*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 117. Sobre el papel de las ordenanzas en nuestro ordenamiento, además de los trabajos citados en otras notas, pueden enumerarse los siguientes: 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, n.º 15, 1977, p. 669 y ss.; Fernández Rodríguez, T. R., «El sistema de plazo abierto para la impugnación de las ordenanzas locales de exacciones», REDA, n.º 1, 1974, p. 113 y ss.; y Vázquez de Prada, V. R., «Examen crítico de los acuerdos municipales de prórroga de las ordenanzas fiscales», REVL, n.º 176, 1972, p. 681 y ss.

25. *Manual de derecho local*, Tecnos, Madrid, 1987, p. 251-252. Disiente de esta opinión Embid Irujo, pues esta explicación tampoco puede establecerse de forma general y hay ejemplos claros de intervenciones sobre los ciudadanos en las que se utiliza la palabra *reglamento* («Ordenanzas y reglamentos municipales», *Tratado de derecho municipal*, I, Cívitas, Madrid, 1988, p. 401).

tos exigidos para ello»²⁶ y, más recientemente, como «normas jurídicas de valor y fuerza reglamentarios producidas por las corporaciones locales».²⁷

Las ordenanzas fiscales son reglamentos, pero no son reglamentos iguales que los que emanan del ejecutivo autonómico o estatal. Responden, como la ley, a los principios de representación popular y de autoimposición. Aquí deja esta última de monopolizar el papel de garante de tales principios, para pasar a compartirlo con la ordenanza. La ley delimita, en todo caso, un marco unitario para las haciendas locales que complementa al resto del sistema. Por tanto, debe dejar a la representación política municipal, cuyo reflejo tributario son las ordenanzas, un campo de acción más amplio que al ejecutivo autonómico o estatal.²⁸

2. ¿Son las ordenanzas fiscales reglamentos delegados?

Al hilo de esta exposición, hemos de detenernos, aunque lo hagamos de una forma somera, en torno al papel de las ordenanzas fiscales como reglamentos delegados.²⁹ Este término sirve para designar, en palabras de Pérez Royo, «aquellos

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

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

28. Cfr., Ferreiro Lapatz, J. J., en la obra colectiva *El Proyecto de ley reguladora de las haciendas locales*, IEE, Madrid, 1988, p. 26-31. De igual modo, 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 su aceptación en Italia, puede consultarse Alessi, R., *Sistema istituzionale di Diritto Amministrativo*, Dott. Giuffrè-Editore, A., Milán, 1960 (traducción española de la 3ª edición italiana por Pellise Prats, B., *Instituciones de derecho administrativo*, Bosch, Barcelona, 1970, p. 31-35). La doctrina administrativa española no acoge este concepto y se refiere en general a estos supuestos bajo el epígrafe de «deslegalización». Así, los reglamentos, en atención a su procedencia formal, se clasifican en estatales o autonómicos. Si se consideran sus efectos, éstos se clasifican en reglamentos jurídicos o propiamente normativos y reglamentos administrativos o de organización. Por último, la clasificación más importante es la que distingue, por su relación con la ley, entre reglamentos ejecutivos, independientes y de necesidad (véase, por todos, García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R., *Curso de derecho administrativo I*, 4ª edición, Cívitas, Madrid, 1984, p. 209-216; sobre la deslegalización, p. 274-277).

Tornos Mas se ha planteado el problema de la calificación de aquellos reglamentos en los que la norma legal contiene una autorización más amplia que la normal de un reglamento ejecutivo. El reglamento, en este caso, no ejecuta, «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, n.º 100-102, vol. I, 1983, p. 486).

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».³⁰ No es pacífica, en nuestro derecho, la admisión de tales figuras. Sáinz de Bujanda, partiendo del texto constitucional, rechaza la posibilidad de que materias reservadas a la ley sean objeto de regulación reglamentaria, aunque cuenten con habilitación legal. Por lo que no dudaba en calificar de inconstitucional el artículo 12 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, que se refería tanto a la delegación como a la autorización legislativa.³¹

Pérez Royo, a tenor del carácter relativo de la reserva de ley en materia tributaria, se manifiesta a favor de su admisión en nuestro ordenamiento, pues el principio no se opone a la integración de la disciplina legislativa por una fuente secundaria, a diferencia de otras reservas como la penal. La diferencia entre estos reglamentos y los ejecutivos³² reside en que, mientras que los últimos se limitan a dictar normas para la ejecución de las leyes, en materias típicamente reglamentarias, aquéllos desarrollan su actividad en materias cubiertas por la reserva. La habilitación legal para dictar reglamentos delegados debe ser específica y contener una predeterminación de su contenido. En este sentido, las ordenanzas fiscales son una muestra de reglamento delegado, al ser ésta la única figura que consiente armonizar las exigencias derivadas de los principios de reserva de ley y de autonomía local.³³

30. «Las fuentes del derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, p. 41.

31. *Lecciones de derecho financiero*, 9ª edición, Facultad de Deusto-Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 21-22. Afirmaba el artículo 12 de la LGT/1963: «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 concepto de reglamento ejecutivo véase, por todos, Muñoz Machado, S., «Sobre el concepto de reglamento ejecutivo en el derecho español», RAB, n.º 77, 1977, p. 139 y ss. y la bibliografía allí citada.

33. «Las fuentes del derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional», *op. cit.*, p. 41-49 *passim*. En parecidos términos, Recorder de Casso, E., «El nuevo sistema constitucional de fuentes del derecho y su repercusión en el ámbito financiero», HPE, n.º 59, 1979, p. 68 y 86. Falcon y Tella se ha referido a ellos citando a Pérez Royo, pero sin tomar postura en torno a los mismos en «La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria», REDF, n.º 37, 1983, p. 68, nota 21.

Una posición que puede calificarse de intermedia, mantienen Bayona de Perogordo y Soler Roch. Muestran su disconformidad con la opinión del profesor de la Universidad de Sevilla, en atención a dos razones. La primera se basa en que el carácter relativo de la reserva de ley hace referencia al contenido (total o parcial) de la materia tributaria. Pero, en cualquier caso, los elementos esenciales que configuran el deber de contribuir deben venir regulados por una norma con rango legal. Respecto a la segunda, la jurisprudencia constitucional ha establecido, claramente, que la regulación de aquel contenido esencial no se puede dejar, por delegación de una ley, a la determinación reglamentaria, lo que supone una doctrina contraria a las autorizaciones legislativas y, por tanto, a la figura del reglamento delegado en materia tributaria.³⁴ Sin embargo, afirman, sin olvidar la problemática admisión constitucional de este tipo de reglamentos, es evidente que la articulación que se produce entre la legislación tributaria local y las ordenanzas fiscales, sobre todo en materia de tasas y contribuciones especiales, responde a la figura del reglamento delegado.³⁵

En nuestra opinión, acoger el concepto *reglamento delegado* no conduce a un fin concreto y el debate sobre su admisión o no en nuestro derecho puede quedar en un simple nominalismo. La STC 19/1987, de la que nos hemos ocupado con vastedad, enumera dos requisitos para el acogimiento de la potestad reglamentaria en materias reservadas a la ley. Éstos son: la específica habilitación legal y la fijación por la ley del contenido esencial del reglamento. Requisitos que deben darse conjuntamente, de forma que la falta de uno de ellos invalida éste. Ante tal estado de cosas pensamos que la ordenanza local, más que un auténtico reglamento delegado, es un reglamento «cualificado»,³⁶ en la línea apuntada más atrás. No existe delegación en su sentido técnico, pues la actividad del ente local sólo se limita a concretar, dentro de unos límites estrictos, los elementos del tributo prefijados en la ley. Ello viene establecido en el artículo 4.1.b –partiendo del artículo 133.2 de la Constitución española–, que reconoce a las entidades locales «las potestades tributaria y financiera», y en el artículo 106.2 de la LRBRL. La concreción

34. En concreto, citan la STC 37/1981, de 16 de noviembre, la STC 179/1985 y la STC 19/1987. Pérez de Ayala Pelayo se muestra partidaria de la existencia de los reglamentos delegados, en la línea esbozada por Pérez Royo, y estima que el TC los ha admitido, si no abierta y directamente, si indirectamente, en la STC 19/1987 (*Temas de derecho financiero*, 2ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Deusto de la Universidad Complutense, Madrid, 1990, p. 87-88).

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

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

del párrafo primero de este último, al afirmar que las entidades locales tienen autonomía 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, fija los dos requisitos sobre los que pivota la potestad de ordenanza: habilitación legal y predeterminación del contenido.

Con ello se evita una remisión en blanco al ayuntamiento para que, por ejemplo, establezca tasas donde y como desee y en la cuantía que desee; pero posibilita, siempre a nuestro modo de ver, a la ordenanza fiscal un campo de acción mucho mayor que a un reglamento estatal o autonómico, sin repudiar la doctrina del Alto Tribunal, que impide, en todo caso, el desapoderamiento del legislador en favor de la autonomía municipal.

3. Tipos de ordenanzas

El artículo 106.2 de la LRBRL admite la existencia de dos tipos de ordenanzas fiscales: las que disciplinan un tributo en concreto y las generales de gestión, recaudación e inspección.³⁷ El proceso de elaboración y aprobación de estas últimas es independiente de un acuerdo concreto de imposición.³⁸

De las ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales se ocupan los artículos 15 a 19 de la LHL. Éstas deberán contener, como mínimo:

– La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo

– Los regímenes de declaración y de ingreso

– Las fechas de aprobación y del comienzo de su aplicación (artículo 16.1 LHL)³⁹

37. Calvo Ortega califica las primeras de «ordenanzas verticales» y las segundas, de «ordenanzas horizontales» («Las ordenanzas fiscales», *op. cit.*, p. 90).

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

39. Véase, además, respecto de los impuestos sobre bienes inmuebles, actividades económicas y vehículos de tracción mecánica, los artículos 15.2, 16.2 y 59.1 de la LHL.

Su procedimiento de aprobación requiere el cumplimiento de las siguientes fases:

– Aprobación por el Pleno con el voto favorable de la mayoría absoluta del número legal de miembros de la corporación (artículo 47.3.4 del Texto refundido de régimen local).

– Información pública y audiencia a los interesados por el plazo mínimo de treinta días (artículo 17.1 LHL). A tal efecto, las entidades locales publicarán, en todo caso, los anuncios de exposición en sus tablones de anuncios, en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, en el de la comunidad autónoma uniprovincial. Las diputaciones provinciales, los órganos de gobierno de las entidades supramunicipales y los ayuntamientos de más de 10.000 habitantes deben publicarlos, además, en un diario de los de mayor difusión en la provincia o en la comunidad autónoma uniprovincial (artículo 17.2 LHL).

– Resolución de reclamaciones presentadas. Si no se hubieran presentado, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo hasta entonces provisional (artículo 17.3 LHL).

– Publicación en el boletín oficial de la provincia o de la comunidad autónoma uniprovincial. Las diputaciones provinciales, los consejos, los cabildos insulares y, en todo caso, las demás entidades locales con población superior a 20.000 habitantes editarán sus ordenanzas fiscales dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico correspondiente (artículo 17.4 y 5).⁴⁰

Es en materia de tasas locales donde las ordenanzas fiscales adquieren una mayor importancia. Ello deriva, como ha señalado el profesor Calvo Ortega, de que nos encontramos ante un tributo en que la normativa estatal es menor, ya sea por razones políticas –la menor importancia que esta figura presenta en la política fiscal– o por argumentos de técnica tributaria, al ser difícil que se pueda pasar, en la determinación de sus elementos esenciales, de una formulación genérica.⁴¹

40. Sobre el procedimiento y la tramitación de las ordenanzas, véase Mazorra Manrique de Lara, S., «Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración», *op. cit.*, p. 126-133.

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

V. La colaboración entre las distintas administraciones territoriales en la aplicación de los tributos locales

Según el último inciso del artículo 106.3 de la LRBRL, la competencia de las entidades locales en materia de aplicación de sus tributos propios se entiende sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las de ámbito superior o de las respectivas comunidades autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras entidades locales, con las comunidades autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación de este último.

Por su parte, el artículo 5.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (en adelante, 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». De ambos preceptos obtenemos las siguientes conclusiones: la primera, que la aplicación de los tributos locales no tiene que ser llevada a cabo por la propia entidad local, sino que cabe la delegación a favor de otra entidad local —el caso de una diputación—, una comunidad autónoma o el Estado; la segunda, que puede ser delegada cualquiera de las funciones que integran la aplicación de los tributos (título III de la LGT): gestión, inspección y recaudación; por último, hemos de diferenciar la delegación, que supone el ejercicio de la función pública por parte de otra administración, de las fórmulas de colaboración, donde no existe delegación sino participación en actuaciones concretas (ejemplo: recaudación de deudas tributarias en vía de apremio).

RESUMEN

Revista catalana de dret públic, 32, ISSN 1885-5709, 2006

Fuente de la clasificación: Clasificación Decimal Universal (CDU)

Fuente de los descriptores: palabras clave facilitadas por los autores

336.1/.5:352(460.23)

Javier Martín Fernández, profesor titular de derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense. Socio director de F&J Martín Abogados

es La incidencia del nuevo modelo de financiación autonómica en las haciendas locales de Cataluña: autonomía local y reserva de ley

p. 151-180

La reforma de los estatutos de autonomía de las comunidades autónomas, en especial del Estatuto de Cataluña, nos sirve para plantear uno de los temas más controvertidos de nuestra Constitución de 1978 (en adelante, CE): el papel del Estado y las comunidades autónomas en la hacienda local.

No es objeto de este trabajo formular un juicio de constitucionalidad sobre la propuesta de reforma del Estatuto que se debate actualmente en las Cortes. Tan sólo queremos dejar planteados determinados elementos que han de ser tenidos en cuenta en dicho debate.

Para ello y en primer lugar, se estudian los principios de autonomía tributaria y de suficiencia financiera de las entidades locales. Un apartado especial merece la llamada *co-*

rresponsabilidad fiscal, plasmación del primero de tales principios.

A continuación se lleva a cabo un análisis constitucional del papel del Estado y las comunidades autónomas para hacer efectivo el principio de autonomía tributaria local. Ello nos sirve para analizar, a continuación, los preceptos de la propuesta de reforma del Estatuto de Cataluña relativos a las haciendas locales.

En tercer lugar, nos ocupamos del principio de reserva de ley y su incardinación con la autonomía local, con una especial atención al papel de las ordenanzas fiscales. El trabajo finaliza con una referencia a la colaboración entre las distintas administraciones territoriales en la aplicación de los tributos locales.

Palabras clave: financiación local; haciendas locales; tutela financiera; suficiencia financiera; reserva de ley.

RESUM

Revista catalana de dret públic, 32, ISSN 1885-5709, 2006

Font de la classificació: Classificació Decimal Universal (CDU)

Font dels descriptors: paraules clau facilitades pels autors

336.1/.5:352(460.23)

Javier Martín Fernández, professor titular de dret financer i tributari de la Universitat Complutense de Madrid. Soci-director de F&J Martín Abogados

es La incidencia del nuevo modelo de financiación autonómica en las haciendas locales de Cataluña: autonomía local y reserva de ley

ca La incidència del nou model de finançament autonòmic en les hisendes locals de Catalunya: autonomia local i reserva de llei

p. 151-180

La reforma dels estatuts d'autonomia de les comunitats autònomes, en especial de l'Estatut de Catalunya, ens serveix per plantejar un dels temes més controvertits de la nostra Constitució de 1978 (CE): el paper de l'Estat i les comunitats autònomes en la hisenda local. No és objecte d'aquest treball formular un judici de constitucionalitat sobre la proposta de reforma de l'Estatut que es debat actualment a les Corts. Únicament volem deixar plantejats determinats elements que cal tenir en compte en aquest debat. Amb aquest objectiu i en primer lloc, s'estudien els principis d'autonomia tributària i de suficiència financera de les entitats locals. Un apartat especial es dedica a l'anomenada *cor-*

responsabilitat fiscal, plasmació del primer d'aquests principis. A continuació es porta a terme una anàlisi constitucional del paper de l'Estat i de les comunitats autònomes per fer efectiu el principi d'autonomia tributària local. Això ens porta a analitzar, seguidament, els preceptes de la proposta de reforma de l'Estatut de Catalunya referits a les hisendes locals. En tercer lloc, ens ocupem del principi de reserva de llei i de la seva incidència amb l'autonomia local, amb especial atenció al paper de les ordenances fiscals. El treball acaba amb una referència a la col·laboració entre les diferents administracions territorials en l'aplicació dels tributs locals.

Paraules clau: finançament local; hisendes locals; tutela financera; suficiència financera; reserva de llei.

ABSTRACT

Revista catalana de dret públic, 32, ISSN 1885-5709, 2006

Classification source: Universal Decimal Classification (UDC)

Key words source: Key words are given by authors

336.1/.5:352(460.23)

Javier Martín Fernández, tenured professor of financial and tax law at the Universidad Complutense de Madrid. Partner and director F&J Martin Abogados

es La incidencia del nuevo modelo de financiación autonómica en las haciendas locales de Cataluña: autonomía local y reserva de ley

en The impact of the new model of financing the autonomous communities on local treasuries in Catalonia: local self-government and the requirement of law
p. 151-180

The reform in the autonomous communities' Statutes of Autonomy, especially the Statute of Catalonia, is a good opportunity to bring up one of the most controversial issues of our 1978 Constitution (hereinafter referred to as CE): the role of the central government and the autonomous communities in local treasuries.

Rendering judgment on the constitutionality of the proposal to reform the Statute that is currently being debated in the Spanish Parliament is not the aim of this paper. We just want to put forward some of the elements that should be kept in mind in such a debate.

To that end, the paper studies the principles of tax autonomy and financial sufficiency for local bodies. Special attention is devoted to

what has been called *joint fiscal responsibility*, which is the manifestation of the first of these principles.

The paper then moves on to do a constitutional analysis of the role of the central government and the autonomous communities in making the principle of local tax autonomy a reality. This gives us the opportunity to subsequently analyze the precepts of the proposal for the reform of the Statute of Catalonia as they relate to local treasuries.

Thirdly, we deal with the principle of the requirement of law and its inclusion as an integral part of local self-government, with special attention to the role of fiscal ordinances. The paper concludes with a reference to the collaboration among different territorial governments in the earmarking of local taxes.

Key words: local financing; local treasuries; financial custody; financial sufficiency; requirement of law.