

UNIVERSITAT DE VALÈNCIA

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO

E HISTORIA DEL DERECHO

**TESIS PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**



**VNIVERSITAT
DE VALÈNCIA**

LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

EN EL CONTROL JURISDICCIONAL

DE LAS ORDENANZAS FISCALES

Autor: Fernando Hernández Guijarro

Directora: Dra. Dña. Ana María Juan Lozano

Prof. Titular Derecho Financiero y Tributario

Valencia, 2014

Dedicada especialmente a mis padres, mujer e hijos
que me han apoyado y comprendido siempre

AGRADECIMIENTOS

Es de justicia agradecer a mi directora y maestra, Ana M^a Juan, su dedicación y amistad. Por estos años de trabajo y experiencias que hemos compartido en torno a nuestra querida disciplina jurídica.

A mi amigo Paco, por la inquietud intelectual y filosófica de la vida que me infundió de pequeño y por sus sabios consejos a lo largo de estos años.

A Emilio, por su ayuda y recomendaciones.

A todos los profesores de Derecho Financiero y Tributario de los que aprendí y sigo aprendiendo. Por sus enseñanzas y valiosas aportaciones.

Al Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho. Especialmente a Mar y Delí por su apoyo cada vez que acudí a mi casa en la Facultad de Derecho de la Universitat de València.

“Los principios generales del derecho son las verdades supremas del derecho “in genere”, o sea, aquellos elementos lógicos y éticos del derecho, que por ser racionales y humanos son virtualmente comunes a todos los pueblos”

“El jurista, a diferencia del leguleyo, no puede darse por satisfecho con lo que en la Ley está escrito, sino que debe además investigar su fundamento intrínseco”.

Giorgio Del Vecchio (1978- 1970)

“Existe ciertamente una verdadera Ley: la recta razón. Es conforme a la naturaleza, extendida a todos los hombres; es inmutable y eterna”

Cicerón, De la Republica

“Lo jurídico no se encierra y circunscribe a las disposiciones escritas, sino que se extiende a los principios y a la normatividad inmanente en la naturaleza de las instituciones.”

Ley de 27 de diciembre de 1956

Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	XIII
INTRODUCCIÓN: OBJETO, METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA	1
DESARROLLO DE LA TESIS	5
INTRODUCCIÓN GENERAL.....	5
CAPÍTULO I: LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	11
1. Introducción.....	11
2. Referencia Histórica a los Principios Generales del Derecho.....	13
3. Referencia a los PGD en la legislación estatal vigente.....	19
3.1 La Constitución	20
3.2 La Ley de Régimen Jurídico de la Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.....	23
3.3 La Ley General Tributaria.....	25
4. Concepto de Principios Generales del Derecho.....	28
5. Naturaleza Jurídica de los Principios Generales del Derecho.....	39
6. Clasificación de los Principios Generales del Derecho.....	45

7. Función de los Principios Generales de Derecho.....	53
7.1 Función informadora de los PGD.....	53
7.2 Función interpretativa de los PGD.....	58
7.3 Función integradora de los PGD.....	63
8. Conclusiones sobre los PGD.....	66
CAPÍTULO II. EL CONTROL JURISDICCIONAL DE	
LAS ORDENANZAS FISCALES.....	69
1. Introducción.....	69
2. El procedimiento contencioso-administrativo.....	73
2.1 Recurso directo contra Ordenanzas Fiscales.....	80
2.1.1 Objeto del recurso directo.....	81
2.1.2 Legitimación para interponer el recurso directo.....	83
2.1.3 Órgano jurisdiccional competente para conocer el recurso directo.....	85
2.1.4 Plazo de interposición del recurso directo.....	85
2.2 Recurso indirecto contra Ordenanza Fiscal.....	86
2.2.1 Objeto del recurso indirecto.....	87
2.2.2 Legitimación para interponer el recurso indirecto.....	91
2.2.3 Órgano jurisdiccional competente para conocer el recurso indirecto.....	93
2.2.4 Plazo de interposición del recurso indirecto.....	95

3. El procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona	96
3.1 Trámites del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona	100
4. Las Ordenanzas Fiscales como norma reglamentaria	103
5. La viabilidad del recurso indirecto como medio de control de las Ordenanzas Fiscales	112
6. Conexión del recurso indirecto con la cuestión de ilegalidad.....	116
7. Recursos contra las Sentencia pronunciadas contra Ordenanzas Fiscales	127
7.1. Recursos contra Sentencia pronunciada en el recurso directo	129
7.2 Recursos contra Sentencia pronunciada en el recurso indirecto.....	130
7.3 Recursos contra Sentencia pronunciada en el recurso especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona.....	137
7.4 Conclusiones sobre los recursos contra las Sentencia pronunciadas contra Ordenanzas Fiscales.....	138
8. Efectos de las Sentencias pronunciadas contra Ordenanzas Fiscales	139
9. Resumen sobre el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales	142

CAPÍTULO III: LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL
DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO EN
EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LAS
ORDENANZAS FISCALES Y UNA REFERENCIA A
LOS PRINCIPIOS DE LAS HACIENDAS LOCALES... 143

Sección I: Los Principios Generales del Derecho Tributario
establecidos en el Constitución Española 143

1. Introducción..... 143

2. Principio constitucional sobre la normación. Reserva de
Ley..... 150

2.1 La reserva de Ley en el control jurisdiccional de las
Ordenanzas Fiscales..... 157

2.1.1 Infracción de la reserva de Ley en la formación de
la Ordenanza Fiscal..... 159

2.1.2 Infracción de la reserva de Ley en los elementos de
la configuración de la Ordenanza Fiscal..... 162

2.1.3 Infracción de la reserva de Ley en el
establecimiento de beneficios fiscales por la
Ordenanza Fiscal..... 167

2.1.3.1 Creación *ex novo* de una exención por la
Ordenanza Fiscal..... 168

2.1.3.2 Limitación de una bonificación por la
Ordenanza Fiscal..... 169

2.2 La inconstitucionalidad de la Ley tributaria en blanco..... 172

2.3 La reserva de Ley en los Decretos-Ley y Ley de Presupuestos	177
2.3.1 El Decreto-Ley y la Ordenanza Fiscal	178
2.3.2 La Ley de Presupuestos y la Ordenanza Fiscal	180
3. Principios constitucionales sobre justicia tributaria.....	183
3.1 Principio de generalidad	190
3.1.1 La exención o bonificación como quiebra del principio de generalidad.....	193
3.2 Principio de igualdad	198
3.2.1 Infracción de la igualdad de trato en la Ordenanza Fiscal	202
3.2.1.1 Tratamiento desigual a los iguales	203
3.2.1.2 Tratamiento igual a los desiguales	205
3.2.2 Infracción de la igualdad por omisión en la Ordenanza Fiscal	206
3.2.3 Conclusiones del principio de igualdad en las Ordenanzas Fiscales	208
3.3 Principio de capacidad económica.....	210
3.3.1 La capacidad económica y su relación con el resto de principios de justicia tributaria.....	213
3.3.2 El principio de capacidad económica y el principio de beneficio/equivalencia en los tributos locales.....	214

3.3.3 Infracción del principio de capacidad económica por falta de criterios en la Ordenanza Fiscal para el establecimiento de cuotas	217
3.3.4 Infracción del principio de capacidad económica por desproporción en la tarifa de la Ordenanza Fiscal	221
3.3.5 Conclusión del principio de capacidad económica en las Ordenanzas Fiscales.....	224
3.4 Principio de progresividad	225
3.4.1 La progresividad en los Tributos Locales	228
3.4.2 El conflicto entre los principios de progresividad e igualdad en las tasas por prestación de servicios públicos.....	229
3.4.3 Infracción del principio de progresividad por comparación con otras situaciones tributarias previstas en la misma Ordenanza Fiscal	231
3.5 Principio de no confiscatoriedad.....	233
3.5.1 Infracción del principio de no confiscatoriedad por el establecimiento de cuotas excesivas o disparatadas	236
3.6 Conclusión sobre la aplicación de los PGD constitucionales tributarios en el control de las Ordenanzas Fiscales	241

Sección II: Una referencia a los Principios de la Haciendas	
Locales establecidos en la Constitución Española.....	243
1. Principios Generales del Derecho de la Haciendas Locales	
establecidos en la Constitución Española	243
1.1 Principio de autonomía financiera	246
1.2 Principio de suficiencia financiera	253
1.3 Principio de competencia.....	259
1.3.1 Infracción del principio de competencia por la	
Ordenanza Fiscal que regula materia perteneciente	
al Estado o la Comunidad Autónoma	259
2. Conclusión sobre los Principios Generales del Derecho de	
la Haciendas Locales establecidos en la Constitución	
Española.....	262
CAPÍTULO IV: LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL	
DERECHO GARANTIZADOS EN EL ARTÍCULO	
9.3 DE LA CONSTITUCIÓN EN EL CONTROL	
JURISDICCIONAL DE LAS ORDENANZAS	
FISCALES.....	265
1. Principio Generales del Derecho establecidos en el	
artículo 9.3 de la Constitución Española.....	265
1.1 Introducción	265
1.2 Principio de legalidad.....	272
1.2.1 Infracción del principio de legalidad en la	
elaboración de la Ordenanza Fiscal.....	277

1.2.2	Infracción del principio de legalidad en la aprobación de la Ordenanza Fiscal.....	279
1.2.3	Infracción del principio de legalidad y prohibición de la analogía en la Ordenanza Fiscal	281
1.2.4	Infracción del principio de legalidad en la aplicación de la Ordenanza Fiscal.....	285
1.3	Principio de jerarquía normativa	287
1.3.1	Infracción del principio de jerarquía por ser contraria la Ordenanza Fiscal a una norma tributaria de rango superior	294
1.3.2	Infracción del principio de jerarquía por ser contraria la Ordenanza Fiscal a una norma general de rango superior	296
1.4	Principio de publicidad de las normas.....	297
1.4.1	Infracción del principio de publicidad por omisión de la publicación de la Ordenanza Fiscal en el Boletín Oficial.....	301
1.4.2	Infracción del principio de publicidad por precipitación de la publicación de la Ordenanza Fiscal en el Boletín Oficial.....	302
1.5	Principio de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.....	305
1.6	Principio de seguridad jurídica.....	306

1.6.1	Infracción del principio de seguridad jurídica por falta de certeza en la Ordenanza Fiscal.....	309
1.6.2	Infracción del principio de seguridad jurídica por utilización de conceptos jurídicos indeterminados en la Ordenanza Fiscal.....	311
1.6.3	Infracción del principio de seguridad jurídica por omisión de la Ordenanza Fiscal.....	313
1.6.4	Principio de la confianza legítima, la buena fe y la doctrina de los actos propios	316
1.7	Principio de interdicción de la arbitrariedad	322
1.7.1	Motivación, juicio de racionalidad y juicio razonabilidad	330
1.7.2	Falta de motivación de la Ordenanza Fiscal.....	334
1.7.3	La motivación no supera el juicio de racionalidad y juicio de razonabilidad	338
1.8	Conclusión sobre los principios previstos en el artículo 9.3 de la Constitución en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales.....	341
CAPÍTULO V: LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO EN EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA HACIENDAS LOCALES.....		
1.	Introducción.....	343

2. Principios Generales del Derecho Tributario sancionador en las Haciendas Locales.....	350
2.1 Principio de legalidad sancionadora.....	350
2.1.1. El principio de legalidad sancionadora en las Ordenanzas municipales	356
2.1.1.1 Situación inicial y tras la reforma de la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local.....	357
2.1.1.2 Infracción del principio de legalidad sancionadora por establecimiento en la Ordenanza sancionadora de una conducta sin cobertura legal	363
2.1.2 El principio de legalidad sancionadora en las Ordenanzas Fiscales.....	366
2.1.2.1 Amplia y extensa previsión en la LGT del régimen sancionador tributario	368
2.3 Principio de tipicidad	370
2.3.1 La tipicidad sancionadora.....	370
2.3.2 El principio de tipicidad en el procedimiento sancionador y su traslación en materia tributaria	373
2.3.3 Infracción del principio de tipicidad por contenido indiferente de la Ordenanza a la hora de describir la conducta ilícita.....	377
2.4 Principio de responsabilidad/culpabilidad.....	380
2.4.1 Planteamiento general de la responsabilidad sancionadora	380

2.4.2 La responsabilidad sancionadora tributaria	384
2.4.3 Infracción del principio de responsabilidad por cuanto la conducta ilícita no debe depender de otro que no sea el sujeto pasivo	392
2.5 Principio de proporcionalidad.....	395
2.5.1 El principio de proporcionalidad como principio jurídico de ámbito transversal.....	395
2.5.2 Principio de proporcionalidad en el régimen sancionador.....	397
2.5.3 Infracción de este principio por desproporción de la medida de carácter provisional prevista en la Ordenanza.....	404
2.6 Principio de no concurrencia.....	407
2.6.1 La infracción tributaria	407
2.6.2 La prohibición del <i>bis in idem</i> sancionador y su vertiente material y procesal.....	409
2.6.3 Infracción del principio de no concurrencia de la sanción municipal con otra sanción administrativa	418
2.6.4 La previsión tributaria de la no concurrencia sancionadora.....	420
2.7 Principio de irretroactividad	423
2.7.1 La doble previsión constitucional del principio de irretroactividad	424

2.7.2 La irretroactividad <i>in malam partem</i> y la retroactividad <i>in bonam partem</i>	426
2.7.3 Infracción del principio de irretroactividad de las normas sancionadoras	430
CONCLUSIONES	435
BIBLIOGRAFÍA	449

ABREVIATURAS

AAPP	Administraciones Públicas
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
art.	Artículo
BI	Base Imponible
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Real Decreto Legislativo de 24 de julio de 1889. Código Civil
CE	Constitución Española de 1978
CEDH	Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
cit.	citado

D.	Decreto
DA	Disposición Adicional
DGT	Dirección General de Tributos
FJ / FFJJ	Fundamento/s Jurídico/s
HI	Hecho Imponible
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITP-AJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (derogada)
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT 1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (derogada)
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LHL	Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (derogada)
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LO	Ley Orgánica
LOTIC	Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
LPG	Ley de Presupuestos Generales
LRJPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LTPP	Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos
núm./nº	Número

ob. cit.	Obra citada
p. ej.	Por ejemplo
pág./págs.	Página/s
PGD	Principios Generales del Derecho
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RGGI	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

RGRVA	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa
RPS	Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora
RST	Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario
sig./sigs.	Siguiente/s
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TRLHL	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
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

INTRODUCCIÓN: OBJETO, METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA

Comenzaremos esta introducción con la cita del filósofo y ensayista español ORTEGA Y GASSET que afirmaba: “cuanto más problemático sea un problema, más pura es la actitud cognoscitiva, teórica que lo percibe y escudriña”¹.

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de los Principios Generales del Derecho como instrumentos de control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales. Por ello, la problemática que se deriva del citado objeto, nos interpela, nos reclama abordar esta investigación desde varias fuentes de conocimiento y del Ordenamiento jurídico, a saber; Filosofía, Teoría del Derecho, Derecho Procesal, Derecho Administrativo y Derecho Financiero y Tributario.

Conviene iniciar el estudio desde la Filosofía del Derecho. La finalidad de este comienzo será obtener una respuesta teórica y fundada sobre lo que son los Principios Generales del Derecho; su concepto, naturaleza y función. Seguidamente resultará necesario indagar en el Derecho Procesal para obtener los medios jurídicos que

¹ José ORTEGA Y GASSET, *¿Qué es Filosofía?*, Espasa Calpe, Madrid, 1995, pág., 107.

permitan el control de dichas normas (las Ordenanzas Fiscales) por los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. También deberemos adentrarnos en el Derecho Administrativo para comprobar cómo afectan éstos a la capacidad normativa de las Administraciones Públicas, con especial referencia a los Municipios y sus haciendas. Y en todo momento, de la mano del Derecho Financiero y Tributario, para analizar desde la teoría y práctica forense el control jurisdiccional de los Ordenanzas Fiscales a través de sus principios generales constitucionalizados, sean estos específicamente tributarios o que les resulten de aplicación al ser dictados por una Administración Pública.

Desde un planteamiento ontológico a la vez que pragmático, las siguientes páginas mostrarán, expondrán y analizarán la viabilidad de estos principios jurídicos como un recurso directo y útil para juzgar las normas dictadas por los Ayuntamientos en el desarrollo de sus potestades tributarias y que toman por denominación: Ordenanzas Fiscales. No pretende hacer una exposición de todos los Principios Generales del Derecho. Tampoco quiere incidir en más vías procesales que las previstas en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo, en concreto, el recurso directo, indirecto (y en su caso, la cuestión de ilegalidad) y el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona. Por todo ello, se circunscribirá al análisis de los PGD tributarios constitucionalizados en el artículo 31, a los establecidos en el artículo 9.3 de la CE como garantías jurídicas frente a las Administraciones

Públicas, y por último, a los previstos para el régimen sancionador tributario. Todos ellos enfocados y dirigidos al control de la actividad normativa anteriormente citada.

La metodología, por consiguiente, será flexible y diversa. La presentación de los PGD será histórica al abordar su origen y presencia en el tiempo, mas también deductiva porque su existencia y explicación proviene, tal y como el común de los autores admite, de la razón. El desarrollo será de carácter analítico y sintético. Abordaremos uno a uno los principios jurídicos propuestos en la Constitución Española y que interesan al objeto de estudio. Estudiaremos y analizaremos su origen y fundamento componiendo su estructura y funcionalidad a través de la doctrina y los pronunciamientos que, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo, han tenido sobre los mismos a lo largo de los últimos años. Como afirma Alejandro NIETO, el buscador del Derecho "está obligado a excavar larguísimos túneles y galerías si quiere encontrar alguna pepita de oro -los principios generales del Derecho- que introducen orden en el caos y dan sentido a cada uno de los elementos del Ordenamiento jurídico. El Derecho se encuentra en los principios generales del Derecho, que son su Verbo"².

Una vez estudiada la parte general de cada principio jurídico, concretaremos su aplicación al ámbito normativo de la Administración Local y, observando y analizando la jurisprudencia en

² Alejandro NIETO y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *El Derecho y el Revés. Dialogo epistolar sobre leyes, abogados y jueces*, Ariel, Barcelona, 2010, pág. 13.

su mayoría de Tribunales menores, podremos concluir el presente trabajo sobre la aplicación de los Principios Generales del Derecho en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales.

Debido al objeto de estudio, la presentación y desarrollo del trabajo será, como se ha dicho, teórico-doctrinal y práctica-forense. Ello implica una primera parte basada en Teoría del Derecho y en el estudio de procedimientos judiciales que lleven a término el control judicial de la Ordenanza Fiscal con fundamento en estos PGD. Seguidamente se desarrollarán en los siguientes Capítulos cada uno de los principios constitucionales referenciados, se analizarán desde el punto de vista administrativo-tributario, y, por último, se traerá a colación durante dicho estudio abundante jurisprudencia que soporte y consolide la utilidad y eficacia de los PGD como instituciones jurídicas válidas, no sólo como instrumentos interpretativos o integradores del Derecho, sino también, como Derecho mismo. Apto, como se demostrará en el presente trabajo, como fundamento del Ordenamiento jurídico tributario y de su sistema de producción normativa. Por virtud de los cuales, y ante su infracción por una Ordenanza Fiscal, podrá interponerse el correspondiente recurso y obtener su declaración de nulidad de pleno derecho.

DESARROLLO DE LA TESIS

INTRODUCCIÓN GENERAL

El protagonismo de los PGD en el Derecho que afecta a las Administraciones Públicas³ y concretamente en el Derecho Financiero y Tributario es, además de una evidencia por su carácter informador⁴, fundamental para la interpretación de las normas dado el volumen de Leyes, Real Decretos Legislativos, Reales Decretos Leyes, Reales Decretos, Órdenes Ministeriales, Ordenanzas Fiscales, Circulares, Instrucciones, etc., que existen en esta rama del Derecho, así como su cambio y creación constante⁵. Todo lo cual tiene como

³ Algunos autores afirman que el Derecho Administrativo nació como un derecho de principios (Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 90 y ss.).

⁴ Tal y como se expondrá en el Capítulo I, punto 3, tanto la CE, LGT y LRJPAC comprenden gran cantidad de principios generales que encuadran el Ordenamiento jurídico tributario. También el art. 1.4 del CC les otorga esta función.

⁵ La autonomía del Derecho Financiero fue propuesta y defendida por el ilustre profesor SÁINZ DE BUJANDA a mediados del siglo pasado. Para abordar dicha tesis el autor sostuvo que "el Derecho financiero es el conjunto de normas de derecho objetivo y de principios en que esas normas se inspiran que regulan la actividad financiera" y por ello, "al regular o encauzar una actividad pública, inspirada en principios político-sociales, que utiliza medios económicos y que se encamina a la consecución de fines de interés general" merece la existencia autónoma esta rama del Derecho (Fernando SÁINZ DE BUJANDA, "Concepto y naturaleza del Derecho Financiero. El problema de su autonomía", *Publicaciones de la Academia*

consecuencia que se produzcan en muchas ocasiones choques, contradicciones o solapamientos normativos que tienen que resolverse aplicando principios y reglas jurídicas.

Este sistema de PGD en el ámbito tributario no sólo sirve para dar luz a eventuales conflictos o disfunciones en la aplicación de las disposiciones normativas, sino que también, como se verá más adelante, sirve para que los Jueces y Tribunales puedan restablecer los necesarios contenidos de la Justicia. Y dado que la Administración Tributaria posee potestades discrecionales, los principios generales también servirán de mecanismo de control de su actividad. Sea ésta normativa o no.

A continuación se van a exponer los distintos principios jurídicos que dan el marco, la base y el fundamento al Ordenamiento jurídico tributario, amén de otros valores superiores como los citados en el artículo 1.1 de la Constitución Española. Para exponer estos PGD se atenderá primero a los principios que recoge la *Lex Superior* y que delimitan nuestra disciplina jurídica. Nos referimos, claro está, a los establecidos en el artículo 31 y que, junto a una breve referencia de los principios constitucionales que refieren a las Haciendas Locales⁶,

Valenciana de Jurisprudencia y Legislación, Ilustre Colegio de Abogados de Valencia, 1948, págs. 8 a 11).

⁶ Este planteamiento de estudio general de principios constitucionales que impregnan el Derecho Financiero y Tributario, viene como consecuencia de la sintonía personal con la opinión del profesor GARCÍA DE ENTERRÍA según la cual la Constitución "exige que en cualquier decisión del poder público se hagan presentes los valores superiores del Ordenamiento jurídico

nos darán la base para el estudio del control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales con motivos estrictamente financiero-tributarios. Seguidamente se mencionarán, expondrán y analizarán los PGD constitucionalizados en el artículo 9.3 de la Constitución que, establecidos para los Poderes Públicos, afectan a la Administración Local en su actuación normativa de carácter tributaria. Por último, se hará también una referencia y análisis de los principios generales de la potestad sancionadora que afecta a la actividad administrativa local cuando de un procedimiento sancionador tributario se trate⁷.

Esta aparente diversidad de principios constitucionales que confluyen en el ámbito tributario (y específicamente en materia de régimen local), no significa diferencia ni semejanza sino variedad en la unidad⁸. En efecto, la Constitución asegura una unidad del

que formula su artículo 1.º, como los menores, presentes cada uno en las distintas ramas del Derecho y en todas y cada una de sus instituciones", en "¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota", *Revista de Administración Pública*, nº 124, 1991, pág. 225.

⁷ El artículo 208 de la LGT establece que "el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el Título III de esta Ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente". Asimismo, el Capítulo I, del Título IV, de la LGT, establece y regula los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria. Dicha separación, entendemos, justifica la dedicación de un Capítulo específico a éstos.

⁸ El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 21 de abril de 1989, definió los principios jurídicos como "la atmósfera en que vivimos jurídicamente, el aire que respiran las normas" dando así sentido a la unidad del Ordenamiento sobre la base de una atmósfera y aire que representan la variedad de

Ordenamiento basada esencialmente en un orden de valores y no en simples reglas o regulaciones estancas de materias inconexas. Siguiendo a GARCÍA DE ENTERRÍA⁹, la unidad del Ordenamiento es, sobre todo, una unidad material de sentido, expresada en unos Principios Generales del Derecho, que o al intérprete toca investigar y descubrir (sobre todo, naturalmente, al intérprete judicial, a la jurisprudencia), o la Constitución los ha declarado de manera formal, destacando entre otros, por la decisión suprema de la comunidad que la ha hecho, unos valores sociales determinados que se proclaman en el solemne momento constituyente como primordiales y básicos de toda vida colectiva. Por ello, argumentará el autor, ninguna norma subordinada -y todas lo son para la Constitución- podrá desconocer ese cuadro de valores básicos y todas deberán interpretarse en el sentido de hacer posible con su aplicación el servicio, precisamente, a dichos valores.

Como quiera que el Derecho Financiero y Tributario es un conjunto de normas de derecho objetivo y de principios en que esas normas se inspiran, su estudio, en palabras de SÁINZ DE BUJANDA, “no consiste sólo en un conglomerado de preceptos positivos; requiere, además, la existencia de criterios definidores e

principios jurídicos, en nuestro caso, principios jurídicos constitucionalizados.

⁹ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2006, págs. 103 y 104.

interpretativos de rango fundamental que impriman unidad y armonía a los mandatos de la Ley”¹⁰.

Por todo ello deberemos atender a estos principios jurídicos constitucionalizados para poder, a través de su estudio y aplicación coordinada y ponderada, tener delimitado el marco de máximo rango tributario y poder así enfrentarnos de forma fundada y solvente a la juridicidad de las Ordenanzas Fiscales dictadas por los Municipios, pues, como acertadamente afirma RODRÍGUEZ ARANA “los principios generales son criterios inspiradores de nuestra disciplina. De este modo, los principios generales, que son la esencia del Ordenamiento, siempre nos ayudarán a realizar esa fundamental tarea de asegurar y garantizar que el poder público en todo momento se mueve y actúa en el marco del Derecho”¹¹.

Por todo lo expuesto se ha estimado procedente, junto con el estudio e investigación de estos principios constitucionales referidos a las Haciendas Locales, exponer y analizar distintos fundamentos jurídicos aplicados en los Juzgados y Tribunales cuando resolvían un recurso contencioso-administrativo o la cuestión de ilegalidad de la

¹⁰ Fernando SÁINZ DE BUJANDA, "Concepto y naturaleza del Derecho Financiero. El problema de su autonomía", cit., pág. 6.

¹¹ Jaime RODRÍGUEZ ARANA, "El Derecho Administrativo global: un derecho principal", *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 76, 2010, págs. 51. Siendo esta cita de referencia al Derecho Administrativo entendemos que es directamente trasladable al Derecho Financiero y Tributario que, aunque autónomo, guarda indudables paralelismos con éste.

Ordenanza Fiscales tal y como prevén los 27.1, 123 y ss. de la LJCA. Si bien, junto con el estudio de estos motivos jurídicos, se cree necesario poner de manifiesto que, como afirma Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ “la censura del juez administrativo a la actuación administrativa deberá limitarse a términos estrictamente jurídicos. Sólo invocando el Derecho y en nombre del Derecho podrá el juez reprochar algo a la Administración, no en el terreno político o de la valoración política o de oportunidad en que las decisiones se adopten”¹² y, además, como también opina David BLANQUER sobre el control de las normas reglamentarias, “quien ejerce ese control no puede suplantar o sustituir a quien es el titular de la potestad reglamentaria”¹³, pues no cabe “imponer por vía de condena una nueva redacción del texto reglamentario”¹⁴.

¹² Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo II*, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 595. En idénticos términos se expresa CORDÓN MORENO al afirmar que “el control que realizan los tribunales es de legalidad, no de oportunidad, porque la función de juzgar que constitucionalmente tienen asignada consiste única y exclusivamente en la aplicación (previa la interpretación en su caso) del Derecho al caso concreto” (Faustino CORDÓN MORENO, “El control judicial del uso por la Administración de sus facultades discrecionales”, *Revista jurídica de Castilla y León*, nº 1, 2003, pág. 145).

¹³ David BLANQUER, *El control de los Reglamentos arbitrarios*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 158.

¹⁴ STS de 3 de marzo 1993 (Aranzadi 1368).

CAPÍTULO I: LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

1. Introducción

Los Principios Generales del Derecho puede que sea uno de los contenidos más tratados en las Ciencias Jurídicas. Desde la Filosofía y la Teoría General del Derecho hasta cualquier rama del Derecho aplicado podemos ver manuales y tratados que abordan esta materia de forma general y, en ocasiones, de forma pormenorizada, analizando principios jurídicos desde un punto de vista teórico-práctico. Disciplinas jurídicas del Derecho Público como el Derecho Administrativo¹⁵ y el Derecho Financiero y Tributario¹⁶, también han tenido por objeto el estudio y desarrollo doctrinal en profundidad de esta materia dado que la propia Constitución Española los contempla de forma expresa (art. 9.3, 14, 25, 31.1 CE, entre otros) y tácita en su

¹⁵ Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, *Principios de Derecho Administrativo General*. Tomo I y II, Editorial IUSTEL, 2009. Margarita BELADIEZ ROJO, *Los principios jurídicos*, Aranzadi, Pamplona, 2010. María Jesús GALLARDO CASTILLO, *Los principios de la potestad sancionadora -teoría y práctica-*, Iustel, Madrid, 2008, entre otros.

¹⁶ Rafael CALVO ORTEGA, *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Aranzadi, Pamplona, 2012. Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcia Pons, Madrid, 2011. Ana María JUAN LOZANO, *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons-IEF, 1993, entre otros.

mandato previsto en el artículo 103.1¹⁷, por cuanto establece que la Administración Pública sirve y actúa con “sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”¹⁸.

También, y no por ello menos importante, el artículo 1.1 de nuestro Código Civil vigente establece que “Las fuentes del Ordenamiento jurídico español son la Ley, la Costumbre y los Principios Generales del Derecho”, siendo este precepto aplicable a todas las disciplinas jurídicas no sólo por su literalidad, sino también por la aplicación supletoria en materia de otras Leyes que preceptúa el artículo 4.3 del citado código. En lógica armonía con lo expuesto, el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando fija el sistema de fuentes del sistema tributario, establece en su apartado 2 que “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos de derecho común”. Todo ello amén de los principios jurídicos específicamente tributarios previstos en la CE, LGT y normas de desarrollo del sistema tributario español.

¹⁷ La STC 85/1983, de 25 de octubre, afirmó que “el art. 103 de la CE es aplicable a todas las Administraciones Públicas”.

¹⁸ La mayoría de la doctrina ha entendido que la referencia al Derecho de esta previsión constitucional es en clara referencia a los Principios Generales del Derecho (Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo I*, Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 91 y 92). También la Jurisprudencia ha concluido que esta cita constitucional tiene como finalidad dar entrada a la aplicación directa de los principios jurídicos a la hora de controlar la actividad de las Administraciones Públicas (SSTS de 2 de febrero de 1981, 30 de abril de 1988 y 16 de mayo de 1999).

Este estudio conjunto y constante desde varias ramas del Derecho no ha conseguido, sin embargo, que los Principios Generales del Derecho sean pacíficos en su definición, concreción y ámbito de actuación. De hecho, aún hoy en día resulta compleja¹⁹ la delimitación de su concepto, a la vez que ha sido y es variable su grado de aceptación en función de las diversas concepciones jurídico-filosóficas que se tengan del Derecho.

2. Referencia Histórica a los Principios Generales del Derecho

Una buena manera de comenzar la comprensión y análisis de los PGD en el marco jurídico actual es acudir a su referencia histórica. Con ella podremos tener una visión completa de su origen y formación, a la vez que nos sirva para comprobar cómo ha sido una constante en la formación y aplicación del Derecho, ya sea de forma expresa en su contemplación en los diversos textos legislativos o como objeto de reflexión ante su ausencia en momentos de positivismo extremo. No en vano, algunos autores de posiciones positivistas²⁰ acabaron reconociendo la necesidad de un sistema de

¹⁹ Si por principio se entiende tal y como establece la tercera acepción del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española “Base, fundamento, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurriendo en cualquier materia”, los principios jurídicos sólo pueden ser la base, fundamento origen y razón fundamental del Derecho. Y de ahí viene, precisamente, su compleja definición.

²⁰ Un claro ejemplo de este reconocimiento lo representó Norberto BOBBIO. En *Tavola rotonda sul positivismo giuridico* (Pavia, Milán, Giuffrè, 1966,

principios que supliera las incertidumbres o lagunas legislativas y sirvieran éstos como fuente de Derecho e interpretación. Así pues, y dejando al margen el Derecho Romano que se comentará más adelante, comenzaremos la exposición analizando la referencia histórica de los PGD durante la Edad Media.

En aquella época el Derecho encontraba su fundamento en el Derecho Natural. Era la Ley Natural, como orden dado por Dios y fuente de toda norma, donde debía reflejarse todo Ordenamiento jurídico establecido por el hombre. En palabras de CORTS GRAU "aunque propiamente son Leyes naturales todas las que rigen la Creación, entendemos aquí por Ley Natural la misma Ley eterna en cuanto afecta a los hombres y cuenta con ellos en cuanto rige los actos humanos"²¹ y continúa el autor "el orden jurídico viene así a engranarse en el orden universal, y el hombre colabora, participa de

pág. 73) el autor afirma "admito que el positivismo está en crisis, no sólo como ideología y como teoría, como por otra parte, yo mismo había admitido, sino incluso como modo de acercarse al derecho. He comenzado diciendo que el positivismo nace como decisión científica. Permítaseme reconocer ahora que detrás de esta elección o decisión científica se esconde una exigencia política. Políticamente, el positivismo supone la aceptación del statu quo. Y en cuanto tal, está sujeto como todas las decisiones a sufrir los altibajos de la historia (...) Y de ahí que la concepción positivista resulte buena o mala, según que se considere buena o mala la situación a conservar", y concluye "Habíamos venido con la idea de concluir: ha muerto el positivismo, viva el positivismo. Creo que vamos a salir exclamando: Ha muerto el positivismo jurídico, viva el iusnaturalismo".

²¹ José CORTS GRAU, Curso de Derecho Natural, Editora Nacional, Madrid, 1970, pág. 256.

ese orden. Nuestra razón es la causa segunda de la moralidad y de la justicia, cuya causa primera es la Ley eterna"²².

Posteriormente, durante el siglo XVIII, fue la razón la que desplazó a Dios en el fundamento del Derecho²³. Los principios jurídicos establecidos por el Derecho Natural eran, como exponía DE RUGGIERO, “el conjunto de reglas jurídicas dictadas por la razón humana que reposan en la naturaleza del hombre, y que, surgiendo de la conciencia colectiva de los pueblos, se imponen a la universalidad. Son reglas que reveladas por la razón preceden al Derecho positivo, que basadas en la naturaleza humana tienen carácter universal y no particular, como los derechos constituidos, que, representando la justicia perfecta, constituyen el ideal de lo justo y son el modelo en que debe inspirarse toda legislación positiva”²⁴.

Con la llegada del siglo XIX, surgió el afán codificador y se instauró el positivismo jurídico como identificación del Derecho con el Ordenamiento jurídico positivo del Estado. El concepto positivista del Derecho se coordinó inicialmente con otras dos notas igualmente decisivas: el extremo formalismo y la dimensión coactiva del mismo²⁵.

²² *Ibidem*.

²³ Margarita BELADIEZ ROJO, *Los principios jurídicos*, ob. cit., pág. 23.

²⁴ Roberto DE RUGGIERO, *Instituciones de Derecho Civil. Tomo I*, Reus, Madrid, 1929, pág. 17.

²⁵ Jesús BALLESTEROS, *Sobre el sentido del Derecho*, Tecnos, Madrid, 2001, pág. 45.

Este primer positivismo jurídico nació muy influenciado por representantes de la filosofía moderna como HOBBS²⁶, SPINOZA²⁷ y ROUSSEAU.

Pronto el planteamiento codificador como derecho escrito y única fuente del mismo, fue consciente de que no podía contemplar todas las situaciones jurídicas y dar respuesta con normas escritas a todos supuestos que se daban en la sociedad. Por ello, surgieron los primeros códigos que hacían referencia a los Principios Generales del Derecho: el Código Civil australiano de 1811²⁸, el Código Albertino

²⁶ En la obra *Leviathan*, capítulo XXVI, este autor afirma que: "1° Nada puede reputarse injusto, si no es contrario a la Ley. 2° Nadie puede hacer Leyes, sino el Estado. Tampoco puede nadie abrogar una Ley, sino el soberano. 3° El soberano de un estado no está sujeto a las Leyes civiles ya que puede liberarse de ellas. 4° Las Leyes de la naturaleza (equidad, justicia, gratitud...) no son propiamente Leyes, sino cualidades de que disponen los hombres. Desde el momento en que un estado queda establecido existen Leyes, no antes".

²⁷ Este autor, en su obra *Ética demostrada según el orden geométrico*, afirma que "en la sociedad civil, por acuerdo de todos, se establece qué es lo bueno y qué es lo malo y cada uno se obliga a obedecer al Estado".

²⁸ Dicho texto legal, vigente en la actualidad, establece en su artículo 7 "si no se puede decidir un caso jurídico ni según la literalidad de la Ley, ni según el sentido natural de la misma, entonces debe ser tenido en cuenta lo determinado por la Ley en casos análogos y los fundamentos de otras Leyes semejantes. Si resultare aún dudoso el caso, debe ser decidido, de acuerdo con las circunstancias cuidadosamente recogidas y reflexivamente ponderadas, según los principios del Derecho Natural".

(Código Civil del Piamonte de 1837²⁹), Código Civil italiano de 1865³⁰ y el Código Civil Portugués de 1867³¹.

Por lo que respecta a nuestro Código Civil de 1889, en su redacción original (Gaceta de Madrid nº 206, de 25 de julio de 1889), el artículo 6 del mismo establecía que "cuando no haya Ley exactamente aplicable al punto controvertido, se aplicará la costumbre del lugar, y en su defecto, los principios generales del Derecho". No siendo esta redacción muy diferente en la forma y en el fondo de la actualmente vigente³².

Por lo que respecta al Derecho Internacional, también podemos ver muestras de su aceptación y acogimiento en el Estatuto

²⁹ Este Código establecía en su artículo 15 que "cuando el caso permanezca aún dudoso, deberá decidirse según los Principios Generales del Derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso".

³⁰ El código civil italiano de 1865 recogió en su artículo 3 que "cuando una controversia no se puede decidir con una disposición normativa precisa, se tendrán en cuenta disposiciones que regulen casos similares o materias análogas: si el caso presentase todavía dudas, se decidirá según los Principios Generales del Derecho".

³¹ Este código establecía en su artículo 16 que "si las cuestiones sobre derechos y obligaciones no pudieran ser resueltas ni por el texto de la Ley, ni por su espíritu, ni por casos análogos previstos en otras Leyes se decidirán conforme circunstancias especiales por los Principios de Derecho Natural".

³² La referencia actual a los PGD la encontramos en el artículo 1.1 del CC que está redactado en los siguientes términos: "Las fuentes del Ordenamiento jurídico español son la Ley, la costumbre y los principios generales del derecho".

de la Corte Permanente de Justicia Internacional de la Haya de 13 de diciembre de 1920³³, el cual, establece en su artículo 38 que tras los convenios internacionales y la costumbre internacional, la Corte aplica "los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas". Posteriormente, la Carta de las Naciones Unidas de 26 de junio de 1945, confirmó en su artículo 92 la aplicación de los PGD cuando estableció que "La Corte Internacional de Justicia será el órgano judicial principal de las Naciones Unidas; funcionará de conformidad con el Estatuto anexo, que está basado en el de la Corte Permanente de Justicia Internacional, y que forma parte integrante de esta Carta". El artículo 38.1.c) del Estatuto anexo recogía la citada aplicación.

Por último, y como fuente suprema y directa de nuestro Ordenamiento jurídico actual, la Constitución Española de 1978 se decantó por un modelo de valores y principios más que por un conjunto de regulaciones inconexas de instituciones públicas y derechos individuales. De hecho, nuestra doctrina considera que nuestra Constitución ha establecido un Ordenamiento de principios³⁴

³³ Este instrumento internacional fue ratificado por España en fecha 30 de agosto de 1921.

³⁴ Véase Luis DIEZ-PICAZO y Antonio GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil, Volumen I*, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 142, donde estos autores afirman que "la Constitución positiviza en realidad los principios superiores del Ordenamiento, que, si bien tienen distinta naturaleza (principios políticos, de Derecho natural, económicos legales como los del art. 9º), todos tienen en común poseer el máximo rango". Luis LÓPEZ GUERRA y otros autores, *Derecho Constitucional, Vol. I*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 31 y 32, afirma "la Constitución es un conjunto coherente de preceptos; y esta

del que no escapa el Derecho Público tal y como, entendemos que con acierto, afirma la jurisprudencia del Tribunal Supremo cuando de forma reiterada y constante dispone que “los principios generales del derecho forman parte del Ordenamiento jurídico español, en general (art. 1.1 y 1.4 CC) y muy especialmente del Ordenamiento jurídico administrativo, al que frecuentemente se le ha calificado de "principal", por la importancia y trascendencia que en él tienen tales principios. El Derecho Administrativo es en gran medida desde sus comienzos, y lo sigue siendo en la actualidad, decantación de principios generales del Derecho efectuada por la jurisprudencia”³⁵.

Por todo lo expuesto, podemos comprobar cómo los PGD han formado parte del devenir de la Ciencia jurídica y, aún hoy en día, su concepción y grado de aplicación está sujeto a debate doctrinal del que no escapa, por supuesto, el Derecho Financiero y Tributario.

3. Referencia a los PGD en la legislación estatal vigente

La referencia y aplicación de los principios jurídicos en el Derecho Público actual es abundante. Como se ha citado anteriormente, tanto la doctrina como la jurisprudencia han recurrido a ellos en innumerables ocasiones dado su carácter informador,

coherencia deriva de que sus mandatos responden a unos criterios comunes ordenadores y estos criterios se concretan en los “valores” del art. 1.1 y los “principios” de los art. 9.3; 27.2; 103; 117.5”, entre otros.

³⁵ SSTs de 15 de abril de 2002, número de recursos 9281/1996, 77/1997 y 10381/1997. Ponente: Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO.

interpretativo e integrador. Por ello vamos a proceder a su consideración y constatación actual desde un punto de vista jerárquico³⁶ (atendiendo a su fuerza normativa analizaremos los PGD establecidos en la Constitución Española), desde un punto de vista de aplicación general en el Derecho Administrativo (atendiendo a la Ley dictada en ejecución del mandato constitucional previsto en el art. 149.1.18^a que recoge las Bases del Régimen Jurídico de todas las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), así como desde el Derecho Financiero y Tributario (atendiendo a la Ley General Tributaria).

3.1 La Constitución

Si de fuerza normativa se trata, debemos comenzar por nuestra Ley Fundamental pues la misma es, tal y como se le ha venido a denominar, la Ley de Leyes. La Constitución Española es un texto eminentemente principal, y por ello podemos citar gran cantidad de referencias a principios jurídicos³⁷ en su articulado.

³⁶ Coincidimos con GARCÍA DE ENTERRÍA que "la supremacía de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y en la validez del Ordenamiento en su conjunto, obligan a interpretar éste en cualquier momento de su aplicación -por operadores públicos o por operadores privados- en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, tanto los generales como los específicos referentes a la materia de que se trate" (Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 101).

³⁷ Participamos con BELADIEZ ROJO en que "los valores jurídicos de una comunidad son los principios jurídicos" por ello, "que la Constitución califique como valores y no como principios las ideas recogidas en su artículo 1.1 no quiere decir que esté configurando una nueva fuente del

A tal efecto: el artículo 1.1 “la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”; el artículo 9.3 fija los principios de “legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos”; para la extradición se atenderá al “principio de reciprocidad” según el art. 13.3; en el art. 25.1 se establece el principio de legalidad penal; el 27.2 contempla los “principios democráticos de convivencia y a los derechos y libertades fundamentales”; en el ámbito tributario tenemos el art. 31.1 que establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”; el Capítulo III, de Título I, regula los “Principios rectores de la política social y económica”; el art. 53.2 preceptúa los principios de “preferencia y sumariedad” para recabar la tutela de las libertades y reconocidos en el art. 14 CE y la Sección 1ª. del Capítulo II, ante los Tribunales ordinarios; el art. 103 en su apartado 1 relaciona los principios de la actuación de la Administración Pública, “eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación”, en el apartado 3 fija los principios de acceso a la función pública “mérito y capacidad”; el art. 116.6 hace referencia al “principio de

Derecho” (Margarita BELADIEZ ROJO, *Los principios jurídicos*, ob. cit., pág. 196 y 197).

responsabilidad de Gobierno”; en el art. 117.5 se establece el “principio de unidad jurisdiccional” como base de la organización y funcionamiento de los Tribunales; en cuanto al Ministerio Fiscal, el art. 124.3 le refiere los “principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica y con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad”; en cuanto a los bienes de dominio público, el art. 132.1 les reconoce los “principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación”; el art. 135 establece el “principio de estabilidad presupuestaria”; el art. 138.1 recoge el “principio de solidaridad” entre las diversas partes del territorio español que garantiza el Estado; las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera con arreglo a los “principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles” tal y como cita el art. 156.1.

En definitiva, y como se ha relacionado, nuestra Carta Magna establece principios jurídicos para la mayoría de ámbitos e instituciones que contempla, y como norma supralegal a la vez que fundamental, estos principios quedan fuera de la disponibilidad de los Poderes Públicos en su actuación ordinaria, y por ello deberán respetarlos y observarlos en el ejercicio de sus funciones.

3.2 La Ley de Régimen Jurídico de la Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

Atendiendo al ámbito de la legalidad administrativa y de aplicación general, su norma básica, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, comienza su exposición de motivos haciendo referencia a los principios que inspiran la actuación administrativa (Título IV CE), y realiza hasta diecinueve referencias a los mismos.

En cuanto al texto normativo, su artículo 3 denominado “Principios generales”, hace una relación expresa y extensa de los mismos al afirmar que “Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”. También hace referencia a otros principios generales sobre sus relaciones: “cooperación”, “colaboración”, “eficiencia” y “servicio a los ciudadanos”, y finalmente hará referencia a los principios de “transparencia” y “participación” para sus relaciones con los ciudadanos. El artículo 4 regula las relaciones entre las Administraciones Públicas y hace referencia a los principios de “lealtad institucional” y “cooperación”. El Capítulo I, del Título II que versa sobre los órganos de las AAPP,

se denomina “principios generales y competencia”. Durante el procedimiento administrativo, la Ley impone al instructor la obligación de adoptar las medidas necesarias para lograr el pleno respeto a los “principios de contradicción y de igualdad de los interesados en el procedimiento” en el art. 85. En los medios de ejecución forzosa, el art. 96.1 se contempla el “principio de proporcionalidad”. Para la revocación de actos de gravamen o desfavorables se establece, entre otros, el límite de que sea contrario al “principio de igualdad”, art. 105.1. El Título IX recoge el conjunto de principios que regula el procedimiento sancionador, a saber: principio de “legalidad”, “irretroactividad”, “tipicidad”, “responsabilidad”, “proporcionalidad”. También se establecen los “principios de la responsabilidad” patrimonial de la Administración en el art. 139.

Todos esos principios previstos expresamente no agotan la relación de los mismos en la LRJPAC, también constan otros como el de “acceso permanente”, “principio de defensa”, “principio de información” y el de “responsabilidad de las Administraciones Públicas y del personal a su servicio” citados indirectamente en el art. 35 y el recogido en art. 110.3 que reza “los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado” que es el reflejo del PGD que afirma que nadie puede alegar su propia torpeza. Por último el art. 133 que dispone que “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del

sujeto, hecho y fundamento” es una manifestación del principio de *non bis in idem*³⁸.

De nuevo podemos comprobar el gran volumen de principios previstos en la Ley administrativa citada, y que pone de manifiesto la importancia que para el legislador tienen como fuente normativa.

3.3 La Ley General Tributaria

Por último, y al objeto específico de lo que afecta a este trabajo de tesis doctoral, vamos a citar los principios generales previstos en la LGT.

Conviene comenzar citando la introducción de la exposición de motivos que reza del siguiente modo “la Ley General Tributaria es el eje central del Ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales”, además reconoce que la anterior LGT (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) "estaba pendiente de una revisión en profundidad de la citada Ley para adecuarla a los principios constitucionales" que la actual LGT ha venido a recoger expresamente como así indica su primer artículo³⁹. A tal efecto, dicho

³⁸ Este PGD tiene su origen en GAYO, Digesto Libro L, Título XVII, 57, que afirmaba *bona fides non patitur ut bis idem exigatur*. También conocido como *nemo debet bis vexari pro una et eadem causa*.

³⁹ La exposición de motivos refiere a las Sentencia del Tribunal Constitucional que ha manifestado que “el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen

precepto dispone que "esta Ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español", siendo sintomático que la propia LGT cite antes a los principios que a las normas jurídicas generales.

Además de esta referencia reguladora, el artículo 2 otorga una misión potencial a los tributos cual es "atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución", por lo que los principios constitucionales se convierte en una de las finalidades⁴⁰ de los tributos y no en un instrumento de interpretación o integración como suele ser habitual.

En cuanto a la ordenación y aplicación del sistema tributario, el artículo 3 hace un elenco de principios: los de ordenación, tales como "la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad,

jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles" (STC 116/94, de 18 de abril), y también que "la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14.^a y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado" (STC 192/2000, de 13 de julio).

⁴⁰ Un claro ejemplo es el principio de distribución de la renta establecido en el art. 40 CE que establece que "los Poderes Públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica".

progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad"; y los de aplicación del sistema, "principios de proporcionalidad⁴¹, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales". Por lo que respecta a la potestad sancionadora tributaria, la LGT remite a los principios de la regulación administrativa en su artículo 178, no sin antes reafirmar la aplicación de los siguientes "legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general". El art. 179 impone el "principio de responsabilidad" en materia de infracciones tributarias. El 180 cita el principio de no concurrencia de sanciones tributarias (análogo comentario merece que su homólogo art. 133 LRJPAC) y el art. 219.1 para la revocación de actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, que prohíbe la misma en los casos que sea contraria al "principio de igualdad" (igual que su homólogo art. 105.1 LRJPAC).

Por todo lo expuesto, podemos concluir que tanto las fuentes de aplicación directa del Derecho Financiero y Tributario (CE y LGT), como la supletoria (LRJPAC), están repletas de principios jurídicos que despliegan su eficacia y función sobre el resto del Ordenamiento jurídico de dicha disciplina. Y por lo que a este trabajo interesa, tendrán una función esencial y fundamental a la hora del

⁴¹ Este principio general será reiterado en el art. 169.1 LGT para las actuaciones de embargo de bienes y derechos.

control jurisdiccional de la producción normativa de la Administraciones Públicas, concretamente, de las Haciendas Locales.

4. Concepto de Principios Generales del Derecho.

Para poder llegar a la comprensión de lo que puede entenderse por PGD, resulta del todo procedente comenzar por acudir a la definición de "principio" que establece el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española.

Las diferentes acepciones gramaticales del término principio son:

"1. Primer instante del ser de algo. 2. Punto que se considera como primero en una extensión o en una cosa. 3. Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia. 4. Causa, origen de algo. 5. Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes"⁴².

De lo definido por la RAE queda claro que los principios se refieren a:

⁴² *Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española*, Espasa Libros, 22^a edición, 2001.

- La primera manifestación del ser de algo: "primer instante", "punto primero... de una extensión o en una cosa" y "origen".
- El apoyo principal sobre la que se soporta, descansa y justifica la existencia de algo: "base" "razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia".
- Motivo o razón de algo: "causa, origen de algo".
- Por último, "cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias".

En definitiva, y desde su concepto general, podemos entender que los principios de algo son la primera manifestación de su ser, razón y justificación de su existencia y de donde proceden, en el caso de las ciencias, las primeras proposiciones o verdades fundamentales objeto de estudio de la misma.

Estatuida una definición gramatical de principio, y siendo nuestro objetivo encontrar el concepto de PGD en el ámbito de la Ciencia jurídica, también resulta necesario abordar el concepto de Derecho, siendo conscientes de las dificultades que ello entraña pues,

coincidimos con el CASTÁN TOBEÑAS⁴³ en el doble orden de dificultades: las filosóficas o de método, o las nacidas de la complejidad del fenómeno jurídico, que tiene manifestaciones y aspectos muy variados.

Sin embargo, pese a esas dificultades y aun sabiendo que desde la Filosofía jurídica hay autores que creen imposible su definición, creemos necesario una aproximación a la misma, pues negar radicalmente una definición al Derecho, supondría como afirmar que la ciencia que profesamos está hueca, que se desconoce su objeto. Sería como afirmar que el jurista hace ciencia de la misma manera que un ornitólogo observando una jaula vacía.

Para poder definir el Derecho⁴⁴, debemos considerar los elementos esenciales del mismo, su idea y fin, y también tener en cuenta que debe satisfacer todos los aspectos y disciplinas del mismo, pues no sería satisfactoria una definición que no esté ordenada por un razonamiento jurídico ontológico y que no abarque todas las manifestaciones del mismo. Por ello, un buen punto de partida lo constituye lo afirmado por el jurista CELSO cuando se refiere al

⁴³ José CASTÁN TOBEÑAS, *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Reus, Madrid, 1975, pág. 60.

⁴⁴ Con el término Derecho hacemos referencia también a su concepción clásica de *Ius* pues, tal y como subraya el profesor Emilio VALIÑO “es sorprendente, pues, ver como la palabra *ius* aparte de sus supervivencias culta: juristas, jurisprudencia, etc. ha desaparecido tan radicalmente y ha sido sustituida por la voz Derecho” (Emilio VALIÑO, *Instituciones de Derecho Romano*, Pentagraf Impresores, Valencia, 1997, pág. 15).

Derecho como "el arte de lo bueno y lo justo"⁴⁵. También, otro ilustre jurisconsulto, ULPIANO, se refiere a la Justicia como "la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno su derecho"⁴⁶ y refiriéndose a los destinatarios del mismo designa a la personas en general pues "los derechos no se establecen para personas singulares, sino en general"⁴⁷, por lo que se aprecia claramente que ya desde el Derecho Romano se le atribuyen elementos de moralidad, justicia-equidad y comunidad.

Una primera aproximación en la obra de ARISTÓTELES nos viene dada en "Retórica" cuando afirma que "en cuanto a la justicia, es la excelencia por la que cada uno tiene lo suyo y de acuerdo con la norma, y la injusticia, cuando se tiene lo ajeno y contra la norma"⁴⁸. Sin embargo, su concepción más amplia y elaborada queda reflejada en el Libro V de "Moral a Nicómaco" donde hace un extenso análisis sobre justicia e injusticia. Así, este conocido y reputado filósofo afirmaba que "la justicia entendida de esta manera es la virtud

⁴⁵ ULPIANO, citando a CELSO, *Digesto* I, I, 1: "Ius est art boni et aequi". La traducción de "aequi" es equitativo, sin embargo, la mayoría de los textos jurídicos lo traducen como justo.

⁴⁶ "Justitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi" (ULPIANO, *Digesto*, I, I, 10).

⁴⁷ ULPIANO, *Digesto*, I, III, 8: "iura non in singulas personas, sed generaliter constituuntur". Manifestación esta del principio de igualdad consagrado entre otros textos normativos en: nuestra CE, artículo 1, 14 y 31.1 (para el sistema tributario); el artículo 7 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, de 1948; y el artículo 14.1 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos, de 1966.

⁴⁸ ARISTÓTELES, *Retórica*, Alianza Editorial, Madrid, 1998, pág. 96.

completa. Pero no es una virtud absoluta y puramente individual; es relativa a un tercero⁴⁹, y esto es lo que hace que las más de las veces se la tenga por la más importante de las virtudes (...) Es completa porque el que la posee puede practicar su virtud con relación a los demás, y no sólo a sí mismo. Muchos pueden ser virtuosos con relación a su misma persona e incapaces de virtud respecto a los demás"⁵⁰.

Para ARISTÓTELES, en definitiva, la justicia (virtud) consiste en conseguir el término medio entre lo mucho y lo poco, el exceso y el defecto, etc., "lo justo es entonces un medio entre extremos desproporcionados, porque lo proporcional es un medio, y lo justo es lo proporcional (...) lo injusto lo que está fuera de la proporción, lo cual puede ser en más y en menos"⁵¹. Por ello, entenderá este autor que la función del Juez es restablecer la igualdad "el juez iguala las cosas, y podría decirse que teniendo delante de sí una línea cortada en

⁴⁹ En este punto, Aristóteles se acerca a lo establecido en el Digesto, XXIII, III, 6 que establece que "Bono et aequo non conveniat aut lucrari aliquem cum damno alterius, aut damnum sentire per alterius lucrum", es decir, no conviene a la bondad y a la equidad, o que alguno se lucre con perjuicio de otro, o que experimente daño por lucro de otro.

⁵⁰ ARISTÓTELES, *Moral a Nicómaco*, Espasa Calpe, Madrid, 1993, pág. 204 y 205. La relación del Derecho con la virtud fue encumbrada por TOCQUEVILLE al afirmar que "después de la idea de la virtud, yo no conozco idea más bella que la de los derechos, o más bien, ambas ideas se confunden. La idea de los derechos no es otra cosa que la idea de la virtud introducida en el mundo político" (Alexis de TOCQUEVILLE, *De la Democracia en América*, I, 2ª parte, Cap. VI).

⁵¹ *Ibíd.*, pág.210 y 211.

partes desiguales y cuya porción mayor excede de la mitad, el juez quita la parte que excede de la mitad, y la añade a la porción pequeña. Cuando el todo ha sido dividido en dos partes completamente iguales, entonces cada uno de los litigantes reconoce que tiene la parte que le debe corresponder, es decir, que tiene cada uno una parte igual⁵².

En "El tratado de la República" de CICERÓN, podemos ver distintos enunciados sobre su sentido de la justicia en los que, partiendo de filósofos clásicos, como Platón y Aristóteles, decía que éstos "han dicho muchas cosas acerca de la justicia, de la que hacían brillantísimo retrato. Es una virtud, decían, que da a cada uno lo que le pertenece, y mantiene en todo estricta equidad"⁵³, por ello, concluye que "la justicia nos manda, respetar a todos, velar por los intereses del género humano, dar a cada uno lo que le pertenece, no tocar a cosas sagradas, propiedades públicas ni ajenas"⁵⁴.

LARENZ define el Derecho como "el orden de la convivencia humana bajo la exigencia de justicia que en cada momento se sabe vinculante en una determinada comunidad jurídica"⁵⁵. Como puede

⁵² *Ibíd.*, pág. 213 y 214.

⁵³ Marco Tulio CICERÓN, *Tratado de la República*, Porrúa S.A., México, 1997, págs. 53 y 54.

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ Karl LARENZ, *Metodología de la ciencia del derecho*, Ariel, Barcelona, 1966, pág. 159.

comprobarse, este autor vuelve a hacer referencia a la justicia y comunidad.

En la obra de KELSEN, *¿Qué es justicia?*⁵⁶, tras ir realizando planteamientos de lo que el autor denomina "Justicia absoluta" y llegar a la conclusión de que no se puede dar una definición de ésta, sí que reconoce, empero, la existencia una "Justicia relativa" y termina su ensayo afirmando que "la Justicia, para mí, se da en aquel orden social bajo cuya protección puede progresar la búsqueda de la verdad. Mi Justicia, en definitiva, es la de la libertad, la de la paz; la Justicia de la democracia, la de la tolerancia"⁵⁷. Resultando paradójico que, un autor de posiciones relativistas⁵⁸ como KELSEN, dé finalmente su opinión sobre la Justicia basada en valores universales como la libertad, la paz, la democracia y la tolerancia. Pero sobre todo, que la reconozca en un "orden social bajo cuya protección pueda progresar la búsqueda de la verdad", pues la verdad es uno de los conceptos más discutidos por las teorías basadas en el relativismo.

⁵⁶ Ensayo basado en la conferencia de despedida del autor como miembro activo de la Universidad de California, pronunciada en Berkeley, el 27 de mayo de 1952.

⁵⁷ Hans KELSEN, *¿Qué es Justicia?*, Planeta DeAgostini, 1993, pág. 63.

⁵⁸ Hay que tener en cuenta que en el relativismo "no hay tampoco ninguna verdad absoluta, ninguna verdad universalmente válida; toda verdad es relativa, tiene sólo una validez limitada" (Johannes HESSEN, *Teoría del Conocimiento*, Espasa Calpe, 1991, pág. 76).

En mi opinión, KELSEN busca un concepto de Justicia desde un planteamiento no acertado, no es un escéptico, pero pretende definir la Justicia con parámetros de yuxtaposición y con un razonamiento que no admite ponderación. Sin embargo, tras la disertación entorno al objeto en su obra citada, de forma honesta propone una Justicia cuyos elementos determinantes no distan mucho de posturas clásicas como la de CICERÓN, y que incluso muestran ciertos paralelismos con la doctrina del PAPA JUAN XXIII en cuanto refiere a valores como la paz, la justicia, la libertad en un orden social donde pueda progresar "la búsqueda de la verdad"⁵⁹.

Otro ilustre profesor, CASTÁN TOBEÑAS, definirá el Derecho como "la ordenación de las relaciones sociales mediante un sistema de normas obligatorias fundadas en principios éticos y efectivamente impuestas y garantizadas, o susceptible de serlo por la voluntad imperante en una comunidad organizada que, a través de las decisiones y de los hechos diversos en que tales normas se traducen, regulan la organización de la sociedad y las relaciones de los individuos y agrupaciones que viven dentro de ella, para asegurar el conseguimiento armónico de los fines individuales y colectivos"⁶⁰.

⁵⁹ La Encíclica de Juan XXIII, *Pacem in Terris*, comienza diciendo "Sobre la paz entre todos los pueblos que ha de fundarse en la verdad, la justicia, el amor y la libertad".

⁶⁰ José CASTÁN TOBEÑAS, *Derecho Civil Español, Común y Foral*, ob. cit., pág. 65.

Vemos como este conocido e ilustre jurista de nuestro país, también recogerá en su definición de Derecho las notas comunes citadas al hacer referencia a "principios éticos", "comunidad organizada" y el "asegurar el conseguimiento armónico de los fines individuales y colectivos".

Por todo ello, observado el común denominador de las diferentes definiciones de Derecho a lo largo de la historia, podemos colegir del mismo que es el conjunto de normas, escritas o no⁶¹, cuya ordenación moral e imperativa regula una comunidad política y cuya orientación es la realización de la justicia.

Habiendo expuesto la definición de principio según la RAE y obtenido sus elementos determinantes –la primera manifestación de algo, razón y justificación de su existencia y de donde proceden sus primeras verdades fundamentales-, y habiendo realizado una aproximación a la definición de Derecho recogiendo sus elementos esenciales –moralidad, imperatividad, justicia y comunidad-, tenemos los presupuestos necesarios para dar una respuesta razonada y razonable al concepto PGD que sea válida históricamente, fundada jurídicamente y coherente con la praxis procesal.

⁶¹ ARISTÓTELES proponía que “La Ley es o particular o común. Llamo Ley particular aquellas normas escritas según las cuales se gobierna una ciudad; y Ley común, aquellas normas que, sin estar escritas, parecen ser admitidas por todos” (*Retórica*, ob. cit., pág. 104).

A tal efecto, entenderemos por PGD aquellos enunciados jurídicos que tienen su origen en la razón humana, cuya orientación es la justicia y que previos o establecidos en un Ordenamiento jurídico, reconocen o regulan derechos o situaciones jurídicas en una comunidad de personas.

Esta definición es válida históricamente por cuanto contiene los elementos comunes y constantes descritos por juristas de reconocido prestigio citados en sus definiciones de Derecho (Razón, Justicia y Comunidad). Además está sólidamente fundada en Derecho por cuanto coincide con el atributo esencial que le reconocen, entre otros, DIEZ-PICAZO y GULLÓN BALLESTEROS cuando reconocen que "estas normas gozan de una característica esencial: no se encuentran fundadas en la autoridad del Estado, como la Ley, ni en los usos o prácticas de determinadas fuerzas o grupos sociales, como la costumbre. Tienen su fundamento en la comunidad entera, a través de sus convicciones y creencias, de forma que es ella el auténtico poder creador de las normas que tratamos"⁶². Y como colofón también gozaría del respaldo del Tribunal de Justicia Internacional por cuanto, al juzgar los crímenes del régimen Nacional-Socialista, en el juicio de Núremberg (Nürnberg), reconoció la existencia de PGD tales como el "respeto y dignidad de la persona humana"⁶³ reconocido

⁶² Luis DIEZ-PICAZO y Antonio GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil, Volumen I*, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 141.

⁶³ En clara referencia al "ius gentium" como derecho de todos los hombres.

por las naciones civilizadas⁶⁴, que fueron el fundamento de las resoluciones dictadas en los citados juicios. Debiendo poner de manifiesto que el fundamento de este *ius gentium*, que se compone de normas e instituciones comunes a todos los pueblos, se encuentra en la razón natural.

Como ya indicó el jurista GAYO “todos los pueblos que se rigen por Leyes y costumbres, usan en parte su derecho propio, y en parte el derecho común a todos los hombres, pues el derecho que cada pueblo establece para sí, ése es el suyo propio, y se llama derecho civil, propio de la ciudad, por así decirlo; en cambio, el que establece entre todos los hombres la razón humana es observado por todos los pueblos en igual medida y se llama derecho de gentes”⁶⁵.

A partir de este concepto de PGD podemos analizar su naturaleza jurídica y, posteriormente, definir sus funciones y aplicaciones en nuestro Estado de Derecho actual.

⁶⁴ José Antonio TARDÍO PATO, *Los principios generales del Derecho*, Editorial Bosch, Madrid, 2011, pág. 47. PERELMAN, CH nos dice que la idea que dominó en tales juicios fue “que los crímenes abominables cometidos por los dirigentes de la Alemania hitleriana no podía escapar a la acción de la justicia, aunque faltaran disposiciones legales expresas, a menos que se consideraran como tales las de Derecho Internacional Público”, por ello, “para respetar el principio *nullum crimen sine lege*, afirma la existencia de un principio general del Derecho reconocido por las naciones civilizadas relativo al respeto y a la dignidad de la persona humana”, *La lógica jurídica y la nueva retórica*, Civitas, Madrid, 1979, págs. 103 y 104.

⁶⁵ Instituciones Jurídicas de GAYO, I, 1.

5. Naturaleza Jurídica de los Principios Generales del Derecho

Sin ánimo pretencioso de excluir otras aproximaciones acerca de la naturaleza jurídica de los PGD, sí vamos a intentar determinar una que nos sirva para la presente tesis, y por virtud de la misma, defender su aplicación directa en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales.

Comenzaremos acudiendo al Corpus Iuris Civilis –Digesto⁶⁶- como texto fuente del Derecho Romano. Dicho compendio normativo afirma en su libro 1º, título 1º, párrafo 10 que “los principios del derecho son esto: vivir honestamente, no hacer daño a otro, dar a cada uno lo suyo”⁶⁷. En nuestro país, fue recogido por RAIMUNDO DE PEÑAFORT en su Summa Iuris y por la Partida 3ª, Título I, Ley 3ª⁶⁸.

⁶⁶ Esta obra fue encargada por Justiniano a una comisión de juristas, presidida por Triboniano, para que redactasen las enseñanzas singulares del Derecho. Fue redactado a finales del siglo VI, y consta de 50 Libros, divididos en Título y fragmentos, extraídos de más de 1500 obras de los juristas de mayor categoría.

⁶⁷ La literalidad del principio es “Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere”.

⁶⁸ De las Siete Partidas del Rey Alfonso el sabio, glosadas por Gregorio López, del Consejo Real de las Indias, en la edición de Salamanca de 1555.

Sobre este enunciado, comenta ESCRICHE que: "los preceptos del Derecho son tantos cuantos son las Leyes; pero se distinguen con este nombre tres principios generales de que nace como de su fuente toda la doctrina del Derecho, y son: 1º vivir honestamente, «honeste vivere»; 2º no hacer mal a otro, «neminem laedere»; 3º dar a cada uno lo suyo, «suum cuique tribuere». El objeto del primero dicen, es hacer un hombre de bien; el objeto del segundo es hacer un buen ciudadano, y el objeto del tercero es hacer un buen magistrado. El primero enseña lo que el hombre se debe a sí mismo; el segundo lo que debe a los demás, y el tercero, lo que debe un magistrado a los que están sometidos bajo su jurisdicción. El primero de estos preceptos se limita a una pura honestidad, la cual puede violarse sin hacer daño a nadie cuando se hace una cosa que está permitida, pero no es conforme al decoro: "Non omne quod licet, honestum est". El segundo nos ordena que no hagamos en el comercio de la vida cosa alguna que cause daño o perjuicio a otra persona, cualquiera que ella sea, en sus bienes, en su reputación o en su cuerpo, "sive in bonis, sive in fama, sive in corpore", de modo que este concepto excluye toda violencia, toda malicia, todo fraude y, generalmente, todo lo que se opone a la buena fe. El tercero, en fin, enseña a los encargados de la administración de la justicia las reglas que deben seguir en el desempeño de sus funciones"⁶⁹.

⁶⁹ Joaquín ESCRICHE, *Diccionario razonado de legislación y Jurisprudencia*, Tomo III, Madrid, 1845, 2ª edición, págs. 338 y 339.

En definitiva, el derecho civil romano nos presenta los PGD como mandatos concretos que proponen el ideal de justicia sobre la base de la persona razonable y honrada, que respeta a las otras personas y buscar un orden justo en las relaciones sociales. Es decir, desde los primeros compendios jurídicos romanos⁷⁰ se desprende que los principios del derecho eran normas jurídicas y, por lo tanto, Derecho en sentido propio⁷¹.

Esta conclusión es compartida por BELADIEZ ROJO que afirma que "parece evidente que si los principios jurídicos son fuente del Derecho; son Derecho"⁷². Más aún, apunta la autora, la mayoría

⁷⁰ GOETHE, mostraba su admiración hacia el Corpus Iuris de Justiniano afirmando que "es el libro de todos los libros y la colección de todas las Leyes: para cada caso se encuentra la sentencia más adecuada. Lo incompleto u oscuro se suple con las glosas con que los hombre más doctos han adornado la obra más excelente" (Citado en el Prólogo de Fernando REINOSO BARBERO, *Los principios generales de derecho en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Editorial Dykinson, Madrid, 1987).

⁷¹ El recurso habitual del Derecho romano a principios generales le ha hecho merecedor de haber trascendido a lo largo de los años, a la vez que mostrado su superioridad frente a otros sistemas jurídicos, como acertadamente expuso GARCÍA DE ENTERRÍA, "la superioridad de Derecho Romano sobre otros sistemas jurídicos históricos anteriores o posteriores estuvo justamente, no ya en la mayor perfección de sus Leyes (...), sino en que sus juristas fueron los primeros que se adentraron en una jurisprudencia según principios, la cual ha acreditado su fecundidad, e incluso, paradójicamente, su perennidad, y hasta su superior certeza, frente a cualquier código perfecto y cerrado de todos los que la historia nos presenta" (Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, "Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho en el Derecho Administrativo", *Revista de Administración Pública*, nº 40, 1963, pág. 202).

⁷² Margarita BELADIEZ ROJO , *Los principios jurídicos*, ob. cit., págs. 101-103.

de nuestra doctrina otorga carácter normativo de los PGD. Así, cita como ejemplos a LEGUINA⁷³, BALAGUER CALLEJÓN⁷⁴, LACRUZ BERDEJO⁷⁵, HERNÁNDEZ GIL⁷⁶, GORDILLO CAÑAS⁷⁷ y PRIETO SANCHÍS⁷⁸.

Además de estos prestigiosos profesores, tenemos autores como SUAY RINCÓN que afirma que son un determinado tipo de normas y que “lo que singulariza a los principios generales de

⁷³ Jesús LEGUINA VILLA, "Principios generales del Derecho y Constitución", *Revista de Administración Pública*, núm. 114, 1987, pág. 10.

⁷⁴ Francisco BALAGUER CALLEJÓN, *Las fuentes del Derecho I. Principios del Ordenamiento Constitucional*, Tecnos, Madrid, 1991, pág. 93, en nota.

⁷⁵ José Luis LACRUZ BERDEJO, *Elementos de Derecho Civil, I*, Bosch, Barcelona, 1982, pág. 125.

⁷⁶ Antonio HERNÁNDEZ GIL, "El Ordenamiento jurídico y la idea de justicia", discurso dado en la apertura del curso 1980-1981, de la *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*.

⁷⁷ Antonio GORDILLO CAÑAS, *Ley, principios generales y Constitución: apuntes para una relectura desde la Constitución de la teoría de las fuentes del Derecho*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1990, pág. 53.

⁷⁸ Luis PRIETO SANCHÍS, "Sobre principios y normas. Problemas de razonamiento jurídico", *Cuadernos y Debates*, núm. 49, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1992. En el mismo sentido se ha pronunciado Ángel LLAMAS GASCÓN, *Los valores jurídicos como Ordenamiento material*, Editorial Universidad Carlos III, y Boletín Oficial del Estado, 1993, págs. 203 y ss.; y José Antonio RAMOS PASCUA, *El fundamento del vigor jurídico de los principios. Dworkin frente a Esser*. En anuario de Filosofía del Derecho, Nueva Época, Madrid, 1992, pág. 270.

Derecho es que se trata de normas abiertas, tienen carácter general y expresan valores de justicia”⁷⁹.

También existen opiniones como la de BETTI que les atribuyen propiedades genéticas sobre las normas. Afirma este autor que hay que ver a los PGD “no como resultado recabado a priori de un procedimiento de sucesivas generalizaciones sino como sumas valoraciones normativas, principios y criterios de valoración que constituyendo el fundamento del orden jurídico tienen una función genética respecto a las normas singulares”⁸⁰.

Vemos, por lo tanto, que es abundante la opinión que otorga a los PGD una naturaleza normativa. Esta opinión es también apoyada desde la disciplina del Derecho Administrativo por algunas de las opiniones más autorizadas en dicha materia como, por ejemplo, GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ que afirman que “todo el Derecho, pero de manera muy particular el Derecho Administrativo, según hoy impone inequívocamente la Constitución, se constituye necesariamente sobre un sistema de principios generales del Derecho

⁷⁹ José SUAY RINCÓN, *La doctrina de los principios generales del Derecho*. Separata de Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez, Civitas, Madrid, 1993, pág. 381.

⁸⁰ Emilio BETTI, *Interpretación de la Ley y de los actos jurídicos*, Editorial de Derecho Privado, Madrid, pág. 288.

que no sólo suplen a las fuentes escritas, sino que son los que dan a éstas todo su sentido y presiden toda su interpretación”⁸¹.

En relación a los principios jurídicos tributarios contemplados en la Constitución, MARTÍN QUERALT afirmará que "son elementos básicos del Ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros –tributo, ingresos crediticios, patrimoniales y monopolísticos, Presupuesto-. El valor normativo y vinculante de tales principios y su aplicabilidad por los Tribunales de Justicia –y muy especialmente por el Tribunal Constitucional- constituyen las dos grandes innovaciones introducidas en esta materia por la vigente Constitución”⁸².

Por todo lo expuesto, podemos concluir que los PGD gozan de una naturaleza jurídica que se caracteriza por:

⁸¹ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo II*, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 91. Como dirá el primer autor citado "simplemente, se trata de recordar que el Derecho excede necesariamente de la Ley..., ese hecho elemental e incontrovertible desmorona sin más la construcción positivista y remite inapelablemente el *criterium* del Derecho a principios supraleales" (Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, "Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho en el Derecho Administrativo", *Revista de Administración Pública*, n° 40, 1963, pág. 212).

⁸² Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO, José M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 105.

- a) Ser mandatos, expresiones jurídicas o preceptos normativos que regulan situaciones jurídicas de forma general.
- b) Dado su fundamento racional, y origen esencial y genético del Derecho, permite su aplicación de forma íntegra en cada disciplina jurídica, a la vez que, en multitud de casos, de forma transversal en todo el Ordenamiento jurídico.
- c) Y por ser fuente de Derecho y tener carácter prelegal, dan sentido al resto de normas, las integran y ayudan en su creación e interpretación.

6. Clasificación de los Principios Generales del Derecho

La clasificación de los PGD ha sido también un tema muy tratado por la doctrina que ha intentado clasificar los mismos desde varios puntos de partida. Así, según su fundamento, DE CASTRO y BRAVO⁸³ establece tres tipos de PGD:

- a) Los principios de Derecho natural, estimando que era ese Derecho la base del Derecho positivo y había que informar todo el Ordenamiento jurídico del Estado.

⁸³ Federico DE CASTRO Y BRAVO, *Fuentes del Derecho e interpretación*, A.D.C., 1958, pág. 235.

- b) Los principios sociales y tradicionales, que expresan la convicción de un pueblo y que se impone a sus miembros; son creaciones del vivir de la comunidad, y, a la vez, su autoridad deriva de la misma comunidad. Las naciones van creando valores y acumulando caracteres, que dejarán su importancia y constituirán el sello de su personalidad a través de su largo vivir.

- c) Los principios políticos, que son los impulsores de toda la maquinaria del Estado y fuerza renovadora de la vida social. Son principios constituyentes que, al cambiar, determinan que las Leyes, aunque no alteren sus textos, tengan nuevo carácter y sentido.

De forma parecida expondrá GARCÍA DE ENTERRÍA que “justamente esta conversión de los preceptos absolutos del Derecho natural en criterios técnicos y tecnificables es lo que se expresa en el concepto de "principios generales del Derecho". La sustantividad de éstos, paralela a la propia sustantividad de la técnica jurídica, se manifiesta por de pronto en un hecho elemental, y es que no todos ellos son concreción de ese Derecho natural o superior, sino que éste sólo informa una parte de ellos, siendo los otros expresión del orden político concreto, y otros, en fin, y no de los menos importantes, de carácter institucional o estrictamente técnicos”⁸⁴.

⁸⁴ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, "Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho en el Derecho Administrativo", *Revista de Administración Pública*, nº 40, 1963, pág. 218.

Por otra parte, el profesor RODRÍGUEZ PANIAGUA⁸⁵ propone una clasificación de PGD:

- a) Estatales, que pueden estar expresamente formulados en el Ordenamiento jurídico; implícitos que no estando formulados pueden deducirse del mismo; institucionales, que derivan de las normas que regulan una institución y son sólo para ella; o comunes, aplicables a todo el Ordenamiento.
- b) Extraestatales o sociales, que pueden ser éticos (que requieren juicio de valor) o lógicos y científicos.

Para la autora BELADIEZ ROJO⁸⁶ la única clasificación relevante es la que otorga eficacia jurídica. En este sentido, sólo será relevante si los PGD son:

- a) Constitucionales, que son los que gozan de fuerza normativa de la Constitución, y por ello son de aplicación

⁸⁵ José María RODRÍGUEZ PANIAGUA, *Métodos para el conocimiento del Derecho*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1987, págs., 66 y ss.

⁸⁶ Margarita BELADIEZ ROJO, *Los principios jurídicos*, ob. cit., pág. 187.

frente a cualquier norma jurídica que los contradiga, cualquiera que sea el rango de ésta.

- b) No constitucionales, estos principios jurídicos tiene la fuerza que por su condición de fuente del Derecho les corresponde, y, por ello, están por debajo de la Ley y la costumbre, pero por encima del Reglamento.

Creemos que esta clasificación de los PGD en función de su fuerza normativa es un buen punto de partida para la diferenciación entre los mismos pues, además de su buen encaje jurídico, responde a una eficacia de los mismos ante una eventual impugnación de una Ordenanza Fiscal con motivo de que la misma contravenga lo fijado por uno de éstos. Sin embargo, creemos que además de la referencia a realizada a PGD constitucionales y a los que no lo son, queda pendiente la referencia de los PGD legales.

En efecto, estos principios jurídicos son los que no siendo recogidos expresamente en la Carta Magna, son recogidos por la Ley y su fuerza normativa se encontrará entre los principios superiores (principios constituciones) y PGD a los que hace referencia el Código civil en su artículo 1.1. Un buen ejemplo de estos principios lo podremos encontrar en el artículo 3 de la LGT que se denomina "principios de ordenación y aplicación del sistema tributario"⁸⁷.

⁸⁷ Este precepto dictamina en su apartado 1º que "La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad,

Junto a esta aproximación de carácter jerárquico que clasifica a los principios generales por su fuerza normativa, también entendemos muy acertada la propuesta de DWORKIN⁸⁸ que lleva a cabo una clasificación en función de su naturaleza. Para ello, este autor diferencia entre principios jurídicos y normas-regla. Los primeros establecen consecuencias jurídicas que no son automáticas, pues pueden existir otros principios aplicables y por ello dependerá del caso concreto. Puede darse, incluso, el supuesto donde un principio deba ceder ante el conflicto con otro. Sin embargo, las normas-regla son aplicables al caso en su integridad o no se aplicarán, de manera que, si se da el supuesto de hecho previsto en la regla jurídica, su consecuencia debe ser aplicada sin valoración.

Además de esta clasificación, DWORKIN va más allá y diferencia dentro de los principios generales (en sentido amplio), entre principios en sentido estricto y principios directrices. Los primeros son normas que han de ser cumplidas por justicia, equidad o alguna otra dimensión de la moralidad (por ejemplo, nadie puede

progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”, la mayoría de estos principios ya están establecidos en la CE. Sin embargo, en el apartado 2º afirma que “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”. Principios que podrán invocarse ante una infracción de los mismos por la Administración Tributaria en su actuación normativa o no.

⁸⁸ Ronald DWORKIN, *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1984.

alegar ni ampararse de los propios errores⁸⁹⁾ y pretenden establecer un derecho individual. Los principios directrices son aquellos que fijan los objetivos de mejora económica, política o social a alcanzar el Ordenamiento al que pertenecen (por ejemplo, el principio de igualdad de todos ante la Ley⁹⁰⁾).

En resumen, los principios en sentido estricto son normas cuya consecuencia jurídica debe ser valorada y aplicada en su integridad, mientras que los principios directrices buscan un resultado a obtener y pueden ser aplicados de diversas formas mientras que se busque su resultado.

De conformidad con lo expuesto hay que diferenciar entre principios generales (principios en sentido estricto y principios directrices) y reglas jurídicas. Todo ello según la siguiente clasificación:

- a) Los principios en sentido estricto, que deben ser cumplidos porque tienen una exigencia de la justicia, equidad y garantía del debido procedimiento legal, y su validez no vienen del Poder Legislativo o de la judicatura, sino que deriva de un consenso sobre su carácter que ha

⁸⁹⁾ “Nemo auditur propriam turpitudinem allegans”. Enunciado por ULPIANO en el Digesto, Libro L, Título XVII, 134.1.

⁹⁰⁾ “Quod ad ius naturale attinet omnes homines aequales sunt”, Digesto Libro L, Título XVII, 32.

sido desarrollado por los profesionales del Derecho y por la sociedad.

- b) Lo principios directrices, que son los que deben inspirar y dirigir las disposiciones normativas para la mejora política, económica y social.
- c) Y las reglas jurídicas⁹¹, que, de darse el supuesto de hecho en ellas previsto, se aplican completamente al tener ellas previstas las consecuencias jurídicas concretas.

Como complemento jurídico del todo precedente a la clasificación realizada por DWORKIN, otro ilustre jurista, ALEXY⁹², dio respuesta al eventual conflicto de principios que pudiera darse dado que, como se ha expuesto, ante un hecho concreto, podían interactuar varios principios generales que requirieran del operador jurídico una respuesta lo más justa posible.

⁹¹ Coincidimos con el profesor CASTÁN TOBEÑAS en que las reglas jurídicas “son proposiciones muy generales, en forma concisa y que tienen su origen en antiguas doctrinas o decisiones judiciales. Han gozado de especial difusión los incluidos en el Digesto de Justiniano (Libro I, Título XVII) y en nuestras Partidas (Partida VII, Título XXXIV)” y que “no se puede desconocer que ofrecen, con mucha frecuencia, un justo criterio de interpretación y facilitan la labor de los Jueces y de los profesionales, entre otras razones porque se prestan a ser fácilmente comprendidos” (José CASTÁN TOBEÑAS, *Derecho Civil Español, Común y Foral*, ob. cit., págs. 477 y 478).

⁹² Robert ALEXY, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2012, págs. 91 y ss.

A tal efecto, el autor citado propone que en esa situación los principios en cuestión deben someterse al juicio de proporcionalidad. Este juicio se divide, a su vez, en tres subprincipios que de su valoración conjunta nos dará la solución más justa para el caso concreto. Estos subprincipios son: idoneidad, necesidad y ponderación. Para dar una respuesta concreta al posible conflicto de principios jurídicos, ALEXY propondrá la realización primero del juicio de idoneidad y necesidad –el cual delimitará los mejores medios o medidas de intervención para el cumplimiento de los principios implicados- y seguidamente, el juicio de ponderación⁹³ –que nos dirá el principio que tiene mayor importancia o peso en el caso concreto analizado-.

Como última clasificación, y en íntima relación con la exposición de DWORKIN, el profesor TARDÍO PATO propone como clasificación la distinción entre principios plenos y semiplenos. En los primeros se dan las tres funciones de los PGD, a saber, informadora, interpretativa e integradora. Los segundos, sólo poseen algunas de estas funciones, “por eso las directrices pueden ser consideradas

⁹³ En este juicio de ponderación tendrá especial relevancia la equidad tal y como dispone el artículo 3.2 del CC al establecer que “la equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas”. En el Derecho Financiero y Tributario existe además una previsión expresa de la equidad como principio a la hora de distribuir la carga impositiva (art. 3.1 LGT).

como PGD semiplenos y los principios en sentido estricto como PGD plenos”⁹⁴.

7. Función de los Principios Generales de Derecho

La mayoría de la doctrina coincide en que los PGD tienen tres funciones, a saber; la función informadora, integradora e interpretativa. Es de destacar que todas estas funciones derivan de su naturaleza jurídica y de las prescripciones legislativas que las reconocen. Así, entendemos que la función informadora/normativa deviene de su propia esencia, de su fundamento en la razón humana y, por lo tanto, como justificación y fuente de Derecho. Por otro lado, la función integradora e interpretativa son funciones derivadas, es decir, no son consustanciales a su naturaleza jurídica pero están entre las mismas porque, entre otras cuestiones, así lo dispone la propia Constitución⁹⁵, así como el Código Civil⁹⁶.

7.1 Función informadora de los PGD

La función informadora de los PGD es, a nuestro entender, la más importante y nuclear. Viene expresamente recogida en el

⁹⁴ José Antonio TARDÍO PATO, *Los principios generales del Derecho*, Bosch, Madrid, 2011, pág. 116.

⁹⁵ Entre otros la previsión del 103.1 CE.

⁹⁶ Por todas, la clara referencia del art. 1 CC.

artículo 1.4 de nuestro Código Civil que establece “su carácter informador del Ordenamiento jurídico”. Algunos autores califican esta función de los PGD como fundamento del Ordenamiento jurídico⁹⁷.

El carácter vinculante que tienen los PGD de cara a ejercer su función informadora, así como su eficacia y fuerza normativa dependerá del rango de la disposición que lo acoja. Así, los PGD recogidos en la Constitución Española no sólo tendrán efectos sobre el Poder Legislativo (que tendrá que considerarlos y respetarlos a la hora de ejercer su potestad legislativa⁹⁸), sino también, y con más motivo, sobre los órganos con potestad reglamentaria que deberán observar los PGD constitucionalizados. Una infracción por parte de una norma con fuerza de Ley de algún principio contemplado en nuestra *Lex Superior*, podrá ser declarada nula⁹⁹ por el Tribunal Constitucional expulsando del Ordenamiento jurídico dicha

⁹⁷ Francisco LÓPEZ MENUDO, "Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo", *Revista de Administración Pública*, núm. 129, 1992, pág. 22. En este artículo el autor indicará que LACRUZ dice de los principios que son la "guía del legislador y contraste y medida de la justicia".

⁹⁸ El artículo 66.2 de la CE establece que “Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado”. En el Derecho Financiero y Tributario, esta capacidad legislativa queda recogida en el artículo 133 CE que fija al Estado como único con potestad originaria para establecer tributos, mediante Ley.

⁹⁹ El art. 39. Uno de la LOTC establece que “cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia”.

disposición¹⁰⁰. Por otra parte, cuando un precepto o preceptos reglamentarios contravengan la CE, también podrán ser declarados nulos por el TC cuando afecten a derechos constitucionales pero, sobre todo, será el Poder Judicial el encargado de los juicios de legalidad de normas reglamentarias.

De forma parecida actuarán los principios jurídicos que resulten positivizados en normas con fuerza de Ley, pues su rango desplegará efectos frente a todas las disposiciones de jerarquía menor y, ante una contradicción entre uno de estos principios y un Reglamento, corresponderá a los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativo declarar la ilegalidad de éste último. Siendo evidente que el control también se extenderá a su actividad no normativa.

En el ámbito del Derecho Administrativo, COSCULLUELA MONTANER ha puesto de manifiesto la importancia que tienen los PGD no constitucionales pues, además de su función informadora, tienen capacidad para controlar el ejercicio de las potestades administrativas y por ello afirma este autor que “el papel informador de los principios generales del Derecho y su función de control del ejercicio de las potestades administrativas, sitúan a los mismos en una

¹⁰⁰ Respecto de los principios constitucionalizados, el Tribunal Constitucional ha destacado tanto su fuerza normativa como su consecuente efecto derogatorio respecto de las normas preconstitucionales que se opusieran a éstos (STC de 2 de febrero de 1981).

función mucho más trascendente que la que se deduce de esta aplicación directa en defecto de normas administrativas”¹⁰¹.

Para TARDÍO PATO esta función informadora y vinculante de los PGD no previstos en la Constitución va más allá de la Administración Pública y alcanza también al Poder Legislativo. En efecto, este autor sostiene "que una norma con rango de Ley contraria a PGD no constitucionalizados puede ser todavía declarada inconstitucional por arbitraria, ya sea por no superar el juicio de racionalidad, ya sea por no superar el juicio de razonabilidad, porque nuestra Constitución proclama en su art. 9.3 la interdicción de la arbitrariedad de todos los Poderes Públicos"¹⁰². En defensa de su postura citará, precisamente, jurisprudencia de carácter tributario del Tribunal Supremo. Concretamente la Sentencia de 12 de noviembre de 1993 (RJ 1993/8437) por la que se anula un precepto reglamentario del IRPF (Real Decreto 1841/1991, y su modificación del RD 753/1992) por ser contrario al principio de enriquecimiento

¹⁰¹ Luis COSCULLUELA MONTANER, *Manual de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 129.

¹⁰² José Antonio TARDÍO PATO, *Los principios generales del Derecho*, ob. cit., pág. 121. En el Capítulo X, punto 5, de esa obra hará una brillante exposición de la importancia de los PGD en el Derecho Administrativo. En esta misma línea, citando a M. ATIENZA, dice que una Ley es irracional, en el sentido de la racionalidad jurídico-formal (que se produce cuando incurre en lagunas y contradicciones, cuando introduce criterios ajenos a la lógica), en el caso de que contradiga los principios del Ordenamiento (*Contribución a una teoría de la legislación*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 33).

sin causa¹⁰³. PGD este que ha sido invocado en ocasiones también por el TS para anular actos administrativos singulares (STS de 8 de febrero de 1983, RJ 1983/645).

Una última visión de la función informadora de los principios jurídicos nos viene de la mano de ARCE FLÓREZ-VALDÉS. Este autor elevará con esta función los PGD a la categoría "superfuente" o "fuente de las fuentes". En efecto, en su análisis del Código Civil entiende que la referencia que se hace a los principios generales les otorga este carácter y por ello afirma que "cuando los principios generales del Derecho se observan desde la óptica de su función informadora, fundamentadora del Ordenamiento jurídico, propiamente deben ser valorados como superfuentes o fuente de las fuentes. Son, en definitiva y si se quiere, una fuente mediata. La inmediata fuente del Derecho va a ser la norma que inspira o con cuyo fundamento principal se elabora la fuente próxima"¹⁰⁴.

En definitiva y citando a BOBBIO "en mi opinión los principios generales no son sino normas fundamentales o generalísimas del sistema, las normas más generales (...) para mí es indudable que los principios generales son normas como todas las

¹⁰³ Encontramos referencias a este PGD en Digesto Título I, Capítulo XXVII, 206, que establece "es injusto por Derecho Natural, que nadie se haga más rico con detrimento e injuria de otro".

¹⁰⁴ Joaquín ARCE FLÓREZ-VALDÉS, *Los principios generales del Derecho y su formulación constitucional*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 59.

otras (...) Dos son los argumentos para sostener que los principios generales son normas, y ambos son válidos: de acuerdo con el primero de ellos, si son normas aquellas que se extractan de los principios generales por medio de un procedimiento de generación sucesiva, no se ve por qué éstos no deban ser normas también (de las especies animales obtengo siempre animales y no flores o estrellas). En segundo lugar, la función para la cual se deducen y se adoptan es la misma que se lleva a cabo para todas las normas, o sea la función de regular un caso¹⁰⁵.

7.2 Función interpretativa de los PGD

La función interpretativa de los PGD tiene como consecuencia directa que el operador jurídico debe interpretar los actos jurídicos (normativos o no) de conformidad y lo más ajustado posible con los principios jurídicos. Citando a RAZ¹⁰⁶, el profesor TARDÍO PATO concluye sobre esta cuestión que ello “implica, en la mayor parte de los sistemas jurídicos, incluyendo el angloamericano, que entre dos interpretaciones de una norma siempre debe primar la más acorde con el principio de referencia. Y ello constituye un mecanismo crucial para garantizar la coherencia entre las normas que

¹⁰⁵ Norberto BOBBIO, *Teoría general del Derecho*, Temis, Bogotá, 1987, págs. 239 y 240.

¹⁰⁶ Joseph RAZ, *Legal principles and the limits of the law*, The Yale Law Journal 81, 1971-1972, págs. 839 y 840.

se refieren a una misma materia”¹⁰⁷. Es decir, para darse la función interpretativa debe existir una disposición normativa previa (pues en este caso el PGD no actúa como fundamento o fuente del Derecho), la misma debe tener al menos dos interpretaciones posibles, y ante esta oferta, el principio general actúa de seleccionador jurídico de la interpretación más conforme a Derecho. Es precisamente en esta selección donde se puede citar la elegante opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA "aquí aparecen ya los famosos principios generales del Derecho, sin cuya realidad todo ese proceso esencial de la traducción de la Ley en vida jurídica efectiva y su incesante movilidad no tendría explicación posible; sería, en rigor, una arbitrariedad de los intérpretes sin norte posible"¹⁰⁸.

Este deber de interpretar los actos jurídicos conforme a los PGD tiene una repercusión jurídica fundamental que llega incluso, tal y como defiende BELADIEZ ROJO, a otorgar un derecho subjetivo al perjudicado por la incorrecta interpretación. En palabras de esta autora “la infracción del deber jurídico de interpretar todo el Ordenamiento de conformidad con los principios generales del Derecho otorga al perjudicado por la incorrecta interpretación un derecho subjetivo reaccional o impugnatorio que le permite recurrir

¹⁰⁷ José Antonio TARDÍO PATO, *Los principios generales del Derecho*, ob. cit., pág. 140.

¹⁰⁸ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, "Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho en el Derecho Administrativo", cit., pág. 193.

para que se reconozca su derecho a que los actos jurídicos se interpreten según ordenan estas fuentes del Derecho”¹⁰⁹.

Otro autor como GIUSEPPE ZACCARIA postula que el PGD "debe convertirse en la precomprensión del intérprete del derecho positivo al aproximarse a los textos" y que "con estos valores fundamentales se miden la normatividad del Derecho y la exigencia de exactitud de la interpretación, llamada a su vez a ofrecer una contribución dinámica y relevante a la progresiva concretización de la vida de esos valores, de esos principios"¹¹⁰.

Esta función interpretadora de los PGD es aplicada por nuestro Tribunal Constitucional. Por ejemplo, la Sentencia 214/2002, en su FJ 6º, refiriéndose al principio que establece que nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas dijo:

"la Administración ha venido a beneficiarse de sus propias irregularidades, dado que ha inducido al ahora demandante de amparo a error, y a actuar dentro de un plazo que posteriormente la misma Administración consideró inaplicable"

¹⁰⁹ Margarita BELADIEZ ROJO, *Los principios jurídicos*, ob. cit., págs. 152 y 153.

¹¹⁰ Giuseppe ZACCARIA, *Razón jurídica e interpretación*, Civitas, 2004, pág. 253.

También en la Sentencia 154/2004¹¹¹, en su FJ 2º, reprocha a la jurisdicción ordinaria la aplicación contraria al principio jurídico citado, y por ello afirma:

"la decisión judicial de apreciar una excepción de caducidad, cuando la presentación de la demanda fuera del plazo legalmente previsto tiene su origen en una indicación errónea de plazos de la Administración, que no puede beneficiarse de aquel error fundando después en él la caducidad de la acción, pues entonces la parte demandante, habiendo seguido con buena fe el plazo indicado por la Administración, queda impedida para obtener un pronunciamiento judicial, con claro beneficio para la Administración que la indujo a error en su notificación, y posteriormente opone ella misma la caducidad en el acto del juicio, no resultando, en definitiva, razonable ni proporcionada ni acorde con las exigencias de un juicio justo una interpretación que prime los defectos en la actuación de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de notificar con todos los requisitos legales".

Conjugando el TC en esta Sentencia los siguientes PGD:

- a) "nemo auditur propiam turpitudinem allegans".
Enunciado por Ulpiano en el Digesto, Libro I, Título XVII, 134.1.

¹¹¹ En sentido parecido las SSTC 204/1987, 193/1992, 194/1992 y 228/1999.

b) "nemo potest venire contra factum proprium"¹¹². Enunciado también por Ulpiano en el Digesto Libro 1, Título 7, 25.

c) "Ius est art boni et aequi". Ulpiano, citando a Celso, Digesto Libro I, Título I, 1.

En este caso, como afirma el TC, la Administración no puede beneficiarse de su torpeza al fijar los plazos para impugnar sus actos, tampoco puede infringir la buena fe del administrado y quebrar la confianza legítima del mismo al seguir sus instrucciones para interponer el recurso, y también rechaza la actitud del Tribunal de no aplicar el Derecho de forma correcta y en sintonía con los principios jurídicos; es decir, aplicar la Ley con una interpretación razonable¹¹³, proporcionada¹¹⁴ y justa¹¹⁵. Atributos estos que, como se expuso anteriormente, forman parte de la definición y esencia de los PGD.

¹¹² También se conoce con los siguientes adagios: venire contra proprium factum nulli conceditur, nemini liceo adversus sua facta venire; non concedit venire contra factum proprium, proprium factum nemo impugnare potest; adversus factum suum quis venire non potest; nemo potest contra factum proprium venire y nemo contra factum proprium potest.

¹¹³ Sobre la aplicación de la razón a la Ley, MONTESQUIEU dirá "la Ley, en general, es la razón humana en cuanto gobierna a todos los pueblos de la tierra; las Leyes políticas y civiles de cada nación no deben ser más que los casos particulares a los que se aplica la razón humana", *Del Espíritu de la Leyes*, Tecnos, Madrid, 2007, pág. 17.

¹¹⁴ Robert ALEXY, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit. pág. 91 y ss.

¹¹⁵ Siendo necesaria la interpretación conforme a este valor que consta como superior del Ordenamiento jurídicos en el art. 1.1 CE.

Esta interpretación de la Ley conforme a los principios jurídicos que realiza el TC, citando expresamente entre otros el principio de buena fe, ya fue expuesto hace tiempo por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA con particular acierto al afirmar que "la elección del criterio interpretativo, que es un *prius* lógico para poder abordar la comprensión de un texto (...), no puede hacerla el juez sin acudir a los principios generales, que son los únicos instrumentos disponibles para dar sentido a las instituciones y para articular éstas en el sistema general del Ordenamiento. Desde esta base, hasta las últimas operaciones mentales de la interpretación, ésta está entera, y no puede no estar dominada por los principios generales"¹¹⁶.

Esta función, por consiguiente, sirve para comprender el sentido de las normas a la luz de los PGD, en especial, cuando sus enunciados sean oscuros, ambiguos e incluso contradictorios.

7.3 Función integradora de los PGD

La función integradora de los PGD viene establecida directamente del art. 1.4 del Código Civil al disponer que "los principios generales del Derecho se aplicarán en defecto de Ley o costumbre" y ser esta norma aplicable a todos los Ordenamientos por

¹¹⁶ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, "Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho", cit. págs. 195 y 196.

referencia del art. 4.3 del mismo texto que establece que “las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras Leyes”.

Esta función ha tenido y tiene una relevancia muy importante en el mundo del Derecho; por un lado en la práctica forense; por otro, en el ejercicio jurisdiccional. En efecto, la obligación inexcusable de resolver que tienen los órganos jurisdiccionales establecido en el art. 1.7 CC impone que "Los Jueces y Tribunales tienen el deber inexcusable de resolver en todo caso los asuntos de que conozcan, ateniéndose al sistema de fuentes establecido"¹¹⁷, hace que en defecto de norma y costumbre que tenga prevista la situación de hecho concreta del caso sometido a juicio, el Tribunal pueda y deba acudir a los PGD para dar una solución al conflicto. En palabras de BELADIEZ ROJO con esta previsión legislativa el CC ha querido garantizar "que el juez tuviese siempre una fuente a la que acudir en aquellos supuestos en los que ni la Ley ni la costumbre contemplan el caso planteado"¹¹⁸.

¹¹⁷ A tal efecto, la CE en su art. 117.3 y la LOPJ art. 2.2 afirman que el ejercicio de la potestad de jurisdicción en todo tipo de procesos se ejerce juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado. De la misma forma que el derecho a obtener resolución de fondo, razonada y razonable forma parte de la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE (SSTS 163/1989, de 16 de octubre, y 2/1990, de 15 de enero). A nivel Convenio Europeo de los Derechos Humanos, art. 6; también el art. 14 inc. 1 , inc. 3 a, b, c, etc. del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; y el art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

¹¹⁸ Margarita BELADIEZ ROJO, *Los principios jurídicos*, ob. cit. pág. 153.

Y siendo muy conscientes de que en el Derecho Administrativo el principio de legalidad tiene una presencia y referencia doble (art. 9.3 y 103.1 CE), éste no supone un límite a la aplicación de los PGD pues, como afirma COSCULLUELA MONTANER “los principio generales del Derecho además de su papel informador de esta rama del Ordenamiento y de su capacidad para controlar el ejercicio de las potestades administrativas, incluida la reglamentaria, constituyen la norma a aplicar en defecto de otras normas administrativas”¹¹⁹. Todo ello sin perjuicio de que la propia Administración, para el ejercicio de sus potestades, sí requiera de una regulación legal expresa pues, de lo contrario, no nos encontraremos ante una laguna jurídica sino ante una inexistencia de potestad que permita actuar a la misma.

Esta función integradora no sólo está llamada a cubrir defectos o lagunas jurídicas, clama también con fuerza a la razón del jurista cuando pretende aplicar al caso concreto, el conjunto de normas que integran la situación jurídica en cuestión. Por ello, afirma GARCÍA DE ENTERRÍA "no sólo la conciencia jurídica general (que es algo que necesariamente está en la base misma del orden jurídico) se ha visto forzada a postular una justicia extralegal, e incluso ya frecuentemente *contra legem*, sino que además la simple labor técnica de integración de unas Leyes elaboradas en tales condiciones dentro del

¹¹⁹ Luis COSCULLUELA MONTANER, *Manual de Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 128.

sistema general del Ordenamiento exige rigurosamente,..., una apelación constante a los principios generales del Derecho"¹²⁰.

Nuestro Tribunal Supremo ha aplicado en varias ocasiones los PGD como fundamento del fallo. A este respecto, las SSTs de 15 de abril de 2002 (reseñadas anteriormente) invocan el principio de enriquecimiento sin causa. La STS de 25 de noviembre de 1987 (RJ 1987/9311, FJ 6º) esgrimen el principio de que nadie está obligado a hacer lo imposible¹²¹.

Por todo lo expuesto, entenderemos por función integradora aquella por virtud de la cual los PGD llenan los vacíos o lagunas de las fuentes formales del Derecho, y por ello, estos principios se convierten en fuente subsidiaria del Ordenamiento.

8. Conclusiones sobre los PGD

En este Capítulo hemos hecho un repaso histórico de los PGD, hemos obtenido su concepto, delimitado su naturaleza y comprobado su amplia implantación en nuestro ordenamiento jurídico. Ha quedado, por consiguiente, fijado el valor y función esencial y fundamental de los PGD en el Ordenamiento jurídico y en

¹²⁰ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *Reflexiones sobre la Ley y los Principios Generales del Derecho*, ob. cit., págs. 198 y 199.

¹²¹ En aplicación analógica el TC también aplicó este PGD en su Sentencia 83/1983, FJ 2º.

la aplicación del Derecho. Como resumen podemos decir de ellos que son enunciados normativos derivados de la razón, orientados a la Justicia, cuyo valor genérico condiciona y ayuda en la comprensión del Ordenamiento jurídico, tanto para su aplicación como para la elaboración de nuevas normas. Función esta última de gran valor a los efectos del presente trabajo de tesis doctoral.

Tras el estudio de los medios de impugnación jurisdiccional que seguidamente haremos, analizaremos su validez y eficacia en el control de las Ordenanzas Fiscales para lo cual, deberemos tener presente que todos los PGD gozan de las atribuciones que le otorga el artículo 1.4 del CC -informadora, interpretativa e integradora-. Sin embargo, cuando algún principio general sea positivizado, junto con las funciones descritas, adquirirá el valor y la fuerza de la norma que lo acoja y, por lo tanto, entrará en juego el principio de jerarquía normativa. De tal forma que, como sostiene LÓPEZ MENUDO "todo principio —cuya condición de tal dimanará de su propia esencia y no del hecho contingente de su posición «topográfica» en el Ordenamiento— tiene los efectos mínimos y generales señalados por el artículo 1º.4 del Código Civil. Como consecuencia de la positivización, sea ésta legal o constitucional, algunos de dichos efectos pueden verse sustituidos e incrementados —nunca rebajados— por los que resultan obligadamente derivados de dicha positivación, según el rango de la norma de que se trate. Por tanto, por el hecho de su inserción en el texto constitucional los principios no quedan desvirtuados, sino mantenidos en su esencia y enriquecidos

en sus efectos"¹²². Por lo que serán de gran utilidad y valor en el control de las Ordenanzas Fiscales en tanto que dicha normas no respeten o vulneren los mandatos derivados de estos PGD.

En virtud de ello, y en la medida que nos interesa el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales, analizaremos los principios de mayor rango y que, de forma mediata o inmediata, inspiran e iluminan el Ordenamiento jurídico tributario.

¹²² Francisco LÓPEZ MENUDO, "Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo", cit., pág. 37.

CAPÍTULO II. EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LAS ORDENANZAS FISCALES

1. Introducción

En el anterior Capítulo hemos estudiado e investigado los PGD: su concepto, naturaleza, tipología y función. Conviene que pasemos ahora al análisis de los medios de impugnación que nos brinda el Ordenamiento jurídico para combatir una Ordenanzas Fiscal y obtener las vías que podremos utilizar, en su caso, cuando dicha norma contravenga alguno de los principios jurídicos que abordaremos más adelante.

El presente Capítulo se circunscribe a la búsqueda y obtención de los medios de control de las Ordenanza Fiscales por la jurisdicción contenciosos-administrativa. No obstante, deberemos detenernos sucintamente en la vía administrativa previa para enlazar del todo y correctamente el devenir de la norma municipal desde que es aprobada y publicada en el Diario Oficial hasta que un Tribunal se pronuncia sobre su adecuación a Derecho.

En efecto, la cuestión a dilucidar es si antes de la impugnación ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa existe un recurso administrativo –preceptivo o potestativo- que pueda conocer de la pretensión de nulidad de una Ordenanza Fiscal por

motivos de infracción de los principios generales. Para ello, deberemos atender básicamente a la LRJPAC, LBRL, TRLHL, LGT y la LJCA¹²³. Leyes estas que nos proporcionan el régimen de revisión de los actos, normativos o no, de las Corporaciones Locales.

Comenzaremos compartiendo la afirmación de CANTERA CUARTANGO y DÍAZ PORTUGAL que hace referencia al sistema de recursos en esta materia manifestando que "una de las características del ámbito tributario es su cada día mayor complejidad..., tanto desde el punto de vista técnico como jurídico"¹²⁴ y concluye que "un campo donde se pone más de manifiesto la complejidad es el ámbito de los recursos en materia tributaria tanto en vía administrativa como jurisdiccional, hasta tal punto que podemos afirmar –sin llegar a equivocarnos- que constituye un verdadero sistema pues dependerá de qué Administración sea competente en el tributo y en qué momento de la tramitación del acto tributario nos encontremos, podremos interponer un tipo de recurso u otro, con efectos jurídicos diferentes"¹²⁵.

¹²³ Junto a esta normas de rango legal, evidentemente, se deberá tener en cuenta los desarrollos reglamentarios que existan al respecto, a tal efecto, podemos citar el RGRVA, RST, RGGI y RGR, entre otros.

¹²⁴ José Manuel CANTERA CUARTANGO y Celia DÍAZ PORTUGAL, "El sistema de recursos en materia tributaria de las entidades locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, N° 22, 2013, págs. 2172 y ss.

¹²⁵ *Ibíd.*

Partiendo de la legislación citada anteriormente y del sistema complejo de recursos dentro del ámbito tributario local, lo primero que se pone de manifiesto es la imposibilidad de impugnar en vía administrativa y de forma directa la Ordenanza Fiscal. En este sentido se pronuncia el artículo 107.3 de la LRJPAC que establece sin ningún género de duda que "contra las disposiciones administrativas de carácter general no cabrá recurso en vía administrativa"¹²⁶. Siendo el TRLHL en su artículo 19.1 y la LBRL en su artículo 113.1 los que indican específicamente que, contra las Ordenanzas Fiscales, no cabe otro recurso que el contencioso-administrativo¹²⁷. Cuestión distinta será el recurso de reposición que podrá interponerse contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales, *ex* artículo 14.2 del

¹²⁶ Sobre la aplicación básica de este precepto y la improcedencia del recurso administrativo se ha pronunciado reiteradamente el TS. A título enunciativo, SSTs de 17 de mayo de 2004 (rec. núm. 2468/2000), 22 de diciembre de 2005 y 29 de junio de 2009 (rec. núm. 1690/2006). La primera de estas Sentencias indicó que "cualquiera que sea la naturaleza del vicio de que adolezca la disposición administrativa de que se trate no cabe impugnarla directamente en vía administrativa".

¹²⁷ Sobre la improcedencia del recurso de reposición contra la Ordenanza Fiscal se pronuncia José Q. MARAÑA SÁNCHEZ, en "En clave constitucional: No cabe el recurso de reposición contra las disposiciones administrativas generales municipales- STS de 14 de enero de 2010", *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº5, 2010. pág. 768. El recurso de alzada será completamente inviable dado que el acuerdo de aprobación pone fin a la vía administrativa y el órgano que la aprueba -el Pleno de la Corporación-, carece de superior jerárquico. Por lo que no se dará ningún presupuesto del artículo 114 de la LRJPAC. Tampoco el órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que implantó el Título X de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno Local (art. 137 LBRL), tiene competencia para conocer del recurso contra Ordenanzas Fiscales.

TRLHL, cuando su impugnación se fundamente en la nulidad de la Ordenanza Fiscal que aplica. Sin embargo, en este caso, el objeto del recurso es el propio acto administrativo, sin perjuicio del fundamento que soporte la pretensión de anulación del mismo¹²⁸.

Por todo lo expuesto, y comprobada la inviabilidad del recurso administrativo directo contra la Ordenanza Fiscal¹²⁹, a lo largo de este Capítulo se analizará la forma de combatir dicha norma ante los Tribunales jurisdiccionales; ya sea de forma directa tras su aprobación y publicación; como de forma indirecta cuando se recurre un acto de aplicación de la misma con fundamento en su no conformidad a Derecho¹³⁰.

¹²⁸ En este sentido resulta del todo trasladable lo afirmado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de enero de 1979 (RJ 1979, 1190) cuando afirmaba que "lo que se ataca no es la disposición en sí misma, sino el acto concreto de aplicación, precisamente en base a la supuesta ilegalidad de la norma aplicada por la Administración para justificar su acto".

¹²⁹ A este respecto, AYALA MUÑOZ sostiene que "en sentido técnico estricto, el recurso sólo procede frente a actos administrativos, de manera que quedan fuera de su objeto no sólo las disposiciones de carácter general o reglamentos sino también los supuestos de vía de hecho o inactividad material de la Administración, supuestos en los que el interesado podrá acudir directamente a la vía jurisdiccional contenciosa impetrando auxilio" (José María AYALA MUÑOZ y otros, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 2004, pág.724.

¹³⁰ Conviene recordar aquí que la referencia al "Derecho" del artículo 103.1 de la CE es, entre otras, a los PGD, tal y como reconoce autorizada doctrina que recogimos en el Capítulo anterior.

2. El procedimiento contencioso-administrativo

La Constitución Española de 1978 establece en su artículo 106.1 que:

“los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”.

El artículo 9.4 de la LOPJ preceptúa que:

“orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción”

Y por último, en idénticos términos, el artículo 1.1 de la LJCA dispone que:

“Los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones Públicas sujetas al Derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los Decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación”

Además de lo anterior, debemos tener siempre presente que uno de los principios capitales de nuestro Estado de Derecho es la sumisión de todos los Poderes Públicos a la Constitución y al resto del Ordenamiento jurídico, tal y como proclama el artículo 9.1 de la CE¹³¹. Y que, como establece el artículo 24 CE, todos tenemos el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

La LJCA de 1998, como afirma su exposición de motivos, trata nada menos que de superar la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como una revisión judicial de actos administrativos previos, es decir, como un recurso al acto, y de abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración, y así, por razón de su objeto, establece cuatro modalidades de recurso: el tradicional dirigido contra actos administrativos, ya sean expresos o presuntos; el que, de manera

¹³¹ La sujeción de las Administraciones al Ordenamiento jurídico es de tal intensidad que el Legislador ha querido que exista la posibilidad de que entre las distantes entidades territoriales puedan ejercer el control de sus respectivos actos o acuerdos. En este sentido, el artículo 63 de la LBRL abre de forma clara y recíproca la posibilidad de que la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas puedan impugnar actos y acuerdos de las entidades locales (art. 63.1.a) de la LBRL) y, por otra parte, éstas podrán impugnar las disposiciones y actos de las Administraciones del Estado y de las Comunidades Autónomas que lesionen su autonomía (art. 63.2 de la LBRL).

Sobre el control que puede ejercer la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas sobre las Corporaciones Locales, ver: Antonio CANO MURCIA, "El control de los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales", *Diario La Ley*, 1997.

directa o indirecta, versa sobre la legalidad de alguna disposición general, que precisa de algunas reglas especiales; el recurso contra la inactividad de la Administración; y el que se interpone contra actuaciones materiales constitutivas de vía de hecho.

Este marco jurídico de tutela judicial frente a la actividad de la Administración no es baladí pues, como afirma COSCULLUELA MONTANER¹³², las distintas Administraciones Públicas son las que en ejercicio de sus potestades y de sus privilegios pueden incidir con mayores consecuencias directas sobre los ciudadanos. No es extraño, por tanto, que todo el montaje técnico del control de la acción del Poder se instrumentara esencialmente a través del control por los Tribunales de la actividad de la Administración Pública. Este control constituye, sin duda, la mayor garantía de los ciudadanos frente a decisiones de la Administración que les afectan directa o indirectamente.

Por lo que a esta tesis doctoral interesa nos centraremos en el recurso que, de manera directa o indirecta, versa sobre la juridicidad de la Ordenanza Fiscal¹³³ –disposición administrativa de carácter

¹³² Luis COSCULLUELA MONTANER, *Manual de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 467.

¹³³ Traemos a colación el principio de juridicidad en el sentido que lo presenta la autora BELADIEZ ROJO como “la vinculación de la Administración al Derecho”, y sobre todo cuando afirma que “al ser la actividad de la Administración, por definición, una actividad jurídica, todo acto de la Administración debe fundamentarse en el Derecho y, por ello, si no existe una norma (incluyendo dentro de este concepto los

general- pues, como afirmó GARCÍA DE ENTERRÍA en su conferencia del año 1962 en la Universidad de Barcelona, "el recurso contra Reglamentos ejerce en la sociedad una verdadera función purgativa al evitar de raíz que un vicio inserto en un Reglamento se propague, se multiplique, amplifique sus efectos en la extensión y en el tiempo a través de los miles y miles de actos singulares de aplicación de este Reglamento. Es en este sentido, podríamos decir, una terapéutica que opera sobre las causas fisiológicas de la enfermedad, y no simplemente, como es en buena parte el recurso sobre los actos, sobre sus síntomas"¹³⁴.

Y como se estudiará más adelante, las Ordenanzas Fiscales son normas que gozan de naturaleza reglamentaria y, por lo tanto, son jurídicamente obligatorias. No en vano, y como afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 1989¹³⁵ (Aranzadi 6590):

principios jurídicos) en la que ese acto encuentre tal fundamento — aunque tenga un contenido tan amplio como la que la autoriza para actuar en beneficio del interés general—, la Administración no podrá actuar” (Margarita BELADIEZ ROJO, “La vinculación de la Administración al Derecho”, *Revista de Administración Pública*, n° 153, 2000, pág. 329).

¹³⁴ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, "La lucha contra las inmunidades del Poder en el Derecho Administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)", *Revista de Administración Pública*, n° 38, 1962, pág. 197.

¹³⁵ En idéntico sentido, SSTs de 19 de enero y 9 de marzo de 1987 (Aranzadi 431 y 3513).

“El Reglamento forma parte del Ordenamiento, en tanto que el acto es algo ordenado que se produce en aplicación de aquél”

En resumen, y con palabras de DE FUENTES BARDAJÍ, "la depuración de las disposiciones reglamentarias ilegales puede hacerse a través de una doble vía: mediante una impugnación directa, esgrimiendo un recurso contra el reglamento ilegal, o mediante una impugnación indirecta, en que lo que se recurre inmediatamente es un acto administrativo, si bien el vicio del mismo es la aplicación de una disposición reglamentaria ilegal, mediatamente impugnada. Todo ello se adereza en la LJCA 1998 con la particular regulación de la cuestión de ilegalidad"¹³⁶.

Estos medios de impugnación jurisdiccionales, además, nos deberán servir para ejercer el control de las Ordenanzas Fiscales en aplicación de los PGD pues, además de sus tres funciones expuestas en el anterior Capítulo -informadora, interpretativa e integradora-, como acertadamente afirma LÓPEZ MENUDO, existe "la cuarta función que es obligado reconocer a los Principios Generales cual es la de constituir límites a las potestades discrecionales y reglamentarias, como explícitamente reconocen las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 23 enero 1989, 16 mayo y 8 octubre 1990, 2 abril y 11 junio 1991, quedando así reforzado su papel de piezas del

¹³⁶ Joaquín DE FUENTES BARDAJÍ, Pilar CANCER MINCHOT, Idoya ARTEAGABEITIA GONZÁLEZ, Raquel FRÍAS RIVERA, *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2007.

Ordenamiento con valor autónomo y no como simples elementos interpretativos del Derecho dado"¹³⁷.

Por todo lo expuesto, en los siguientes apartados se estudiarán los recursos contencioso-administrativos que de alguna forma permiten "una verdadera función purgativa" de Ordenanzas Fiscales que son contrarias a Derecho¹³⁸ pues, tal y como señaló el Tribunal Supremo en su Auto de 13 de marzo de 2000 (Aranzadi 3901):

¹³⁷ Francisco LÓPEZ MENUDO, "Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo", cit., pág. 22. Ciertamente esta cuarta función de límite de las potestades discrecionales y reglamentarias, pueden encuadrarse y derivarse de las tres comúnmente aceptadas. No obstante, en de Derecho Administrativo, su marcado Ordenamiento principal, recomienda incidir en los PGD como fuente de control de dichas actividades o actuaciones administrativas. Conclusión trasladable sin matiz al Derecho Financiero y Tributario tal y vimos anteriormente y, además, por aplicación directa del art. 3 LGT denominado "principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario".

¹³⁸ No se analizará la "excepción de ilegalidad" prevista en el artículo 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, por cuanto, su función, es inaplicar la norma reglamentaria contraria a la Constitución, a la Ley o al principio de jerarquía normativa, y no su expulsión del Ordenamiento jurídico. Ni tampoco el control que ejerce el TC sobre los reglamentos por la vía de recurso de amparo cuando infringen los derechos fundamentales SSTC 7/1990, de 18 de enero (declara nulidad de un precepto de la Orden de la Consejería de Trabajo de la Generalidad Valenciana de 12 de agosto de 1986), 32/1990, de 26 de febrero, (declara la nulidad de una disposición del Real Decreto 1256/1986, de 13 de junio) y 78/1990, de 26 de abril (declara nulo el art. 7.3 1 del Real Decreto 625/1985, de 2 de abril), por cuanto esta declaración no corresponden a un Tribunal de la jurisdiccional ordinaria. No obstante, se deja constancia de dicha posibilidad.

“Sólo pueden ser objeto de impugnación directa o indirecta, ante esta jurisdicción, disposiciones reglamentarias, nunca Leyes o disposiciones con fuerza de Ley”

Por último, y en cuanto a la naturaleza del proceso contencioso-administrativo, convendremos con MONTERO AROCA¹³⁹ que no es más que una especie del proceso civil, de modo que:

1º) El principio de oportunidad informa el proceso administrativo, sin que existan verdaderas excepciones al mismo.

2º) La Ley 29/1998, de 13 de julio, regula técnicamente el proceso administrativo sobre las mismas bases que el proceso civil.

3º) La verdadera especialidad radica en que en ese proceso es siempre parte la Administración.

4º) Por lo anterior puede la Ley limitarse a regular las especialidades propias del proceso administrativo, declarando supletoria la de Enjuiciamiento Civil¹⁴⁰.

¹³⁹ Juan MONTERO AROCA, *Derecho Jurisdiccional I*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 312.

¹⁴⁰ A tal efecto, la Disposición Final Primera de la LJCA establece que "en lo no previsto por esta Ley, regirá como supletoria la de Enjuiciamiento Civil". Di igual forma, la LEC dispone en su art. 4 que "en defecto de disposiciones en las leyes que regulan los procesos penales, contencioso-administrativos, laborales y militares, serán de aplicación, a todos ellos, los preceptos de la presente Ley".

2.1 Recurso directo contra Ordenanzas Fiscales

La nueva Ley de la Jurisdicción asegura las más amplias posibilidades de someter a control judicial la legalidad de las disposiciones reglamentarias generales, preservando los que se han dado en llamar recursos directo e indirecto y eliminando todo rastro de las limitaciones para recurrir que estableció la legislación anterior. Al mismo tiempo procura que la impugnación de las disposiciones generales se tramite con celeridad y que aboque siempre a una decisión judicial clara y única, de efectos generales, con el fin de evitar innecesarios vacíos normativos y situaciones de inseguridad o interinidad en torno a la validez y vigencia de las normas.

No obstante, y siendo conscientes de la amplitud del control jurisdiccional que establece el artículo 1.1 de la LJCA, como acertadamente indica LITAGO LLEDÓ no será "admisible el recuso contencioso-administrativo contra un reglamento que se limita a reproducir una norma con rango de ley, pues supone impugnar ésta, resultando el cauce adecuado para ello la cuestión de inconstitucionalidad"¹⁴¹. Por lo que la Ordenanza Fiscal que reitere lo

¹⁴¹ Rosa M^a LITAGO LLEDÓ, *El Recurso Contencioso-Administrativo contra Disposiciones Generales en Materia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2009, pág. 23. La autora hace referencia a las SSTS14 de abril de 1997 (RJ 1997, 3079) y 6 de octubre de 1997 (RJ 1997, 8480). También traerá a colación la STS de 27 de noviembre de 1992 (RJ 1992, 8640) sobre el RD de 9 de marzo de 1990 que reproducía de manera literal el art. 113 de la LGP del Estado para 1988.

dispuesto por la Ley que fija el tributo local en cuestión, aún en el caso de que regule elementos sujetos a reserva de Ley, no podrá ser combatida por vía del recurso contencioso-administrativo en la medida en que reproduzca ésta¹⁴².

2.1.1 Objeto del recurso directo

El recurso directo ya existía en la anterior Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa (Vigente hasta el 14 de diciembre de 1998), donde en su artículo 39.1 se establecía:

“Las disposiciones de carácter general que dictare la Administración del Estado, así como las Entidades Locales y Corporaciones e Instituciones públicas, podrán ser impugnadas directamente ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, una vez aprobadas definitivamente en vía administrativa.”

Dicho precepto ya indicaba que la disposición general era contra lo que se impugnaba directamente. La redacción actual de este

¹⁴² Entendemos, no obstante, que esa validez de la Ordenanza Fiscal está sujeta ineludiblemente a la vigencia en paralelo de la Ley que reproduce, pues, una modificación del texto legal que, por ejemplo, redujese el HI o los parámetros que cuantifican la BI, dejarían a la norma reglamentaria en una situación de quiebra del PGD de reserva de Ley por esa reducción, y, por lo tanto, ante una invalidez sobrevenida. Sobre la teoría y concepto de la invalidez sobrevenida ver: Tomás CANO CAMPOS, *La invalidez sobrevenida de los actos administrativos*, Civitas, Madrid, 2004.

recurso no dista mucho de su regulación actual que está recogida en el artículo 25.1 de la LJCA:

“El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos.”

Por ello, en relación al recurso directo, el mecanismo de impugnación no ha variado sustancialmente entre la Ley anterior y la vigente LJCA.

Junto al precepto jurisdiccional, el artículo 19 de TRLHL hace referencia a este tipo de recurso cuando indica que:

"Las ordenanzas fiscales de las entidades locales a que se refiere el artículo 17.3 de esta ley regirán durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en ellas, sin que quepa contra ellas otro recurso que el contencioso-administrativo que se podrá interponer, a partir de su publicación en el boletín oficial de la provincia, o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, en la forma y plazos que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción"

Quedando claramente establecido con este marco legal que la impugnación se dirige contra la norma reglamentaria, es decir, la Ordenanza Fiscal. Siendo decisión del recurrente combatir la totalidad o parte de sus disposiciones. Como afirma GONZÁLEZ PÉREZ “el objeto del proceso será verificar si la disposición general infringe otras de superior jerarquía o si reglamenta alguna materia reservada a la Ley (art. 51.1 y 62 LRJPAC), así como si fue aprobada siguiendo el procedimiento establecido”¹⁴³.

2.1.2 Legitimación para interponer el recurso directo

La legitimación para interponer el recurso directo corresponde a cualquier persona con un interés directo o que resulte afectada por el acuerdo de aprobación de la Ordenanza Fiscal, así como los colegios oficiales, cámaras oficiales, asociaciones y demás entidades legalmente constituidas para velar por los intereses profesionales, económicos o vecinales, cuando actúen en defensa de los que les son propios. Estas partes están legitimadas para reclamar previamente contra el acuerdo provisional de aprobación o modificación de la Ordenanza Fiscal (art. 18 TRLHL) y, por lo tanto, mantiene su cualidad de legitimados para la interposición del correspondiente recurso directo.

¹⁴³ Jesús GONZÁLEZ PÉREZ, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, Civitas, Madrid, 2001, pág. 245.

Por parte de la Ley de la jurisdiccional no existe limitación ni restricción a esta legitimación, más bien al contrario se ratifica en el artículo 19.1 a) y b) de la LJCA. Junto a ello, existe una consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional que reafirma la cualidad de legitimado a los particulares con un interés legítimo¹⁴⁴. A tal efecto, la STS 617/2004, de 4 de febrero¹⁴⁵, afirmó que:

“La jurisprudencia es unánime en considerar que los particulares titulares de un interés legítimo están legitimados para la impugnación directa de los Reglamentos, aun cuando no sean necesarios para su aplicación actos de requerimiento o sujeción individual. En consonancia con ello, la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa prescinde de esas restricciones de la legitimación que puede hoy considerarse como una reliquia del pasado”

¹⁴⁴ SSTC 160/1985, de 28 de noviembre; 24/1987, de 25 de febrero; 195/1992 de 16 de noviembre. Esta última Sentencia establece que "a partir de la Constitución la noción de interés directo como requisito de legitimación del art. 28 L.J.C.A. ha quedado englobado en el concepto más amplio de "interés legítimo" por obra de su art. 24.1, precepto que precisamente emplea esta expresión en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva. Interés legítimo, real y actual, que puede ser tanto individual como corporativo o colectivo y que también puede ser directo o indirecto".

¹⁴⁵ STS de 4 de febrero de 2004, rec. nº 3/2002, siendo ponente Excmo. Sr. D. Juan Antonio Xiol Ríos. En el presente recurso directo, una ciudadana, enfermera de profesión, impugnó el RD 1231/2002, por el que se aprobaban los Estatutos Generales de la Organización Colegial de Enfermería de España. Pese a la oposición de la Abogacía del Estado, la Sala, como se ha transcrito, consideró que tenía un interés legítimo y con la LJCA vigente “es el interés legítimo que con carácter general habilita a cualquier particular para el ejercicio de la acción administrativa” (FJ 4º).

Por todo ello, podemos concluir que cualquier persona física o jurídica que ostente un derecho o interés legítimo estará legitimada para interponer el recurso directo contra la Ordenanza Fiscal.

2.1.3 Órgano jurisdiccional competente para conocer el recurso directo

La Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa regula en el artículo 10.1.b) que serán las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia las que conozcan de los recursos contra las disposiciones generales emanadas de las Entidades Locales. La claridad del precepto hace innecesario cualquier debate. No obstante, sí resulta conveniente indicar que dicha competencia será igual para conocer de las Ordenanzas Fiscales de cualquier Entidad Local, sea esta de régimen organizativo común o de las denominadas de “gran población”¹⁴⁶.

2.1.4 Plazo de interposición del recurso directo

El plazo para la interposición del recurso será de dos meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición general tal y como señala el artículo 46.1 de la LJCA. En este sentido, la STC 233/1999, de 16 de diciembre, vino a concretar que era "*sólo la publicación en el "Boletín Oficial" de la Provincia ha de entenderse dotada de eficacia jurídica*"(FJ 8º), sin perjuicio de que las Comunidades

¹⁴⁶ Estas Entidades Locales son las previstas en el Título X de la LBRL.

Autónomas pudieran hacer la publicación de conformidad con el artículo 17.4 de la TRLHL. Por lo demás, el cómputo de los plazos se rige como cualquier procedimiento ordinario por el régimen establecido en el artículo 128 de la LJCA.

2.2 Recurso indirecto contra Ordenanza Fiscal

Tal y como hemos comprobado anteriormente, la LRJPAC no permite la impugnación directa de las disposiciones generales. En este sentido se pronuncia de forma contundente el artículo 107.3 de la citada Ley. Sin embargo, acto seguido dicho precepto señala en su segundo párrafo que *“Los recursos contra un acto administrativo que se funden únicamente en la nulidad de alguna disposición administrativa de carácter general podrán interponerse directamente ante el órgano que dictó dicha disposición”*. Por lo que, sin ser un recurso contra la Ordenanza Fiscal, lo que habilita la LRJPAC es impugnar el acto de aplicación y efectividad de los tributos locales con el fundamento de la nulidad de la norma municipal aplicada.

Los preceptos que regulan el recurso administrativo que, en su caso, se pueda interponer contra el acto de aplicación de la Ordenanza Fiscal serán los previstos en la LBRL y en el TRLHL¹⁴⁷. Sin embargo, la resolución del correspondiente recurso, como

¹⁴⁷ A tal efecto, y en especial, el art. 14 del TRLHL que regula el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa prevista en el art. 137 de la LBRL.

reconoce DOMINGO ZABALLOS, "parece que no podrá ir más allá de la declaración de nulidad o anulabilidad del acto administrativo impugnado, no de la Ordenanza, que no ha sido objeto –ni podrá serlo- del recurso (STS de 7-4-1987)"¹⁴⁸. Tras la resolución del recurso administrativo, quedará abierta la puerta al denominado recurso indirecto¹⁴⁹.

Resta indicar que este recurso indirecto podrá tramitarse por el procedimiento ordinario y por el procedimiento abreviado (art. 78 LJCA), a diferencia del recurso directo que no puede ventilarse por el procedimiento abreviado al no darse los presupuestos para sustanciarse por éste.

2.2.1 Objeto del recurso indirecto

Por lo que respecta a la vía jurisdiccional, el recurso indirecto estaba contemplado en la anterior Ley procesal. Así, su artículo 39.2 establecía que:

¹⁴⁸ Manuel J. DOMINGO ZABALLOS, "La impugnación de las Ordenanzas fiscales. En especial el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad", *Tribuna Fiscal*, nº 226-227, 2009.

¹⁴⁹ Algunos autores indican que "para que pueda hacerse uso de esta posibilidad, es necesario que se trate de un auténtico recurso indirecto, esto es, que la impugnación se funde únicamente en la ilegalidad del reglamento y no en otro motivo" (José María AYALA MUÑOZ y otros, *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 2004, pág.733).

“También será admisible la impugnación de los actos que se produjeran en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho.”

Sin embargo, el efecto de las Sentencias favorables dictadas en estos procesos sólo producía consecuencias en el acto impugnado y no en la disposición general. Todo lo cual producía una manifiesta distorsión jurídica por virtud de la cual, pese a dictarse Sentencias anulando actos por evidente ilegalidad de la norma reglamentaria aplicada, ésta seguía amparando nuevos actos administrativos.

La nueva LJCA de 1998 realizó un encomiable esfuerzo por diseñar la herramienta que evitara la pervivencia de aquellas normas cuya validez hubiera sido cuestionada, sobre todo en los procesos en los que su supuesta ilegalidad hubiera servido para anular los actos dictados en aplicación de la misma. Por ello, el artículo 26.1 de la citada Ley estableció que:

“Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho.”

Y en conjunción a esta vía de impugnación el artículo 27 de la LJCA prevé que:

“1. Cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso-administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición, salvo lo dispuesto en los dos apartados siguientes.

2. Cuando el Juez o Tribunal competente para conocer de un recurso contra un acto fundado en la invalidez de una disposición general lo fuere también para conocer del recurso directo contra ésta, la sentencia declarará la validez o nulidad de la disposición general.

3. Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad, el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando, en cualquier grado, conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma.”

Es de destacar que el artículo 27.1 transcrito fija un mandato legal (deberá plantear la cuestión de ilegalidad) al órgano jurisdiccional que estimase por sentencia firme un recurso por considerar ilegal la disposición general aplicada. Debiendo dicho Juez o Tribunal, por consiguiente, iniciar un procedimiento especial denominado “cuestión de ilegalidad” cuya finalidad será, para el caso de ser estimada, la eliminación de la disposición administrativa cuya ilegalidad sirvió de base para estimar el recurso indirecto.

Este nuevo instrumento jurídico recogió las peticiones de buena parte de la doctrina y, sobre todo, dio un impulso al principio

de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). En este sentido es del todo aleccionadora la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2000 (Aranzadi 2801)¹⁵⁰:

“la introducción obligatoria de la cuestión de ilegalidad –art. 27, en relación con los artículos 123 a 126, inclusive- cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso-Administrativo no competente para conocer del recurso directo, hubiera dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, aunque la sentencia que resuelva la cuestión no afecte a la situación jurídica a su vez resuelta por la decisión judicial inicial – art. 126.5-, produce el resultado, sin duda beneficioso para la seguridad jurídica, de facilitar para lo sucesivo la erradicación de Reglamentos ilegales”

Como afirman GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ, “este régimen pretende, como se habrá notado, que el recurso indirecto produzca derivativamente el mismo efecto que el recurso directo, esto es, la depuración definitiva y con efectos *erga omnes* de la validez o invalidez de un Reglamento puesto en cuestión, en beneficio de la seguridad jurídica y de la limpieza del Ordenamiento”¹⁵¹.

Por todo lo expuesto, podemos concluir el recurso indirecto se dirige de forma inmediata contra el acto administrativo tributario

¹⁵⁰ Citando expresamente esta doctrina, STS de 28 de septiembre de 2001 (Aranzadi 7631).

¹⁵¹ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 235.

que se recurre, y de forma mediata contra la norma reglamentaria. En este sentido, participamos con REBOLLO PUIG en que lo característico y singular de este recurso “no es su objeto (ni la actividad impugnada ni la pretensión), sino su fundamentación en la nulidad del Reglamento aplicado”¹⁵².

2.2.2 Legitimación para interponer el recurso indirecto

Como vimos en el recurso directo, tanto la norma procesal como la de Haciendas Locales otorga legitimación a las personas físicas o jurídicas que ostentasen algún derecho o interés legítimo y también a entidades habilitadas para la defensa de derechos e intereses colectivos. Ello tenía su fundamento, entre otras razones, porque nos encontrábamos ante acuerdos de contenido reglamentario dotados de abstracción y generalidad. En el recurso indirecto, sin embargo, dado que no se impugna la norma sino el acto administrativo que la aplica, nos encontraremos ante un acuerdo concreto y determinado (con expresión de los hechos y elementos esenciales que lo originan, así como de los fundamentos de derecho, *ex* artículo 102.2.c) de la LGT y 54.1 de la LRJPAC). Por lo que los legitimados serán los que ostenten un derecho o interés legítimo en dicho acto o liquidación tributaria individualizada (normalmente la persona o personas destinatarias del acto administrativo). No en vano, la Administración actuante deberá notificar individualmente la misma e indicar al

¹⁵² Manuel REBOLLO PUIG, “Recursos contra Reglamentos y cuestión de ilegalidad”, *Justicia Administrativa*, n° extraordinario, 1999, pág. 27.

obligado tributario “*los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición*” (artículo 102.2.d) de la LGT).

Por dicho motivo, el recurso indirecto se plantea y tramita como un recurso contencioso-administrativo más, ya sea por el procedimiento ordinario o abreviado¹⁵³. Siendo importante traer a colación lo que indica el artículo 26.2 de la LJCA al recordar que “la falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en lo dispuesto en el apartado anterior”, es decir, en que tales disposiciones no son conformes a Derecho.

No obstante lo anterior, el principio de cosa juzgada deberá ser considerado a la hora de conocer de un recurso indirecto cuando exista una Sentencia pronunciada sobre la misma Ordenanza Fiscal

¹⁵³ Algún autor sostiene que “no siendo recurso contra la disposición general, no es necesario que se cite en el escrito de interposición la norma en cuya ilegalidad se va a fundar el acto de aplicación, siendo improcedente ampliar el recurso a la disposición general” (Manuel J. DOMINGO ZABALLOS, “La impugnación de las Ordenanzas fiscales. En especial el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad”, cit.). No obstante, entendemos, junto con el citado autor, que resulta del todo procedente y recomendable su referencia. Además, cuanto el recurso se tramite por el procedimiento abreviado, se iniciará por demanda (art. 78.2 de la LJCA) y, por lo tanto, deberá concretarse de forma clara el fundamento de nulidad de la Ordenanza Fiscal sobre el que se soporta la impugnación del acto administrativo recurrido.

por la vía de un recurso directo previo. En este caso, propone BOQUERA OLIVER¹⁵⁴, las siguientes situaciones:

- a) Cuando existe una sentencia firme que ha declarado legal a una disposición, ésta no puede inaplicarse por ilegal al impugnarse un acto concreto que se acomode a ella;
- b) Cuando una sentencia ha declarado ilegal una disposición por un habitualmente llamado vicio de forma, ésta desaparece y tampoco es posible inaplicarla, pues el Juez debe declarar que no existe.
- c) Cuando una sentencia sólo ha declarado legales unos preceptos de la disposición, los restantes pueden inaplicarse si los Jueces y Tribunales los consideran ilegales.

2.2.3 Órgano jurisdiccional competente para conocer el recurso indirecto

Dado que en el recurso indirecto se combate una resolución que agota la vía administrativa previa, el órgano competente para conocer de este recurso nos vendrá dado por las normas procesales

¹⁵⁴ José M^a BOQUERA OLIVER, "La impugnación e inaplicación Contencioso-Administrativa de los Reglamentos", *Revista de Administración Pública*, n^o 149, 1999, pág. 34 y 35. De los tres supuesto descritos por el citado autor, entendemos que en el b) la expresión más correcta sería "ésta desaparece y no es posible su aplicación".

de distribución competencial. A tal efecto, y como quiera que nos encontramos ante un acto de una Entidad Local que aplica la Ordenanza Fiscal, por indicación del artículo 8.1 de la LJCA, será el Juzgado de lo Contencioso-administrativo, en única o primera instancia, el que conocerá de este recurso. Siendo competente en concreto, el Juzgado que corresponda en función del territorio.

Llegado este momento conviene preguntarse qué sucede cuando el mismo u otros recurrentes, han impugnado previamente la Ordenanza Fiscal por recurso directo e inician, ante la liquidación tributaria y su recurso administrativo, el recurso indirecto. A este respecto, la LJCA no se pronuncia de forma clara. Por ello, compartimos con TORRENT I RIBERT que no se trata de una verdadera litispendencia sino más bien una prejudicialidad¹⁵⁵, y por ello, "en estos casos procede la suspensión del recurso sobre impugnación de las liquidaciones tributarias, en espera de que se resuelva la legalidad o ilegalidad de la ordenanza fiscal"¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Conviene recordar que la prejudicialidad implica que "cuando para resolver sobre el objeto del litigio sea necesario decidir acerca de alguna cuestión que, a su vez, constituya el objeto principal de otro proceso pendiente ante el mismo o distinto tribunal civil, si no fuere posible la acumulación de autos, el tribunal, a petición de ambas partes o de una de ellas, oída la contraria, podrá mediante auto decretar la suspensión del curso de las actuaciones, en el estado en que se hallen, hasta que finalice el proceso que tenga por objeto la cuestión prejudicial" tal y como dispone el art. 43 LEC. Norma de aplicación supletoria en la vía jurisdiccional contencioso-administrativa.

¹⁵⁶ Pere-Joan TORRENT I RIBERT, "Cuestiones procesales de tributación local: Impugnación de contribuciones especiales, valores catastrales y altas censales de IAE", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n° 12,

Por lo que respecta al procedimiento, sea el general (art. 45 y ss. de la LJCA), o abreviado (art. 78 de la misma Ley), dependerá de la cuantía de la resolución impugnada. Señalando la Ley rituaría que se tramitará por el procedimiento abreviado aquellos cuya cuantía no supere los 30.000 euros.

2.2.4 Plazo de interposición del recurso indirecto

El plazo para interponer el recurso indirecto será el común, es decir, el plazo de dos meses previsto en el artículo 46 de la LJCA¹⁵⁷. Teniendo como peculiaridad esta impugnación indirecta que, cada vez que se notifique una resolución que ponga fin a la vía administrativa y que aplique la Ordenanza Fiscal, el plazo se abrirá de nuevo.

La Sentencia que se dicte en el recurso indirecto, sus efectos y el planteamiento de la cuestión de ilegalidad se analizará detenidamente en posteriores apartados.

2002, pág. 2113. Este autor traerá a colación, como ejemplo, la Sentencia de 21 de junio de 2001, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya.

¹⁵⁷ Igualmente, si el acto es presunto, el plazo para recurrir será de seis meses a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto.

3. El procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona

En el anterior epígrafe hemos visto y estudiado los recursos contencioso-administrativos directo e indirecto (artículos 25 y 26 de la Ley rituaría, respectivamente) que se encuadran dentro de los procedimientos ordinarios del Título IV de la LJCA. Estos dos instrumentos, junto con la cuestión de ilegalidad que complementa al recurso indirecto, son, como se ha comprobado, dos vías válidas de control jurisdiccional de la Ordenanzas Fiscales. Mas no son los únicos que otorga la Ley procesal. Como reconoce BONACHERA VILLEGAS "la pretensión declarativa de nulidad, como veremos, puede encauzarse por los trámites de los procedimientos ordinarios, del procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona o del procedimiento especial en el supuesto de suspensión administrativa previa de acuerdo"¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Raquel BONACHERA VILLEGAS, *El Control Jurisdiccional de los Reglamentos*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 185. El procedimiento especial en el supuesto de suspensión administrativa previa está recogido en el artículo 127 de la LJCA. En el caso de las Corporaciones Locales tiene un supuesto específico en el artículo 67 de la LBRL que fija como presupuesto "si una Entidad local adoptara actos o acuerdos que atenten gravemente al interés general de España". Esta situación no será objeto de estudio dado su particular naturaleza, pues nos encontramos ante un recuso donde ambas partes son Administraciones, su fundamento se basa en que la norma municipal "atente gravemente al interés general de España" y, por consiguiente, no tendrán cabida los principios generales de ámbito tributario.

A continuación vamos a analizar la otra vía que otorga el Ordenamiento jurídico para que los administrados puedan defenderse de una Ordenanza Fiscal que pudiera infringir los PGD. Si bien, para que prospere este procedimiento especial, será condición *sine qua non* que el principio jurídico infringido otorgue un derecho de amparo constitucional, es decir, un derecho fundamental. En palabras de FERNÁNDEZ FARRERES "el recurso puede dirigirse contra actos y disposiciones impugnables en vía contencioso-administrativa y también contra la inactividad y vía de hecho de las Administraciones Públicas, siempre que sean, claro es, lesivas o vulneradoras de derechos fundamentales protegibles en última instancia por el amparo constitucional"¹⁵⁹.

La Constitución Española otorga un elenco de derechos fundamentales que se encuentran recogidos en los artículos 14 a 29. Este catalogo de derechos goza de una protección especial dado su peso y su relevancia y, por dicho motivo, la propia Carta Magna se encarga de consagrar en su artículo 53.2 que:

“Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de

¹⁵⁹ Germán FERNÁNDEZ FARRERES, "El procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona en la nueva Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativo", *Cuadernos de Derecho Público*, nº 4, 1998, pág. 179.

preferencia y sumariidad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional”

Este procedimiento especial queda recogido en los artículo 114 a 122 de la LJCA (Capítulo I, del Título V), aunque dicha tutela ya figuraba en la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona. La previsión concreta de este procedimiento la fija el artículo 114.2 de la LJCA cuando señala que:

"Podrán hacerse valer en este proceso las pretensiones a que se refieren los artículos 31 y 32, siempre que tengan como finalidad la de restablecer o preservar los derechos o libertades por razón de los cuales el recurso hubiere sido formulado"

Precepto este que queda ligado al 121.2 de la misma Ley que indica que:

"La sentencia estimará el recurso cuando la disposición, la actuación o el acto incurran en cualquier infracción del Ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder, y como consecuencia de la misma vulneren un derecho de los susceptibles de amparo"

Queda, por lo tanto, un procedimiento cuya pretensión bien puede consistir en la declaración de nulidad de una Ordenanza Fiscal, siempre y cuando la misma lesione un derecho de amparo

constitucional. Mas nada impide que dicho *petitum* se haga por el procedimiento ordinario. Por ello, autores como BONACHERA VILLEGAS señalan que "el actor podrá optar entre acudir a la vía del procedimiento especial o seguir el procedimiento contencioso-administrativo ordinario, e incluso, puede optar por iniciar los dos procesos al mismo tiempo"¹⁶⁰. Pero lo que no podrá es iniciar primero un procedimiento especial y, para el caso de obtener una sentencia desfavorable, iniciar el procedimiento ordinario bajo la misma *causa petendi* pues, en dicho caso, nos encontraríamos ante la excepción de cosa juzgada¹⁶¹. Por dicho motivo, y dado que la interposición del recurso preferente y sumario no suspende el cómputo de los plazos para interponer el ordinario, en la práctica muchas veces se entabla la doble interposición¹⁶².

¹⁶⁰ Raquel BONACHERA VILLEGAS, *El Control Jurisdiccional de los Reglamentos*, ob. cit., pág. 190.

¹⁶¹ A tal efecto, el artículo 51.2 de la LJCA dispone que "el Juzgado o Sala podrá inadmitir el recurso cuando se hubieran desestimado en el fondo otros recursos sustancialmente iguales por sentencia firme, mencionando, en este último caso, la resolución o resoluciones desestimatorias". A tal efecto, tendremos recursos sustancialmente iguales cuando concorra la triple identidad de: personas (*eadem personae*), de la cosa pedida (*eadem res*) y la causa de pedir (*eadem causa petendi*).

¹⁶² Sobre la doble interposición ver: Fabio PASCUAL MATEO, "El procedimiento para la protección de los derechos fundamentales. Evolución y disfunciones bajo la Ley 29/1998", *Revista de Administración Pública*, nº 185, Madrid, 2011, pág. 134. El citado autor propondrá de *lege ferenda* para el caso de una inadmisión por inadecuación de procedimiento, "la remisión automática del litigio al órgano competente para que allí continúe su tramitación. En este caso sería una retroacción de las actuaciones a la interposición del recurso para que continuaran bajo el procedimiento ordinario o abreviado, según corresponda". Solución que nos parece del todo acertada.

Por lo que respecta a la investigación que se desarrolla en este trabajo de tesis doctoral, este procedimiento especial puede tener cabida para la vulneración de principios del procedimiento sancionador tributario de los que se deriven derechos fundamentales incluidos en el artículo 25 de la CE, así como infracciones del principio de igualdad tributaria como manifestación o derivación del artículo 14 de la norma fundamental. Los principios constitucionales del artículo 9.3 y 31 no podrán alegarse en este procedimiento dado que carecen de amparo constitucional.

3.1 Trámites del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona

Para concluir con el procedimiento de protección de los derechos fundamentales, resta indicar las especialidades que caracterizan sus trámites. A este respecto, compartimos con BONACHERA VILLEGAS “que la principal especialidad de la tramitación viene determinada por el acortamiento generalizado de los plazos y la urgencia de la tramitación”¹⁶³. No obstante, conviene citar algunas de las más destacadas diferencias con el procedimiento ordinario:

¹⁶³ Raquel BONACHERA VILLEGAS, *El Control Jurisdiccional de los Reglamentos*, ob. cit., pág. 192.

- a) El plazo para interponer el recurso es de diez días (artículo 115.1 de la LJCA). A tal efecto se computarán, según los casos, desde el día siguiente al de notificación del acto o publicación de la disposición impugnada. Cuando la lesión del derecho fundamental tuviera su origen en la inactividad administrativa, o se hubiera interpuesto potestativamente un recurso administrativo, el plazo de diez días se iniciará transcurridos veinte días desde la reclamación o la presentación del recurso, respectivamente.

- b) El escrito de inicio, además de contener los mismos requisitos comunes establecidos del artículo 45 de la LJCA, tal y como indica el artículo 115.2 del mismo texto legal, deberá expresar con precisión y claridad el derecho o derechos cuya tutela se pretende y, de manera concisa, los argumentos sustanciales que den fundamento al recurso. En este sentido, la interposición se deberá realizar con acierto y concierto la relación entre el PGD alegado y la vulneración por parte de la Ordenanza Fiscal del derecho fundamental en cuestión.

- c) Una vez presentado el escrito de interposición, en el mismo día de la presentación o en el siguiente, el Secretario judicial requerirá con carácter urgente al órgano administrativo correspondiente, acompañando copia del

escrito de interposición, para que en el plazo máximo de cinco días a contar desde la recepción del requerimiento remita el expediente acompañado de los informes y datos que estime procedentes (artículo 116.1 de la LJCA). Los artículos 117 y 118 de la Ley regularán los trámites de remisión del expediente por parte de la Administración y, en su caso, prosecución del procedimiento especial. A tal efecto, pondrá de manifiesto al recurrente el expediente y demás actuaciones para que, en el plazo improrrogable de ocho días, pueda formalizar la demanda y acompañar los documentos.

- d) Una especialidad relevante en este procedimiento es la participación del Ministerio Fiscal. Por dicho motivo, formalizada la demanda, el Secretario judicial dará traslado de la misma al defensor de la legalidad¹⁶⁴ y a las partes demandadas para que, a la vista del expediente, presenten sus alegaciones en el plazo común e improrrogable de ocho días y acompañen los documentos que estimen oportunos.
- e) Por último, y tras un eventual recibimiento del procedimiento a prueba que no será superior a veinte días, el órgano jurisdiccional dictará sentencia en el plazo de cinco días *ex* artículo 122 de la Ley procesal.

¹⁶⁴ Misión esta que le asigna el artículo primero de la Ley 50/1981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal.

Tal y como se comprueba, este procedimiento especial busca impartir justicia sobre los derechos fundamentales de forma eficaz, con celeridad y con carácter preferente como señala la propia Ley reguladora de la jurisdicción. Por lo tanto, cuando una Ordenanza Fiscal vulnere algún derecho fundamental dimanante de los PGD previstos en los artículos 14 a 29 de la CE, el obligado tributario podrá acudir a este procedimiento especial para obtener una tutela y protección jurisdiccional que se tramitará con carácter de urgencia y con la misma posibilidad de obtener una sentencia que declare la nulidad de la norma local para el caso de haber ejercido dicha pretensión y haberla estimado el Tribunal.

4. Las Ordenanzas Fiscales como norma reglamentaria

La Constitución Española establece en su artículo 137 que:

“El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.”

Por otra parte, el artículo 140 de dicha norma suprema preceptúa que:

“La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Éstos gozarán de personalidad jurídica plena. Su gobierno y administración

corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. Los Concejales serán elegidos por los vecinos del municipio mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto, en la forma establecida por la Ley. Los Alcaldes serán elegidos por los Concejales o por los vecinos. La Ley regulará las condiciones en las que proceda el régimen del concejo abierto.”

Finalmente, y en el plano financiero, el artículo 142 de la CE afirma que:

“La 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.”

Dentro de este marco constitucional, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local ha ido introduciendo en sus sucesivas modificaciones, más autonomía a las Entidades Locales y un equilibrio dinámico propio de un sistema de distribución del poder (art. 140 CE).

En este sentido, resulta ilustrativo la Exposición de Motivos de la citada Ley al afirmar que “el principio constitucional de autonomía y el administrativo de la descentralización, en que se fundamenta el nuevo Estado, implican las diversificaciones de los centros del poder público administrativo y la actuación de cada uno

de ellos, en su ámbito propio, con plena capacidad y bajo la propia responsabilidad” para lo cual hay que “articular los intereses del conjunto, reconociendo a cada uno lo suyo y estableciendo las competencias, principios, criterios y directrices que guíen la aplicación práctica de la norma en su conjunto de forma abierta a la realidad y a las necesidades del presente”.

En lo que al presente trabajo de doctorado se refiere, el máximo exponente de la autonomía local y competencia normativa viene recogido en el artículo 4.1 de la LBRL que establece que:

“En su calidad de Administraciones Públicas de carácter territorial, y dentro de la esfera de sus competencias, corresponden en todo caso a los municipios...

- a) Las potestades reglamentaria y de autoorganización.*
- b) Las potestades tributaria y financiera.”*

Con carácter general, esta potestad reglamentaria se recoge en el artículo 84.1 de la citada Ley, que establece:

“Las Corporaciones Locales podrán intervenir la actividad de los ciudadanos a través de los siguientes medios:

- a) Ordenanzas y Bandos.”*

Y en lo que a materia tributaria se refiere, el artículo 106.2 de la LBRL preceptúa que:

“La potestad reglamentaria de las Entidades Locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas Fiscales reguladoras de sus tributos y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones Locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas.”

Asimismo, la potestad de dictar Ordenanzas Fiscales viene recogida de forma más precisa y detallada en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas, donde su artículo 12 establece que:

“1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. A través de sus Ordenanzas Fiscales las Entidades Locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.”

El artículo 15.3 del TRLHL confirmará la potestad reglamentaria de las Entidades Locales al disponer que dicha capacidad normativa se ejerza bien con disposiciones de carácter sustantivo, bien con disposiciones de carácter adjetivo:

“Asimismo, las Entidades Locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta Ley, bien en las Ordenanzas Fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de Ordenanzas Fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.”

Finalmente, el artículo 49 del LBRL en conjunción con el 17 del TRLHL establece el procedimiento para la aprobación de las Ordenanzas Fiscales.

Por todo lo expuesto hasta el momento, se puede afirmar que los municipios tienen una verdadera potestad reglamentaria por ministerio de la Ley y que dicha norma toma por nombre Ordenanza. Siendo de interés a los efectos de este trabajo las denominadas Ordenanzas Fiscales que, como las define PAGÈS I GALTÈS, “son las normas jurídicas de naturaleza reglamentaria dictadas por el pleno de la corporación para ejercer sus competencias en materia tributaria, ya sea regulando de forma singular los distintos y concretos tributos propios de la Entidad Local, ya sea regulando los aspectos formales del conjunto de tributos gestionados por la Entidad Local”¹⁶⁵.

Desde un principio parte de la doctrina ha defendido que las Ordenanzas, como normas dictadas por una entidad sujeta al

¹⁶⁵ Joan PAGÈS I GALTÈS, *Tratado de Ordenanzas Fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 53.

principio democrático de representación popular, gozan de un fundamento distinto de las normas reglamentarias estatales o autonómicas. Tal es la postura, por ejemplo, de FERREIRO LAPATZA al indicar que “la ley puede y debe dejar a la representación política municipal reflejada en las Ordenanzas un campo de acción mucho más amplio que el que hemos visto puede y debe dejar al ejecutivo estatal”¹⁶⁶. Más lejos irá ARAGONÉS BELTRÁN al afirmar que “la Ordenanza es una norma que responde, directa o indirectamente, como la Ley, al principio democrático de representación popular, y también como la Ley, al principio democrático de representación popular, y también como la Ley sirve para hacer efectivo el principio de autoimposición”¹⁶⁷. Sin embargo, esa opción no fue refrendada por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987 de 17 de febrero¹⁶⁸. Lo que se traduce en un reconocimiento superlativo de la reserva de Ley tributaria frente a otros principios constitucionales que pudieran ser de aplicación en materia municipal (básicamente autonomía y suficiencia financiera). Por ello, dirá RODRÍGUEZ BUENO, la Ordenanza Fiscal “entra en colaboración con la reserva legal estatal, para aportar elementos de

¹⁶⁶ José Juan FERREIRO LAPATZA, “La Hacienda Local. Antecedentes Históricos y situación actual. El marco constitucional”, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 50.

¹⁶⁷ Emilio ARAGONÉS BELTRÁN, “Régimen Legal de las Ordenanzas Fiscales Municipales (I)”, *Actualidad Administrativa*, nº 3, 1992, pág. 18.

¹⁶⁸ Estas Sentencias declararon inconstitucional el establecimiento libre de un recargo municipal sobre el IRPF, así como la fijación también del porcentaje de la Contribución Territorial, por parte de los Ayuntamientos.

concreción, por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas, siempre en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad con la ley"¹⁶⁹.

Partiendo de lo anteriormente expuesto -plena capacidad jurídica del municipio tal y como reconoce el artículo 140 de la CE, y de su potestad reglamentaria y tributaria conforme la LBRL y el TRLHL-, habrá que ver la naturaleza jurídica de los Reglamentos a los efectos de estudiar la viabilidad de impugnación de los mismos¹⁷⁰.

A este respecto no podemos menos que estar de acuerdo con GARCÍA DE ENTERRÍA, según el cual, “el Reglamento no es sino una disposición de la Administración, que no es en modo alguno la comunidad, sino un ente servicial y secundario de la misma o, si se prefiere, una organización instrumental de gestión carente de soberanía, más bien obligada a justificarse a cada momento por el

¹⁶⁹ Manuel A. RODRÍGUEZ BUENO, "Algunas consideraciones sobre la cuota tributaria: el caso de las Tasas Locales", *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n° 24, 2000-2001, pág. 3981.

¹⁷⁰ Otro autor que refiere a la naturaleza y origen de las Ordenanzas Fiscales dirá de éstas que “son normas de rango reglamentario, creadas como consecuencia de la atribución del poder reglamentario, que de modo implícito otorga el artículo 140 de la Constitución Española y de modo expreso por el artículo 106.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, y por el artículo 15 de la Ley de Haciendas Locales” (Francisco GARCÍA-FRESNEDA GEA, “El poder impositivo de los gobiernos locales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, n° 306, 2008, pág. 179).

respeto a los límites y atribuciones legales que pautan su actuación y por la persecución del fin servicial al que se debe”¹⁷¹.

Por ello, la reglamentaria es una potestad jurídica y no política, y por tanto sujeta al principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos. Así lo declara con acierto la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1996 (referencia Aranzadi 1213):

“La potestad reglamentaria es, pues, un poder jurídico que participa en la elaboración del Ordenamiento jurídico, de suerte que la norma reglamentaria queda integrada en el mismo. Pero la norma reglamentaria no es incondicionada, sino que está sometida a la Constitución y a las Leyes (art. 97 de la Constitución)”

Asimismo, y como afirma David BLANQUER, “la potestad reglamentaria no es soberana, sino que está sometida a estrictos límites que derivan no sólo de la Ley sino también de los principios generales del Derecho”¹⁷².

¹⁷¹ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, Tecnos, Madrid, 1970, pág. 218.

¹⁷² David BLANQUER, *El control de los Reglamentos arbitrarios*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 102. A tal efecto, resulta interesante el trabajo de GARCÍA-FRESNEDA que analiza los límites del poder impositivo de los gobiernos locales desde los principios de reserva de normas con rango de ley; principio de unidad; principio de territorialidad; principio de libre circulación y principio de coordinación. Principios estos que, no siendo en su mayoría estrictamente tributarios, complementan de buen grado a los que

Por todo lo expuesto hasta el momento, y como conclusión, podemos afirmar que: a los Municipios les corresponde la potestad reglamentaria en el ámbito de sus competencias; que dicho ámbito se extiende a las potestades tributarias que les son propias; y, como potestad administrativa, sus disposiciones de carácter general quedarán sujetas al control de los Tribunales (art. 106 CE). Siendo interesante al objeto de lo estudiado en el presente trabajo lo que establece la LBRL en su artículo 113:

“Contra los actos que pongan fin a las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones en materia de presupuestos, imposición, aplicación y efectividad de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas Fiscales, los interesados podrán interponer directamente el recurso contencioso-administrativo”

En parecidos términos se pronuncia el artículo 19.1 de la TRLHL:

“Las Ordenanzas Fiscales de las Entidades Locales a que se refiere el artículo 17.3 de esta Ley regirán durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en ellas, sin que quepa contra ellas otro recurso que el contencioso-administrativo que se podrá interponer, a partir de su publicación en el boletín oficial de la provincia, o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial,

abordaremos en este trabajo (Francisco GARCÍA-FRESNEDA GEA, “El poder impositivo de los gobiernos locales”, cit., págs. 173 y ss.).

en la forma y plazos que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción.”

Preceptos estos que fijan el recurso directo -antes estudiado- contra la aprobación o modificación de las Ordenanzas Fiscales.

5. La viabilidad del recurso indirecto como medio de control de las Ordenanzas Fiscales

Como se ha expuesto hasta el momento, partimos una previsión constitucional por virtud de la cual: "los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican" (106.1 CE).

Concretamente, para el ámbito de los municipios el artículo 6.2 de la LBRL establece que:

“Los Tribunales ejercen el control de legalidad de los acuerdos y actos de las Entidades Locales”

Y en materia fiscal, la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa establece en su artículo 8 que:

“Los Juzgados de lo Contencioso-administrativo conocerán, en única o primera instancia según lo dispuesto en esta Ley, de los recursos que se deduzcan frente a los actos de las Entidades Locales cuando tengan por objeto:

...

b) Gestión, inspección y recaudación de los tributos y demás ingresos de Derecho público regulados en la legislación de Haciendas Locales.”

Tal y como expusimos anteriormente, con la entrada en vigor de la LJCA de 1998, además del conocido como recurso directo contra disposiciones administrativas de carácter general, los interesados cuentan con otro mecanismo procesal para depurar el Ordenamiento jurídico de normas administrativas que no son conformes a Derecho.

También se ha estudiado la potestad reglamentaria de los municipios que, desde el principio constitucional de autonomía y el administrativo de la descentralización, pueden dictar disposiciones de carácter general en el ámbito de sus competencias que son denominadas Ordenanzas Fiscales.

Pues bien, estas tres premisas: control judicial de los Reglamentos, recurso indirecto a través de los actos de aplicación de los mismos, y la potestad reglamentara de los municipios, nos llevan al análisis de la realidad habitual de la producción normativa de los Municipios.

Antes de comenzar este análisis es conveniente tener presente que, en nuestro Estado de Derecho actual, además de la potestad legislativa de las Cortes Generales (art. 66.2 CE) y de los Parlamentos Autonómicos (152.1 CE), la potestad reglamentaria es ejercida por multitud de órganos y entes de carácter administrativo. Todo ello sin perjuicio de la normativa europea e internacional (art. 96.1 CE).

En este contexto, donde la producción normativa es ejercida desde muchas partes y es muy abundante –algunos autores hablan de Ordenamiento saturado¹⁷³–, el control de la legalidad de las disposiciones administrativas de carácter general no es objeto habitual del interés social como sí lo son normalmente las Leyes. Y cuando llegamos a los Municipios, donde existe muy poca repercusión mediática sobre su devenir normativo, las Ordenanzas son conocidas en la mayoría de veces cuando son aplicadas y, en este sentido, las Ordenanzas Fiscales son de las disposiciones que más preocupan a los ciudadanos por sus consecuencias patrimoniales pero, como se ha dicho, son conocidas en la mayoría de casos, una vez aplicadas, es decir, cuando el Ayuntamiento notifica la liquidación tributaria correspondiente. Momento este en el que comienza el interés por la bondad o no de la norma.

¹⁷³ José Luis PALMA FERNÁNDEZ, “La seguridad jurídica ante la abundancia de normas”, *Cuadernos y Debates*, nº 68, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.

Es cierto, como expuso el Tribunal Constitucional en su Sentencia 233/1999, que las Ordenanzas municipales se aprueban por un órgano –el Pleno del Ayuntamiento- de carácter representativo (art. 22.2.d) LBRL), lo cual otorga un plus de legitimidad a dichas disposiciones, mas también es cierto que su potestad reglamentaria no es absoluta, sino que está sometida a estrictos límites que derivan no sólo de la Ley sino también de los principio generales del derecho. Lo que significa que, cuando el ciudadano de un municipio se convierte en obligado tributario y es destinatario de un acto administrativo en aplicación de la Ordenanza Fiscal correspondiente, nace, haya sido o no impugnada la norma conforme el artículo 25.1 de la LJCA – recurso directo-, un nuevo plazo de recurso según establece el artículo 26.1 que afirma que “también será admisible la impugnación de los actos que se produjeren en aplicación de las mismas (Ordenanzas Fiscales), fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho”.

Por todo lo expuesto, podemos llegar a la siguiente conclusión: el mecanismo del recurso indirecto permite ejercer el control de la legalidad a la producción normativa del Municipio en lo que a Ordenanzas Fiscales corresponde. Siendo su máximo exponente la estimación del recurso contencioso-administrativo por sentencia firme y, en su caso, la consiguiente cuestión de ilegalidad que, para el caso de ser estimada, expulsará del Ordenamiento a dicha disposición general con efectos *erga omnes*.

6. Conexión del recurso indirecto con la cuestión de ilegalidad

Antes de estudiar la conexión del recurso indirecto con el procedimiento especial que regula la cuestión de ilegalidad, conviene traer a colación las siguientes palabras de T. R. FERNÁNDEZ: “juzgar a la Administración es, ciertamente, una garantía, y una garantía esencial en un Estado de Derecho, que sin ella no podría siquiera merecer tal nombre, razón por la cual la Constitución no sólo la otorga a todos sin excepción alguna, ni personal, ni objetiva (“sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”: art. 24.1), sino que la asegura a ultranza en todo caso poniendo a su servicio, incluso, el amparo constitucional. Pero juzgar a la Administración es también algo distinto y algo más que eso: juzgar a la Administración contribuye a administrar mejor”¹⁷⁴.

Partiendo de este razonamiento, el recurso indirecto se presenta como la garantía jurídica que tienen los interesados para impugnar los actos de aplicación de una disposición administrativa de carácter general cuando su pretensión se basa en la propia ilegalidad de dicha disposición. Teniendo como novedad la nueva LJCA, la conexión prevista para cuando dicho recurso es estimado por sentencia firme pues, conforme se ha visto en los apartados anteriores, cuando un "Juez o Tribunal de lo Contencioso-administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por

¹⁷⁴ Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *De la arbitrariedad de la Administración*, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 126.

considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición" (art. 27.1 LJCA).

Bajo el precepto transcrito, y como afirma MESEGUER YEBRA, "la cuestión de ilegalidad se plantea como una especie de prolongación –natural- del recurso indirecto cuando el juez o tribunal que ha estimado este, no es competente para anular la disposición general"¹⁷⁵. Y es este procedimiento especial denominado "Cuestión de ilegalidad" el que recoge el Capítulo II, del Título V, de la LJCA.

En efecto, la aplicación de una Ordenanza Fiscal de un Municipio a un ciudadano concreto tendrá forma de acto administrativo y, como establece el artículo 58.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC) sobre el régimen de notificaciones¹⁷⁶:

“Toda notificación deberá ser cursada en el plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado, y deberá contener el texto íntegro de la resolución, con indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa, la

¹⁷⁵ Joaquín MESEGUER YEBRA, *El recurso indirecto contra Reglamentos y la cuestión de ilegalidad*, Bosch, Barcelona, 2001, pág. 11.

¹⁷⁶ En idéntico sentido se pronuncia el artículo 102.2.d) de la Ley General Tributaria.

expresión de los recursos que procedan, órgano ante el que hubiera de presentarse y plazo para interponerlo”

Ya hemos tenido ocasión de precisar qué órgano jurisdiccional es competente para revisar los actos de "gestión, inspección y recaudación de los tributos y demás ingresos de Derecho público regulados en la legislación de Haciendas Locales" (art. 8 LJCA) y, en este sentido, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo conocerán inicialmente del recurso indirecto contra las citadas ordenanzas cuando se recurra un acto administrativo que sea dictado en aplicación de la misma.

Sabemos también que cuando un Juez de lo Contencioso-Administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición que, para el caso de Ordenanzas Fiscales de Municipios, será la Sala de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia tal y como preceptúa el artículo 10.1.b) de la LJCA.

Llegados a este punto, y para comprender cómo funciona el procedimiento especial de la cuestión de ilegalidad, deberemos acudir a los artículos 123 y siguientes de la LJCA. Debiendo recordar que dicho procedimiento especial está previsto para el supuesto contemplado en el artículo 27.1 de la Ley procesal, pues, como se

expuso anteriormente, cuando el Juez o Tribunal competente para conocer de un acto fundado en la invalidez de una disposición general lo fuese también para conocer del recurso directo contra ésta, o se tratase de un recurso ante el Tribunal Supremo, la sentencia que se dictase declarará, en su caso, la validez o nulidad de la disposición general.

Siguiendo la sistemática de la Ley de la Jurisdicción, el iter procedimental es el siguiente:

a) Iniciación

La iniciación del procedimiento especial estudiado está contemplada en el artículo 123 de la LJCA que dictamina:

“1. El Juez o Tribunal planteará, mediante auto, la cuestión de ilegalidad prevista en el artículo 27.1 dentro de los cinco días siguientes a que conste en las actuaciones la firmeza de la sentencia. La cuestión habrá de ceñirse exclusivamente a aquel o aquellos preceptos reglamentarios cuya declaración de ilegalidad haya servido de base para la estimación de la demanda. Contra el auto de planteamiento no se dará recurso alguno.

2. En este auto se acordará emplazar a las partes para que, en el plazo de quince días, puedan comparecer y formular alegaciones ante el Tribunal competente para fallar la cuestión. Transcurrido este plazo, no se admitirá la personación.”

Como afirma CARLÓN RUIZ “el primer elemento que define el ámbito objetivo de la cuestión de ilegalidad, el que se refiere al hecho de que en el proceso *a quo* –planteado, en principio, exclusivamente, como recuso indirecto- se hubiese dictado sentencia *estimatoria* por considerar ilegal la norma reglamentaria aplicada por el acto recurrido”¹⁷⁷. Mas esto sólo no bastaría pues, como continúa afirmando la autora, “el artículo 27.1 exige que la sentencia dictada en el proceso original haya devenido *firme* para que nazca tal obligación”¹⁷⁸. Y, en este sentido, habrá que acudir al artículo 245.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio, del Poder Judicial y al artículo 207.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, según los cuales, la sentencia será firme cuando no quepa impugnación alguna contra ella; bien porque no fue impugnada en plazo; bien por no haber recursos contra la misma.

La firmeza de la sentencia del órgano *a quo* no es baladí pues, como establece el artículo 81.2 de la LJCA que fija las sentencias apelables, en su apartado d) afirma, "las que resuelvan impugnaciones indirectas de disposiciones generales". Por lo que no bastará la sentencia estimatoria del recurso indirecto sino que dicha sentencia no sea recurrida en apelación y, por lo tanto, devenga firme. Es por ello que a la cuestión de ilegalidad se le ha

¹⁷⁷ Matilde CARLÓN RUIZ, *La cuestión de ilegalidad en el contencioso-administrativo contra Reglamentos*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 174.

¹⁷⁸ *Ibidem*.

atribuido "una función nomofiláctica, y que constituye un complemento al recurso indirecto"¹⁷⁹.

Dicho lo anterior, resulta pacífico que el planteamiento de la cuestión de ilegalidad se ceñirá exclusivamente a la parte reglamentaria cuya declaración de ilegalidad sirvió de fundamento para la estimación del recuso. Y que en la resolución judicial, que tendrá forma de auto, se emplazarán a las partes para que, en el plazo de quince días, puedan comparecer y formular alegaciones conforme el artículo transcrito.

b) Planteamiento y publicación

Tal y como establece el artículo 124 de la LJCA:

“1. El Juez o Tribunal que haya planteado la cuestión remitirá urgentemente, junto con la certificación del auto de planteamiento, copia testimoniada de los autos principales y del expediente administrativo.

2. El planteamiento de la cuestión se publicará en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición cuestionada.”

De este precepto podemos destacar, como hace MESEGUER YEBRA¹⁸⁰, "la idea de celeridad, de la que queda testimonio en la

¹⁷⁹ Raquel BONACHERA VILLEGAS, *El Control Jurisdiccional de los Reglamentos*, ob. cit., pág. 185. Compartimos con la citada autora dicha postura dada la finalidad del procedimiento especial y su íntima relación causa-efecto con el recurso indirecto (art. 123.1 LJCA).

Exposición de Motivos de la Ley (...*procura –la Ley- que la impugnación de las disposiciones generales se tramite con celeridad y que aboque siempre a una decisión judicial clara y única...*) y que aparece respaldada por el Consejo General del Poder Judicial en su informe de 19 de febrero de 1997".

La publicación del planteamiento de la cuestión de ilegalidad facilitará la personación de otros interesados que no hubieran sido parte en el recurso indirecto para que puedan alegar lo que a su derecho convenga y evitar, de este modo, una posible indefensión ante un fallo que les perjudicara.

c) Personación, alegaciones y sentencia

El artículo 125 de la LJCA preceptúa que:

“1. Con el escrito de personación y alegaciones podrá acompañarse la documentación que se estime oportuna para enjuiciar la legalidad de la disposición cuestionada.

2. Terminado el plazo de personación y alegaciones, se declarará concluso el procedimiento. La sentencia se dictará en los diez días siguientes a dicha declaración. No obstante, podrá el Tribunal rechazar, en trámite de admisión, mediante auto y sin necesidad de audiencia de las partes, la cuestión de ilegalidad cuando faltaren las condiciones procesales.

¹⁸⁰ Joaquín MESEGUER YEBRA, *El recurso indirecto contra Reglamentos y la cuestión de ilegalidad*, ob. cit., pág. 21 y 22.

3. El plazo para dictar sentencia quedará interrumpido si, para mejor proveer, el Tribunal acordara reclamar el expediente de elaboración de la disposición cuestionada o practicar alguna prueba de oficio. En estos casos se acordará oír a las partes por plazo común de tres días sobre el expediente o el resultado de la prueba.”

Con la personación de las partes ante el órgano *ad quem* (el mismo que sería competente para conocer el recurso directo contra la disposición general), se podrá alegar y aportar los documentos que se estime convenientes. Siendo interesante analizar este trámite por cuanto, las alegaciones de las partes, irán sobre la base del auto que plantea la cuestión de ilegalidad y que, en este sentido, es el que determina el objeto del proceso especial. No en vano, y como se verá enseguida, la sentencia que ponga fin al procedimiento, estimará o desestimará parcial o totalmente la cuestión de ilegalidad y, por lo tanto, se pronunciará según el planteamiento del órgano *a quo*. Todo ello sin perjuicio de que, como establece el artículo 33.3 de la LJCA, por remisión del 126.2 del mismo texto legal, el Tribunal podrá enjuiciar otros preceptos de la misma disposición impugnada cuando entienda que existe conexión o consecuencia entre unos y otros¹⁸¹.

¹⁸¹ Esta facultad viene del aforismo *iura novit curia* por virtud del cual “los Tribunales no tienen necesidad, ni tampoco obligación, de ajustarse en los razonamientos jurídicos que les sirven para motivar sus fallos a las alegaciones de carácter jurídico (STC 20/1982, de 5 de mayo). En otras palabras, el tribunal está vinculado “por el fundamento, pero no por la

El plazo para dictar sentencia vuelve a estar basado en la celeridad dada su brevedad. Además, y por último, el apartado tercero de precepto transcrito prevé la posibilidad de que el Tribunal, para mejor proveer, pueda practicar alguna actuación de oficio.

d) Efectos de la sentencia

Los efectos de la sentencia están recogidos en el artículo 126 de la LJCA que establece que:

“1. La sentencia estimará o desestimará parcial o totalmente la cuestión, salvo que faltare algún requisito procesal insubsanable, caso en que la declarará inadmisibile.

2. Se aplicará a la cuestión de ilegalidad lo dispuesto para el recurso directo contra disposiciones generales en los artículos 33.3, 66, 70, 71.1 a), 71.2, 72.2 y 73. Se publicarán también las sentencias firmes que desestimen la cuestión.

3. Firme la sentencia que resuelva la cuestión de ilegalidad, se comunicará al Juez o Tribunal que la planteó.

fundamentación” (Andrés DE LA OLIVA SANTOS, *Objeto del proceso y cosa juzgada en el proceso civil*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 69).

4. Cuando la cuestión de ilegalidad sea de especial trascendencia para el desarrollo de otros procedimientos, será objeto de tramitación y resolución preferente.

5. La sentencia que resuelva la cuestión de ilegalidad no afectará a la situación jurídica concreta derivada de la sentencia dictada por el Juez o Tribunal que planteó aquella.”

El pronunciamiento del fallo será alguno de los siguientes:

- Estimación total o parcial de la cuestión. Será estimación total cuando el Tribunal confirme que la disposición general planteada no es conforme a Derecho. Por el contrario, será parcial la estimación cuando sólo confirme parte del planteamiento de ilegalidad de órgano *a quo*.
- Desestimación de la cuestión cuando el Tribunal entienda que la norma reglamentaria que se somete a su enjuiciamiento es conforme a Derecho.
- Inadmisión de la cuestión cuando faltare algún requisito procesal insubsanable.

Por remisión del artículo transcrito, la cuestión de ilegalidad gozará de preferencia frente a cualquier recurso contencioso-administrativo salvo el proceso especial de protección de derechos

fundamentales. Además, el pronunciamiento jurisdiccional no podrá determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos reglamentarios en sustitución de los que anulasen.

Las sentencias firmes derivadas de la cuestión de ilegalidad que anulase un precepto reglamentario, no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en los casos en los que la anulación de precepto supusiese la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente. Tampoco afectará la sentencia de este procedimiento especial a la situación jurídica concreta derivada del recurso indirecto.

Por último, las sentencias firmes que resuelvan la cuestión de ilegalidad deberán publicarse con independencia de su estimación o desestimación. En este sentido, cuando estimen la cuestión y anulen los preceptos objeto del procedimiento especial, el artículo 72.2 de la LJCA establece los efectos generales del fallo desde el día de su publicación en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada¹⁸². Por otra parte, el artículo 126.2 de la LJCA obliga también a publicar estas sentencias cuando desestimen la citada cuestión de ilegalidad.

¹⁸² Como indica algún autor "este precepto deja en manos de la Administración el comienzo de la eficacia de la sentencia, pues de ella dependen los periódicos oficiales y puede apresurar o retrasar la publicación de lo que le envíen los Jueces y Tribunales" (José M^a BOQUERA OLIVER, "La impugnación e inaplicación Contencioso-Administrativa de los Reglamentos", cit. pág. 29).

7. Recursos contra las Sentencias pronunciadas contra Ordenanzas Fiscales

A continuación vamos a estudiar los recursos que articulan las normas procesales frente a las Sentencias que, de forma directa o indirecta, se pronuncien en los tres mecanismos de impugnación que hemos expuesto anteriormente. Con ello pretendemos explorar todas las vías existentes para obtener una resolución sobre la adecuación de la Ordenanza Fiscal a los PGD que veremos en los capítulos siguientes, sobre todo para el caso de que la primera resolución judicial no otorgase la pretensión ejercida por el demandante.

En este apartado queremos obtener el recurso que conozca de la Sentencia pronunciada en un recurso directo, indirecto y el establecido para la protección de los derechos de la persona. Todo ello con la finalidad de llegar a un pronunciamiento judicial firme¹⁸³. No como causa de la no impugnación de la Sentencia sino porque, de haberlo sido, ya no quepa recurso contra la misma.

Antes de pasar a analizar los distintos recursos que ofrece la Ley rituarial, se estima conveniente traer a colación las palabras de ALONSO MAS cuando expone los distintos pronunciamientos sobre

¹⁸³ Esta búsqueda de la Sentencia firme tiene su justificación en que, como veremos en el último apartado, es la única que produce efectos *erga omnes* y su fallo puede afectar al Ordenamiento jurídico, sobre todo si determina la nulidad de la Ordenanza Fiscal impugnada. Pronunciamiento este que determina su expulsión del orden jurídico.

forma y fondo de las Sentencias que juzgan normas reglamentarias. A tal efecto, la autora propone que "existiendo vicios de formales, será preciso declarar nulo el reglamento aun cuando su contenido en sí no sea disconforme con el Ordenamiento. Se puede citar así la STS 29-12-86 (A. 1675, 1987), entre otras. En segundo lugar, y sobre todo, el vicio formal producirá la nulidad de todo el reglamento, mientras que los vicios de fondo afectan únicamente a preceptos concretos"¹⁸⁴. Posición que compartimos íntegramente.

Dicha dualidad de vicios en nuestro estudio significará que una infracción, por ejemplo, del principio general de publicidad de las normas afectaría a la validez y eficacia de la totalidad de la Ordenanza Fiscal. Sin embargo, una vulneración del principio de capacidad económica que afectase a una tasa por un servicio público prevista en un conjunto de tasas de una misma Ordenanza Fiscal, sólo afectaría a dicha tasa en cuestión y no al resto en la medida que no compartiesen ese vicio de fondo o material.

El problema que puede surgir es cuando una misma Ordenanza pudiera compaginar vicios de forma y fondo. Esta situación es también resuelta, a nuestro entender, de forma acertada por la citada profesora al entender que "la existencia de vicios formales y la de vicios materiales son independiente entre sí, pero

¹⁸⁴ María José ALONSO MAS, "La legitimación para impugnar Disposiciones Generales por vicios de procedimiento: una injustificada restricción jurisprudencial", *Revista de Administración Pública*, núm. 157, 2002, págs. 254 y 255.

como la causa de pedir es sin más la lesión del Ordenamiento, por lógica en el fallo deberá reflejarse únicamente la declaración de nulidad, y será en la fundamentación jurídica donde se expliquen las razones de fondo y forma que han llevado a ese pronunciamiento"¹⁸⁵.

7.1. Recursos contra Sentencia pronunciada en el recurso directo

La respuesta al posible recurso frente a una Sentencia dictada en un recurso directo contra una Ordenanza Fiscal nos la brinda el artículo 86.3 de la LJCA que dispone que:

“Cabrá en todo caso recurso de casación contra las sentencias de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia que declaren nula o conforme a Derecho una disposición de carácter general”

Por ello, la Sentencia que se dicte en un recurso directo contra una Ordenanza Fiscal podrá ser recurrida en casación¹⁸⁶. Y ello con independencia de que su fallo sea estimatorio o desestimatorio.

Siguiendo los motivos tasados para que prospere el citado recurso (artículo 88 de la LJCA), éste deberá fundarse en la infracción

¹⁸⁵ *Ibidem*.

¹⁸⁶ Como quiera que nuestro motivo de control jurisdiccional de la Ordenanza Fiscal es la infracción de los PGD esenciales del Derecho Tributario, no entrará en juego la limitación del art. 86.4 de la LJCA, dado que la norma invocada en el proceso *a quo* será siempre la propia Constitución.

de los principios generales previstos en la Constitución dado que los mismos pertenecen a la parte superior de la pirámide de normas del Ordenamiento jurídico tributario. Por lo tanto, podrá invocarse el apartado d) del citado artículo.

Por todo lo expuesto, y a los efectos del objeto de la presente tesis, podemos afirmar que siempre cabrá el recurso de casación frente a Sentencias dictadas en un recurso directo contra una Ordenanza Fiscal, cuando el control de la misma se ejerza por virtud y en aplicación de los PGD constitucionalizados.

7.2 Recursos contra Sentencia pronunciada en el recurso indirecto

Lo primero que hay que tener presente cuando nos enfrentamos a una Sentencia dictada en un recurso indirecto es que, su fallo, no se pronuncia sobre la conformidad o no a Derecho de la Ordenanza Fiscal, sino del acto administrativo que la aplica. Si bien, como se vio anteriormente, de ser estimatoria la Sentencia, dicha decisión se sostiene como consecuencia de que la norma municipal presenta vicios que afectan a su legalidad.

Esta característica del recurso indirecto hace que su Sentencia tenga dos vías de revisión: por un lado la vía del recurso ordinario; y

por otro, la cuestión de ilegalidad¹⁸⁷. Como éste último procedimiento especial ya ha sido objeto de estudio, resta ahora comprobar qué recurso cabe contra la Sentencia dictada en este tipo de proceso de impugnación indirecta.

Para ello, debemos acudir al artículo 81.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción que establece que:

“Serán siempre susceptibles de apelación las sentencias siguientes:

...

d) Las que resuelvan impugnaciones indirectas de disposiciones generales”

Por dicho motivo, y como sostiene TORRENT I RIBERT, "las sentencias sobre impugnación indirecta de disposiciones generales son siempre apelables y en consecuencia el Juzgado de lo contencioso-administrativo sólo debe plantear la cuestión de ilegalidad en el supuesto de que su sentencia sea firme al no ser recurrida"¹⁸⁸.

¹⁸⁷ Si bien, la revisión prevista en la cuestión de ilegalidad está limitada al objeto planteado por el juzgador de instancia. A tal efecto, la Sentencia del TS de 28 de noviembre de 2007, rec. n.º 275/2003, nos dice que "la cuestión de ilegalidad no permite revisar en su totalidad la controversia que fue analizada en el proceso principal donde aquella cuestión haya sido planteada".

¹⁸⁸ Pere-Joan TORRENT I RIBERT, "Cuestiones procesales de tributación local: Impugnación de contribuciones especiales, valores catastrales y altas censales de IAE", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 12, 2002, pág. 2113.

Para el caso de interponerse el recurso de apelación, éste se presentará ante el propio Juzgado que dictó la Sentencia dentro del plazo de quince días y se tramitará de conformidad con lo previsto en el artículo 85 de la LJCA. Siendo competente para su conocimiento, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior correspondiente. Este órgano jurisdiccional tendrá, a diferencia del Juzgador de instancia, la facultad de declarar la conformidad o no a Derecho de la norma municipal que soporta el acto administrativo impugnado. En tal Sentido se pronuncia DOMINGO ZABALLOS cuando afirma que "cuestionada la ilegalidad de una Ordenanza Fiscal a través de un recurso entablado contra un acto administrativo que la aplicó fielmente, el Tribunal Superior de Justicia –aparte del resto de los pronunciamientos de rigor- deberá declarar la validez o nulidad de los preceptos aplicados de la Ordenanza (o de todo ello, según los casos), tanto si le llega el asunto en las contadas ocasiones que lo puede conocer en primera o única instancia, como si –será lo normal- el conocimiento lo es por vía de un recurso de apelación"¹⁸⁹.

Una vez resuelta la apelación contra la Sentencia dictada cabrá, de entrada, recurso de casación. La posibilidad o imposibilidad de recurrir en casación las Sentencia dictada tras el recuso de apelación o la cuestión de ilegalidad ha sido y es materia sujeta a debate doctrinal.

¹⁸⁹ Manuel J. DOMINGO ZABALLOS, "La impugnación de las Ordenanzas fiscales. En especial el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad", cit., pág. 17.

En este sentido, por ejemplo, PAGÈS I GALTÈS indica que "contra la resolución que dicte el Tribunal Superior de Justicia -ya sea en cuestión de ilegalidad, ya sea en apelación- cabrá recurso de casación ante el Tribunal Supremo (cfr. art. 86.3 LJCA), sin que tampoco tenga a tales efectos relevancia el importe del acto impugnado. Ahora bien, a pesar de que este criterio sea el que consideramos más lógico, hemos de tener en cuenta que la jurisprudencia se decanta por considerar que el art. 86.3 de la LJCA sólo permite la casación cuando la misma se haya dictado en única instancia, no cuando la misma se haya dictado en segunda instancia (cfr. Auto del TS de 2 de julio de 2002, Ar. 7872)"¹⁹⁰, concluyendo este autor que "cuando el TSJ resuelva una cuestión de ilegalidad, enjuiciará en primera instancia y, por ende, cabrá recurso de casación, mientras que si el TSJ resuelve una apelación, enjuiciará en segunda instancia y, por ende, no cabrá recurso de casación"¹⁹¹.

Otro autor de reconocida solvencia, DOMINGO ZABALLOS, estima que "las sentencia sobre el fondo recaídas en cuestiones de ilegalidad son susceptibles de recurso de casación ante el TS"¹⁹². Este

¹⁹⁰ Joan PAGÈS I GALTÈS, *Tratado de Ordenanzas Fiscales*, ob. cit., pág. 448. Este autor admite, incluso, que la imposibilidad de recurso de casación ante la Sentencia de apelación o el procedimiento de la cuestión de ilegalidad, encuentra amparo en los antecedentes parlamentarios.

¹⁹¹ *Ibídem*. En apoyo a su tesis citará autores como FERNÁNDEZ SALMERÓN y ALONSO MAS.

¹⁹² Manuel J. DOMINGO ZABALLOS, "La impugnación de las Ordenanzas fiscales. En especial el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad", cit., pág. 27.

último autor fundamenta su criterio en que la cuestión de ilegalidad no es propiamente una segunda instancia y cita en su defensa la SSTS de 20 de septiembre de 2007, de 19 de junio de 2008 (rec. n° 1841/2006) y 28 de noviembre de 2007 (rec. n° 275/2003), aunque admite que "no es esta una cuestión totalmente pacífica"¹⁹³.

Nuestra posición es que cabrá, en todo caso, recurso de casación frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia que se pronuncie sobre la conformidad a Derecho de una Ordenanza Fiscal. Y ello porque resulta de la literalidad del artículo 86.3 de la LJCA¹⁹⁴, pero también por un principio de congruencia y de orden procesal. Me explico con un ejemplo:

- a) La Sentencia de un TSJ sobre una Ordenanza Fiscal que fuera recurrida de forma directa tendrá acceso a la casación como hemos visto en el apartado anterior.

- b) Por otra parte, esa misma Ordenanza Fiscal podría haber sido recurrida de forma indirecta y, tras la Sentencia firme estimatoria del Juzgado, y su correspondiente cuestión de ilegalidad, la Sentencia del TSJ también tendría las puertas abiertas a la casación con el argumento

¹⁹³ *Ibidem*.

¹⁹⁴ Apartado este que, entendemos, es independiente y compatible con el presupuesto del art. 86.1 de la LJCA y sus excepciones del art. 86.2 de mismo texto.

de que no es una segunda instancia (posición avalada por el TS).

- c) Pues bien, con dichos antecedente procesales, resulta forzoso negar la viabilidad del recurso de casación cuando la Sentencia del mismo TSJ hubiera procedido de un recuso de apelación que se pronuncia sobre la legalidad de la misma Ordenanza Fiscal. En puridad, y al igual que sucede en la cuestión de ilegalidad, en el recuso de apelación también se pronuncia un órgano jurisdiccional -el TSJ- por primera vez sobre la validez o no de la Ordenanza Fiscal (artículo 27.2 de la LJCA), pues el Juzgado de lo contencioso-administrativo conoció en el recurso indirecto del acto administrativo, no de la norma reglamentaria. Todo ello sin perjuicio de que, como hemos dicho en varias ocasiones, su fundamento fuera la adecuación o no a Derecho de la misma.

Parece más razonable, por todo ello, admitir la casación "en todo caso" cuando el Tribunal Superior de Justicia declare nula o conforme a Derecho la citada norma municipal¹⁹⁵.

¹⁹⁵ En este sentido, Inés Celia IGLESIAS CANLE, *El recurso de casación contencioso-administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 174. Un criterio defendido por el TS para admitir la casación contra Sentencias que resuelven un recurso en el que indirectamente se impugna una Ponencia de valores, ha sido considerar ésta como de cuantía indeterminada. A tal efecto, el Alto Tribunal entiende que "en el presente caso no solo se impugnan actos concretos de asignación de valores, en aplicación de la Ponencia de Valores o con otras palabras, actos de individualización del valor catastral correspondiente a cada bien inmueble y su conexión en el sujeto pasivo

Por todo lo expuesto, compartimos con BONACHERA VILLEGAS que "la intención del legislador al introducir la salvedad genérica del artículo 86.3 era abrir la posibilidad del recurso de casación a cualquier materia, pero no a la sentencia dictada en cualquier grado (única o segunda). La previsión legal, por tanto, no supone una excepción al presupuesto básico de la recurribilidad, sino una contraexcepción a las excepciones de acceso al recurso de casación. Por otro lado, con un criterio sistemático, resulta evidente... que el apartado tercero establece una contraexcepción a las anteriores excepciones, basada igualmente en el contenido material de la sentencia recurrida"¹⁹⁶.

titular del mismo, supuestos expresamente a los que se refieren las sentencias que cita el Abogado del Estado, sino que se cuestiona la propia Ponencia de Valores de Bienes Inmuebles urbanos en el término de Tarragona, aprobada por la Dirección General del Catastro que, por definición, es de cuantía indeterminada, al constituir una actuación instrumental de naturaleza técnico-económica, realizada para la generalidad de los afectados, que sirve de base a los posteriores actos concretos de valoración de los bienes catastrales y liquidatorios del Impuesto, en cuanto en ella se recogen los valores del suelo y de las construcciones, así como los coeficientes correctores a aplicar en su ámbito territorial, teniendo un carácter cuasi reglamentario" (STS de 31 de mayo de 2010, rec. nº 892/2005. Esta Sentencia cita a las del mismo Tribunal de fecha 1 de febrero de 2005, rec. nº 7661/2000, y de 25 de febrero de 2010, rec. nº 785/2005).

¹⁹⁶ Raquel BONACHERA VILLEGAS, *El Control Jurisdiccional de los Reglamentos*, ob. cit., pág. 242.

7.3 Recursos contra Sentencia pronunciada en el recurso especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona

Tras el análisis de los recursos contra Sentencias que se pronuncian sobre la adecuación a Derecho de la Ordenanzas Fiscales y que fueron iniciados por las vías del artículo 25 y 26 de la LJCA, resta ver las especialidades, si las hay, para cuando la Sentencia es dictada en el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona.

Como vimos cuando analizamos esta vía de impugnación de las Ordenanzas que infringen derechos fundamentales, este procedimiento especial se caracteriza por la reducción de plazos. Sin embargo, los recursos que la Ley procesal otorga cuando la pretensión es la nulidad de la norma local, no distan mucho de los expuestos en los procedimientos anteriores. A tal efecto, el artículo 121.3 de la LJCA prevé el recurso de apelación contra las Sentencia dictadas por los Juzgados de lo contencioso-administrativo en este procedimiento especial. Asimismo, y frente a la Sentencia del TSJ, además de la previsión genérica del artículo 86.3 de la LJCA que articula la casación para las Sentencias que declaran nula o conforme a Derecho disposiciones generales, el artículo 86.2.b) establece como excepción a la irrecurribilidad *“cuando se trate del procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, en cuyo caso procederá el recurso cualquiera que sea la*

cuantía del asunto litigioso”, por lo que este procedimiento tendrá abierta la casación por razón de materia¹⁹⁷.

7.4 Conclusiones sobre los recursos contra las Sentencias pronunciadas contra Ordenanzas Fiscales

Por último, y a modo de conclusión que acoja tanto las posiciones doctrinales expuestas como la jurisprudencia traída a colación, podemos establecer la siguiente relación de recursos que pueden prosperar frente a una Ordenanza Fiscal que conculque los PGD que abordaremos en los siguientes capítulos:

- a) Cabe recurso de apelación frente a las Sentencias que se dicten por los Juzgados de lo contencioso-administrativo cuando resuelvan recursos indirectos deducidos frente a Ordenanzas Fiscales (art. 81.2.d) de la LJCA).

- b) Cabe formular recurso de casación ordinario frente a las Sentencias dictadas en única instancia por las Salas de lo contencioso-administrativo del TSJ al resolver tanto recursos directos, indirectos o la cuestión de ilegalidad, siempre que dichas Sentencias declaren

¹⁹⁷ De igual forma, y aunque no tenga consideración de Poder Judicial, hay que advertir que la Sentencia dictada en casación por el TS tendrá acceso al Tribunal Constitucional dado el fundamento de vulneración de los derechos fundamentales de la persona por parte de la Ordenanza Fiscal.

la nulidad o conformidad a Derecho de la Ordenanza Fiscal (art. 86.3 y 86.2.b) de la LJCA).

- c) Cuando la norma local vulnere un derecho fundamental o una libertad pública, además de los anteriores recursos, cabrá interponer recurso de amparo al Tribunal Constitucional (artículo 41.dos de la LOTC).

Los anteriores recursos son los que nos permiten impugnar las Sentencias que, en alguno de los procedimientos analizados en este Capítulo, no otorguen inicialmente la pretensión ejercida por el obligado tributario. En este caso, la nulidad de la Ordenanza Fiscal por vulneración de los PGD tributarios contenidos en la Constitución.

8. Efectos de las Sentencias pronunciadas contra Ordenanzas Fiscales

Una vez dictada la Sentencia y, en su caso, ventilados los correspondiente recursos, sólo resta por analizar sus efectos. Las consecuencias y alcance del pronunciamiento judicial dependerán, evidentemente, del sentido del mismo. Así, y siguiendo la propuesta de DOMINGO ZABALLOS¹⁹⁸, interesa estudiar:

¹⁹⁸ Manuel J. DOMINGO ZABALLOS, en la obra colectiva *IX Congreso Tributario, La Justicia ¿Un valor en decadencia?*, Francis Lefebvre, Madrid, 2013, pág. 56.

- Cuando la Sentencia tenga un pronunciamiento desestimatorio los efectos de la misma se limitarán a las partes. Igual efecto tendrá si resulta la inadmisión del recurso. A tal efecto se pronuncia el sin lugar a interpretación el artículo 72.1 de la LJCA.
- Por el contrario, si la Sentencia estima la pretensión de nulidad de la Ordenanza Fiscal tendrá el siguiente alcance:
 - a) Una vez firme, tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada (artículo 72.2 de la LJCA).
 - b) Derivado de lo anterior, y por mandato del artículo 17.2 de la LOPJ, todas las Administraciones Públicas, las Autoridades y funcionarios, las Corporaciones y todas las entidades públicas y privadas, y los particulares, respetarán y, en su caso, cumplirán las sentencias y demás resoluciones judiciales que hayan ganado firmeza. También los Tribunales deberán acatar el fallo establecido por virtud, entre otras, del principio de cosa juzgada.
 - c) Como indica el citado autor, los efectos *erga omnes* no alcanzan al hipotético pronunciamiento sobre el reconocimiento de una situación jurídica individualizada. Sin

embargo, si se diese el caso, podría solicitarse la extensión de efectos de Sentencias firmes en los términos del artículo 110 y 111 de la LJCA.

- d) También en caso de estimación la Sentencia declarará la nulidad de la disposición pero no podrá determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos en sustitución de los declarados nulos (art. 71.2 de la LJCA), y tampoco podrá afectar a las sentencias o actos firmes¹⁹⁹ que la hubieran aplicado antes de que la anulación adquiriera efectos *erga omnes*, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente (art. 73 de la LJCA). Siendo estos efectos por razones de seguridad jurídica²⁰⁰.

¹⁹⁹ No obstante, el citado autor hará una propuesta sobre "los posibles caminos para eliminar los efectos de resoluciones firmes dictadas en aplicación de disposiciones administrativas anuladas" y "sobre la devolución de ingresos indebidos con causa en la anulación d disposiciones administrativas", pues, como acertadamente indica SÁNCHEZ PEDROCHE "los actos de aplicación basados en normar inconstitucionales, por muy firmes que sean, han generado un enriquecimiento injusto a favor de la Administración Tributaria al no existir capacidad económica alguna en el momento de su satisfacción" (J. Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, *Forma y Materia en Derecho Financiero y Tributario*, Centros de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 560).

²⁰⁰ En este sentido se pronunciaron las SSTs de 30 de marzo y 4 de mayo de 1993 (Aranzadi 2525 y 3598), así como la de 4 de enero de 1999 (Aranzadi 52).

9. Resumen sobre el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales

En este Capítulo hemos estudiado las vías existentes para ejercer el control jurisdiccional de las normas reglamentarias (106.1 de la CE) que constan recogidas en el artículo 25 de la LJCA (recurso directo), artículo 26 de la LJCA (recurso indirecto) y artículo 114 y siguientes (procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona). Hemos analizado la Ordenanza Fiscal y su naturaleza jurídica como norma reglamentaria de las Haciendas Locales (106.2 de la LBRL). También hemos analizado la impugnación indirecta de dichas Ordenanzas y la conexión de dicho recurso con el procedimiento especial denominado “cuestión de ilegalidad” (art. 27.1 de la LJCA), así como su *iter* procedimental establecido en el Capítulo II, del Título V, de la Ley de la Jurisdicción. Y finalmente, abordamos los tipos de revisión frente a Sentencia que se pronuncias sobre estas normas y los efectos jurídicos de las mismas al alcanzar su firmeza. Con todo ello, tenemos analizados y concretados los medios procesales dispuestos en la LJCA para impugnar una Ordenanza Fiscal ante una infracción de los PGD que vamos a estudiar a continuación.

CAPÍTULO III: LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO EN EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LAS ORDENANZAS FISCALES Y UNA REFERENCIA A LOS PRINCIPIOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

Sección I: Los Principios Generales del Derecho Tributario establecidos en el Constitución Española

1. Introducción

Como sostiene la mayoría de la doctrina, estos principios constitucionales son la base y fundamento del Derecho Tributario por cuanto son los principios esenciales y nucleares del sistema que lo soporta, y además, porque son fuentes normativas a las que debe ajustarse el resto del Ordenamiento jurídico fiscal. Por ello estos principios no sólo tendrán un valor programático sino también preceptivo, es decir, gozarán de aplicación directa en la actuación y revisión del quehacer de las Administraciones Tributarias y actuarán como garantía en la producción normativa. Sea ésta de carácter legal - Poder Legislativo- o reglamentaria -Poder Ejecutivo-, pues la Constitución es la norma suprema del Ordenamiento jurídico

español²⁰¹ y a la que el resto de disposiciones deben ajustarse y respetar bajo sanción de nulidad tanto por la jurisdicción ordinaria²⁰² como constitucional²⁰³.

Los principios que vamos a exponer son los consagrados en el artículo 31 de la Ley Fundamental. A tal efecto, traemos a colación dicho precepto para analizar su planteamiento y consecuencias jurídico materiales (apartado 1) y formales (apartado 3):

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.”

²⁰¹ Así la define el art. 5.1 de la LOPJ.

²⁰² Tal y como dispone el art. 71.1.a) LJCA, en relación con el art. 62.2 LRJPAC.

²⁰³ Tal y como dispone el art. 39.1 LOTC.

Como afirma CALVO ORTEGA²⁰⁴ gran parte de las Constituciones recogen en su texto principios tributarios específicos e incluso, en algunos casos, reglas materiales concretas relativas a los gastos públicos. La referencia expresa de las Leyes Fundamentales a principios como la generalidad tributaria, capacidad económica, igualdad y progresividad y su incidencia lógica y obligada sobre las Leyes y normas reguladoras de cada tributo dejan un campo reducido para el juego de la ética tributaria. Hay que darse cuenta de que estos cuatro principios cierran el arco de producción de normas: quién debe tributar (todos), con arreglo a qué criterio (capacidad económica), se rechazan las discriminaciones en la Ley y ante la Ley (igualdad) y se permite una diferenciación cuantitativa en razón de la cuantía de la capacidad económica de cada contribuyente o de la importancia social de determinados bienes o productos (progresividad)²⁰⁵. Citando a ALARCÓN GARCÍA “la trascendencia de la constitucionalización de estos principios consiste en que, de este modo, han adquirido eficacia aplicativa inmediata”²⁰⁶.

²⁰⁴ Rafael CALVO ORTEGA, *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 18.

²⁰⁵ Es de destacar que el citado autor no cite expresamente el principio de no confiscatoriedad pues, del texto constitucional, se advierte que dicho principio se refiere al sistema tributario, y por ende, al conjunto de institutos tributarios que lo constituyen. Siendo difícil, por tanto, y como veremos más adelante, su apreciación y aplicación concreta por los Tribunales cuando revisan la configuración de un específico tributo.

²⁰⁶ Gloria ALARCÓN GARCÍA, *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 61.

En el proceso de aprobación de la Constitución hubo enmiendas que, tal y como entendemos, mejoraron la redacción del anteproyecto original²⁰⁷. En efecto, el artículo que inicialmente hacía referencia al sistema tributario era el 26. Dicho precepto, en su redacción dada por el Congreso de los Diputados, establecía que:

“1. Todos tienen el deber de contribuir a levantar las cargas públicas atendiendo a su patrimonio, renta y actividad de acuerdo con una legislación fiscal inspirada en los principios de equidad y progresividad y en ningún caso confiscatoria.

2. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a una Ley.”

En el Senado se introdujeron modificaciones a dicha disposición que quedó encuadrada en el artículo 31 actual y fue publicado por el Boletín Oficial de las Cortes, nº 161, el día 13 de octubre de 1978. Al producirse discrepancias entre los textos aprobados por el Congreso y el Senado se constituyó una Comisión Mixta de Diputados y Senadores para que llegaran a un único texto para ser sometido a los Plenos de ambas Cámaras. Su Dictamen se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes, nº 170, de fecha 28 de octubre y corrección de errores en el nº 172, de 30 de octubre de 1978. Tras la aprobación del citado Dictamen por el Congreso y Senado el 31 de octubre, se sometió a referéndum que aprobó con

²⁰⁷ Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes, nº 44, de fecha 5 de enero de 1978.

abrumadora mayoría²⁰⁸ el texto y tras la sanción de su Majestad el Rey se publicó en Boletín Oficial del Estado el día 29 de diciembre de 1978.

Como se ha dicho, entendemos que en el *iter* parlamentario se dio una mejora en la redacción del precepto constitucional dado que se introdujo el principio de justicia en el sistema tributario. Pensamos, tal y como se expuso en el Capítulo Primero, que el Derecho debe estar orientado a la realización de la justicia. No en vano, así lo entiende la propia Constitución al comenzar su preámbulo afirmando que “la Nación española, deseando establecer la justicia...”, y también su artículo 1 hace referencia a la misma como valor superior del Ordenamiento jurídico. Por todo ello, esta modificación parlamentaria resulta encomiable dada la importancia de los tributos como fuente de ingresos presupuestarios del Estado y medio para corregir desigualdades sociales.

Reclamar la justicia en dicho sistema jurídico refuerza su finalidad y valor pues, además de “desear” establecer la justicia y designarla como valor superior del Ordenamiento jurídico en general, su positivización como principio del sistema tributario garantiza que tanto el fin como los medios deban ser justos²⁰⁹.

²⁰⁸ El Proyecto fue aprobado por el 87,78 por 100 de votantes que representaba el 58,97 por 100 del censo electoral.

²⁰⁹ Un claro ejemplo de la necesidad de que los medios deban ser justos lo representa la STC 46/2000, de 14 de febrero, que analizó la fiscalidad de rentas irregulares donde se hacía tributar a contribuyentes con rentas

Establecido el sistema tributario español sobre el principio de justicia, entendemos que éste se dará eficazmente en la medida en que se articulen, coordinen y respeten el resto de principio (generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad) pues, como afirma MORENO FERNÁNDEZ, “el principio de justicia tributaria no es un medio (como puede ser la capacidad económica), sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales”²¹⁰.

Estos principios constitucionales enunciados en el artículo 31 de la CE constituyen, en palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO, "la base, el criterio o la justificación del mandato -constitucional-, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones"²¹¹. Y su función como norma fundamental se materializa por un lado; de

regulares inferiores a una cierta cantidad a un tipo fijo del 8%, mientras que otros contribuyentes con rentas superiores a dicho importe, podían resultarles un tipo efectivo inferior. Aunque dicho gravamen del 8% se aplicase a todos los contribuyentes con dicha situación económica, el Tribunal estimó que "la generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica", y por dicha disfunción declaró nulo el precepto en cuestión. Es decir, el TC entiende que el fin de que todos contribuyan (generalidad) no puede establecerse con medios que puedan resultar injustos (quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior).

²¹⁰ Juan Ignacio MORENO FERNÁNDEZ, *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Editorial Civitas, Madrid, 2007, pág. 113.

²¹¹ Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, "El sistema tributario en la Constitución", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36, 1992, pág. 22.

forma positiva por cuanto son fuente del Derecho Tributario e informan el conjunto del Ordenamiento jurídico financiero; y por otro lado, de forma negativa en cuanto excluyen otros valores contrapuestos. Esta función positiva irá destinada principalmente al Poder Legislativo y Ejecutivo en cuanto creadores de normas, de la misma forma que la función negativa tiene como destinatarios al Poder Judicial y al Tribunal Constitucional como depuradores del Ordenamiento jurídico que los contravenga.

De conformidad con todo lo expuesto, vamos a exponer los PGD constitucionalizados que son específicamente tributarios y que constan establecidos en el artículo 31 CE, haciendo una especial referencia y dedicación a su aplicación en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales por cuanto, como afirma PAGÈS I GALTÈS, “la Constitución, como norma suprema que es del Ordenamiento jurídico, ilumina todas y cada una de las normas de rango inferior, entre las que, obviamente, se encuentran las Ordenanzas Fiscales”²¹².

Comenzaremos con el principio jurídico que establece el rango y relaciones que deben adoptar las normas en materia tributaria, es decir, la reserva de Ley. Posteriormente analizaremos los principios que conforman la justicia tributaria y que han sido citados en el párrafo anterior. Entendemos que primero debe exponerse el requisito sobre la normación pues, como sucede en el control jurisdicción, antes de analizar los fundamentos materiales se conocen

²¹² Joan PAGÈS I GALTÈS, *Tratado de Ordenanzas Fiscales*, ob. cit., pág. 74.

los que pudieran afectar a la procedencia de una sentencia sobre el fondo²¹³. Lo que en nuestro caso supondría que el Tribunal, antes de valorar la conformidad o no de la disposición cuestionada a los principios de justicia tributaria, podrá declarar su nulidad en el caso de que la misma no tenga rango de Ley cuando debiera tenerlo o, teniéndolo, no cumpla con los requisitos que exige la Constitución.

2. Principio constitucional sobre la normación. Reserva de Ley

La producción normativa en el Derecho Tributario, como consecuencia de la garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma²¹⁴, ha tenido y tiene una fuerte y necesaria referencia al principio de reserva de Ley tributaria. En este sentido se pronuncia claramente el artículo 31.3 de la CE que establece que:

“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”

También la referencia al establecimiento del tributo vendrá de la mano del artículo 133 de la CE que preceptúa:

²¹³ LEC art. 399.4. En la LJCA podemos ver idéntica referencia para el procedimiento abreviado en el art. 78.7.

²¹⁴ STS de 16 de marzo de 2001, rec. núm. 177/2000, haciendo referencia a la doctrina del TC afirmó que se “configura el principio de legalidad en materia tributaria, de singular relevancia histórica, como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano”.

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley.

4. Las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las Leyes”

Históricamente el principio de legalidad en el ámbito tributario ha estado ligado al constitucionalismo en forma de capacidad de establecimiento de tributos²¹⁵. Y dado que los mismos eran considerados como una injerencia del Estado sobre el patrimonio privado de los ciudadanos, había que establecer las máximas garantías para su establecimiento. Por ello, la necesidad de Ley aprobada por los representantes del Pueblo para la creación de los mismos era, sin lugar a dudas, la mejor y más efectiva garantía.

²¹⁵ Algunos autores refieren al principio de legalidad dos aspectos diferenciadores: por una parte en relación a la reserva de Ley (que a su vez se divide en reserva material y las reglas de la jerarquía normativa en función del rango), y por otro lado, el principio de legalidad por virtud del cual la Administración debe actuar conforme a ésta.

Según el autor PÉREZ ROYO “el fundamento constitucional de la reserva de Ley tributaria constituye el punto de partida para delimitar el ámbito de aplicación del mismo, en definitiva, para determinar su campo material de actuación –el propio concepto constitucional de tributo y, dentro de cada figura, la intensidad de regulación legal constitucionalmente exigible”²¹⁶.

Esta reserva de Ley, a diferencia de la penal-sancionadora, admite una cierta colaboración con el Reglamento²¹⁷, y de hecho podemos comprobar como la mayoría de impuestos del sistema tributario español se configuran por Ley y se desarrollan con su correspondiente Real Decreto²¹⁸. Es decir, tal y como afirma

²¹⁶ Fernando PÉREZ ROYO, "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria", *Hacienda Pública Española*, n° 14, 1972, págs. 207-245 (citado por Andrés BÁEZ MORENO, en "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley", *Crónica Tributaria*, n° 133/2009, pág. 60).

²¹⁷ En palabras del Tribunal Constitucional, esta colaboración del Reglamento se dará siempre que "sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley" y siempre que la colaboración se produzca "en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad" (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987).

²¹⁸ Así sucede con los principales impuestos del sistema tributario español como son el IRPF, IRNR, IP, IS, ISD, ITP-ADJ, IVA. Todo ellos son creados por su Ley de referencia y, a continuación, se dicta el RD que desarrolla como instrumento de colaboración en la determinación del impuesto, ciertos extremos del mismo no sujetos a reserva de Ley. Esta colaboración es debida a la configuración tributaria del principio de reserva de Ley como relativa y no absoluta. Lo mismo ocurrirá con los impuestos locales para los que resultará conveniente, si no obligatorio, el desarrollo por Ordenanza Fiscal.

FERNÁNDEZ MONTALVO “la Ley debe determinar, directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por el Reglamento, qué categorías de ciudadanos, en razón a qué presupuestos y en qué cuantías van a pagar”²¹⁹.

Por ello “no puede dejarse a legislación delegada o a la potestad reglamentaria la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de sus elementos esenciales o configuradores del mismo”²²⁰. Y además, continúa el autor, “la reserva de Ley relativa a los tributos locales ha de efectuarse necesariamente a través del legislador estatal, entre otras razones como preservación de la unidad del Ordenamiento jurídico y de una unidad básica de igualdad de posición de los contribuyentes (art. 149.1.1, 149.1.14, 149.1.18 y SSTC 19/1987 y 233/1999)”²²¹.

Esta configuración de los elementos que deben ser previstos por la Ley fue anunciada pronto por el Tribunal Constitucional. Así, y antes de llevar seis meses en vigor la Ley Fundamental, se dictó el Real Decreto-Ley de 20 de julio de 1979, sobre medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales, que fue objeto de sendas

²¹⁹ Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, “*Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión local*”, Estudios de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid, 2007, pág. 26.

²²⁰ *Ibidem*.

²²¹ *Ibidem*.

cuestiones de inconstitucionalidad. Ya entonces el Tribunal Constitucional dejó claro que:

*“la reserva de Ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”*²²²

Además de su justificación histórica, la reserva de Ley también tiene argumentos sólidos para su establecimiento. En primer lugar, porque la elaboración de Leyes está basada en el principio democrático donde participan e intervienen intereses contrapuestos y minorías parlamentarias que permiten la confrontación de posturas y posiciones diversas. Además las Cortes Generales ostentan la representación del pueblo español –art. 66.1 CE- y, por lo tanto, se desarrollará con mayor garantía el principio de autodisposición²²³.

²²² Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero, siendo ponente el Magistrado don Luis DíEZ-PICAZO. En idéntico sentido, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, y 179/1985, de 19 de diciembre.

²²³ En la STC 19/1987, de 17 de febrero, se afirmaba que “esta garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la Ley estatal se cifra (art. 133.1), es también, en nuestro Estado constitucional democrático, como hemos puesto de relieve más arriba, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del Ordenamiento (art. 2 de la Constitución), unidad que -en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos- entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la Ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del

También el trámite legislativo es más pausado y lento. Está previsto en el artículo 81 y siguientes de la Constitución Española y regulado por los Reglamentos de las Cámaras. En el *iter* de producción normativa existirá la debida publicidad y participarán tanto miembros del Congreso de los Diputados como del Senado (cuyos miembros son por representación territorial, art. 69.1 CE).

En definitiva, y con palabras del Tribunal Constitucional:

*“el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de Ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano”*²²⁴

También hay autores como BERMEJO VERA que relacionan la reserva de Ley con el principio de seguridad jurídica por cuanto esta “institución que asegura la exclusividad de la configuración normativa en determinadas materias, continúa constituyendo, en mi criterio, la

sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna”.

²²⁴ STC 185/1995, de 5 de diciembre.

mejor fórmula de garantía del principio de seguridad jurídica”²²⁵. Y continúa diciendo que “se trata, como bien es sabido, de una técnica que garantiza constitucionalmente la exclusiva competencia del Poder Legislativo para regular ciertos asuntos, intervenir en ciertos ámbitos o condicionar determinadas materias, y, por lo tanto, es una contribución muy importante a la funcionalidad del principio de seguridad jurídica”²²⁶.

Un buen ejemplo de lo expuesto lo tenemos en Sentencia de 19 de mayo de 2000, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo²²⁷, por la que se declara ilegal preceptos del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Entre otros, el inciso del segundo párrafo de la regla 1.a, del apartado 2, del artículo 78, que disponía sobre las retribuciones variables que: “el importe de estas últimas no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior”. Y ello porque, como razonó el Tribunal, “*el inciso que dice el importe de estas últimas (se refiere a las retribuciones variables)*”

²²⁵ José BERMEJO VERA, *El declive de la seguridad jurídica en el Ordenamiento plural*, Aranzadi, Pamplona, 2005, págs. 90 y 91.

²²⁶ *Ibidem*.

²²⁷ Recurso contencioso-administrativo directo, nº 75/1999, interpuesto por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, contra el Real Decreto 2717/1998, de 18 de Diciembre y contra el Real Decreto 214/1999. Siendo ponente el Magistrado don Alfonso GOTA LOSADA. Sentencia publicada en el BOE nº 236, del día 2 de octubre de 2000.

*no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior, constituye una presunción legal iuris tantum, es decir con prueba en contrario, que debe ser enjuiciada desde la perspectiva del principio de reserva de Ley*²²⁸ y como dicha presunción se había fijado por Reglamento, no gozaba del rango suficiente para ser prevista, ni Ley que la soportase “razón por la cual ha de concluirse que el precepto impugnado carece de apoyo legal, por lo que es nulo de pleno derecho”²²⁹.

Por todo lo expuesto, a continuación vamos a estudiar y analizar cómo actúa el principio de reserva de Ley en lo que al objeto de este trabajo interesa. Haciendo especial referencia a aplicaciones del citado PGD realizadas por los Tribunales en el ejercicio de su función jurisdiccional

2.1 La reserva de Ley en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales

De conformidad con lo expuesto anteriormente, se comprueba que el principio de reserva de Ley opera inexcusablemente en la creación *ex novo* de un tributo y en la determinación de sus elementos esenciales o configuradores del mismo. Como expone FERREIRO LAPATZA “las Corporaciones Locales pueden establecer

²²⁸ *Ibídem.*

²²⁹ *Ibídem.*

tributos en el sentido de poner en vigor, dotar de fuerza y de aplicación efectiva –reglamentándolos si es preciso- a los impuestos ya creados y prefigurados en sus líneas esenciales por un ley estatal o autonómica que, para cumplir el mandato del artículo 31.3 de la Constitución, debe contener, al menos, los principios y criterios a los que deben responder los nuevos tributos”²³⁰.

Hemos visto la justificación histórica y democrática de la citada reserva, así como su interpretación constitucional desde el principio de su entrada en vigor en 1978. Tenemos en la Ley General Tributaria un precepto que establece de forma taxativa los elementos que, en todo caso, deben ser regulados por Ley (art. 8) y, por consiguiente, tenemos los fundamentos para el control jurisdiccional²³¹ de cualquier Ordenanza Fiscal que pudiera infringir este principio, entre otras circunstancias, por establecer tributos u obligaciones tributarias no previstas en la Ley y que requiriesen de dicho rango -entre otros elementos; el hecho imponible, la base imponible y liquidable, la

²³⁰ José Juan FERREIRO LAPATZA, “Los Impuestos de las Corporaciones Locales”, *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 639. (citado por Francisco GARCÍA-FRESNEDA GEA, en “El poder impositivo de los gobiernos locales”, cit., pág. 174).

²³¹ En el Capítulo II se ha expuesto y analizado los mecanismos de control que la LJCA otorga a los Tribunales de los Contencioso-Administrativo para declarar la nulidad de las disposiciones reglamentarias que pudieran, en su caso, conculcar el principio de reserva de Ley. Todo ello sin perjuicio de la facultad de no aplicar el Reglamento contrario a la Constitución o la Ley, tal y como dispone el artículo 6 de la LOPJ. Ahora nos disponemos a abordar la aplicación de los PGD tributario en dicho sistema de control jurisdiccional.

fijación del tipo de gravamen y recargos-, y también en el establecimiento de beneficios fiscales.

Todas estas situaciones fueron conocidas en las siguientes sentencias donde la jurisdicción contencioso-administrativa tuvo que resolver impugnaciones contra Ordenanzas Fiscales que contravenían lo establecido por el principio jurídico analizado. A tal efecto, la primera sentencia abordará la infracción de la reserva de Ley desde la perspectiva de la producción de la propia ordenanza cuestionada, y las siguientes desde la definición del hecho imponible de la tasa, así como de los parámetros y elementos que deben formar la base imponible de la misma. También, por último, se analizará lo que sucede cuando la norma municipal pretende limitar la bonificación establecida por Ley.

2.1.1 Infracción de la reserva de Ley en la formación de la Ordenanza Fiscal

La **Sentencia número 602/2007, de 31 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recurso 200/2006, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán** que estimó el recurso contra la tasa por la prestación de los servicios de intervención integral de la Administración Municipal en las actividades e instalaciones, estableció:

“la tasa tiene como objeto la financiación del servicio para el cual se exige; lo que legitima el cobro de una tasa es la provocación de un gasto o coste, de lo

que se deriva la exigencia de justificar la exacción de las tasas mediante la memoria económico financiera impuesta por los indicados preceptos, de forma que "el estudio económico financiero de referencia no puede merecer la calificación de mero requisito formal que debe preceder a la aprobación de una Ordenanza Fiscal y que, por tanto, es perfectamente subsanable, pues, por el contrario, se trata de un instrumento de principal importancia para la determinación directa de la cuantía de la deuda tributaria, como resultado de la valoración de la relación costes globales e ingresos referentes a la prestación del servicio de que se trate, de modo que tal informe o elemento que coadyuva directamente a la determinación de la deuda tributaria está sometido al principio de reserva legal (arts. 10.a) de la LGT y 31.3 de la CE y, por tanto, si falta en la Ordenanza, ha de convenirse que la misma carece de un elemento esencial determinante de su validez y no responde a los criterios legalmente establecidos para la cuantificación de la Tasa"²³²

En definitiva, como ya ha quedado señalado, el informe a que se refieren los arts. 25 TRIHL y 20 LTPP coadyuva directamente a la determinación de la deuda tributaria, sometida al principio de reserva legal, recogido en el art. 31.3 de la Constitución y reiterado en el art. 8.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Vemos en esta Sentencia cómo el órgano jurisdiccional conjuga la reserva de Ley -pues el informe preceptivo coadyuva a la

²³² El entrecomillado de la Sentencia se refiere a la jurisprudencia establecida por las SSTs de 12 de marzo de 1997 (RJ 1997, 1788), 23 de mayo de 1998 (RJ 1998, 4303), 6 de marzo de 1999 (RJ 1999, 2514) y 1 de julio de 2003 (RJ 2003, 5801).

determinación de la deuda tributaria²³³, junto con el principio de legalidad en la medida en que el Ayuntamiento obró sin sujeción a lo previsto en los preceptos legales citados por el Tribunal. Ello es así porque, como hemos comentado anteriormente, la reserva de Ley es una manifestación del principio general de legalidad y este caso es un claro ejemplo de la dificultad para delimitar si la actuación municipal descrita en la Sentencia es reprochable desde el incumplimiento de la estricta legalidad en la formación de la Ordenanza Fiscal, o desde la infracción de la reserva de Ley.

Quedando en todo caso a salvo el fallo en la medida en que la actuación municipal, no daba cumplimiento ni a la Ley a la que debe estar sujeta cuando dicte dicha norma, ni a la necesidad de configurar y delimitar la deuda tributaria conforme le determina la Ley del impuesto en cuestión.

²³³ En palabras del TS, en su Sentencia de 6 de marzo de 1999, rec. n° 9501994, "las Ordenanzas Fiscales desempeñan un papel que trasciende de la mera colaboración reglamentaria admitida por aquel principio (ser refiere al de reserva de Ley) cuando se trata de los ingresos de Derecho público de las Corporaciones Locales" y por ello " no pueda llegarse a otra conclusión que a la de que el estudio económico-financiero dirigido a concretar la relación coste de la tasa-coste del servicio deba preceder a la efectividad de aplicación de la primera, esto es, a su vigencia". Esta sentencia declaró nula una tasa de alcantarillado porque el estudio económico-financiero fue realizado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ordenanza Fiscal y, por lo tanto, recalca el Tribunal "carecía de un elemento esencial determinante de su validez".

2.1.2 Infracción de la reserva de Ley en los elementos de la configuración de la Ordenanza Fiscal

En los siguientes casos, sin cita expresa por el Tribunal del principio jurídico aplicado, sucede que se gravan hechos y elementos que no forman parte del presupuesto fijado por la Ley para configurar y cuantificar la tasa y, por lo tanto, se recauda una cuota improcedente o superior a la legalmente establecida por vía de Ordenanza Fiscal, lo que determina la nulidad de ésta última.

La Sentencia que a continuación se expone es el paradigma de una sanción jurisdiccional al exceso normativo municipal en el establecimiento de varias tasas ajenas e independientes a su presupuesto legal. En este sentido, **la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de febrero de 2001, número de recurso 8355/1995, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó**, reprocha al consistorio la infracción de la reserva de Ley en los siguientes términos:

*“**la aprobación de los «proyectos de urbanización»** (por el concepto de revisión de proyectos, gastos de control de calidad e inspección municipal de las obras), no puede ser objeto, como ha venido declarándose reiteradamente por esta Sala, del hecho imponible de la Tasa que ahora analizamos...*

Es decir, no siendo preceptiva la petición de licencia de obras para la realización de tales proyectos, quiebra el concepto de Tasa, que siempre requiere que el servicio o actividad administrativa sea de solicitud o recepción obligatoria por el interesado, de tal modo que no puede la Corporación de Santander integrar dentro del hecho imponible de la Tasa por Licencia de Obras dicho concepto.

A igual conclusión debe llegarse en relación con la obtención de las «fichas o cédulas urbanísticas», pues, a pesar de lo que arguye el Ayuntamiento (la exigencia de la ficha constituye un paso previo o inicial para que, con conocimiento de las condiciones urbanísticas, pueda accederse después a una posterior licencia o actuación, y, en tal sentido, la ficha se contagia, a efectos tributarios, de la obligatoriedad de la propia licencia), lo cierto es que su creación tiene, en principio, carácter potestativo y, por tanto, su solicitud y/o recepción es generalmente voluntaria (extramuros, en consecuencia, del hecho imponible, en sentido técnico-jurídico estricto, de la Tasa de autos).

La concesión de la cédula de habitabilidad no puede integrar, tampoco, un supuesto de hecho imponible de la Tasa municipal examinada, porque, según dispone el artículo 3.b del Real Decreto 141/1991, de 22 de agosto (LCTB 1991, 105), por el que se regulan las condiciones mínimas de habitabilidad que deben reunir las viviendas en la Comunidad Autónoma de Cantabria, la expedición de dicha cédula corresponde a la Dirección Regional de la Vivienda, de tal manera que, como se indica en la sentencia recurrida, a falta de prueba sobre la delegación o asunción de funciones al o por el

*Ayuntamiento de Santander de tales competencias (téngase en cuenta que el Acuerdo Marco a que hace referencia el escrito de interposición de este recurso es de 1981 –anterior al Decreto 141/1991–), **no puede girarse una Tasa por un servicio que no consta que preste el Ayuntamiento.**”*

En definitiva, lo que pone de manifiesto el Tribunal sentenciador es que la corporación municipal, por un lado: había integrado en la delimitación del hecho imponible de la tasa conceptos que, por su solicitud voluntaria, carecían de la habilitación legal de estar sujetos a dicha tasa; y por otro, ni siquiera eran servicios prestados por el propio Ayuntamiento. Siendo en ambos casos una sanción de nulidad por infracción de la reserva de Ley. La primera situación por falta de cobertura legal como se ha dicho y la segunda por inventarse una sujeción a la tasa por un servicio inexistente.

La Sentencia número 545/2007, de 11 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recurso 2163/2007, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Gervasio Martín Martín, estimó que:

*“La solución a la cuestión planteada se deduce con facilidad de la reiterada doctrina del Tribunal Supremo que ha establecido **la improcedencia de incluir en la base tributaria de la liquidación por tasa por licencia de obras los honorarios del Arquitecto y Aparejador que intervienen en la elaboración y ejecución del presupuesto**”*

*material de la obra, y que **tampoco el beneficio industrial del contratista o el porcentaje de gastos generales de éste...** en el caso que se enjuicia, la Ordenanza también acude, para cuantificar la tasa, a conceptos relacionados con la obra, por lo que debió tener en cuenta la referida doctrina del Tribunal Supremo de **no incluir conceptos distintos del real y efectivo coste de la obra.** Por ello debe estimarse la cuestión de ilegalidad plantada anulando del precepto referido de la ordenanza el particular siguiente: "...por todos los conceptos (ejecución material, beneficio industrial, honorarios facultativos, etc...). El beneficio industrial será como mínimo del 15% de la ejecución material".²³⁴*

En idénticos términos a los transcritos se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Aragón²³⁵, en la Sentencia que anuló preceptos de la Ordenanza Fiscal homóloga dictada por el Ayuntamiento de Zaragoza.

En el fundamento jurídico transcrito se ve con más claridad la infracción del principio de reserva de Ley. Como pone de manifiesto el órgano jurisdiccional, ha sido y es una constante en la jurisprudencia la no inclusión de ciertas partidas de la base imponible de la tasa por licencias de obras. Sin embargo, el Ayuntamiento en cuestión, pretende introducir dichos concepto en la Ordenanza Fiscal. Hecho que fue, como se ha visto, denegado por el Tribunal que

²³⁴ Entre las sentencias referenciadas en el fundamento jurídico transcrito está la STS 28 de febrero de 2007 (rec.984/2002).

²³⁵ STSJ de Aragón nº 271, de 3 de mayo de 2006, rec. núm. 303/2005.

expulsó dichas partidas previstas en la norma municipal del Ordenamiento jurídico.

En otro proceso contencioso-administrativo se estimó infringido el artículo 24.2 TRLHL. La **Sentencia número 90051/2006, de 10 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, recurso 117/2004, siendo ponente el Ilma. Sra. Dña. María Olga González-Lamuño Romay**, resolvió un recurso contra el importe de la tasa a ingresar en la Tesorería Municipal por la transferencia de la licencia de auto-taxi, y en sus fundamentos la Sala afirmaba:

*“el artículo 24 de la Ley de Haciendas Locales, modificado por la Ley 25/1998 dispone que **el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad, no puede exceder en su conjunto del coste real o previsible del servicio o actividad de que trate, tomando en consideración todos los gastos directos e indirectos, incluso los de carácter financiero, amortización de inmovilizado y generales que sean de aplicación. Correlación de gastos y costes que debe de estar justificada por la memoria económica y aunque no resulte exacta y real para cada uno de los ejercicios, debe de resultar previsiblemente razonada para cada uno de ellos, resultando ilegal el exceso notorio, como aquí **ocurre en que se evidencia que no existe una verdadera correlación entre el importe de la tasa y los gastos derivados de la prestación de servicios, lo que supone utilizando terminología del Tribunal Supremo, un exceso reprobable que justifica la anulación de la*****

liquidación practicada y por transferencia de la licencia municipal de auto-taxi nº 235 y declarar la ilegalidad de la Ordenanza Fiscal 3.07 que le sirve de cobertura.

En idénticos términos se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Asturias²³⁶, en la Sentencia que anuló la Ordenanza Fiscal homóloga dictada por el Ayuntamiento de Gijón.

En el razonamiento jurídico expuesto también se aprecia la inclusión de partidas no previstas en la configuración legal de la tasa, y por ello, como afirma el Tribunal, se produce un “exceso notorio” o “exceso reprobable” entre el importe de la tasa y el coste de su servicio. Todo ello determinará la nulidad de la misma.

2.1.3 Infracción de la reserva de Ley en el establecimiento de beneficios fiscales por la Ordenanza Fiscal

El presente apartado debe considerarse desde la previsión del artículo 9 del TRLHL que establece que "no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales"²³⁷. Estatuido el

²³⁶ STSJ de Asturias nº 170, de 24 de octubre de 2005, rec. 27/2004.

²³⁷ Precepto este que no es más que la traslación a la Ley específica de las Haciendas Locales del mandato constitucional recogido en el art. 133.2 que establece que “las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y con las Leyes”. Potestad que, en palabras

reconocimiento de los beneficios fiscales por parte de las Ordenanzas, es de advertir que el artículo citado hace referencia al "beneficio expresamente previsto" en las normas con rango de Ley, no dejando margen a la norma municipal para la creación *ex novo*, ni la modificación de dicho beneficio tributario²³⁸.

2.1.3.1 Creación *ex novo* de una exención por la Ordenanza Fiscal

Vamos a analizar la situación que se dio en el municipio alicantino de Elda donde la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por concurrencia a pruebas selectivas para el ingreso de personal, en su artículo 7, establecía una exención subjetiva en favor de todos aquellos que se encontrasen en situación de desempleo sin percibir subsidio alguno. Este beneficio fiscal fue impugnado por la Conselleria de Administración Pública de la Generalitat por su posible ilegalidad y **la Sentencia número 682/1994 del Tribunal Superior de la Comunidad Valenciana de fecha 16 de septiembre, número de recurso 791/1993, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Carlos Altarriba Cano, concluyo que:**

de la STC 19/1987, de 19 de diciembre, es de carácter derivado dado que la potestad tributaria originariamente sólo corresponde al Estado.

²³⁸ Todo ello sin perjuicio de poder modular el incentivo cuando la propia Ley lo prevea. Tal es el caso, por ejemplo, de las bonificaciones de los impuestos locales previstos en el Capítulo II, del Título II, del TRLHL.

“las Ordenanzas Fiscales son normas reglamentarias, como tales están limitadas por el principio de reserva de Ley, tal como está establecido en nuestra Constitución, y concretado a nivel de Ley ordinaria en el art. 10 LGT que expresamente exige, en su letra «b» la regulación por Ley del «establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias». De esta forma, si el establecimiento de las exenciones y demás beneficios fiscales está amparado por la reserva de Ley, al carecer de potestades legislativa los Entes Locales, consecuentemente, carecen de potestad tributaria para establecer, suprimir y prorrogar beneficios tributarios”

Sentada y reconocida por el Tribunal la relación constitucional Ley-Ordenanza Fiscal, no pudo más que estimar el recurso con íntegra anulación del precepto impugnado dada su evidente extralimitación normativa en materia del mencionado beneficio impositivo²³⁹.

2.1.3.2 Limitación de una bonificación por la Ordenanza Fiscal

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 412/2002, de fecha 12 de abril, número de recurso 7314/2001, siendo ponente Ilmo. Sr. D. Juan Bautista Quintas Rodríguez, constató que el artículo 4 de la Ordenanza núm. 3

²³⁹ Esta postura del TSJ de la Comunidad Valenciana está respaldada por la STC 6/1983, de 4 de febrero, antes citada, y que concluía que, en los tributos, “la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, pertenecen siempre al plano o al nivel de la Ley”.

relativa al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, restringía "el ámbito objetivo del beneficio fiscal a «la transmisión a título lucrativo por causa de muerte de los terrenos» a diferencia de la LHL, que añade y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizados a título lucrativo por «causa de muerte». Que asimismo el artículo 4 de la ordenanza restringe el ámbito subjetivo del beneficio fiscal por cuanto que los destinatarios de la bonificación son los descendientes en primer grado o cónyuge del causante, mientras en la LHL, también lo son los «... adoptados, los ascendientes y los adoptantes». Que el artículo 4 de la ordenanza introduce innovaciones en el régimen jurídico del beneficio fiscal relativas a la «residencia habitual del causante» y a la necesidad de que «los sujetos pasivos no sean titulares de otros bienes inmuebles en el momento del devengo del impuesto de un valor catastral superior a 25.000.000 de ptas.»²⁴⁰ Por todo ello, afirmó el Tribunal:

*"En el presente caso **la Ordenanza Fiscal en el precepto impugnado no complementa sino que introduce una restricción –tanto en su ámbito objetivo como en el ámbito subjetivo– como queda señalado, pues el hecho de que la reserva de Ley en el ámbito local no sea de carácter absoluto sino relativo como señaló el TC, en sentencia de 13 de diciembre de 1999 (RTC 1999, 233), sobre el alcance de ese principio, la***

²⁴⁰ Texto extraído de la confrontación que hizo el Tribunal entre la previsión legal de la bonificación tributaria y su traslación limitada y restringida por el Ayuntamiento de Santiago de Compostela (FJ 3º).

*labor complementaria y de desarrollo de la norma estatal en materia tributaria puesto que las Corporaciones Locales no poseen potestad legislativa para establecer tributo mediante Ley (art. 133 de la CE), ha de respetar la configuración legal de los elementos de la exacción a la que tiene que estar subordinada la Ordenanza, ya que si **con tal reserva relativa de Ley se permite a una Corporación Local colaborar en la ordenación de sus propios tributos no se le permite sin embargo que cree «ex novo» y menos que los restrinja tanto en un ámbito subjetivo como objetivo pues en este caso la restricción repercutiría en elementos esenciales y básicos de su régimen si bien sólo por Ley** estatal pueden acordarse tales restricciones pues aunque las normas tributarias pudiera interpretarse con arreglo a los criterios admitidos en derecho (art. 23.1 LGT que remite de este modo al art. 3.1 del CC), la interpretación por vía reglamentaria sobre la base de lo que dispone el art. 18 de la LGT no puede tener más alcance que el meramente complementario o aclaratorio de las normas que contemplan los elementos del tributo ya que de tener un alcance meramente restrictivo, como acontece en el caso que se somete a consideración en el que se arguye sólo falta concreción, sería menester integrar la norma y la integración es sinónimo de suplir, llenar (sic) por lo que este procedimiento no es aplicable en materia tributaria."*

Por lo que los Tribunales dejan sentado que la colaboración de la Ordenanza Fiscal debe realizarse en el marco que establece la Ley. No pudiendo la norma municipal sobrepasar la delimitación legal del tributo.

2.2 La inconstitucionalidad de la Ley tributaria en blanco

Tras analizar la aplicación de la reserva de Ley desde el escenario en el que el legislador ha ejercido su función constitucional de establecer el tributo y sus elementos esenciales, y ser la Corporación Local la que ha desconocido su ámbito de desarrollo normativo, también puede suceder que sea la propia Ley la que se inhíba de su mandato constitucional dejando su función en manos de la Ordenanza Fiscal.

Ciertamente no es un caso frecuente pero Tribunal Constitucional tuvo que resolver una situación donde la Ley tributaria dejó a la libre elección del Ayuntamiento el tipo de gravamen de Contribución Territorial Urbana y de la Rústica y Pecuaria (concretamente fue el artículo 13.1º de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales). La respuesta del citado Tribunal no sólo nos parece acertada sino que es acorde y coherente con la resolución de conflictos entre principios jurídicos expuesta anteriormente en este trabajo. Dada la sintonía con lo que entendemos que es el óptimo sistema de resolución de situaciones jurídicas donde varios principios generales son llamados a intervenir, más adelante reproducimos parte de los fundamentos de la Sentencia a la vez que los analizamos y comentamos.

Comenzaremos señalando que el propio Tribunal reconoce la confluencia de dos principios jurídicos en la controversia sobre la constitucionalidad de la Ley cuestionada. El debate queda plantado, por tanto, sobre cuál de ellos debía prosperar frente al otro. Los PGD en juego eran el principio de reserva de Ley y el principio de autonomía municipal.

En efecto, tal y como vimos en el Capítulo Primero, puede suceder en ocasiones que las circunstancias del caso llamen a la aplicación de dos o más principios jurídicos. Esta aparente contradicción no invalidará ninguno de los principios que entren en colisión en ese caso concreto, incluso puede suceder que en otro supuesto, esa confrontación, lleve a una solución diferente. En este sentido, la situación fue enjuiciada por el Tribunal Constitucional en virtud del juicio de proporcionalidad que nos propone ALEXY²⁴¹.

El supuesto era concretamente el planteado por Auto de 20 de junio de 1984, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla que suscitó cuestión de inconstitucionalidad sobre lo previsto en el núm. 1.º del artículo 13, de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales según el cual «a partir del 1 de enero de 1984 el respectivo tipo de gravamen de Contribución Territorial Urbana y de la Rústica y Pecuaria podrá ser fijado libremente por los Ayuntamientos en relación con los

²⁴¹ Robert ALEXY, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 91 y ss.

correspondientes bienes clasificados de naturaleza urbana o rústica sitios en su término municipal». El Tribunal Constitucional plantea el debate entre los dos principios en juego en los siguientes términos:

“El sentido que hay que reconocer en la reserva introducida por el art. 31.1 de la Constitución no puede entenderse, sin embargo, desligado de las condiciones propias al sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente -en el presente proceso- de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140). En lo que al orden tributario importa, aquella reserva de Ley resulta reiterada y especificada en los núms. 1 y 2, de art. 133, de la Constitución, precepto en el que -regulándose la relación entre Ordenamientos en este ámbito- se enuncia tanto la potestad originaria del Estado para, mediante Ley, establecer los tributos como la posibilidad de que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales establezcan y exijan tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Procura así la Constitución integrar las exigencias diversas, en este campo, de la reserva de Ley estatal y de la autonomía territorial, autonomía que, en lo que a las Corporaciones Locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos antes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los arts. 140 y 133.2 de la misma Norma fundamental”

El problema planteado por Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla pasaba por la confrontación entre la reserva de Ley tributaria (art. 31.1 y 133 CE) y

la autonomía municipal (art. 140 y 133.2 CE), dado que la Ley 24/1983, había dejado la potestad para fijar el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana y de la Rústica a los Ayuntamientos de forma totalmente libre. Es decir, había que enjuiciar si con una Ley tributaria en blanco que cumpliese con la reserva de Ley formal, se podía dejar en manos de las disposiciones reglamentarias de los Ayuntamientos el establecimiento libremente de un elemento tan esencial del tributo, cuál es su tipo impositivo.

El Tribunal Constitucional pondera las previsiones constitucionales enfrentadas y fundamenta que:

“El que la Norma fundamental haya querido aquí que el establecimiento o la exigencia de tributos propios por las Corporaciones Locales se realice no sólo de acuerdo con la Constitución misma sino también de conformidad con lo dispuesto en las Leyes, significa, en lo que ahora importa, que esta potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de Ley presente en este sector del Ordenamiento (arts. 31.3 y 133.1) y que el legislador, por ello, no podrá limitarse, al adoptar las reglas a las que remite el art. 133.2 en su último inciso, a una mera mediación formal, en cuya virtud se apodere a las Corporaciones Locales para conformar, sin predeterminación alguna, el tributo de que se trate”

Continúa su argumentación del Fundamento Jurídico 4º, afirmando que:

“Los Ayuntamientos, como Corporaciones representativas que son artículo 140 de la Constitución), pueden, ciertamente, hacer realidad, mediante sus Acuerdos, la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica -y en el reconocimiento actual, en nuestro Ordenamiento- de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria. Pero es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del Ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes- que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2 no permiten, manifiestamente, presentar al Acuerdo municipal como sustituto de la Ley para la adopción de unas decisiones que sólo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar.”

Por todo ello, el Tribunal pondera la aplicación de los principios en juego y llega a su conclusión valorando también otros principios jurídicos constitucionales como son: la preservación de la unidad del Ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes. Por lo que concluye que “la renuncia plena por la Ley a todo encuadramiento normativo de la potestad tributaria local no se acomoda, en definitiva, con lo dispuesto en el art. 133.2 de la Constitución ni con la general reserva de Ley establecida en este ámbito por el art. 31.3 de la Norma fundamental, pues esta reserva -como hemos indicado- está también al servicio de la procuración del «sistema» tributario al que se refiere el apartado primero del precepto constitucional citado y de la igualdad de los ciudadanos dentro de él y no se compadece, por ello, con habilitaciones indeterminadas para la configuración de

los elementos esenciales de los tributos?. La Sentencia declaró la inconstitucional y por tanto nulidad del art. 13.1 de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales.

En definitiva, y como conclusión, la reserva de Ley tributaria es un PGD que está constitucionalizado en el artículo 31 y 133 de la CE y del que se derivan importantes consecuencias: primera, dicha reserva despliega efectos sobre los órganos con potestad reglamentaria que deberán observar el marco establecido por la Ley fiscal para poder desarrollar la colaboración que, en su caso, proceda para el establecimiento del tributo; segunda, también es un principio que vincula al Poder Legislativo, pues debe regular los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria; y, por todo ello, cualquier infracción por acción u omisión en la aplicación del mentado principio, derivará en la nulidad del precepto en cuestión (ya sea un reglamentario que vaya más allá de su competencia tributaria-constitucional, ya sea una Ley que no cumpla con su función de creación o establecimiento de los elementos esenciales o configuradores del tributo).

2.3 La reserva de Ley en los Decretos-Ley y Ley de Presupuestos

Antes de concluir el principio jurídico que establece la reserva de Ley en el Derecho Tributario, interesa plantear brevemente la

situación del Decreto-Ley y la Ley de Presupuestos como normas para la regulación de dicha materia.

2.3.1 El Decreto-Ley y la Ordenanza Fiscal

Sobre la cuestión del RDL se pronunció ampliamente la doctrina tras la aprobación de la CE y fue una de las materias que hizo correr más ríos de tinta²⁴². Si como afirmó FALCÓN Y TELLA haciendo referencia a los antecedentes históricos y los debates parlamentarios sobre el asunto, "la intención de los constituyentes es claramente la de excluir el Decreto-Ley como fuente del Derecho Tributario"²⁴³ y "una interpretación literal del artículo 86 en relación con el 31 lleva a la exclusión radical de este instrumento

²⁴² En relación a este debate doctrinal, ver el trabajo del profesor Ramón FALCÓN Y TELLA, "El Decreto-Ley en materia tributaria", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 10, 1984. En dicho artículo el autor expone las posiciones más destacadas a favor y en contra del RDL como vehículo normativo en materia fiscal. Siendo procedente citar las posturas favorables a dicho instrumento: Fernando PÉREZ ROYO ("Las fuentes del Derecho financiero en el nuevo Ordenamiento constitucional", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 31 a 33.), Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1980, págs. 142-144) y José MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, ("Las fuentes del Derecho financiero a la luz de la Constitución" *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. III, IEF, Madrid 1979, pág. 2026.). Y posiciones menos favorable como la de Juan MARTÍN QUERALT ("La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 24, 1979) y la del propio autor.

²⁴³ Ramón FALCÓN Y TELLA, "El Decreto-Ley en materia tributaria, cit., pág. 189.

normativa"²⁴⁴, la STC 6/1983, de 4 de febrero, pronto dejó abierta la puerta dado que, según el Tribunal,

"en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de Ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo"

Por lo tanto, siempre que no sea para crear un tributo o para modificar elementos esenciales del mismo, el Tribunal Constitucional admite la utilización de este tipo de norma para regular nuestro Ordenamiento jurídico tributario²⁴⁵. Pudiendo, en consecuencia, y con los límites expuestos, modificar por Decreto-Ley aspectos que afectan a la capacidad normativa de los Municipio y, por consiguiente, ser aptos para la habilitación legal de la Ordenanza Fiscal.

²⁴⁴ Ibídem.

²⁴⁵ Como se ha dicho, una mayoría de autores asumía la utilización del RDL en materia tributaria. Sin embargo, esta Sentencia del TC levantó un rechazo casi unánime entre la más autorizada doctrina. El supuesto de inconstitucionalidad versaba sobre la modificación de un beneficio fiscal. Pues bien, el TC, tras reconocer que el establecimiento de un incentivo fiscal afectaba a la configuración del tributo, entendió que la supresión o reducción del incentivo no afectaba a dicha configuración. Esta Sentencia fue comentada, entre otros, por Luis María CAZORLA PRIETO, "En torno al Decreto-Ley en materia tributaria", *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, 1983.

2.3.2 La Ley de Presupuestos y la Ordenanza Fiscal

Por lo que respecta a la Ley de Presupuesto debemos partir del precepto constitucional que crea este tipo de Leyes. En efecto, nuestra Norma Fundamental dedica el precepto 134 de su texto para establecer la naturaleza y alcance de la Ley de Presupuestos y, por lo que a este trabajo interesa, su apartado séptimo establecerá que "no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una Ley tributaria sustantiva así lo prevea".

Si bien la redacción del precepto contiene un mandato claro y contundente, tal y como vamos a comprobar su función real no será tan evidente. En efecto, al poco tiempo de aprobarse nuestra actual Ley Fundamental, el Tribunal Constitucional afirmaba, haciendo referencia a este precepto, que *"parece significar una cierta solución de compromiso que, en tanto prohíbe indiscriminadamente la creación de tributos en la Ley de Presupuestos, permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma adecuada que lo prevé y, en todo caso, no obsta a un tratamiento en la Ley presupuestaria de mera adaptación del tributo a la realidad"*²⁴⁶.

²⁴⁶ STC 27/1981, de 20 de julio. Esta Sentencia aceptó la modificación de varios preceptos tributarios por Ley de Presupuestos. Sin embargo, declaró la inconstitucionalidad de uno de ellos -art. 38 de la Ley 74/80, de 29 de diciembre, de PGE para 1981- porque no se trataba "de una mera adaptación, sino de un cambio en el sistema de valoración de la base imponible que puede llevar a desvirtuar la naturaleza del impuesto, por cuanto hace posible que no aparezcan en la base imponible de un impuesto que grava precisamente el patrimonio".

Por ello, si bien es común y pacífica la prohibición de crear un nuevo tributo por Ley de Presupuestos, el Tribunal Constitucional deja la puerta abierta a una "adaptación" del mismo. Lo que dejará un margen de incertidumbre en la función legislativa que, en última instancia, le tocará a él valorar su acomodo al artículo 134 antes citado.

Esta falta de concreción ha tenido como consecuencia que, en varias ocasiones, este Tribunal haya tenido de enjuiciar la constitucionalidad de sucesivas Leyes de Presupuestos. Una de las cuales, por su acertado carácter restrictivo vamos a reproducir seguidamente. En efecto, la utilización de una Ley de Presupuestos fue sancionada por el TC al declarar inconstitucionales unas modificaciones legislativas, concretamente los art. 111.3 y 128.5 LGT, llevadas a cabo por la Ley de Presupuestos para 1992. A tal efecto, la Sentencia 195/1994, de 24 de junio, indicó que:

“el objeto de las Leyes de presupuestos generales del Estado, a diferencia de lo que en principio sucede con las demás Leyes, no puede ser libremente fijado, sino que posee un contenido mínimo, necesario e indisponible, al que puede añadirse un contenido eventual o posible, estrictamente delimitado, de modo que la regulación de las materias situadas fuera de ese ámbito están constitucionalmente vetadas a la Ley de Presupuestos Generales”

Siendo muy relevante lo establecido por el supremo intérprete de la Constitución al fijar esta limitación material, como consecuencia, entre otras, de la tramitación parlamentaria limitada que lleva este tipo de Ley y, fundamentalmente, por la exigencia de seguridad jurídica *“debido a que ese principio de certeza exige que una Ley de contenido constitucionalmente definido como la de presupuestos generales, no contenga más disposiciones que las que corresponden a su función constitucional”*.

En definitiva, entendemos con MARTÍN QUERALT²⁴⁷ que, para que sea constitucional el contenido tributario de este tipo de Ley, se exigen dos condiciones:

- a) Que guarden relación directa con gastos e ingresos o con criterios de política económica general
- b) Que no supongan una restricción ilegítima de las competencias del Poder Legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional, o por afectar al principio de seguridad jurídica debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina.

Por todo lo expuesto, hemos constatado que el Real Decreto-Ley será un vehículo normativo válido para establecer previsiones

²⁴⁷ Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO, José M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2000, pág. 136.

legislativas que afecten a la capacidad normativa de los Municipios y, por lo tanto, para dar cobertura a disposiciones que estos establezcan a través de sus Ordenanzas Fiscales²⁴⁸. Por otra parte, y en menor medida, las Leyes de Presupuestos podrán dar una limitada cobertura legislativa a los Ayuntamientos dado que su contenido está tasado constitucionalmente y, por consiguiente, razones de seguridad jurídica se oponen a la utilización de esta Ley específica para actuar en materia tributaria. Debiendo atender, en ambos casos, a la casuística concreta dado el halo de incertidumbre que en ocasiones se produce.

3. Principios constitucionales sobre justicia tributaria

Comenzaremos este apartado con la acertada frase de SAINZ DE BUJANDA en la que, haciendo referencia a la idea de justicia y racionalidad, afirmaba que “un sistema tributario, en efecto, sólo es racional si es justo, y sólo puede ser justo si se adecúa a las normas fundamentales y primarias del Ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho”²⁴⁹. Y es precisamente ahí, en la manifestación coherente y coordinada del conjunto de PGD tributario contenidos en la Constitución, donde

²⁴⁸ Teniendo presente, tal y como indicó la STC 1982/1997, de 28 de octubre, que "vulnerará el art. 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario".

²⁴⁹ Fernando SAINZ DE BUJANDA, *La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, 1987, pág. 6.

podemos hallar la vigencia del principio superior de justicia tributaria. Nos estamos refiriendo, evidentemente, a los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, todos ellos establecidos en el artículo 31.1 de la CE, que dispone:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”

Estos principios, como afirma MARTÍN QUERALT, “son elementos básicos del Ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros”²⁵⁰, además, “el Tribunal Constitucional ha recordado, en numerosas sentencias, que los principios constitucionales no son compartimentos estanco, sino que cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y, en tanto sirva para los valores superiores de art. 1 CE (entre otras, la STC 104/2000)”²⁵¹. Por ello hay que tener presente que al igual que la infracción del principio sobre producción de Leyes tributarias, la inobservancia de estos principios por Leyes o disposiciones normativas con fuerza de Ley, permitirá la interposición del

²⁵⁰ Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO, José M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2000, págs. 105 y 106.

²⁵¹ *Ibíd.*

correspondiente recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (art. 161.1.a y 163 de la CE).

Ciertamente el precepto constitucional se refiere al principio de justicia como “un sistema tributario justo”, y sin perjuicio de que la justicia sea también un valor superior del Ordenamiento jurídico, la justicia tributaria deberá atender al sistema sobre el que se articulan los tributos. Es más, el principio de justicia tributaria no es independiente ni exclusivo de un tributo o varios, es un mandato al legislador para que respete su función cada vez que articule una institución de Derecho Tributario²⁵². Sea esta impositiva o de cualquier otra naturaleza.

En efecto, la justicia tributaria es constitucionalizada como garantía del sistema; de un sistema justo²⁵³. Configurándose como principio omnipresente en cada regulación de obligaciones tributarias, ya sean económica o no. Es decir, ilumina toda acción normativa de los Poderes Públicos. Utilizando los términos del artículo 3 de la LGT estará presente en la ordenación y aplicación del sistema tributario. Y esta aspiración en la ordenación del sistema tributario hacia un sistema justo es la que vamos a estudiar a continuación.

²⁵² La STC 19/2012, de 15 de febrero, precisa que "la Constitución de 1978 no diseña un concreto modelo de sistema tributario que sea aplicable en un momento dado, habiendo dejado al legislador estatal su determinación".

²⁵³ Dicho sistema deberá estar conforme con la realidad, ser proporcionado y razonable. Así lo entiende la SSTC 146/1994, de 12 de mayo, y 255/2004, de 22 de diciembre.

Comenzaremos atendiendo a los principios que fija la Constitución, y que hemos citado con anterioridad: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad²⁵⁴. Estos principios serán analizados pormenorizada e individualmente a continuación pero lo que a este apartado de justicia tributaria interesa, es que dicho principio -el de justicia tributaria- no ha sido definido ni aplicado unilateralmente por el Tribunal Constitucional. Más bien al contrario, podemos encontrar sentencias donde se acuda a la justicia tributaria por elevación o relación con una infracción legislativa grave de algún principio de los citados.

En efecto, la STC 236/2012, de 13 de diciembre, analizó la posible infracción del principio de igualdad y, por ende, la justicia tributaria ante la coexistencia de dos regímenes civiles distintos de protección patrimonial de las personas con discapacidad (uno estatal y uno autonómico). La STC 108/2004, de 30 de junio, cita la capacidad económica como principio de justicia material y lo relaciona con el

²⁵⁴ La LGT, en su artículo 3.1 relacionará estos principios e incluirá también la equitativa distribución de la carga tributaria, así como el propio principio de justicia. Con esta última referencia, podemos concluir que el ámbito tributario es el que más citas tiene en cuanto a la justicia como valor y principio: pues desde el art. 1.1 CE que lo configura como valor superior del Ordenamiento jurídico, y el Derecho tributario es parte de ese Ordenamiento; pasando por la previsión del art. 31.1 CE que establece un sistema tributario justo; hasta el principio de justicia en la ordenación de los tributos del art. 3.1 LGT, nuestras normas superiores en rango reiteran la necesidad de justicia en nuestra rama del Derecho.

conjunto del sistema tributario. La STC 194/2000, de 19 de julio, declaró nula la DA cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el art. 14.7 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, porque gravaba una riqueza inexistente y, en consecuencia, no atendía a la capacidad económica (también desconocía las exigencias de justicia tributaria del art. 31.1 de la CE²⁵⁵). La STC 164/1995, de 13 de noviembre, analizaba la posible inconstitucionalidad del artículo 61.2 LGT 63, que establecía un interés de demora para ingresos fuera de plazo no inferior al 10%, sobre el planteamiento de la infracción del principio de igualdad y el de justicia distributiva. Por último, la STC 14/1998, de 22 de enero, hacía referencia a la vinculación entre el principio de no confiscatoriedad, entre otros, con la justicia tributaria.

En definitiva, la justicia tributaria del artículo 31.1 de la CE hace referencia al sistema, es decir, al “conjunto de reglas o principios

²⁵⁵ El TC afirma en la Sentencia que “lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto”. Sin embargo, debe entenderse que la exigencia de tributación de una riqueza inexistente lo que infringe directamente es el principio de capacidad económica y, por consiguiente, a la justicia tributaria. No siendo acertada, a nuestro entender, la proposición inversa.

sobre una materia racionalmente enlazados entre sí²⁵⁶, y por lo tanto, sus potencial infracción deberá observarse en la aplicación cabal o no del resto de los principios constitucionalizados que, por elevación, y en última instancia, terminarán afectando al principio superior de justicia en el ámbito tributario.

Un ejemplo de impuesto donde se articulan los PGD tributarios de forma global, proporcionada y armónica, lo representa el IRPF. Con las siguientes palabras lo definió la STC 19/2012, de 15 de febrero, cuando refiriéndose a este tributo dijo:

“a través del cual se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE (SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 7) y “los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE)” (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 9; 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7; y 7/2010, de 27 de abril, FJ 7)”

²⁵⁶ Primera acepción del término “sistema” del *Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española*, Editorial Espasa Libros, 22ª edición, 2001.

Dando a entender el Tribunal Constitucional que el IRPF es una figura impositiva que acoge la aplicación integral y plena de todos los principio del sistema tributario justo, a saber: se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal (generalidad); según unos criterios (principios de capacidad económica, igualdad y progresividad); y, a mayor abundamiento, cumple con el objetivo de redistribución de la renta y solidaridad.

Por ello concluiremos que el principio de justicia tributaria tiene carácter transversal²⁵⁷, despliega sus eficacia y efectos tanto la ordenación de los tributos como su aplicación, mas con todo ello “no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)”²⁵⁸.

Dicho lo anterior, pasamos a analizar los principios materiales de justicia tributaria recogidos en la Constitución Española.

²⁵⁷ Rafael CALVO ORTEGA, *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 123.

²⁵⁸ (AATC 207/2005, de 10 de mayo, FJ 6; y 222/2005, de 24 de mayo, FJ 7).

3.1 Principio de generalidad

El artículo 31.1 de la CE comienza diciendo que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”. Por lo que el “todos” refiere a la generalidad de los contribuyentes; persona física o jurídica; residente o no residente, nacional o extranjero.

Este principio de generalidad es un mandato constitucional al legislador para que tipifique como hecho imponible el presupuesto configurador del tributo sobre la manifestación de capacidad económica para que, de entrada, todos sean llamados a contribuir. Ello no significa que en dicha configuración el legislador no pueda introducir beneficios fiscales en forma de exenciones, reducciones o bonificaciones²⁵⁹; tampoco significa que la generalidad se deba establecer sin ninguna consideración ni valoración de otros principios tributarios, pues como se defiende en el presente trabajo, el sistema tributario justo nos lo dará la aplicación ponderada y armoniosa del conjunto de principios que afecten a la institución tributaria en

²⁵⁹ El Tribunal Constitucional ha reconocido en varias ocasiones que los tributos, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, sirven como instrumentos de política económica general y para asegurar una mejor distribución de la renta nacional (SSTC 276/2000, de 16 de noviembre y 289/2000, de 30 de noviembre, 3/2003 de 16 de enero y 10/2005 de 20 de enero). Lo que sí quedará vedado al legislador es establecer privilegios fiscales.

cuestión²⁶⁰; y mucho menos implicará que todos los ciudadanos deban pagar la misma cuota tributaria, tratando igual a los desiguales²⁶¹.

En palabras de nuestro Alto Tribunal²⁶²:

“la generalidad, como principio de la ordenación de los tributos... no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión intuitu personae, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación”

Junto con la previsión constitucional, también la LGT llama a este principio en su artículo 3.1 cuando afirma que: "la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas

²⁶⁰ La Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, de 17 de febrero, afirmó que “la generalidad de la norma, aun con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica”.

²⁶¹ El Tribunal Supremo, en su Sentencia 2968/1986, de 2 de junio, afirmó que “la generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación”, por lo que el principio de generalidad no admitirá la discriminación de tratar igual a los desiguales, o desigual a los iguales.

²⁶² Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1986 (Aranzadi 3316).

obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad". Este precepto reordena la aparición de los principios jurídicos en juego en el Ordenamiento tributario pero respeta, como no podía ser de otra manera, el espíritu del sistema tributario establecido en la Carta Magna. Por ello no han surgido comentarios ni críticas doctrinales a destacar sobre la preferencia o prelación dada por la LGT a estos principios configuradores tributarios.

Dicho esto, compartimos con CALVO ORTEGA que "el sistema tributario justo se inspira siempre en los principios de generalidad tributaria y capacidad económica y puede hacerlos en los de igualdad y progresividad"²⁶³, y ello es así porque, continúa el autor "generalidad y capacidad se exigen y se exigirán siempre en cualquier sistema porque son consustanciales a cualquier tributo. No así la igualdad y la progresividad, que pueden jugar o no en una figura tributaria concreta"²⁶⁴.

En definitiva, el principio de generalidad tributaria es capital en el establecimiento de los tributos. Junto con la capacidad económica, que soporta el fondo económico y patrimonial sujeto a gravamen, dan ambos cobertura a todos los tributos del sistema

²⁶³ Rafael CALVO ORTEGA, *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, ob. cit. pág. 23.

²⁶⁴ *Ibídem*.

impositivo²⁶⁵. Quedando prohibidas las excepciones carentes de razón, caprichosas o arbitrarias. En palabras de MARTIN QUERALT "el principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica... vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias"²⁶⁶.

3.1.1 La exención o bonificación como quiebra del principio de generalidad

Hemos comprobado como la generalidad implica que todos son llamados al sostenimiento de las cargas públicas. Ello representa un mandato al legislador para que contemple como hecho imponible todo presupuesto que ponga de manifiesto una determinada capacidad económica y que, una vez determinado el mismo en la Ley,

²⁶⁵ La relación del principio de generalidad y el de capacidad económica nos la expone de forma ejemplar la STC 96/2002, 25 de abril, "la expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario".

²⁶⁶ Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO, José M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 2000, pág. 108.

sujete a la obligación tributaria principal con carácter general a todos los contribuyentes que realicen dicho hecho imponible.

Este llamamiento general a la contribución tendrá, no obstante, alguna excepción. En efecto, como se expuso en el Capítulo I de este trabajo, hay situaciones jurídicas donde pueden confluir varios principios generales y es labor del legislador determinar cuál es el que debe primar en dicha situación concreta. Siguiendo la fórmula de ALEXY, a través del juicio de proporcionalidad y, valorando la idoneidad, necesidad y ponderación, se podrán establecer excepciones o quiebras de principios por aplicación, en dicho caso concreto, de otro principio que otorga mejor acomodo al valor superior y principio de justicia.

Un claro ejemplo de esta situación nos lo proporciona la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril, que afirmó que:

"la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan

cuando "se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31" (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)"²⁶⁷

Es decir, el intérprete supremo de la Constitución reconoce que, en determinados supuesto tributarios, puede ocurrir que un principio jurídico deje paso a otro que contempla en mejor medida la justicia fiscal. Pudiendo el legislador establecer supuestos de exenciones y bonificaciones que excepcionen la aplicación mecánica del principio de generalidad²⁶⁸. Si bien, recalca el Tribunal Constitucional, debe responder "a fines de interés general que la justifiquen" pues, de lo contrario, resultaría del todo contrario al citado principio y, por consiguiente, inconstitucional.

Pues bien, esta posible quiebra del principio de generalidad fue, precisamente, la que se dio en la citada Sentencia donde el Tribunal concluyó declarando la inconstitucionalidad y consiguiente

²⁶⁷ Este fundamento ha sido utilizado en varias sentencias de los tribunales de la jurisdicción ordinaria. A tal efecto, SSAN de 21 de febrero de 2007, rec. n.º 591/2005 y de 30 de marzo de 2006. Así como la del SSTSJ de Madrid, de 19 de diciembre de 2007, rec. n.º 1368/2004, y de 23 de enero de 2008. rec. n.º 1395/2004.

²⁶⁸ Ciertamente la excepción o quiebra del principio de generalidad en el caso de beneficios fiscales es de carácter parcial y para un reducido ámbito o población. En este sentido, el principio de generalidad, seguirá siendo esencial a la configuración de cualquier tributo pero, como admite el TC, el legislador podrá establecer parcelas donde no se aplique sin que ello afecte a su eficacia general y validez constitucional.

nulidad de la Disposición Adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, entre otros motivos porque:

*"**la relación de beneficios** expuestos patentiza que la ayuda estatal concedida a los no residentes que operan en el País Vasco y Navarra coloca a un colectivo de contribuyentes -el de determinados no residentes en España- ante una situación de absoluto privilegio fiscal por **llegar incluso**, en ocasiones, **a neutralizar totalmente el deber constitucional -de todos- de contribuir a los gastos del Estado** de acuerdo con su capacidad, no sólo **sin una justificación plausible que la legitime desde el punto de vista de los principios constitucionales del art. 31.1 CE** (generalidad, capacidad e igualdad), sino de una forma tan desproporcionada que la convierte en lesiva y contraria a ese deber de todos de contribuir mediante un "sistema tributario justo"."*

Por último resta señalar que el principio de generalidad guarda relación con el principio de igualdad, en tal sentido se pronuncian CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ FRANCO, cuando afirman que "el principio de generalidad está estrechamente vinculado al de igualdad, puesto que, para que un sistema tributario sea equitativo, resulta indispensable que alcance a todas las manifestaciones de capacidad económica"²⁶⁹, a la vez que, además de "un deber para cada ciudadano

²⁶⁹ Teodoro CORDÓN EZQUERRO y Yanna GUTIÉRREZ FRANCO, "Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria", *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1996, págs. 183-185.

en orden a sostener los gastos públicos; asimismo, comporta una obligación para la Administración Tributaria de lograr que el sistema tributario sea lo más general posible²⁷⁰, para lo que dispondrá de sus órganos de Gestión e Inspección Tributaria.

Por la intensa relación entre generalidad e igualdad, y porque su aplicación como principio general en la configuración del hecho imponible y obligados al pago es determinada por Ley, no deja apenas maniobra a la Ordenanza Fiscal para su modulación. En este sentido, cuando la Ordenanza improvise elementos no previstos por Ley y que pudieran lesionar este PGD, tendremos supuestos de infracción de la reserva de Ley anteriormente analizada y, cuando introduzca tratos no generales, será más procedente la alegación de la infracción de la igualdad de trato tributaria como se estudiará en el siguiente punto. Quedando la eficacia de este principio más en la órbita del control constitucional que en la jurisdicción contencioso-administrativa. Todo ello sin perjuicio de que, cualquier órgano jurisdiccional, pueda apreciar y citar este principio de generalidad cuando se pronuncie sobre la conformidad o no a Derecho de una Ordenanza Fiscal, cuando ésta no haya respetado la configuración legal del tributo en cuanto a su generalidad (reserva de Ley) o cuando aprecie trato desigual en la norma municipal (igualdad tributaria), dada la conexión de los principios citados.

²⁷⁰ *Ibíd.*

3.2 Principio de igualdad

El principio general de igual tributaria es uno de los principios constitutivos y esenciales en el sistema tributario español. Esta importancia le viene dada, entre otras razones, porque la igualdad forma parte de los valores superiores del Ordenamiento jurídico español (art. 1.1 CE). Además, en el artículo 9.2 de la Constitución se impone el deber a los Poderes Públicos de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas. Y por otra parte, el artículo 14 CE reconoce la igualdad de los españoles ante la Ley. Por todo ello no es extraño que, en mayor o menor medida, a la hora de configurar los tributos, el legislador deba considerar este principio dado su amplia presencia y referencia en el texto constitucional²⁷¹.

Este papel fundamental del citado PGD queda asimismo patente en la propia redacción del artículo 31.1 CE cuando establece la obligación de contribuir “mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

²⁷¹ Este necesidad de considerar el principio de igualdad “impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación” (SSTC 212/2001, de 19 de octubre; 134/1996, de 22 de julio, entre otras).

Para considerar y estudiar el contenido del principio de igualdad se hace necesario partir de las dos vertientes del mismo; por un lado la igualdad ante la Ley, y por otro la igualdad en la aplicación de la Ley. Dicho en palabras del TC:

“La regla general de la igualdad ante la Ley contenida en el art. 14 de la Constitución contempla, en primer lugar, la igualdad en el trato dado por la Ley o igualdad en la Ley y constituye desde este punto de vista un límite puesto al ejercicio del Poder Legislativo, pero es asimismo igualdad en la aplicación de la Ley, lo que impone que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable”²⁷²

Por ello, la igualdad ante la Ley garantiza que el legislador dé un trato igual a los iguales, y el principio de igualdad en aplicación de la Ley buscará la aplicación de la Ley sin discriminaciones. Esta prohibición de discriminación implica que, como afirma CHECA GONZÁLEZ, "ni la Administración ni los Tribunales pueden introducir, en la interpretación y aplicación de las Leyes tributarias, injustificadas discriminaciones que no se encuentren en los propios textos legales"²⁷³.

²⁷² STC 49/1982, de 14 de julio.

²⁷³ Clemente CHECA GONZÁLEZ, *Reclamaciones y Recursos Tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 959.

Otra concepción de la igualdad estrictamente tributaria nos la proporciona RODRÍGUEZ BEREIJO²⁷⁴ cuando expone sus tres sentidos o acepciones:

- Por un lado está la igualdad *ante* los impuestos, que es la manifestación de que todos deben soportar por igual las cargas impositivas para el sostenimiento de los gastos públicos, sin acepción de personas ni privilegios de clase²⁷⁵.
- Por otra parte figura la igualdad *en* los impuestos, esta igualdad parte del gravamen común como obligación tributaria, pero además es necesario que dicha igualdad atienda o se fije en función de la capacidad económica de cada uno, de suerte que contribuyan igual los que igual renta o patrimonio dispongan.
- Por último, este autor nos presenta la igualdad tributaria *por medio de* los impuestos, siendo esta igualdad la destinada a corregir las desigualdades sociales por la vía de una

²⁷⁴ Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 46.

²⁷⁵ Esta igualdad tiene caracteres parecidos al principio de generalidad anteriormente expuesto. Este solapamiento entre principios generales del derecho tributario no es más que una manifestación de su interrelación y conexión que a veces, como sucede entre el principio de generalidad e igualdad, deje un espacio reducido para su diferenciación.

mayor tributación a quienes tienen mayor riqueza²⁷⁶. Es el denominado Derecho desigual para realizar la igualdad.

Para concluir este punto conviene poner de manifiesto, sin embargo, que no toda desigualdad será sancionable desde el punto de vista constitucional pues, "lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados. También es necesario, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción sean proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos. En resumen, el principio de igualdad, no sólo exige que la diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida"²⁷⁷, y cuando no se respeten dichas premisas "se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por

²⁷⁶ Esta aplicación del principio de igualdad guarda relación con el artículo 40.1 CE que establece que "los Poderes Públicos promoverán..., una distribución de la renta regional y personal más equitativa" y, además, también se puede relacionar fácilmente con el principio de progresividad.

²⁷⁷ STC 39/2002, de 14 de febrero.

tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31²⁷⁸.

3.2.1 Infracción de la igualdad de trato en la Ordenanza Fiscal

Hemos podido comprobar claramente como, en la anterior definición del principio general de igualdad tributaria, conforme expandimos y especificamos su función, topamos con otros PGD aplicables en materia fiscal, llegando en ocasiones a confluír varios en la misma situación y pudiendo incluso confundir su llamada al caso concreto. Esto no deja de ser una constante en ciertos principios jurídicos que dan el marco a materias concretas del Derecho y que, hasta el Tribunal constitucional, como el caso de la igualdad tributaria, reconocen como indisociables²⁷⁹.

Restaría poner de manifiesto que el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE es una especificación del mismo principio citado en el artículo 14 CE²⁸⁰. Concluyendo que, de

²⁷⁸ STC 134/1996, de 22 de julio.

²⁷⁹ Un claro ejemplo de esta conexión entre el principio de igualdad y otros PGD nos la presenta la STC 209/1988, de 10 de noviembre, en la que se afirma que "la igualdad ante la Ley -ante la Ley tributaria, en ese caso- resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado".

²⁸⁰ Pablo CHICO DE LA CÁMARA, "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal*, número 40, 1994, pág. 58.

conformidad con lo expuesto, "el principio de igualdad ante la Ley tributaria supone que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre los contribuyentes, teniendo presente su capacidad económica, utilizando la técnica de la progresividad"²⁸¹. O como sucinta y certeramente lo propone el Tribunal Constitucional la igualdad exige de por sí un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales²⁸². A continuación vamos a analizar sendas Sentencias que abordan lo expuesto.

3.2.1.1 Tratamiento desigual a los iguales

La resolución judicial que vamos a contemplar aborda la aplicación de este PGD desde la vertiente de igualdad en los impuestos, tal y como la propone RODRÍGUEZ BEREIJO, o igualdad de trato en la Ley como también se la conoce. La **Sentencia de 21 de marzo de 1997, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recurso 780/1996, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís**, afirmó sobre este trato desigual:

*“Lo que no resulta admisible es fundamentar en la capacidad contributiva -o sea, económica- de los sujetos pasivos, **la distinción que la Ordenanza establece en función del abono de contribuciones especiales**, habida cuenta de la diferente configuración conceptual entre ambos tributos*

²⁸¹ Ramón BONELL COLMENERO, *Principio de igualdad y deber de contribuir*, Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII, 2005, pág. 203.

²⁸² El TC, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril.

*pero, aunque ello fuera posible, **carece de toda justificación la diferencia de trato entre unas poblaciones y otras, ya que para los restantes pueblos del municipio se establece una cuota diferenciada según hayan sido satisfechas o no contribuciones especiales, en tanto que para Renedo, los hechos imponibles en él localizados darán lugar a la exacción de una cuota única que prescinde de la anterior distinción**, con lo que quienes hubieran sufragado previamente el coste de establecimiento del servicio mediante contribuciones especiales, al no ver reconocida esta circunstancia, habrá de soportar una cuota cuantitativamente superior a los radicados en las restantes poblaciones.*

*...la diferencia de trato que la Ordenanza consagra no responde, en absoluto, a criterios de capacidad contributiva suficientemente explicados en la memoria económico-financiera o en la Ordenanza Fiscal y, además, **constituye una discriminación contraria al art. 14 de la Constitución, en relación con el art. 31.1 de la Carta Magna, reconecedor del principio de igualdad tributaria.***

Tal y como vemos, el Tribunal sanciona la desigualdad de trato que dispensa la Ordenanza Fiscal entre unas poblaciones y otras. Esta situación tiene como resultado que los habitantes de Renedo tributan de forma desigual (una cuota cuantitativamente superior afirma la sentencia) a la de sus vecinos y, por lo tanto, la norma conculca de forma manifiesta el principio de igualdad, es su manifestación de igualdad de trato en la Ordenanza Fiscal.

También el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en su Sentencia de 19 de enero de 1991²⁸³, entendió que vulneraba el principio de igualdad la discriminación de los usuarios del servicio de agua según la ubicación física dentro del municipio “*porque lo equitativo es la distribución de los costes entre todos los usuarios sin distinción de su ubicación geográfica*”.

3.2.1.2 Tratamiento igual a los desiguales

Igual suerte correrá la Ordenanza que dé igual trato a los desiguales, pues este principio tiene esta doble vertiente activa. Este será el caso de la Ordenanza Fiscal número 120 del Ayuntamiento de Oviedo, reguladora de las tasas por la ocupación privativa o el aprovechamiento especial del suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local. El **Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de junio de 2008, número de recurso 1841/2006, y siendo ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce**, se pronunció sobre la tarifa que establecía un único precio medio de mercado para toda la Ciudad de Oviedo, a pesar de que el estudio económico-financiero contempló distintos valores y rentabilidad de la ocupación en función de la categoría de la calle en que tiene lugar, y por ello afirma:

"el tema discutido no versa sobre el valor del que parte el Ayuntamiento para calcular la utilidad derivada del aprovechamiento sino sobre la exigencia de un único precio para toda la Ciudad, a pesar de reconocer

²⁸³ En *Revista General del Derecho*, número 558, 1991, pág. 1948.

la existencia de distintos valores y rentabilidad de la ocupación en función de la categoría de la calle en la que tiene lugar, y sobre la aplicación de coeficientes extraños al cálculo del valor de la utilidad".

Por ello el fallo de la citada sentencia termina casando la sentencia recurrida y anulando la norma del citado Ayuntamiento, en la medida que el propio municipio reconoce en el estudio económico-financiero que realizó para determinar el importe de la tasa da distintos valores y rentabilidades de la ocupación en función de la categoría de la calle en la que tiene lugar y, sin embargo, estableció un precio igual para toda la ciudad.

3.2.2 Infracción de la igualdad por omisión en la Ordenanza Fiscal

En una interpretación de este principio, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia de 15 de enero de 1997, entendió que atentaba contra el principio de igualdad establecer unas tarifas por el servicio de agua que discriminaban el exceso de consumo normal sin prever ninguna norma de corrección para las familias numerosas. Doctrina que coincide con la sostenida por **el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de diciembre de 2007, número de recurso 3332/2005, siendo ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado**, en la que estimaba el recurso interpuesto por la Asociación de Familias Numerosas de Zaragoza contra la Ordenanza Fiscal de dicho municipio que regulaba la tarifa del servicio público de

abastecimiento de agua. En la sentencia del Alto Tribunal se reconoce la infracción de este principio, por omisión. Fundamenta su fallo con el siguiente razonamiento:

*"Centrándonos sin embargo en la posible conculcación del principio de igualdad ante la Ley, es evidente que **la tarifa cuestionada, al contener una parte fija y una variable, se convierte en una exacción dotada, de un lado de una finalidad recaudatoria evidente, y además de una finalidad no fiscal, dirigida a reducir el consumo del agua, al tratarse de un bien escaso, por lo que en principio estaría justificada esa parte variable de la misma que eleva el precio del agua en la medida en que comienza a ser excesivo en relación con el considerado como normal. Pero este distinto tratamiento fiscal, al que nada hay que reprochar, sí vulnera el principio de igualdad, por omisión, cuando grava en mayor medida a quienes no incurrir en el exceso de consumo. Es evidente que dentro del sistema tributario existen gravámenes objetivos, que no tienen en cuenta las circunstancias personales de quienes realizan el hecho imponible, sino tan solo su realización, lo que puede provocar situaciones de desigualdad material, pues supondrá un mayor esfuerzo fiscal para unos en relación con otros y que sin embargo no necesariamente han de ser calificados como inconstitucionales pues puede estar justificada esta opción por diversos motivos. Sin embargo, no estamos ante esta situación, sino ante una tarifa que en parte tiene una finalidad no fiscal, dirigida a desincentivar mediante el aumento del precio del agua, a quien se excede del consumo ordinario previsto; y es precisamente en este punto, donde la Administración, al no tener en cuenta para su cálculo, en la parte variable, el número de personas que habitan en cada domicilio, (para cuya aplicación***

bastaría tener en cuenta el padrón municipal), trata de forma distinta a quienes conviven en un mismo domicilio, teniendo derecho al consumo de agua, en los mismos términos que cualquier ciudadano que habite solo en un domicilio, cobrando a aquéllos más por un supuesto exceso de consumo"

Es de destacar que este proceso se ventiló por el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona regulado en el Capítulo I, del Título V, de la LJCA, y concluyó con el reconocimiento de que "*se ha vulnerado el principio de igualdad, en tanto se separa del trato tributario que se da a los ciudadanos del municipio de Zaragoza que viven solos, declarando **contraria a derecho por omisión la Ordenanza Fiscal 24-25***".

3.2.3 Conclusiones del principio de igualdad en las Ordenanzas Fiscales

Partiendo de la generalidad (todos contribuirán) y de estas sentencias citadas, podemos concluir que el principio de igualdad tributaria en las Ordenanzas Fiscales se da en una vertiente activa de carácter positivo: todos los ciudadanos iguales deben pagar lo mismo; y carácter negativo, los ciudadanos desiguales no deben pagar igual. La vertiente omisiva de este principio será de sutil y delicada apreciación por cuanto tendrá como causa una tasa que, de entrada, cumple los parámetros de su establecimiento formal y material, y sin embargo, adolecerá de alguna o varias consideraciones por virtud de

las cuales, resulte una cuota injusta normalmente por excesiva. Y será esa omisión, precisamente, la que determine la infracción del principio de igualdad.

En resumen, podemos afirmar con FERREIRO LAPATZA que “el principio de generalidad puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de igualdad añade todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Los dos principios pueden, pues, resumirse en esta breve afirmación: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No deben existir privilegios ni tratos diferenciados”²⁸⁴.

Por último, es de destacar y reiterar, que la igualdad es uno de los valores superiores de nuestra Constitución tal y como establece su artículo 1 y, en este sentido, aparece en su texto recogida en sus distintas vertientes. Así, el artículo 9.2 del CE establece el siguiente mandato “*corresponde a los Poderes Públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas*” y, en el artículo 14, reconoce un verdadero derecho subjetivo cuando afirma que “*los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*”. Por ello, el TC dirá de este PGD que es también “un valor preeminente

²⁸⁴ José Juan FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000, págs. 57 y 58.

en el Ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central²⁸⁵.

3.3 Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica tiene un valor nuclear y determinante en el establecimiento de los tributos pues el legislador “sólo puede elegir como hechos que generan la obligación de tributar hechos que, directa o indirectamente, reflejen o revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica”²⁸⁶.

Su relevancia histórica es destacada por MARTÍN QUERALT cuando afirma “en el Ordenamiento español, desde la ya lejana Carta otorgada de Bayona hasta la vigente Constitución, todas las Cartas Magnas han incorporado dicho principio, como criterio material de justicia tributaria, con fórmulas casi idénticas y en las que se establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos -en proporción a los haberes-, -de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a contribuir-, etc. El principio se erige así en salvaguarda frente a un pretendido poder tributario omnímodo y arbitrario y trata de embridar el ejercicio de este poder, encauzándolo a través del

²⁸⁵ STC 8/1986, de 21 de enero. En idéntico sentido, SSTC 103 y 104/1983, de 22 y 23 de noviembre.

²⁸⁶ José Juan FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000, pág. 59.

Derecho”²⁸⁷. Y este Derecho es el que preceptúa que “*la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos*” tal y como fija el artículo 3.1 de la LGT.

La proyección del principio de capacidad económica sobre el conjunto de sistema tributario ha sido reiteradamente señalada por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 26/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992, 134/1996 y 182/1997. Y de una forma más palmaria el citado Tribunal pone de manifiesto, en su Sentencia 194/2000, de 19 de julio, que:

"el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6)"

Muchos autores han expresado su preferencia o especial referencia al principio de capacidad económica cuando de justicia tributaria trata. Un autorizado ejemplo nos lo da MARTÍNEZ DE PISÓN. Este profesor afirma sobre el mentado principio que "si bien es cierto que éste no agota en su formulación el significado y

²⁸⁷ Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO, José M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 116.

contenido del principio de justicia tributaria -como ha entendido la doctrina científica y jurisprudencial-, sí creo que sigue siendo éste el que paradigmáticamente aglutina al resto de principios y cataliza en gran medida el ideal de justicia tributaria que se exige en el texto constitucional²⁸⁸.

Participamos con este autor en la medida en que la capacidad económica es la condición *sine qua non* para que exista el tributo, es decir, sólo en la medida en que se ponga de manifiesto esa capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible, su cuantificación económica y la aplicación del tipo impositivo, será posible exigir al obligado tributario su contribución al sostenimiento de los gastos públicos²⁸⁹.

²⁸⁸ Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, "Sistema tributario y Constitución", *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 25, Instituto Nacional de Administración Pública, 2006, pág. 135.

²⁸⁹ La mayoría de la doctrina coincide en señalar que la capacidad contributiva se manifiesta bien como acumulación de capital o patrimonio, bien como flujo de entrada en forma de renta o como flujo de salida en forma de consumo o inversión. Sin embargo, el TC ha llegado a declarar en su Sentencia 37/1987 que "basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador" declarando constitucional un impuesto autonómico que recaía en la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo señalado (con parecido fundamento, STC 295/2006, de 11 de octubre). Este mismo Tribunal, en su STC 193/2004, de fecha 4 de noviembre, declaró la inconstitucionalidad de un precepto de la LHL porque gravaba "situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica", en la medida en que no prevenía la reducción de las cuotas del impuesto de actividades económicas en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas.

3.3.1 La capacidad económica y su relación con el resto de principios de justicia tributaria

En consideración a la conexión que venimos afirmando de los principios jurídicos entre sí, resulta necesario poner en relación la capacidad económica con el resto de principios tributarios. Tal y como indica MARTÍNEZ DE PISÓN "la manifiesta interdependencia de los principios jurídicos deriva precisamente de su propio contenido y definición. La intrínseca dificultad -la imposibilidad- en aislar cada principio sin el auxilio del resto de ellos se deriva del hecho de que todos ellos conforman el ideal de la justicia tributaria, de manera que las lecturas aisladas sólo pueden generar insuficiencias respecto del contenido y alcance"²⁹⁰. En atención a la anterior afirmación, la capacidad económica está inexorablemente unida al principio de generalidad en cuanto a que debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos todas las capacidades contributivas y al principio de igualdad en cuanto a igualdad en capacidad económica procede igualdad de carga tributaria. Asimismo, "el principio de capacidad económica tiene dos límites, uno inferior que es el mínimo exento, y uno superior que es el principio de no confiscatoriedad. Si el legislador excediera cualquiera de estos dos límites, incurriría en arbitrariedad e inconstitucionalidad"²⁹¹.

²⁹⁰ Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, "Sistema tributario y Constitución", cit., pág. 135.

²⁹¹ Fernando DE VICENTE DE LA CASA, "Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos", *Crónica Tributaria*, núm. 144/2012, pág. 153.

Por todo ello, el principio de capacidad económica tendrá un papel predominante en la regulación de los tributos locales y será, a la vez que principio general, medida del resto de principios de justicia tributaria.

3.3.2 El principio de capacidad económica y el principio de beneficio/equivalencia en los tributos locales

De entre los sistemas para distribuir las cargas fiscales, la doctrina ha presentado dos tipos de criterios que bien podían configurar el reparto de los gastos públicos entre los contribuyente. A saber, el principio de beneficio²⁹² -también denominado de equivalencia- y el principio de capacidad económica. Dicho esto, nuestra Constitución de 1978 establece en su artículo 31.1 el principio de capacidad económica como criterio orientador e informador de nuestro sistema tributario, mas ello no implica que todas las figuras tributarias refleje en la misma medida e intensidad este mandato.

En efecto, de las categorías tributarias establecidas en el artículo 2.2 LGT; tasas, contribuciones especiales e impuestos, las dos primeras se inclinan más a obedecer al criterio de equivalencia o

²⁹² Este criterio de reparto de las cargas tributarias está orientado a que cada contribuyente participe en el sostenimiento de los gastos públicos en la medida y proporción al beneficio/coste que de esa actividad o servicio público disfrute/genere.

beneficio²⁹³, y los impuestos al criterio de capacidad económica²⁹⁴. A tal efecto, el artículo 24 de la TRLHL resulta un ejemplo del principio de equivalencia en cuanto dispone como importe de las tasas el valor o coste de la utilidad, aprovechamiento o servicio público en cuestión²⁹⁵. No obstante, tanto en la TRLHL como la LTPP se hace referencia a la capacidad económica a la hora de fijar las tasas; por un lado el artículo 24.4 del TRLHL establece que "para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas" y el artículo 8 de la LTPP preceptúa que "en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la

²⁹³ Algunos autores han denominado a este criterio de reparto como "principio de provocación de costes" (entre otros, Pedro MANUEL HERRERA MOLINA, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, IEF, 2001, pág. 115).

²⁹⁴ La LGT define a las tasas como "tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario", asimismo, las contribuciones especiales son "los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos", definiciones éstas que responden a las características propias de un sistema de equivalencia y beneficio. No sucede lo mismo con los impuestos que son "exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente", y por lo tanto, sin que medie utilidad, aprovechamiento o beneficio del obligado al pago.

²⁹⁵ A tal efecto, el artículo 7 de la Ley de Tasas y Precios Públicos dispone que el importe de las tasas "tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible".

capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas". También el artículo 7, apartado cuatro, de la LOFCA dispone análoga referencia a las tasas que pueden establecer la CCAA al establecer que "para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita".

En definitiva, todas estas referencias legislativas a la cuantía de la tasa pasan por considerar el principio de capacidad económica cuando se pueda o lo permitan las características del tributo²⁹⁶. Si bien, coincidimos con CORDÓN EZQUERRO y GUTIÉRREZ FRANCO que "lo que sucede con las tasas y las contribuciones especiales es que el beneficio es contemplado como una manifestación concreta de capacidad económica que es objeto de gravamen"²⁹⁷, por lo que, en última instancia, de forma directa o indirecta, todos los tributos locales están inspirados en la capacidad económica de los obligados a su satisfacción. Siendo más fuerte y plausible la aplicación de este principio en los impuestos que en las tasas y contribuciones especiales como hemos comprobado.

²⁹⁶ Esta posibilidad de considerar la capacidad económica en la tasa no fue siempre una opción. El antiguo artículo 24.3 de la LHL establecía que "para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas", es decir, era un deber considerar la capacidad económica en las tasas lo que ahora está configurado como un poder.

²⁹⁷ Teodoro CORDÓN EZQUERRO y Yanna GUTIÉRREZ FRANCO, "Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria", *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1996, pág. 191.

A continuación se analizarán situaciones jurídicas donde el PGD estudiado es conculcado por la norma municipal.

3.3.3 Infracción del principio de capacidad económica por falta de criterios en la Ordenanza Fiscal para el establecimiento de cuotas

En coherencia con todo lo expuesto, las Ordenanzas Fiscales deberán prestar atención a la capacidad económica de los obligados a satisfacer el tributo tal y como hemos comprobado. Este mandato tendrá un papel fundamental cuando así conste establecido en la Ley, es decir, la justificación y motivación razonada y razonable de la repercusión de la cuota a los ciudadanos del municipio y su individualización, será capital para superar el juicio de los estándares del principio de capacidad económica. Por ello el Municipio deberá documentar durante la formación de la correspondiente Ordenanza los elementos, circunstancias y criterios que le llevan a individualizar la deuda tributaria²⁹⁸.

²⁹⁸ El paradigma de esta obligación municipal lo representa el art. 25 TRLHL que dispone que "los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo".

A tal efecto, será requisito legal que todo establecimiento o modificación de una tasa deba incluir una memoria económica-financiera (art. 20 LTPP) o informe técnico-económico (art. 25 TRLHL) que, como afirma FUNES EXTREMERA, "el informe técnico-económico y la memoria económica-financiera son documentos análogos, que deben detallar y justificar el valor de mercado de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público o el coste previsto del servicio, configurando un requisito de carácter esencial cuya incorporación al expediente debe realizarse de forma previa a la adopción del acuerdo provisional de modificación o establecimiento de las tarifas de la tasa"²⁹⁹.

Un ejemplo de esta necesaria labor de justificación y acreditación nos lo muestra la **Sentencia número 1224/2008, de 27 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recurso 213/2008, siendo ponente el Ilma. Sra. D. Margarita Encarnación Pazos Pita**, que resolviendo la cuestión de ilegalidad planteada mediante Auto de fecha 28 de enero de 2008 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 28 de Madrid, en el procedimiento ordinario seguido ante el mismo con el nº 20/2007, sobre el artículo 3, en relación con el Anexo, de la Ordenanza reguladora para la determinación de la cuota tributaria del Impuesto sobre Actividades Económicas del Ayuntamiento de Pinto, en la

²⁹⁹ Javier FUNES EXTREMERA, "El informe técnico-económico para el establecimiento de las tasas en las Entidades Locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 23, 2010, pág. 3339. El citado autor traerá a colación al STS 2309/2010, de 18 de marzo, que se pronuncia en el sentido transcrito.

redacción modificada y publicada en el BOCM nº 303, de 21 de diciembre de 2004, con efectos de 1 de enero de 2005, estimó lo siguiente:

*"Pues bien - continua la Sentencia que estamos reproduciendo- es preciso concluir que el hecho de que la Ley Reguladora de Haciendas Locales -arts. 88 y 89 , en su anterior y actual versión- reconozca a los Ayuntamientos **la facultad de incrementar o modificar las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas** y de establecer, además, sobre las cuotas mínimas o, en su caso, modificadas, determinados índices de situación, **no puede significar, en manera alguna, que en el establecimiento de esas cuotas o esos índices la Administración municipal pueda actuar sin sujeción a criterio alguno dentro de los márgenes permitidos por los preceptos habilitantes** y, mucho menos, sin que el criterio que definitivamente adopte -esto es, la cuantificación concreta de tales índices o coeficientes- quede excluido de la obligada fiscalización jurisdiccional si es impugnado por el o los legítimamente interesados, principalmente por los obligados tributarios. Es más: así como la fijación de las cuotas mínimas por Real Decreto Legislativo, según previene el art. 86 de la precitada Ley Fiscal, ha de ajustarse a las pautas en dicho precepto señaladas, **también los coeficientes e índices en cuestión, esenciales para la determinación de la cuota según el art. 85 de la propia norma, han de obedecer a criterios razonados y razonables donde los principios de capacidad económica y proporcionalidad sean, por supuesto, tenidos en cuenta**. En este punto, la motivación en la Ordenanza Fiscal correspondiente ha de ser lo suficientemente expresiva como para permitir deducir, con claridad, cuáles hayan sido esos criterios"*

Por consiguiente, resulta palmaria la necesidad de sujetar a criterios razonados y razonables la Ordenanza Fiscal, sobre todo a la hora de fijar directa o indirectamente las concretas cuotas tributarias. Debiendo estos criterios, en virtud de este PGD, necesariamente considerar factores que denoten o muestren capacidad económica.

Esta exigencia no sólo responde al deber de motivar la Ordenanza Fiscal, pues, como continúa la citada sentencia,

*"Por consiguiente -añadimos ahora- **los índices de situación han de ser fijados por los Ayuntamientos de manera motivada, racionalmente referidos a criterios de justicia fiscal y expresados de manera entendible para los contribuyentes que pueden impugnarlos, correspondiendo a los Tribunales el control** y, en su caso, rectificación de los índices, sin que a ello se sustraiga la actividad discrecional en su elaboración por los Ayuntamientos"*

La justificación de la Ordenanza del Ayuntamiento no es, por lo tanto, una atención de cortesía hacia el contribuyente, sino un deber de actuar siguiendo criterios de justicia fiscal y la proscripción de la arbitrariedad. Llegando dicha motivación a ser fundamental para poder ejercer en plenitud el derecho de defensa ante un eventual recurso y, desde luego, como condición *sine qua non* para que el Tribunal pueda valorar la bondad de la citada norma pues, las decisiones de plano en este tipo de actuación, son expulsadas del

Ordenamiento jurídico tal y como sucedió en el caso de Autos.

3.3.4 Infracción del principio de capacidad económica por desproporción en la tarifa de la Ordenanza Fiscal

Otro ejemplo de la falta de consideración por parte de un Ayuntamiento del principio jurídico que soporta la exigencia del tributo es la contemplada en la **Sentencia 505/2010 del Tribunal de Justicia de Aragón, recurso número 391/2007, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Eugenio Ángel Esteras Iguacel**. El citado Tribunal confirmó la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo, número 1 de Huesca por cuanto:

*"La sentencia referida, tras comparar la tarifa por el apartado referido con las establecidas para otros establecimientos y apreciar que resulta superior cuarenta veces al resto de las tarifas, considera que resulta desproporcionada teniendo en cuenta que **no queda justificada por la aplicación del principio de capacidad económica**, invocado por la representación del Ayuntamiento de Fraga...*

*Para resolver la cuestión de ilegalidad bastará con significar que la sentencia razona con acierto acerca del precepto reglamentario de que se trata y de **la desproporción y falta de justificación de la tarifa impugnada**, por lo que de acuerdo con dichos razonamientos debe estimarse su disconformidad con el Ordenamiento jurídico"³⁰⁰*

³⁰⁰ Esta sentencia hará referencia a la doctrina establecida en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1999 (RJ 1999, 2540) en cuanto

La capacidad económica que, como vemos, muchas veces va de la mano de la proporcionalidad³⁰¹, es también analizada por el Tribunal Supremo acudiendo a un criterio tan elemental como la lógica. Este es el caso de la Ordenanza Fiscal número 1 del Ayuntamiento de Almería que disponía en su art. 2.3 relativo a contribuciones especiales que "cuando la situación del hecho imponible coincida con la confluencia de dos o más vías públicas de distinta categoría, se aplicará la cuota o tarifa correspondiente a la vía de superior categoría". Dicho precepto fue declarado nulo por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en su sede de Granada, **la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2001, número de recurso 5818/1994, siendo ponente el Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz**, confirmó dicho fallo con el siguiente fundamento:

declaró que, *"en el caso contemplado en la misma, la liquidación no podía tomar como base imponible la totalidad del capital social del Banco «sino la parte del mismo que exprese la capacidad de expansión comunicada por la sucursal o agencia»*". La consideración de todo el capital social de la entidad financiera para la liquidación de un tributo en un municipio es la causa de tal desproporción en la medida en que se pretendía gravar una capacidad económica que responde, o se distribuye, a todas las sucursales de dicha entidad -Banco Sabadell SA- repartidas por innumerables municipios.

³⁰¹ La Sentencia 460/2013, del TSJ de Andalucía, sede en Granada, rec. nº 1364/2011, de 11 de febrero de 2013, sostiene con gran acierto que "el Derecho como Ordenamiento para la justicia se vería frustrado inevitablemente si en la fase de concreción y aplicación de la norma la Administración incurre de forma continuada en excesos y aplicaciones desproporcionadas, adoptando medidas que no se adecuan al contenido de las potestades administrativas habilitantes y los fines predeterminados por el Ordenamiento".

"Sostiene la Sala que el precepto infringe los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva, lo que la llevó a sustituir la cuota indicada por la cuota promedio de las correspondientes a la longitud de fachada que presente el edificio.

Prescindiendo de la incorrecta expresión de la Ordenanza al utilizar la expresión «la situación del hecho imponible», para aludir al inmueble que en que se genera el beneficio de los sujetos pasivos, es lo cierto que tal y como viene redactado el precepto puede dar lugar a situaciones vulneradoras del principio de proporcionalidad, invocado por la sentencia infringida. Pensemos en un inmueble que tenga escasos metros por la vía principal y extensión, en cambio, la mayor parte de su fachada por una calle secundaria, que se vería obligado a soportar la contribución en forma claramente desproporcionada al beneficio que pueda recibir el inmueble. Lo lógico, lo proporcional, habría sido acudir a fórmulas compensadoras entre una y otra vía, para evitar tales situaciones."

Esta referencia expresa al principio de proporcionalidad que realizan los Tribunales citados entendemos que es del todo procedente dado que, tal y como fija el artículo 3.2 de la LGT, "la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad...", y si bien la proporcionalidad no es un principio de ordenación del sistema tributario como es la capacidad económica, sí lo es de su aplicación. Por consiguiente, la Ordenanza Fiscal deberá observar dicho PGD para que, de su aplicación, no resulten situaciones tributarias desproporcionadas e ilógicas que, como

concluyen los citados órganos jurisdiccionales, no son ajustadas a Derecho.

3.3.5 Conclusión del principio de capacidad económica en las Ordenanzas Fiscales

Hemos comprobado la importancia del principio de capacidad económica como elemento esencial del tributo. Es un mandato fundamental a la Corporación Local para que grave hechos que, directa o indirectamente, reflejen, revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica.

En el análisis de las anteriores infracciones al citado principio por parte de Ordenanzas Fiscales, hemos apreciado un denominador común, cual es la falta de justificación de la cuota tributaria o de criterios de reparto de la misma. Esta necesidad de que la deuda fiscal y su distribución sea realizada considerando la capacidad económica de los obligados al pago, llevará pareja la obligación de motivar en la Ordenanza Fiscal dichos extremos y, para el caso de las tasas, elaborar la correspondiente memoria o informe que, como acertadamente sostiene MARTÍN FERNÁNDEZ es "el documento preceptivo, emitido antes del establecimiento o modificación de las tasas, en cuya virtud se procede a calcular la relación que guardan los costes del servicio o actividad con los ingresos esperados, para justificar el grado de cobertura financiera del servicio o actividad de que se trate, evitando

la arbitrariedad y sirviendo de instrumento de control de las actuaciones de los Poderes Públicos³⁰².

Además, dado que el principio de capacidad económica hace referencia directamente al elemento de económico y patrimonial de la relación tributaria, es decir, el *quantum*, la Ordenanza Fiscal deberá velar para que de su aplicación no resulten deudas desproporcionadas o ilógicas que, en última instancia, afecten gravemente a la capacidad contributiva de los llamados al pago de tributo local y que, por dicho motivo, puedan ser expulsadas del Ordenamiento jurídico.

3.4 Principio de progresividad

Tal y como presenta la Constitución de 1978 los principios de justicia tributaria, tras indicar la generalidad de los llamados al sostenimiento de los gastos públicos y señalar el objeto sobre el que se establece el gravamen -capacidad económica-, subraya que el sistema tributario está inspirado en los principio de igualdad y progresividad.

Habiendo desarrollado anteriormente la igualdad tributaria, resta ahora establecer las consecuencias de este PGD en un sistema donde conviven tributos de distinto tipo y origen, así como impuestos

³⁰² Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, *Tasas y precios en la Hacienda Local. La experiencia española*, Marial Pons, 2013, Madrid, págs. 132 y 133.

que por su naturaleza aplican este principio de forma plena y otros que no³⁰³.

Coincidimos con la profesora PURIFICACIÓN PERIS cuando afirma que la progresividad es una "característica del sistema tributario mediante la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución, pero en proporción superior al incremento de riqueza"³⁰⁴. Dicho en lenguaje coloquial; el que más "tiene" debe contribuir en mayor proporción.

Este principio ha sido, como no podía ser de otra forma, respaldado por el Tribunal Constitucional en cuanto a su acomodo con el de igualdad tributaria³⁰⁵. Esta compatibilidad entre estos principios aparentemente contradictorios tiene fácil resolución dado que la igualdad será siempre respetada en la tributación progresiva por cuanto a igualdad de renta/patrimonio, igualdad de carga tributaria. Si bien, efectivamente, quien más tenga, más aportará a las cargas públicas.

³⁰³ Téngase en cuenta que impuestos como el IRPF o ISD son un ejemplo de la eficacia del principio de progresividad, frente al IS que es proporcional. Estos impuestos son personales y directos, sin embargo sólo los primeros aplican cabal y plenamente el citado principio jurídico tributario.

³⁰⁴ Purificación PERIS GARCÍA, *Derecho Financiero I*, -OpenCoureWare- Universitat de Valencia, Curso 2010-2011. Disponible en: <http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/leccion5iidf.pdf>. (Consulta 15 de junio de 2013).

³⁰⁵ SSTC 27/1981, de 20 de julio y 45/1989, de 20 de febrero.

El sistema tributario inspirado en la progresividad tiene una clara finalidad recaudatoria pero también persigue la consecución de otros fines constitucionales como la distribución de la renta y otros establecidos en el Capítulo de los principios rectores de la política social y económica³⁰⁶. Sin embargo, este fin recaudatorio para el sostenimiento de los gastos públicos tiene un límite, también constitucional, que es la prohibición de la confiscatoriedad. A tal efecto nuestra Ley Fundamental utiliza la expresión “en ningún caso” para establecer la frontera a este principio³⁰⁷. Esta interdicción será analizada en el siguiente PGD.

³⁰⁶ En el Capítulo III, del Título I, de la CE se relacionan principios y fines como: la protección social, económica y jurídica de la familia; promoción de las condiciones favorables para el progreso social y económico (de manera especial dirigida al empleo); fomentar una política que garantice la formación y readaptación profesionales, etc., que pueden y deben ser favorecidos a través de medidas tributarias. Por un lado para minorar las diferencias sociales repercutiendo mayor carga tributaria a quien más riqueza tiene; por otro para incentivar o estimular a la consecución de estos fines constitucionales con: exenciones, reducciones, bonificaciones o deducciones. En definitiva, utilizando la progresividad tributaria como instrumento de política social y económica.

³⁰⁷ La sentencia 1419/2007, del TSJ de la Comunidad Valenciana, rec. n° 353/2006, de 23 de noviembre de 2007, analizando el principio en cuestión, afirmó que “otro tanto cabe afirmar de la progresividad, la cual - independientemente de su dificultad conceptual en una tasa por expedición y vigencia de una autorización, polémica conceptual que se ha manifestado ya prolijamente en el ámbito de las Haciendas Locales (en cuanto si cabe introducir el criterio de la progresividad, junto con el de la capacidad económica, en las Ordenanzas reguladoras de algunas tasas municipales)- tan solo sería susceptible de calificar la inconstitucionalidad de un tributo (con las especialidades de aquellos que gravan las rentas globales de los sujetos pasivos, en los que la progresividad tiene un sentido particular), en el caso de que resultara acreditado que el tributo tiene un sentido netamente

3.4.1 La progresividad en los Tributos Locales

Es prácticamente unánime la postura que no ve inconveniente en el establecimiento del presente PGD en los impuestos municipales. Sin embargo, no se puede decir lo mismo en el caso del resto de figuras tributarias de estas haciendas. La progresividad de las tasas y contribuciones especiales mantiene un debate doctrinal, y como veremos más adelante también jurisprudencial, sobre la posibilidad de introducir este principio en su determinación³⁰⁸. Por nuestra parte, entendemos que en la configuración de estas instituciones fiscales resultan de aplicación todos los PGD previstos en el artículo 31.1 de la Constitución. La Carta Magna se refiere a los principios en los que debe inspirarse el sistema tributario e incluye a la progresividad entre ellos, y en la medida en que la tasa y la contribución especial son tributos, quedarán en el campo de aplicación de este principio. Dicho esto, entendemos que la intensidad en la que debe desarrollarse, ciertamente, no será la misma en los impuestos que en las tasas y contribuciones especiales.

regresivo". En idéntico sentido se pronuncia la Sentencia del mismo Tribunal de 25 de noviembre de 2003, rec. n° 66/2002.

³⁰⁸ En el trabajo de Fernando DE VICENTE DE LA CASA, " Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos, cit., págs. 150, se hace una exposición de posturas a favor y en contra de la aplicación del principio de progresividad en estos tributos locales. Los autores que excluyen este principio del ámbito de la tasa y la contribución especial justifican su opinión afirmando que la naturaleza de éstas como tributos con fines no-financieros, hace que no les resulte aplicable la progresividad pues su finalidad no es el sostenimiento de los gastos públicos.

3.4.2 El conflicto entre los principios de progresividad e igualdad en las tasas por prestación de servicios públicos

La constitutiva prestación de un servicio público en la creación de estas tasas hace que resulte más difícil introducir la progresividad en la determinación de la deuda tributaria. No en vano, en el cálculo de la base imponible de este tributo debe considerarse exclusivamente los costes directos e indirectos que origina la exacción de la propia tasa. En este sentido, entendemos que en la determinación de la deuda impositiva de estos tributos, de entrada, el principio predominante es el de proporcionalidad, pues el reparto de los mencionados costes debe seguir criterios coherentes, lógicos y justificados con relación a la producción u origen de dichos costes. Mas también podría tener cabida el principio de progresividad en el establecimiento de la tarifa para el caso de las tasas locales tal y como preceptúa el artículo 24.3 TRLHL. Si bien, tal y como acertadamente subraya MARTÍN FERNÁNDEZ, "para aplicar un tipo de tarifas progresivas en estos tributos se hace necesario que la base imponible se encuentre bien estructurada y tenga relación con el coste del servicio. En caso contrario el resultado alcanzado puede resultar contrario al principio de igualdad"³⁰⁹.

³⁰⁹ Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, *Tasas y precios en la Hacienda Local. La experiencia española*, ob. cit. pág. 88.

Este atentado contra el principio de igualdad es, precisamente, lo que estimó el **Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su Sentencia 585/2008, de fecha 10 de junio de 2008, número de recurso 57/2006, siendo ponente Ilmo. Sr. D. José Luis Piquer Torrome³¹⁰**, cuando comparando los distintos tipos impositivos de la Ordenanza Fiscal que regulaba la Tasa por prestación del servicio público de tratamiento y eliminación de residuos urbanos, del Ayuntamiento de Torrente, declaró:

"la Sala entiende que carece de justificación en la Ordenanza la diferencia establecida entre las cuotas a aplicar por la tasa cuestionada, que establece una discriminación contraria a lo dispuesto en el artículo 14 en relación con el 31 de la Constitución Española. Pues al tomar en consideración el tipo de actividad que se realiza en el inmueble, un despacho profesional, como único factor a tomar en consideración, no evidencia una mayor capacidad económica que la titularidad de una vivienda, y en modo alguno justifica una mayor contribución a los costes, o al menos no se justifica en la Ordenanza, porque tampoco es correlativa al uso del servicio que se presta"

Por lo que el TSJ entendió que configurar la tasa sobre parámetros como la actividad que se desarrolle, no tiene relación ni

³¹⁰ La citada sentencia se pronunció como consecuencia de la cuestión de ilegalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº Uno de Valencia, tras la estimación del recurso indirecto que había interpuesto una mercantil a la que asistí, personalmente, como Letrado en el procedimiento abreviado de referencia.

justifica un mayor coste del servicio y, en consecuencia, declaró la no conformidad a Derecho dicho extremo.

3.4.3 Infracción del principio de progresividad por comparación con otras situaciones tributarias previstas en la misma Ordenanza Fiscal

Una advertencia a reseñar sobre la aplicación de este principio general en los tributos locales es la distinción entre impuestos y, tasas y contribuciones especiales. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 1084/2008, número de recurso 17/2044, de fecha 16 de julio de 2008, siendo ponente la Ilma. Sra. Dña. Fátima de la Cruz Mera, indicó que “*el principio de progresividad, predicable en todo caso de los impuestos pero no de las tasas*”. Esta doctrina fue reiterada en la reciente Sentencia del mismo Tribunal 1122/2013, número de recurso 745/2012, de fecha 18 de septiembre de 2013, siendo ponente la Ilmo. Sr. D. Juan Francisco López de Hontanar Sánchez.

No obstante lo anterior, **la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares 94/2004, número de recurso 436/2001, de fecha 3 de febrero de 2004, siendo ponente Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza**, estimó infringido el principio de progresividad en la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa de residuos sólidos urbanos para el ejercicio 2001 del Ayuntamiento de Alcudia por aplicación de este PGD.

En efecto, esta Sentencia concluye que no se ha respetado la progresividad debida por comparación con otras situaciones tributarias previstas en la misma Ordenanza Fiscal. A tal efecto indica:

“el criterio de progresividad contemplado en ese epígrafe no resistía comparación sea con Hotel que, con cinco o diez veces más de plazas que trabajadores en la central térmica del caso, sin embargo, disfrutaba de cuota diez veces menor, o sea con Puertos Deportivos que, siendo de hasta 400 amarres, disfrutaban de cuota más de cincuenta veces menor a la correspondiente a la aquí recurrente”³¹¹

En el siguiente fundamento jurídico, la Sentencia pone de manifiesto de forma didáctica el doble juego de la progresividad recordando que:

“El criterio de la progresividad, operativo en dos sentidos, esto es, tanto para favorecer -sea mediante exención o sea mediante bonificación- al sujeto obligado de menor capacidad económica como para agravar la carga tributaria de quienes de mayor capacidad económica disponen, naturalmente, queda sujeto al control jurisdiccional, incumbiendo así a la Sala el examen de la solidez del criterio de progresividad considerado por el Ayuntamiento”

³¹¹ Idéntico argumento utilizó el mismo Tribunal en su Sentencia 417/2002, n° de Autos 160/2000.

Finalmente, el citado Tribunal, concluirá con la estimación del recurso declarando nulo el epígrafe de la Ordenanza Fiscal impugnada. Pudiendo concluir que la progresividad tiene cabida en la tasa y contribución local siempre que esté bien articulada y distribuida la base imponible y, asimismo, que su aplicación no determine cuotas que no resistan una comparación basada en criterios de justicia tributaria.

3.5 Principio de no confiscatoriedad

El presente PGD tributario, como se ha expuesto con anterioridad, está especialmente unido al principio de progresividad. Si bien es cierto que todos los principios constitucionales del artículo 31.1 están relacionados y comunicados entre ellos³¹², resulta mayor si cabe esta conexión entre progresividad y no confiscatoriedad. Si el primero propondrá el incremento de la tributación por aplicación de mayores tipos impositivos conforme aumente la renta o patrimonio a gravar, el segundo indicará hasta dónde puede llegar ese incremento impositivo³¹³.

³¹² Interpretación reiterada por el Tribunal Constitucional en SSTC 27/1981, de 20 de julio; 46/2000, de 17 de febrero; 193/2004, de 4 de noviembre y 10/2005, de 20 de enero.

³¹³ Es decir, actúa de garantía para que las contribuciones públicas absorban por vía impositiva tan sólo una parte de la propiedad y de la renta, entendiéndose que, fijado un límite, su transgresión quebraría este principio.

Ciertamente, el nivel de contribución que pueda considerarse confiscatorio es una cuestión compleja y difícil de acotar³¹⁴. Nuestro Tribunal Constitucional ha resuelto esta cuestión de una forma, a nuestro entender, poco satisfactoria dado que con la postura indicada por el supremo intérprete de la CE, es harto complejo apreciar dicho límite.

En efecto, la STC 150/1990, de 4 de octubre, haciendo referencia a la posible infracción del principio de no confiscatoriedad estableció que:

“el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades”

Esta Sentencia llega a poner como ejemplo de infracción de este principio un sistema tributario donde el IRPF *"alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta"*. Supuesto que nos parece del todo desacertado porque, para darse esa situación -tipo medio

³¹⁴ No resulta difícil llegar a esta afirmación dado que nuestro sistema tributario está compuesto por multitud de impuestos (estatales, autonómicos y locales), tasas y otras tantas figuras impositivas que actúan de forma conjunta y, en ocasiones, sobre el mismo objeto. Piénsese, por ejemplo, en la propiedad de un inmueble como segunda residencia que tributará: en IRPF como imputación de renta inmobiliaria y en IP e IBI por su titularidad. Sobre esta imposición solapada ver el artículo de Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR, "Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales", IEF, Doc. nº 15/2011, pág. 27 a 34.

100%-, deberían existir tipos marginales superiores al cien por cien, y ello se traduciría en un sistema tributario más que confiscatorio, pues a determinados niveles de renta se sancionaría la obtención de la misma al exigir una cuota tributaria superior a la base imponible. Dicho de otro modo, el ejemplo de TC es de un sistema que tipifica la obtención de renta por encima de un umbral como si de una infracción se tratase³¹⁵. Y por ello entendemos que dicho ejemplo no es del todo procedente³¹⁶.

Por todo lo expuesto, este principio jugará un papel de tope o límite para la regulación de tributos por legislador u Administración con capacidad normativa pero su aplicación en el control de disposiciones por parte de los Tribunales será escasa dada la doctrina constitucional expuesta. No obstante lo anteriormente expuesto, hemos podido encontrar situaciones donde la jurisdicción se pronuncia sobre este PGD en relación a una Ordenanza Fiscal. A

³¹⁵ Piénsese en una escala de IRPF donde a partir de una base imponible de 50.000 euros el tipo impositivo marginal fuese del 120%. Ello implicaría que, por ejemplo, un sujeto pasivo que obtuviese unos rendimientos del trabajo de 60.000 euros, además de contribuir con el 100% de los 10.000 que superan la base máxima (60.000-50.000), tuviera que pagar 2.000 euros más.

³¹⁶ Opinión distinta nos merece la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 de junio de 1995 que, como indica MENÉNDEZ MORENO entendió que "la imposición, para no incurrir en la prohibición de confiscatoriedad, no puede superar un límite aproximado del 50% de los rendimientos" (Alejandro MENÉNDEZ MORENO, *El marco constitucional de la financiación de las comunidades autónomas*, Revista Jurídica de Castilla y León, nº extraordinario, 2004, pág. 489).

continuación se expondrán casos ventilados por los Tribunales sobre el principio de no confiscatoriedad.

3.5.1 Infracción del principio de no confiscatoriedad por el establecimiento de cuotas excesivas o disparatadas

Si como hemos indicado no ha sido abundante la jurisprudencia que aplicase de forma directa este PGD en el control de normas tributarias, y menos aún su cita expresa como fundamento jurídico, no es menos cierto que podemos encontrar Sentencias que, valorando lo excesiva, irracional y disparatada que resultaba la cuota tributaria, concluyen con la necesaria declaración de nulidad por elevación al principio general que recoge a los demás, es decir, por aplicación del principio de justicia. Cuando una norma choca frontalmente contra lo racional y razonable no podemos menos que colegir que la misa es arbitraria e injusta.

En nuestra jurisprudencia menor podemos encontrar la **Sentencia número 1214/2006, de 30 de noviembre de 2006, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recurso 60/2006, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán**, que, resolviendo un recurso de apelación contra la sentencia núm. 72/2006, dictada en fecha 5 de abril de 2006, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Barcelona y su provincia, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 568/2004, interpuesto contra la resolución del Ayuntamiento de Vilafranca del

Penedés, desestimatoria de la reposición interpuesta contra liquidación en concepto de tasas de prestación de servicios de intervención integral de la administración municipal en las actividades e instalaciones, en su fundamentación jurídica la Sala afirma que:

*“Aplicando los criterios expuestos al caso de autos, ha de concluirse que supone una manifiesta desnaturalización de la tasa de que se trata que su importe sea de más de 105.000 euros cuando el proyecto técnico a que se refiere la Ley, y que hay que "comunicar" para su comprobación, ha ascendido, según consta probado en los autos, a poco más de 3.200 euros. **No resulta racional que el coste de comprobar un proyecto ascienda a una cantidad que multiplica por más de 32 veces el coste del propio proyecto.***

*Tal conclusión, además de irracional, es contraria al tenor del art. 24 de la Ley de Haciendas Locales, produciéndose la citada desnaturalización de la tasa por un exceso **injustificado, reprobable, notorio y excesivo**, porque nunca una simple recepción de una comunicación y documentación, y una estereotipada actividad municipal (en realidad, según el contenido del expediente administrativo, ninguna actividad administrativa distinta de la propia liquidación de la tasa), puede suponer una tasa de más de 17 millones de pesetas. Es un ejemplo típico de los denunciados por la doctrina de frecuentes fenómenos de "desnaturalización" de la tasa, convirtiéndolo en la práctica en un impuesto indirecto, sin legitimación legal para ello y con resultados injustos de forma patente, pues no cabe permitir la imposición de verdaderos impuestos indirectos sobre el uso de los servicios públicos (SS TS de*

11 de junio de 1996, de 6 de febrero de 1995, de 20 de julio de 1994, de 22 de mayo de 1998)”

Ciertamente, la injustificada cuantificación de la tasa que llega a ser “32 veces más que el coste del proyecto” denota una ausencia total del citado principio, en la medida que, como afirma el Tribunal, *“nunca una simple recepción de una comunicación y documentación, y una estereotipada actividad municipal (en realidad, según el contenido del expediente administrativo, ninguna actividad administrativa distinta de la propia liquidación de la tasa), puede suponer una tasa de más de 17 millones de pesetas”*.

En el supuesto analizado la confiscatoriedad no viene por aplicación de un tipo impositivo fijo ni progresivo, situación esta que, como se ha dicho anteriormente, es difícil de apreciar en el sistema tributario local español. Es el resultado de la aplicación de una cuota fija más una parte variable³¹⁷ que tiene como resultado una infracción grave a la prohibición de confiscatoriedad en la medida en que la cuantía de la tasa resulta altamente superior al “coste del propio proyecto” a realizar.

³¹⁷ Esta previsión está expresamente indicada en el art. 24.3 del TRLHL, por lo que su aplicación goza de legalidad plena. Sin embargo, un establecimiento excesivo de estas cuantías sobre las que se obtiene la cuota tributaria en la Ordenanza Fiscal, sí puede dar lugar, como en el presente caso, a una situación en la que el resultado sea “injusto de forma patente” como indica el Tribunal, y, por lo tanto, proceda la nulidad de la misma en dicho extremo.

Otra situación que puede darse en el establecimiento de los tributos locales es que, como consecuencia de la Ordenanza Fiscal, resulte un tipo impositivo superior al 100%. Este es el supuesto que resolvió el **Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia 423/2003, número de recurso 180/2001, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Emilio Rodrigo Aragonés**, cuando enjuiciando la conformidad a Derecho o no de una ordenanza, afirmaba que,

“el sistema contenido en la Ordenanza es manifiestamente erróneo, y como tal, arbitrario, porque no se fija la cuantía en relación con el valor en el mercado de la utilidad o aprovechamiento, sino en relación con el valor de repercusión del suelo calculado según las normas estatales para el valor catastral del IBI...

*“Por tanto, si a tal valor en venta se aplica un tipo general de gravamen del 175%, se está cobrando no el precio de mercado de la utilidad del aprovechamiento, sino más del propio precio de compra del suelo utilizado, lo cual no puede estimarse sino como arbitrario, cuando no **directamente disparatado**”*

Y por último, otro supuesto donde la Ordenanza Fiscal desconoce absolutamente la prohibición de confiscatoriedad nos lo proporciona la **Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de mayo de 1998, número de recurso 6694/1992, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez**, que sin citar expresamente el principio jurídico que estamos analizando, muestra como la cuota

determinada conforme a la Ordenanza Fiscal resulta de un tipo impositivo del 550%. Todo ello en estos términos:

*"en materia de bases y tarifas, su art. 6.º, lejos de reflejar unas tarifas calculadas sobre la base del coste real o previsible de esa actividad de verificación, erige como base la cuota que la persona o entidad que pretenda la licencia de apertura satisfaga al Tesoro... y, por consiguiente, por completo al margen de los costes globales del servicio, de los que, además, ningún vestigio existe ni ningún estudio se ha hecho que relacione o sirva para relacionar con ellos las cuotas porcentuales aplicables , **cuotas éstas que, conforme ha sucedido en el supuesto de autos, pueden llegar al 550% de las meritadas bases** y arrojar una liquidación, como se ha dicho, de 17.116.682 pesetas"*

Por todo ello entendemos que la prohibición de confiscatoriedad, pese a no ser un principio de extendida aplicación en el control de las norma fiscales, si tiene cabida a la hora de valorar la conformidad o no a Derecho de las Ordenanzas Fiscales. No tanto por su cita expresa, como hemos visto en las anteriores Sentencias, sino por mero sentido jurídico de justicia tributaria. Principio este que debe iluminar y guiar el razonamiento de Jueces y Magistrados cuando ejercen su importantísima función jurisdiccional.

3.6 Conclusión sobre la aplicación de los PGD constitucional tributario en el control de las Ordenanzas Fiscales

Para concluir con los principios generales del sistema tributario español, podemos afirmar que el mandato esencial sobre el que se asientan es: los tributos, han de establecerse y regularse en sus elementos esenciales por Ley; todos están llamados a satisfacerlos y han de responder de una u otra forma a la capacidad económica del obligado tributario, procurando que -respetando la igualdad- paguen más los que tengan mayor capacidad económica; teniendo presente el límite de la no confiscatoriedad. Estos PGD constitucional tributario, tal y como hemos comprobado, se revelan como instituciones válidas y eficaces para el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales. Disposiciones estas que, como se ha demostrado, deberán observar y respetar estos principios jurídicos cuando pretendan regular materia fiscal de su competencia. Por consiguiente, cualquier infracción de los mismos podrá alegarse ante los Juzgados y Tribunales de lo Contencioso-administrativo ante una eventual impugnación de la Ordenanza Fiscal correspondiente.

Sección II: Una referencia a los Principios de la Haciendas Locales establecidos en la Constitución Española

1. Principios Generales del Derecho de la Haciendas Locales establecidos en la Constitución Española

Tras el estudio de los principios jurídicos del orden tributario constitucional contenidos en el artículo 31, y dado que nos referimos a su aplicación en el control de las Ordenanzas Fiscales, conviene hacer una somera referencia de los principios constitucionales en materia Municipal.

La Constitución Española diseñó un sistema organizativo plural y descentralizado sobre la base de una distribución real y efectiva del poder público y político entre los distintos entes territoriales³¹⁸, estableciendo como garantía de ello su propia autonomía que se fundamenta, a su vez, en la indisoluble unidad de la Nación española³¹⁹.

³¹⁸ El artículo 137 CE establece que "el Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

³¹⁹ El artículo 2 CE establece que "la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las

En lo que al presente trabajo interesa nos vamos a detener sucintamente en el Capítulo II, del Título VIII, de la Constitución Española porque establece el régimen constitucional de la Administración Local. En los preceptos recogidos en este capítulo se establecen los principios más determinantes del marco jurídico-constitucional sin perjuicio de la aplicación de otros que abordaremos también en este apartado.

Comenzaremos con la noción de Municipio y su capacidad de gestión para posteriormente analizar los citados principios y su consideración por el Tribunal Constitucional. A estos efectos, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, establece en su artículo 1.1 que “los Municipios son entidades básicas de la organización territorial del Estado y cauces inmediatos de participación ciudadana en los asuntos públicos, que institucionalizan y gestionan con autonomía los intereses propios de las correspondientes colectividades”, es decir, la Ley que regula el

nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas", por lo que esa gestión autónoma debe enmarcarse dentro de la unidad de la Nación española. Lo cual no determina uniformidad sino unidad en la diversidad. Salvando las diferencias entre los distintos entes políticos, podría traerse a colación el lema de la UE que reza "Unida en la diversidad" (http://europa.eu/about-eu/basic-information/symbols/motto/index_es.htm).

régimen local relaciona el municipio con participación ciudadana y gestión autónoma³²⁰ de los intereses propios.

Asimismo, sobre la capacidad de gestión y suficiencia de los municipios el artículo 2.1 del mismo texto legal dispone que “para la efectividad de la autonomía garantizada constitucionalmente a las Entidades Locales, la legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas, reguladora de los distintos sectores de acción pública, según la distribución constitucional de competencias, deberá asegurar a los Municipios, su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que proceda en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la Entidad Local, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos”.

En resumen, nuestro marco legislativo relaciona claramente municipalismo con participación ciudadana, autonomía y capacidad de gestión en los asuntos que afecten a sus intereses. Por ello se iniciará esta exposición sobre las Haciendas Locales con los principios de autonomía y suficiencia financiera como PGD básicos y fundamentales de su régimen financiero-tributario y se relacionará

³²⁰ El Preámbulo de la LBRL llega a afirmar que "como demuestra nuestra historia y proclama hoy la Constitución, decir régimen local es decir autonomía".

también el principio de competencia tributaria que también afectan a estas Corporaciones Locales.

1.1 Principio de autonomía financiera

Como primera y más importante previsión constitucional³²¹ relacionada con la Administración Local, está la referida en el artículo 140 CE que reza así:

*“La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena. Su gobierno y administración corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. Los Concejales serán elegidos por los vecinos del municipio mediante sufragio universal igual, libre, directo y secreto, en la forma establecida por la Ley. Los Alcaldes serán elegidos por los Concejales o por los vecinos. La Ley regulará las condiciones en las que proceda el régimen del concejo abierto”*³²²

³²¹ Tal y como establece el artículo 2 de la Carta Europea de Autonomía Local, hecha en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985: “el principio de la autonomía local debe estar reconocido en la legislación interna y, en lo posible, en la Constitución” (BOE, núm. 47 de 24 de febrero de 1989). El Estado español cumplía y cumple cabalmente con dicho precepto al contemplarlo en su Ley Fundamental.

³²² Antes, el artículo 137 CE, hace referencia a la "autonomía para la gestión de sus respectivos intereses" en relación a los Municipios, Provincias y Comunidades Autónomas en que se organice territorialmente el Estado.

Este precepto garantiza con el mayor de los rangos normativos la autonomía local³²³, pues como ya se dijo, la Constitución es la norma suprema del Estado como totalidad y, en consecuencia, sus principios obligan por igual a todas las organizaciones que forman parte de esa totalidad.

Una buena definición del principio de autonomía nos la proporciona SANTAMARÍA PASTOR³²⁴ cuando afirma que éste se refiere a la capacidad de un ente público de orientar y dirigir política y administrativamente su propia comunidad; de elegir, por tanto, opciones y directrices que pueden ser distintas, o incluso divergentes, de las adoptadas por las entidades administrativas de nivel territorial superior; una capacidad que no expresa sólo, pues, mediante la elaboración de normas jurídicas, sino también mediante la adopción de políticas propias y la emanación de medidas de carácter administrativo.

³²³ Esta garantía de autonomía local es de máximo nivel pues, como dice el TC va dirigida sobre todo al Legislador, y así entiende el Tribunal que “la garantía constitucional de las autonomías locales no se reduce a incluir dentro de la materia reservada a la Ley la determinación del contenido competencial de estas autonomías, pues es precisamente la necesidad de preservar la autonomía frente al legislador lo que da su razón de ser a esta garantía” (STC 32/1981).

³²⁴ Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, *Principios de Derecho Administrativo General*, Tomo I, Iustel, 2009, pág. 93.

Otra propuesta de la citada autonomía es la que expresó el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 32/1981, 28 de julio, donde la definió en los siguientes términos:

"la autonomía local ha de ser entendida como un derecho de la comunidad local a participar a través de órganos propios en el gobierno y administración de cuantos asuntos le atañen, graduándose la intensidad de esta participación en función de la relación entre intereses locales y supralocales dentro de tales asuntos o materias. Para el ejercicio de esa participación en el gobierno y administración en cuanto las atañe, los órganos representativos de la Comunidad local han de estar dotados de las potestades sin las que ninguna actuación autonómica es posible"

Es decir, dentro de la distribución del Poder público del Estado, la autonomía local representa el derecho de dicha comunidad a gobernarse y administrarse a sí misma³²⁵. Ya que, como afirma el TC en la citada Sentencia, “la Constitución prefigura una distribución vertical del poder público entre entidades de distinto nivel que son fundamentalmente el Estado, titular de la soberanía; las Comunidades Autónomas, caracterizadas por su autonomía política, y las provincias y municipios, dotadas de autonomía administrativa de distinto ámbito”.

³²⁵ En parecidos términos la define la Carta Europea de Autonomía Local en su artículo 3.1 que establece que “por autonomía local se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las Entidades Locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes”.

Entrando ya en su vertiente financiera, FERNÁNDEZ MONTALVO³²⁶ entiende que la autonomía significa recursos propios y capacidad de decisión sobre el empleo de estos recursos. Supone que los Entes Locales no estén sometidos plenamente a otras instancias de poder en el ámbito de los recursos económicos, sino que es necesaria la disponibilidad de un margen de competencia propia. Esto es, comporta el reconocimiento a los Entes Locales de una cierta capacidad para tomar decisiones propias sobre sus ingresos y de responsabilidad frente a sus ciudadanos por tales decisiones.

La interpretación que el Tribunal Constitucional ha hecho sobre el principio de autonomía financiera de los Entes Locales está básicamente contenida en las Sentencias de 16 de diciembre de 1999, de 31 de octubre de 2002, de 30 de enero de 2003 y de 25 de marzo de 2004. Sin embargo, la que sintetiza más ampliamente el marco constitucional del citado precepto es la Sentencia 104/2000, de 13 de abril, que afirma:

“el principio de autonomía (para "la gestión de sus respectivos intereses", según el art. 137 CE) que preside la organización territorial del Estado, configura uno de los pilares básicos del Ordenamiento constitucional (STC 32/1981, de 28 de julio, FJ 3), ofreciendo una vertiente económica relevante

³²⁶ Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, "Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión local", Estudios de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid, 2007, pág. 19.

ya que, aun cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines (STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 8). La autonomía de los Entes Locales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas (SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; 63/1986, de 21 de mayo, FJ 11; 201/1988, de 27 de octubre, FJ 4; 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7 y 14; 13/1992, de 6 de febrero, FJ 6; 132/1992, de 28 de septiembre, FJ 8; 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6; 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2 y 3; 68/1996, de 18 de abril, FJ 10; y 171/1996, de 30 de octubre, FJ 5; 166/1998, de 15 de julio, FJ 10; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22); es decir, para posibilitar y garantizar, en definitiva, el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocido en los arts. 137, 140 y 141 CE (SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; 331/1993, de 12 de noviembre, FJ 2B; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22; y ATC 382/1993, de 1 de diciembre, FJ 4)”.

En resumen, el principio de autonomía financiera tiene como corolario, tal y como expone MARTÍN QUERALT³²⁷, la lógica necesidad de que esa autonomía se encuentre propiciada por la existencia de una disponibilidad de medios suficientes para poder cumplir con sus fines. Y esta disponibilidad de medios tendrá como manifestación

³²⁷ Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO, José M. TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 235.

financiera, entre otras, la capacidad de fijar -dentro de la previsión legal- tipos más o menos elevados. En palabras del Tribunal Constitucional:

*"Esa disparidad de gravamen que, sin duda, se producirá entre los vecinos de los diferentes Ayuntamientos tiene, antes que nada, un firme fundamento en el principio de autonomía municipal reconocido en el art. 140 C.E"*³²⁸

Y como reconoce también el Tribunal:

*"no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.ª de la Constitución, ya que éstos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía"*³²⁹

Un claro ejemplo de la defensa de dicha autonomía financiera que deben llevar a cabo los Jueces y Tribunales ante eventuales conflictos entre distintas Administraciones territoriales, nos lo proporciona **la Sentencia número 59/2002, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, número de recurso 4/2002, siendo ponente Ilmo. Sr. D. Julio Luis Gallego Otero**, donde resolvió un

³²⁸ STC 233/1999, de 16 de diciembre.

³²⁹ STC 37/1987, de 26 de marzo.

recurso contra la sentencia del Juzgado Provincial de lo Contencioso-Administrativo, núm. 4 de Oviedo, interpuesto por el Instituto Nacional de la Salud (INSALUD) donde solicitaba que revocase la sentencia apelada, estimase el recurso contencioso-administrativo, y declarase nula la Resolución de la Corporación Local demandada, reconociendo el derecho a la exención tributaria del IBI a la institución sanitaria Hospital «Valle del Nalón». La sentencia que dictó el citado Tribunal confirmó la resolución del Juzgado por cuanto que:

"La cuestión jurídica que enfrenta a las partes litigantes se reduce a determinar cuál de las exégesis contrapuestas que mantienen sobre la exención establecida en el último párrafo artículo 64 Ley de Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988... es la ajustada a derecho.

El examen comparativo de los criterios enfrentados conduce a estimar más acertado el judicial que se impugna basado en una interpretación literal y sistemática de norma en cuestión, teniendo en cuenta la «ratio legislatoris» y los principios del sistema impositivo local que limitan la intervención de otros Poderes Públicos para hacer efectivos la autonomía y suficiencia financiera en tanto que puede suponer una disminución de los recursos de las Entidades Locales, por ello las Leyes que establezcan directamente beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan"

Por dicho motivo el Tribunal entendió que la exención por IBI que reclamaba el INSALUD era una facultad del Ayuntamiento

su otorgamiento en función de su autonomía financiera. Por lo tanto, correspondía a esta Administración su concesión en su caso. No en vano, el precepto legal citado en la Sentencia hacía referencia al término "podrán", es decir, la Corporación Local podía establecer o no dicha exención. No existiendo derecho alguno ni infracción a la igualdad porque en otro municipio sí se hubiese concedido y en este caso no, pues como resalta el Tribunal:

"ello no supone una discriminación ilegal y carente de justificación objetiva cuando ese posible efecto deriva de la aplicación de la Ley que contempla la exención como posibilidad por ese destino que la justifica pero dependiendo de las circunstancias concurrentes a valorar por la Administración a quien se atribuye la potestad de establecerla"

Por consiguiente, vemos como el principio de autonomía financiera, además de un enunciado constitucional, despliega importantes efectos jurídicos. Llegando, como el caso de la Sentencia citada, a sobreponer esa garantía frente al supuesto derecho de un Organismo de la Comunidad Autónoma a la que pertenece.

1.2 Principio de suficiencia financiera

Por lo que respecta a la suficiencia financiera, la Constitución Española establece en su artículo 142 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”

Claramente el constituyente muestra en este precepto su preocupación por garantizar la suficiencia financiera de la Haciendas Locales³³⁰. Ello es así dado la necesaria relación de ésta con el principio de autonomía, pues, si una entidad territorial no tiene recursos financieros, difícilmente será autónoma. Se puede decir que autonomía financiera y suficiencia financiera son las dos caras de la misma moneda³³¹; es decir, de la autonomía municipal.

La financiación municipal debe ser permanente, diversificada y segura para que no existan desequilibrios entre las necesidades de la

³³⁰ Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO considera que "la incorporación directa a la CE del principio de suficiencia se ha explicado en razón de la secular penuria de los recursos financieros de la Entidades Locales" (*Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión local*, ob. cit., pág. 23).

³³¹ La interrelación entre ambos principios; autonomía y suficiencia financiera, nos la presenta el TC en su Sentencia 135/1992, de 5 de octubre de 1992, en los siguientes términos "el principio de autonomía que preside la organización territorial del Estado (arts. 2 y 137), ofrece una vertiente económica importantísima, ya que aun cuando tenga un carácter instrumental la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines... Este Tribunal ha explicado que ella implica "la plena disponibilidad" de sus ingresos "sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas" (SSTC 63/1986, 201/1988 y 96/1990)".

comunidad local y la suficiencia financiera para cubrirlas. Como establece el artículo 9 de la Carta Europea de Autonomía Local:

“1. Las Entidades Locales tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios suficientes de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus competencias.

2. Los recursos financieros de las Entidades Locales deben ser proporcionales a las competencias previstas por la Constitución o por la Ley.

3. Una parte al menos de los recursos financieros de las Entidades Locales debe provenir de ingresos patrimoniales y de tributos locales respecto de los que tengan la potestad de fijar la cuota o el tipo dentro de los límites de la Ley.

4. Los sistemas financieros sobre los cuales descansan los recursos de que disponen las Entidades Locales deben ser de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias”

Haciendo referencia al citado precepto, RAMOS PRIETO³³² dirá que la ordenación legal de la Hacienda Local ha de perseguir una

³³² Jesús RAMOS PRIETO, "Aspectos constitucionales de un recurso fundamental para la suficiencia de medios de las Haciendas Locales", *Serie Claves del Gobierno Local*, nº 10, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2009, págs. 43 y 44.

adecuación entre funciones y medios. Esta situación se cifra en la disposición de recursos "suficientes para el cumplimiento de los fines de las Entidades Locales"³³³, según proclama el artículo 105.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local; o "proporcionales a las competencias previstas por la Constitución o por la Ley", tal y como demanda el artículo 9.2 de la Carta Europea de la Autonomía Local de 15 de octubre de 1985.

Además, este principio de suficiencia no debe entenderse sólo en un sentido estático, sino que ha de cumplirse a lo largo del tiempo mediante un sistema de financiación que garantice una suficiencia

³³³ El TC en su Sentencia 166/1998, de 15 de julio de 1998, estableció la diferencia entre "recursos propios suficientes" y "la suficiencia de los recursos". Así, afirmó que "a las "Haciendas Locales" se refiere el art. 142 C.E., precepto en el que se configura no una autonomía económica y financiera en el sentido de que dispongan de unos "medios propios patrimoniales y tributarios, suficientes para el cumplimiento de sus funciones... sino la suficiencia de aquellos medios" (STC 96/1990, fundamento jurídico 7º). Y en algún precepto legal también se ha aludido a los "medios económicos de las Entidades Locales" para comprender en esta noción tanto "el producto de los recursos reconocidos por las Leyes" como "las propiedades, valores y derechos pertenecientes a las mismas". En idéntico sentido se pronunció el TS en su Sentencia 4891/2006, de fecha 17 de mayo, rec. n° 6464/2001, que estableció que "el principio de suficiencia financiera del artículo 142 de la Constitución, dirigido al legislador para que dote de medios suficientes a las Entidades Locales, a fin de poder llevar a cabo las funciones que la Ley les atribuye, no impide, ni las opciones legítimas de aquel para elegir los recursos financieros que aseguren el cumplimiento de aquél principio, ni tampoco que para la distribución de la participación municipal en los tributos del Estado, se opte por un sistema como el que ha seguido la Administración y que se estima ajustado a Derecho". En el mismo sentido SSTS 4881/2006, de 31 de mayo y 677/2007, de 5 de febrero.

dinámica. Como dice el apartado 4 del citado precepto de la Carta, los recursos de que disponen las Entidades Locales deben ser de “una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir, en la medida de lo posible y en la práctica, la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias”.

En resumen y como señala FERNÁNDEZ MONTALVO³³⁴, este principio tiene las siguientes consideraciones:

- a) La suficiencia se refiere a todas las competencias locales, tanto las propias como delegadas. Cualquier atribución de gestión cuyo coste gravite sobre las arcas locales genera una incidencia financiera sobre recursos propios que debe ser compensada.

- b) La noción de “suficiencia” es una directriz que se delimita de forma relacional en función de las necesidades locales derivadas de las tareas que han de desempeñar. Aunque las dificultades técnicas y las derivadas de la noción de autonomía explican las limitaciones con que el TC ha realizado el control desde las exigencias derivadas del artículo 142. En síntesis ha entendido que el modo concreto en que se plasme el principio de suficiencia en el sistema de financiación local constituye una decisión que ha de adoptar

³³⁴ Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión local*, ob. cit., págs. 24 y 25.

el legislador de acuerdo, esencialmente, con criterios de oportunidad política, resultando, por ello, escasamente accesible al control jurisdiccional (SSTC 179/1985 y 104/2000)³³⁵.

- c) La suficiencia depende de los medios realmente existentes de los que pueda disponer el Estado en su conjunto. Este condicionamiento por las disponibilidades económicas ha sido remarcado respecto a los Entes Locales en STC 96/1996. En definitiva, la sujeción de la garantía de suficiencia a las disponibilidades presupuestarias es un elemento que limita las posibilidades de control constitucional.

- d) Por último, el Estado no es el único destinatario de la norma, sino que también las Comunidades Autónomas están constitucionalmente obligadas a colaborar en dicha suficiencia, ya que la norma constitucional contempla como fuente necesaria de ingresos de las Entidades Locales la participación en los tributos de aquéllas.

³³⁵ Algún autor ha criticado el desarrollo legislativo de este principio porque algunas medidas "han supuesto un verdadero menoscabo de otros principios garantizados constitucionalmente: reserva de ley, capacidad económica y autonomía, que, como bien ha señalado Calvo Ortega, son de aplicación anterior, en el plano lógico al menos, al de suficiencia, por muy relevante que éste ciertamente sea" (Clemente CHECA GONZÁLEZ, "La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales", *Impuestos*, n° 8, 1992, pág. 275).

1.3 Principio de competencia

Por último, vamos a abordar cómo se articula el principio de competencia. Es común en nuestra Constitución el establecimiento de ámbitos normativos en los que la competencia es fundamental para el correcto desarrollo de la potestad atribuida en la Carta Magna. Así, por ejemplo, rige el principio de competencia por materia para distinguir cuando el legislador emana una Ley Orgánica de cuando lo hace en forma de Ley ordinaria. También determina la Constitución, en el artículo 149, las materias en las que el Estado tiene competencia exclusiva.

Pues bien, sobre la base de este principio organizativo, vamos a comprobar dos ejemplos de la jurisdicción ordinaria que sancionaron la extralimitación normativa de sendas Corporaciones Locales que pretendieron extender más allá de lo constitucional y legalmente establecido su competencia en la ordenación y organización de los tributos propios.

1.3.1 Infracción del principio de competencia por la Ordenanza Fiscal que regula materia perteneciente al Estado o la Comunidad Autónoma

El primer supuesto, que es altamente clarificador de este incumplimiento competencial, lo contiene la **Sentencia número**

230/2008, de 9 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, recurso 139/2005, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Mariano Montero Martínez, que resuelve un recurso planteado contra la aprobación de la Ordenanza aprobada por el Ayuntamiento de Villarrubio de Santiago, Toledo, y publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de fecha tres de mayo de 2004, reguladora de los movimientos de tierra, extracción de áridos y explotación de canteras y restauración de espacios naturales afectados por las actividades extractivas y que aprobó la Tasa por prestación de servicios o realización de actividades sobre licencias de movimientos de tierra, extracción de áridos y explotación de canteras y restauración de espacios naturales afectados. Así:

“conviene remarcar que la nulidad de pleno derecho de la Ordenanza se declara porque la citada disposición de carácter general invade de forma meridiana el ámbito de competencias que pertenece, bien a la Administración Central del Estado, bien a la Administración de la Comunidad de Castilla-La Mancha; ciertamente, la Administración que fue demandada en el pleito en cuyo seno se planteó la cuestión de ilegalidad, puede invocar el principio constitucional de autonomía local, arts. 137 y 140 de nuestra Carta Magna. Pero no lo es menos que ello no puede implicar la invasión de las competencias estatales y autonómicas, arts. 2 y 10 de la Ley de Bases de Régimen Local. Siendo así que el Auto desgrana la regulación de la Ordenanza, que se dedica a normar actividades mineras, extractivas y medioambientales con regulación ya expresa de tipo estatal y autonómico castellano-manchego, sin contradicción alguna por

parte de la Entidad Local y sin argumentos mínimos que puedan encontrarse por parte de esta Sala, es clara la conclusión de nulidad de dicha disposición local.

Lo que no puede es crear ex novo una tasa que, bajo la excusa de referirse a las licencias otorgadas, invade competencias ajenas y vulnera su propio espíritu y confesada finalidad

Esta nulidad, evidentemente, vendrá impuesta entre otras por el artículo 62.2, en relación con el artículo. 62.1.b) de la LRJPAC. Y ello porque, como razona el Tribunal, la disposición general ha sido dictada por un órgano manifiestamente incompetente.

La incompetencia también puede venir dada por la materia regulada por la Ordenanza y de la que no tenga atribuida facultad normativa. Este es el caso ventilado en **la Sentencia 387/2013, de Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de fecha 17 de mayo de 2013, número de recurso 423/2008, siendo ponente Ilma. Sra. Dña. Leonor Alonso Díaz-Marta:**

"la obligación de presentar un seguro de responsabilidad civil que cubra el potencial riesgo para la salud humana a causa de radiaciones, y los riesgos sanitarios, daños psíquicos y morales, daños a los inmuebles, etc. alegando la nulidad de pleno derecho de este precepto (art. 10.7 d). Según la STS 4 julio 2006 , "el seguro requerido carece incluso de contacto cualquiera con las competencias municipales ejercitables en la materia, de modo que,

adentrada así la Ordenanza combatida en la competencia estatal, procede la declaración de nulidad pretendida en demanda.". Y la STS de 21 noviembre 2006 señala que "en sentencias de 23 mayo y de 11 octubre 2006 , ha tenido ocasión de anular preceptos de Ordenanzas Municipales relativos a la exigencia de constitución de un seguro obligatorio en materia de telefonía móvil, por estimar que la exigencia o garantía se ajena a la finalidad de la Ordenanza, que se insiste debe limitarse a cuestiones que entren en el ámbito del urbanismo y de la protección del medio ambiente. La exigencia de tener un seguro vulnera el principio de competencia pues conforme al art. 50 de la Ley del Contrato de Seguro (L. 50/1980) corresponde al gobierno y no a la Administración Local a través de una Ordenanza la competencia para fijar esta obligación".

2. Conclusión sobre los Principios Generales del Derecho de la Haciendas Locales establecidos en la Constitución Española

Los PGD constitucional que hacen referencia a las Haciendas Locales y que han sido citados, son eficaces en la delimitación del poder tributario de los Municipios. Por un lado garantizan la autonomía y suficiencia financiera, incluso frente ataques de otras Administraciones territoriales, y por otro fijan el límite del ejercicio de sus competencias. Estos principios deben guiar la labor del Poder Legislativo para ordenar un sistema tributario justo donde su manifestación y distribución llegue a todas las Administraciones territoriales que conforman el Estado; proporcionando los medios y recursos para que puedan llevar a cabo razonada y adecuadamente sus

potestades y obligaciones públicas. Y por otra parte, también tienen efectos en los propios Municipios que: por un lado, podrán exigir y defender esas garantías y derechos y, por otro, deberán respetar el ejercicio de las competencias de otras Administraciones Públicas.

CAPÍTULO IV: LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO GARANTIZADOS EN EL ARTÍCULO 9.3 DE LA CONSTITUCIÓN EN EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LAS ORDENANZAS FISCALES

1. Principio Generales del Derecho establecidos en el artículo 9.3 de la Constitución Española

1.1 Introducción

Conviene comenzar este Capítulo recordando que el control jurisdiccional de las potestades administrativas consiste en analizar, como sostiene UREÑA SALCEDO, “si la norma reglamentaria o la actuación administrativa respeta el Ordenamiento jurídico, con todos sus principios jurídicos”³³⁶. Ello implica atender en nuestro estudio a otro haz o conjunto de PGD que, no siendo estrictamente tributarios, podrán ser alegados y en su caso aplicados en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales³³⁷. Con independencia de la rama del

³³⁶ Juan A. UREÑA SALCEDO, “El principio de servicio objetivo a los intereses generales y su control por los tribunales”, *Documentación Administrativa*, nº 289, 2011, pág. 66.

³³⁷ Ello es así porque “los límites sustanciales que vienen impuestos por la vigencia de los principios generales del Derecho, que, en palabras de la STS 8 de junio de 1992 (RJ 5148), son la atmosfera en que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas y, como decía antes, constituyen

Derecho con la que se trabaje, el operador jurídico deberá considerar todos los principios jurídicos que sostienen y dan coherencia al Ordenamiento en su conjunto.

Así las cosas, y antes de analizar los principios no tributarios que pudieran determinar la nulidad de Ordenanzas Fiscales por su inobservancia, conviene retomar la naturaleza de los mismos en la medida en son presentados por la Carta Magna como garantías jurídicas.

Coincidimos con REINOSO BARBERO cuando afirma que “los principios generales conforman no sólo los cimientos sino también la estructura tipo de un sistema jurídico dado. De manera que las normas concretas y particulares de este sistema obtendrán coherencia a la sombra de los principios sobre los que se construyen. Además, y quizás más importante, la aplicación de estas normas específicas deberá efectuarse en conexión con sus principios generales. En esta acepción el principio se presenta en su vis informadora e incluso integradora del Derecho”³³⁸.

la vía abierta para el desarrollo de las técnicas de control" por los Tribunales (Faustino CORDÓN MORENO, "El control judicial del uso por la Administración de sus facultades discrecionales", *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº 1, 2003, pág. 154).

³³⁸ Fernando REINOSO BARBERO, *Los principios generales de derecho en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Dykinson, Madrid, 1987, pág. 115.

Más concretamente, y haciendo referencia a algunos de los principios generales que estudiaremos seguidamente, LÓPEZ MENUDO concluye que "su fuerza irradia hacia todos los campos del Derecho administrativo, extendiéndose incluso al Ordenamiento jurídico considerado en su totalidad. No son, por tanto, principios del procedimiento, sino principios comunes cuya plena inteligencia y operatividad no precisa de adaptaciones o formulaciones particularizadas en razón del concreto campo donde hayan de actuar. Entre esos principios de cabecera pueden citarse los de legalidad, igualdad, interdicción de la arbitrariedad, del enriquecimiento injusto, buena fe, proporcionalidad, tipicidad y culpabilidad, presunción de inocencia... Se trata, en suma, de principios generales en su estado más puro y abstracto, diferentes de los principios particulares que sólo juegan en áreas o sectores concretos del Ordenamiento"³³⁹, y más adelante sostendrá que "es literalmente imposible la existencia de un sistema jurídico sin la concurrencia de ese acervo principal, pues ninguno podría funcionar al margen o en contra de principios"³⁴⁰.

Resultará por ello procedente analizar los principios jurídicos del artículo 9.3 CE pues, junto a los específicamente tributarios que han sido estudiados en el Capítulo anterior, nos ayudarán a completar y dar coherencia del sistema tributario. También será necesario su estudio dado que dicho sistema se aplica, y sus funciones son

³³⁹ Francisco LÓPEZ MENUDO, "Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo", cit., pág. 25.

³⁴⁰ *Ibíd.*, pág. 29.

ejercidas, por una Administración pública: la Administración Tributaria (art. 5 LGT), y este precepto constitucional va dirigido a los Poderes Públicos entre los que ésta se encuentra. Por último, la actividad de dicha Administración se desarrollará en el marco de un procedimiento administrativo (art. 83.3 LGT), y podemos decir que los principios constitucionales que vamos a exponer están en directa conexión y forman parte del Ordenamiento jurídico del Derecho Tributario, entre otras, por la referencia expresa que hace el artículo 7.1.a) de la LGT que fija, como no podía ser de otra manera, a la CE como norma superior y suprema de las fuentes del Ordenamiento tributario.

Además de lo expuesto, el estudio de los PGD contenidos en el artículo 9.3 de la CE resultan del todo necesario dado que al ser de aplicación a todos los Poderes Públicos, no podemos desconocer que sus funciones vincularán al Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Por ello, cuando se dicten normas con rango de Ley o no, cuando se desarrollen procedimientos tributarios o cuando se revise la actividad administrativa, deberán ser considerados éstos por los correspondientes Poderes Públicos.

No nos debe de extrañar por ello que GARCÍA DE ENTERRÍA³⁴¹ considere, por ejemplo, que la simple elección de un

³⁴¹ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, “Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho en el Derecho administrativo”, *Revista de Administración Pública*, número 40, 1963, pág. 169.

criterio interpretativo no puede verificarla el Juez sin recabar el superior criterio de los principios generales del Derecho, que actúan como instrumentos exclusivos y disponibles para dar sentido a las instituciones y para articular éstas en el sistema general del Ordenamiento. También este autor afirma que “los principios generales del Derecho expresan los valores materiales básicos de un Ordenamiento jurídico, aquellos sobre los cuales se constituye como tal, las convicciones ético-jurídicas fundamentales de una comunidad. Pero no se trata simplemente de unas vagas ideas o tendencias morales que puedan explicar el sentido de determinadas reglas, sino de principios técnicos, frutos de la experiencia de la vida jurídica y sólo a través de ésta cognoscibles”³⁴².

Es interesante comprobar también cómo el Tribunal Supremo³⁴³ dice de ellos que son “la atmósfera en que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas y que penetra por eso tanto su interpretación como su propia aplicación, que han de ajustarse necesariamente a ellos”, lo cual explica que “tales principios “informen” las normas –art. 1.4 CC- y que la Administración esté sometida no sólo a la Ley, sino también al Derecho –art. 103 de la Constitución- y si tales principios inspiran la norma habilitante que

³⁴² Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 85.

³⁴³ SSTs de fecha 30 de abril de 1988 y 16 de mayo de 1990.

atribuye una potestad a la Administración, esta potestad ha de actuarse conforme a las exigencias de los principios”³⁴⁴.

Por último, también LALAGUNA³⁴⁵ conviene en que los principios generales del Derecho no podían ser considerados de ninguna forma como una tercera fuente del Derecho, sino, muy al contrario, como una fuente primaria en la que reinan dos valores fundamentales, como lo son el valor para la interpretación y el valor de la integración del Derecho.

Comenzando ya a analizar estos principios constitucionales que no son específicamente tributarios, se hace necesario traer a colación el artículo 9.3 de la CE que afirma:

“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos”

³⁴⁴ STS de 16 de mayo de 1990.

³⁴⁵ Enrique LALAGUNA, *Jurisprudencia y Fuentes del Derecho*, Aranzadi, Pamplona, 1969, pág. 99.

Según algunos autores³⁴⁶, estos principios derivan de dos: el de legalidad y el de seguridad jurídica. Sin embargo, no coinciden en su clasificación. Para VILLAR PALASÍ y SUÑÉ LLIÑAS, el capital principio de legalidad se relaciona con la jerarquía normativa, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad. Por otra parte, la seguridad jurídica guardaría relación con la publicidad de las normas y con la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Incluyendo de nuevo la interdicción de la arbitrariedad.

Por otra parte, ALONSO GONZÁLEZ piensa, junto con BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, que todos estos principios derivan del principio general del Derecho que es la seguridad jurídica.

Por todo ello, y para no desviarnos en prelación que no son objeto de este trabajo, analizaremos cada principio en sí mismo y con independencia de posibles unidades esenciales de las que, en último extremo, y en nuestra opinión, el de justicia tendría la última palabra. No en vano, nuestra Constitución comienza su preámbulo manifestando que:

³⁴⁶ José Luis VILLAR PALASÍ y Enrique SUÑÉ LLIÑAS, *Comentarios a las Leyes políticas*, Edersa, Madrid, 1983, pág. 385. También, Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, *Sustitutos y retenedores en el Ordenamiento tributario español*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1992, pág. 31. Y por otra parte, Juan José BAYONA DE PEROGORDO y María Teresa SOLER ROCH, *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1989, págs. 243 y 244.

“La Nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad de: Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las Leyes conforme a un orden económico y social justo”

Dicho lo anterior, vamos a estudiar cada principio reconociendo su sustantividad propia y se expondrán los fundamentos jurídicos de los Tribunales que los hayan aplicado en sus resoluciones³⁴⁷.

1.2 Principio de legalidad

Este principio es la versión técnico-jurídica del principio político del imperio de la Ley y está ordenando que las actuaciones de todas las Administraciones Públicas estén acogidas a normas legales previas. En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA "el principio de la legalidad es, con toda claridad, una consecuencia del dogma rousseauiano de la voluntad general, en virtud del cual no se aceptan ya poderes personales; todo el poder es de la Ley, toda la autoridad

³⁴⁷ El principio de responsabilidad está incluido en el abanico de PGD que reconoce el art. 9.3 CE, mas su eficacia y los derechos que otorga nacen, precisamente, como consecuencia de una infracción de Ordenamiento jurídico, por lo que sus efectos en la presente investigación nacerán tras la nulidad de la Ordenanza Fiscal. Quedando, por lo tanto, extramuros del objeto de la presente tesis doctoral. No obstante, sobre esta materia ver: Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el Derecho español*, Aranzadi, Pamplona, 2005; y Joan PAGÈS I GALTÉS, "La responsabilidad patrimonial de los entes locales en materia de ordenanzas fiscales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 22, 2010, pág. 3207.

que puede ejercitarse es la Ley; sólo "en nombre de la Ley" -expresión ya habitual, pero cuya significación precisa resulta de su origen en los textos revolucionarios- se puede exigir la obediencia"³⁴⁸.

La legalidad que predica este principio tiene la dimensión de vincular la actuación de los Poderes Públicos al Ordenamiento jurídico y, más concretamente, a las Leyes. Tal y como afirma CLAVERO ARÉVALO haciendo referencia al principio de legalidad, "a diferencia del Derecho Privado, en el que los particulares pueden realizar todo lo que no esté prohibido por la Ley, en el Derecho Administrativo los entes públicos sólo pueden realizar la actividad que caiga dentro de las atribuciones que la Ley les señale"³⁴⁹, a lo que cabría añadir que junto a sus atribuciones y competencias legales, también deberá actuar conforme al procedimiento legalmente establecido, el cual, en última instancia, quedará amparado por las disposiciones LRJPAC³⁵⁰.

³⁴⁸ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *Democracia, Ley e Inmidades del Poder*, Aranzadi, Pamplona, 2011, pág. 22.

³⁴⁹ Manuel Francisco CLAVERO ARÉVALO, "La doctrina de los Principios Generales del Derecho y las lagunas del Ordenamiento administrativo", *Revista de Administración Pública*, nº 7, 1972, pág. 88.

³⁵⁰ A tal efecto, la exposición de motivos de la LRJPAC, en su apartado I, formula la siguiente sentencia "la Constitución garantiza el sometimiento de las Administraciones Públicas al principio de legalidad, tanto con respecto a las normas que rigen su propia organización, como al régimen jurídico, el procedimiento administrativo y el sistema de responsabilidad". Extendiendo con ello la eficacia del principio de legalidad a todos los actos e instituciones que rigen la Administración.

Por otra parte, y no menos importante, también vincula al Poder judicial, el cual, como establece el artículo 117.1 de la CE, está sometido “únicamente al imperio de la Ley”. En definitiva, “la Constitución ha dado el rango supremo al principio de legalidad, formulado en términos generales como uno de los principios básicos del Ordenamiento en el art. 9.3, el primero, por cierto, en la enumeración que este precepto contiene (...). Aparte de esta proclamación general, la Constitución ha precisado este principio de legalidad en varias de sus aplicaciones específicas (legalidad de los delitos y las infracciones administrativas, artículo 25; legalidad tributaria y de prestaciones personales, artículos 31.3 y 133; legalidad de la Administración, artículo 103.1 y 106.1; legalidad de las actuaciones de los jueces y Tribunales, artículo 117.1; defensa de la legalidad por el Ministerio Fiscal, artículo 124.1; sin contar toda la serie de reservas de Ley o remisiones a la Ley que la Constitución contiene en buena parte de su articulado)”³⁵¹.

Por todo lo expuesto no es de extrañar la importancia de este principio que, para despejar cualquier género de dudas, quiso el constituyente de 1978 dejar inscrito y presente en el preámbulo de dicha Ley Fundamental anunciando a los españoles su voluntad de

³⁵¹ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, “Principio de Legalidad, Estado Material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la Jurisprudencia en la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n° 10, 1984, pág. 11.

“consolidar un Estado de Derecho que asegure el imperio de la Ley como expresión de la voluntad popular”.

El principio de legalidad impregna y regula todo lo referente a los Poderes Públicos. Como señala GARCÍA DE ENTERRÍA, “significa que todo órgano público (del Rey abajo) ejerce el poder que la Ley ha definido previamente, en la medida tasada por la Ley, mediante el procedimientos y las condiciones que la propia Ley establece”³⁵².

Tal y como vimos anteriormente la reserva de Ley tributaria es una limitación constitucional al poder normativo del Ejecutivo y también un mandato al Poder Legislativo, es decir, la reserva de Ley opera en la fase de producción de normas por los Poderes Públicos. Sin embargo, el principio de legalidad despliega sus efectos jurídicos sobre la actividad misma de la Administración. Para la mayoría de los autores, y citando a BELADIEZ ROJO, “del principio de legalidad deriva la exigencia de que la Administración no puede realizar ninguna actividad si no existe norma previa que específicamente la habilite para ello”³⁵³, si bien algunos indican que dicha norma requiere de rango de Ley y otros se refieren a norma jurídica o bloque de legalidad (Leyes, Reglamentos, PGD y costumbres).

³⁵² Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *La lengua de los Derechos. La formación del Derecho Público europeo tras la Revolución Francesa*, Aranzadi, Pamplona, 2009, pág. 150.

³⁵³ Margarita BELADIEZ ROJO, “La vinculación de la Administración al Derecho”, *Revista de Administración Pública*, nº 153, 2000, págs. 316 y 317.

Para los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ "lo sustancial del mecanismo que permanece no es que la Ley sea general o particular, sino que toda acción singular del poder este justificada en una Ley previa"³⁵⁴. Esta exigencia se fundamenta; por un lado, en la idea de que la legitimidad del poder procede de la voluntad comunitaria, cuya expresión típica es la Ley; y, por otro, por el principio técnico de la división de poderes que implica que el Poder Ejecutivo "ejecuta" la Ley.

En el ámbito de las Administraciones, y los Entes Locales los son, este principio de legalidad debe observarse tal y como establece el art. 103.1 de la CE como modo de actuar con "sometimiento pleno a la Ley y al Derecho". Mandato este que introduce para la Administración un deber de sujeción de tal trascendencia que no podemos menos que compartir con GARCÍA DE ENTERRÍA su observación sobre que "este precepto es realmente notable, puesto que presupone de manera inequívoca (como resulta gramaticalmente del uso de la conjunción «y») que existe un Derecho (con mayúscula en el texto) que tiene otro origen distinto del de la Ley; más simplemente, que la Ley no es el único origen del Derecho para el

³⁵⁴ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, Aranzadi, Pamplona, 2008, pág. 443.

sistema constitucional, que *ius* y *lex* no se corresponden y se confunden, según el dogma central del positivismo”³⁵⁵.

Este sometimiento de las Haciendas Locales a la Ley y al Derecho implicará que sus actos, normativos o no, deberán estar presididos por los valores y principios del Ordenamiento jurídico. Siendo relevante a nuestros efectos el cumplimiento por parte de éstas no sólo de la Ley y Reglamentos, sino también los PGD. Pues aun en el supuesto de existir una laguna jurídica, el gobernante municipal no podrá disponer a su antojo. Siempre deberá estar guiado por el Derecho, es decir, también por los principios generales del Derecho.

1.2.1 Infracción del principio de legalidad en la elaboración de la Ordenanza Fiscal

La traslación de este principio general del Derecho a nuestro objeto de estudio tendrá como resultado el necesario e inexcusable cumplimiento por parte de la Corporación Local de los preceptos legales dictados para el establecimiento de sus Ordenanzas Fiscales, tanto desde el punto de vista de Leyes adjetivas como sustantivas.

Un buen ejemplo del deber jurídico de la Administración de actuar conforme a Ley, queda recogido en la **Sentencia número**

³⁵⁵ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, “Principio de Legalidad, Estado Material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la Jurisprudencia en la Constitución”, cit., pág. 14.

602/2007, de 31 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recurso 200/2006, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán, cuando justifica la nulidad de la Ordenanza Fiscal porque:

*“Ello no obstante, la alegación relativa a **la inexistencia de memoria económico financiera** sobre el coste de la actividad **no constituye un defecto de forma sino de fondo por afectar a la validez de la propia Ordenanza**, según ha tenido ocasión de señalar esa misma doctrina, al sostener que la ausencia o insuficiencia de la memoria económico financiera en estos casos **es causa de nulidad absoluta**, por aplicación del art. 62.1, e) de la LRJPAC ya que **las Ordenanzas Locales se justifican por el art. 23 de la Ley 39/1988 y su elaboración ha de ajustarse a las reglas de los artículos 24 y 25 de la misma** (SS. TS de 7 de febrero de 2000 [RJ 2000, 379], 14 de abril de 2000 [RJ 2000, 4273] y STC núm. 233/99, de 13 de diciembre [RTC 1999, 233]); de lo que se desprende que sea posible en este caso esa impugnación indirecta, dado que la actora, aquí apelante, alega un motivo de nulidad radical subsumible en el citado art. 62.1, e) de la LRJPAC”.*

Vemos en este caso como el órgano jurisdiccional sanciona con el mayor grado de invalidez a una norma por no haber sido elaborada siguiendo lo dispuesto en la legislación dictada al efecto.

1.2.2 Infracción del principio de legalidad en la aprobación de la Ordenanza Fiscal

De la misma forma puede resultar nula la Ordenanza Fiscal aprobada por un órgano u organismo del propio municipio que no sea el Pleno de la Corporación municipal. Tal es el caso del Ayuntamiento de Alicante que conoció **el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 12 de noviembre de 2009, número de recurso 9304/2003, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó**, en el que se acordó atribuir a las contraprestaciones de los servicios de conservación de los contadores del suministro domiciliario de agua primero y después a las del servicio de alcantarillado, hasta entonces precios públicos, la naturaleza de tarifas o precios privados, a título de ingresos propios de la sociedad que presta dichos servicios, Aguas Municipalizadas de Alicante, Empresa Mixta, atribuyendo la modificación de su cuantía al Alcalde o al correspondiente Concejal Delegado. El Tribunal motivó su fallo con el siguiente fundamento:

"El problema central de la cuestión litigiosa planteada en la instancia y en grado de casación está en la determinación de si las contraprestaciones patrimoniales que satisfacen los usuarios de los servicios de alcantarillado y conservación de contadores, prestados mediante concesión administrativa, son una tasa, con lo que las resoluciones impugnadas serían nulas de pleno derecho al haber sido adoptadas por órgano manifiestamente incompetente, prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido.

... en estos casos **la tarifa presenta naturaleza de tasa y no de precio privado**, con independencia de la modalidad de gestión adoptada, porque parece claro que el servicio que tiene por objeto el uso o aprovechamiento del alcantarillado municipal beneficia a los munícipes y **es de solicitud obligatoria para los administrados que pretendan tal servicio**.

Pero es que, además, hay otra argumentación que nos lleva a idéntica conclusión: hacer depender el carácter obligatorio del servicio de alcantarillado -- y, por tanto, la naturaleza de tasa del precio exigido-- de que la prestación del servicio exige la ocupación de parte del dominio público local por parte del prestador. Esta circunstancia excluye la concurrencia en la prestación del servicio y, por tanto, determina su obligatoriedad, de conformidad con la STC 185/1995. **No existe concurrencia en la prestación del servicio ni libre elección en la recepción del servicio**.

...

La consecuencia de cuanto se ha expuesto es que **si estamos ante una contraprestación pública, será el Pleno de la Corporación Municipal, sin posibilidad de delegación, el competente para establecer o modificar, mediante Ordenanzas Fiscales, las tasas que los sujetos pasivos deban satisfacer como consecuencia del uso o aprovechamiento del servicio de alcantarillado municipal que le es impuesto, respecto al cual no puede efectuar opción alguna**."

Siendo esta resolución judicial un reconocimiento expreso de los artículos 22.2.d), 123.1.g) de la LBRL, en relación con los artículos

15 y 17 TRLHL, que establece que es el Pleno de la corporación municipal el titular de la potestad reglamentaria, en materia de Ordenanzas Fiscales³⁵⁶. Y resulta nula cualquier delegación o cesión de dicha competencia por imperio de la Ley³⁵⁷.

1.2.3 Infracción del principio de legalidad y prohibición de la analogía en la Ordenanza Fiscal

También puede suceder que la Ordenanza Fiscal se dicte respetando las normas que determinan su formación y cuantificación, sean aprobadas por el órgano competente para ello y, sin embargo, pretendan sujetar a gravamen actividades o servicios que ni siquiera estén previstos por la Ley o que intente utilizar la Administración

³⁵⁶ Esta imposibilidad de delegación para dictar Ordenanzas en materia de tributos locales está en sintonía con la previsión general del art. 13.2.b) LRJPAC que, regulando la delegación de competencias, establece la imposibilidad de delegar "la adopción de disposiciones de carácter general". Sin embargo, sí cabrá la delegación cuando se trate de precios públicos tal y como indica el art. 47 TRLHL (delegación que hay que interpretar conforme a la STC233/1999, de 16 de diciembre, que estableció que "el Pleno únicamente podrá delegar en la Comisión de Gobierno el establecimiento o modificación de aquellos precios que no tienen la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público, es decir, aquéllos que se exigen por servicios o actividades que no resultan indispensables para la vida personal o social de los particulares, cuya solicitud o recepción es voluntaria y que son susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado [STC 185/1995, fundamento jurídico 4º C]). Solamente entendido de ese modo el precepto es conforme con la Constitución".

³⁵⁷ A estos efectos, los arts. 22.4 y 123.3 LBRL no permiten la delegación de dicha competencia de forma expresa.

Local la técnica de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible³⁵⁸.

En este sentido, la **Sentencia número 1584/2006, de 4 de octubre, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recurso 1365/2006, siendo ponente la Ilma. Sra. Dña. Rosario Vidal Mas**, que resolvió la cuestión de ilegalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de los de Valencia, a instancias del Banco Sabadell SA, contra el Excmo. Ayuntamiento de Oliva, respecto al artículo 5.2.e) de la Ordenanza Reguladora de Tasas por Utilización Privativa o Aprovechamiento Especial de Dominio Público Local del Ayuntamiento de Oliva, estimó que:

“La potestad normativa de los Ayuntamientos deriva del artículo 20 de la mencionada Ley 39/1988, en su redacción dada por la Ley 50/98, de 30 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales...

El mismo artículo establece un catálogo, "numerus clausus", de supuestos para establecimiento de tasas, entre los que no figura la instalación de cajeros automáticos que se encuentren ubicados en las fachadas de las entidades de crédito.

³⁵⁸ Práctica del todo prohibida por el Derecho Tributario tal y como dispone el art. 14 LGT.

Y sin que en este campo, proceda la analogía dado que se trata de tributos, *tasas según la propia definición de la Ley, cuya primera configuración requiere de una norma con rango formal de Ley.*

Resulta evidente, a juicio de la Sala que, las circunstancias que determinan el uso común especial no concurren en el supuesto de la utilización de los servicios prestados por los cajeros automáticos instalados en las fachadas de las entidades de crédito:

a) De la utilización del cajero automático, no puede derivarse daño alguno ni para los usuarios, ni para los que transiten delante de ellos, ni para nadie, al no concurrir circunstancia alguna de peligrosidad, siendo definido el peligro como el "riesgo o contingencia inminente de que suceda algún mal". b) La utilización del cajero no supone un uso de la vía pública de especial intensidad, ni por el espacio ocupado, ni por la forma en que se produce la utilización u ocupación, ni por las molestias que de ella se derivan para el resto de los ciudadanos. c) Debe señalarse que el usuario de un cajero automático de los que se contemplan en estos autos, opera adosado a la pared en una franja de la acera por la que normalmente no se circula, de manera que no puede considerarse que interrumpe el paso a los demás transeúntes.

*En consecuencia de todo ello y siguiendo los criterios previamente establecidos por esta misma Sala, **procede estimar la cuestión planteada y en consecuencia, declarar la nulidad del artículo 5.2.e) de la Ordenanza Reguladora de Tasas por Utilización Privativa o Aprovechamiento Especial de Dominio Público Local del Ayuntamiento de Oliva,** en cuanto a la exigencia de la misma en relación con los cajeros automáticos."*

En idénticos términos se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana³⁵⁹, en la Sentencia que anuló la Ordenanza Fiscal homóloga dictada por el Ayuntamiento de Moncofar.

También la **Sentencia número 1088/2005, de 29 de diciembre, del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, recurso 1322/2005, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Wenceslao Francisco Olea Godoy**, resolvió en términos parecidos. En este caso, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Mérida, remitió testimonio de las actuaciones practicadas en el P.O. 77/04, planteando cuestión de ilegalidad prevista en el artículo 27.1 de la Ley de la Jurisdicción sobre la ilegalidad del artículo 8º, epígrafe 1, letra B, de la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por prestación de servicios municipales de orden urbanístico, publicada en el B.O.P. de 23 de diciembre de 2.003. Y la Sala estimó la cuestión en los siguientes términos:

*“en el auto suscitando la elevación del debate a este Tribunal, **lo que se cuestiona es la posibilidad de sujetar a la tasa municipal antes mencionada <<los servicios municipales técnicos y administrativos necesarios para la tramitación de los expedientes (artículo 3 de la Ordenanza)... B) Estudios de Detalles...>> (artículo 8).** Considera el Magistrado de*

³⁵⁹ STSJ-CV número 1133, de 27 de septiembre de 2007, número de recurso 1114/2007.

*instancia que esa sujeción no es admisible, con cita de una abundante doctrina Jurisprudencial, por cuanto **en la tramitación de estos instrumentos del planeamiento no cabe apreciar las condiciones concretas que configuran la tasa como tributo**, conforme a lo establecido en el artículo 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales . Y en este sentido la Sala ha de hacer suyos esos acertados razonamientos porque ya ha mantenido esa misma doctrina y, de manera concreta, se hizo en la sentencia dictada en el recurso 2.143/1.994. Y como también se hace constar en la sentencia del Juzgado...*

*Consecuencia de ello es que **no procede configurar la aprobación del Estudio de Detalles, ni de cualquier otro Instrumento del Planeamiento, como una actividad en favor de concretos particulares y, por ello, procede declarar la nulidad del precepto** antes mencionado, único al que puede afectar este proceso”*

1.2.4 Infracción del principio de legalidad en la aplicación de la Ordenanza Fiscal

Por último sólo restaría analizar la situación de la Ordenanza que cumple con todos los parámetros de legalidad en su elaboración, aprobación, determinación del hecho imponible, mas yerra al atribuir a un reducido número de sujetos pasivo el beneficio derivado de las obras públicas que pretende cobrar. Este es el caso de la Ordenanza número 40 reguladora de la contribución especial por realización de obras en las vías de servicio Los Jarales y calle Mina San Miguel de

dicho Municipio de Linares (Jaén). El **Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada**, en su Sentencia número 1149/2011, de fecha 23 de mayo, número de recurso 2144/2007, siendo ponente Ilmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, valorando la repercusión que sobre los sujetos pasivo había realizado el Ayuntamiento en aplicación de la Ordenanza Fiscal dictada al efecto, concluyó que:

"La Ordenanza municipal que se impugna, en su artículo 2 dice que: constituye el hecho imponible de esta Contribución Especial, la realización dentro del término municipal, de obras públicas que afectan y benefician a los propietarios de industrias y parcelas situadas en los márgenes derecho e izquierdo de vías de servicios de Los Jarales y Calle Mina San Miguel...

*Según la descripción hecha de tales obras, para **esta Sala no tiene duda de que su ejecución se proyecta sobre suelo destinado a satisfacer necesidades colectivas que cumplen una finalidad de uso o servicio público destinado al uso y disfrute de los ciudadanos de ese término municipal**, dicho de otro modo, todo indica que las obras se proyectan sobre suelos dotacionales comprensivos tanto de sistemas generales como de sistemas locales destinados al servicio de la generalidad de los habitantes del Municipio y no sólo de un grupo reducido de ciudadanos, como son, los titulares de las naves colindantes con el vial donde se pretende la ejecución de las obras descritas, por lo que tratándose de sistemas generales o locales -tanto da su calificación en este particular- destinados al servicio de la globalidad de los ciudadanos **es difícil***

sostener que, como consecuencia de la ejecución de las obras proyectadas por el Ayuntamiento de Linares en la zona, se pueda derivar la apreciación de un beneficio especial, singular o concreto, solamente, de los titulares de naves"

Por todo lo expuesto concluyó el Tribunal que las obras proyectadas por el Ayuntamiento de Linares, procuraban una mejora del acceso rodado a la población del tráfico de vehículos que circulan por la carretera de Córdoba, y procura un beneficio semejante al conjunto de la población, que, por tratarse de un beneficio general, anula y difumina la atribución de cualquier otro beneficio particular que pudiera justificar el establecimiento de contribuciones especiales para la financiación de dichas obras. Por ello, declaró no conforme a Derecho la citada Ordenanza Fiscal.

1.3 Principio de jerarquía normativa

El presente PGD tiene su origen en la regla jurídica "*lex superior derogat legi inferiori*"³⁶⁰. Ciertamente este aforismo forma parte de las reglas ordenadoras y de resolución de conflictos de normas junto

³⁶⁰ El establecimiento de este axioma de forma clara y con fundamento jurídico es atribuido al juez norteamericano Marshall, en la famosa sentencia del caso *Marbury vs. Madison*, de 1803. El juez estableció que "todos aquellos que han adoptado Constituciones escritas, las consideran como la Ley suprema y fundamental de la nación y, en consecuencia, la teoría de los gobiernos de esta naturaleza, tiene que ser que un acto de la Legislatura que contradiga la Constitución, es nulo".

con "*lex posterior derogat priori*" y "*lex specialis derogat legi generali*"³⁶¹. Estas tres reglas de resolución de conflictos normativos tienen una importantísima función dado que dotan de seguridad jurídica al operador del Derecho cuando se enfrenta a un Ordenamiento jurídico como el nuestro caracterizado por el gran volumen de Leyes y Reglamentos.

Si bien las citadas reglas son de aplicación general y utilidad común en todos los Ordenamientos, la regla "*lex superior derogat legi inferiori*" ha alcanzado rango constitucional al haber sido elevada a categoría de principio general recogido expresamente en el art. 9.3 de la CE.

El citado principio parte de la jerarquía normativa que resulta del Ordenamiento jurídico donde conviven disposiciones dictadas por distintos poderes y con distinta fuerza y rango, y viene a establecer que una norma inferior jerárquicamente nunca deberá contravenir a otra de mayor rango o jerarquía, so pena de ser declarada nula. Esta jerarquía normativa fue brillantemente representada por KELSEN en su famosa pirámide donde se mostraba, de forma escalonada y descendente, el conjunto de normas de un Ordenamiento jurídico fijando en el vértice superior a la Constitución del Estado.

³⁶¹ Algunos autores se refieren a estas reglas como principios derogatorios porque deciden, en caso de conflicto o incompatibilidad de normas, qué norma se aplica y resulta válida en el caso concreto.

El fundamento de esta jerarquía normativa tiene su raíz en la propia jerarquía del Poder que la dicta³⁶². Así podemos diferenciar la jerarquía entre la Ley y el Reglamento por cuanto la primera emana del órgano que representa la voluntad general y el Reglamento procede de un órgano subordinado a dicho Poder Legislativo. También la Ley se encuentra por encima de la costumbre por cuanto representa, como se ha dicho, la voluntad general mientras la costumbre la particular. Por último, también habrá una jerarquía entre las distintas normas reglamentarias.

Las referencias legislativas a este principio jurídico son acordes a lo expuesto hasta el momento. Así, desde el Derecho Privado, el primer artículo del CC nos presenta las fuentes del Ordenamiento jurídico de forma jerarquizada, dejando expresamente sentenciado en su apartado segundo que "*carecerán de validez las disposiciones que contradigan otra de rango superior*". También en el Derecho Administrativo se establece en la LRJPAC, concretamente en su artículo 51, que "*las disposiciones administrativas no podrán vulnerar la Constitución o las Leyes*" por lo que ninguna norma reglamentaria podrá contravenir lo establecido en la CE como "*Lex Superior*" del

³⁶² Desde la doctrina constitucionalista se afirma que "el principio de jerarquía normativa se manifiesta además en la correlación existente entre la fuente productora de cada norma" (Oscar ALZAGA VILLAAMIL, Ignacio GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ y Jorge RODRÍGUEZ ZAPATA, *Derecho Político Español*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, pág. 232). También la doctrina administrativista se pronuncia en análogo sentido al sostener que "la jerarquía se establece por razón del nivel del órgano del que procede la norma" (Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, *Principios de Derecho Administrativo General*, Tomo I, Iustel, 2009, pág. 148).

Ordenamiento, ni a las diferentes Leyes dictadas conforme a ésta. Pero además, dicho precepto también establece la jerarquía entre Reglamentos afirmando que "*ninguna disposición administrativa podrá vulnerar los preceptos de otra de rango superior*"³⁶³. Quedando la norma que infrinja este principio viciada con el mayor grado de sanción, es decir, con la nulidad de pleno derecho tal y como establece el art. 62.2 de la LRJPAC.

En el Derecho Tributario disponemos de un precepto que nos refiere a las fuentes del citado Ordenamiento. A tal efecto, el artículo 7 de la LGT establece dentro de su apartado primero la relación de normas que engloban esta rama del Derecho y su prelación. La previsión legal del citado precepto nos parece del todo acertada y con un rigor deseable a toda disposición que pretenda ordenar una disciplina jurídica.

³⁶³ A tal efecto, y a título enunciativo, se puede citar la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Gobierno, que establece distintas normas reglamentarias en su art. 23 y su jerarquía. También reitera que "*ningún Reglamento podrá vulnerar preceptos de otro de jerarquía superior*" y establece que "*son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en un Reglamento, aunque hayan sido dictadas por órganos de igual o superior jerarquía que el que lo haya aprobado*". Una Sentencia que hace referencia a este precepto en relación al principio ahora analizado es la STS de 31 de enero de 2001, nº rec. 507/1998, que afirma que "*el ejercicio de la potestad reglamentaria respeta la Constitución y las Leyes (artículo 97 de la propia Constitución), de modo que, según el artículo 23.2 de la Ley 50/1997, los Reglamentos no pueden regular materias reservadas a la Ley ni infringir normas con dicho rango, debiéndose ajustar siempre a ese principio de jerarquía normativa (artículo 1.2 del Código civil), pues, de lo contrario, incurrirían en la nulidad de pleno derecho*".

En efecto, las fuentes del Derecho Tributario están perfectamente tasadas y relacionadas en cuanto a su fuerza y rango y, por lo tanto, en cuanto a su jerarquía normativa. Destacar a los efectos de esta tesis doctoral la referencia expresa que se hace a las Ordenanzas Fiscales en el ámbito tributario local. Normas estas que se dictarán haciendo uso de la potestad reglamentaria a que se refiere el artículo 12.2 de la TRLHL, y en forma bien de "*Ordenanzas Fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de Ordenanzas Fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales*" (art. 15.3 TRLHL).

Como no podía ser de otra forma, estas normas reglamentarias han de respetar lo establecido en las normas de rango superior. Lo que en nuestro caso significa que las Ordenanzas Fiscales deberán regular conforme, respetando y sin contravenir lo que establezca el legislador. El cual, no obstante, deberá respetar en su función normativa la autonomía local que reconoce nuestra Constitución en sus artículos 137, 140 y 142.

Un ejemplo donde el órgano jurisdiccional cita este PGD como fundamento de su fallo es la **Sentencia número 144/2007, de 2 de abril, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, recurso 1072/2006, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Juan María Jiménez Jiménez**, que, estimando la cuestión de ilegalidad planteada por el Juzgado el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Toledo planteado por medio de auto de 30 de octubre de 2006, afirmó:

“Y así es por imperativo del principio de legalidad tributaria, consagrado en nuestro Ordenamiento al más alto nivel normativo: artículo 133.2 de la Constitución y 4.2 de la Ley General Tributaria: Las comunidades autónomas y las Entidades Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

Este principio de legalidad tiene a su vez dos manifestaciones concretas referida una al orden de fuentes en el sistema tributario, artículo 7 que dispone: Los tributos se regirán: a) Por la Constitución. b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el art. 96 de la Constitución. c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el art. 93 de la Constitución. d) Por esta Ley, por las Leyes reguladoras de cada tributo y por las demás Leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes Ordenanzas Fiscales.; y otro al principio de reserva de Ley en materia tributaria, en aplicación del cual señala el artículo 8.a): Se regularán en todo caso por Ley: a) La delimitación del hecho imponible...”.

...

se concluye que los preceptos de la Ordenanza Fiscal del citado municipio, en la medida que configuran como hecho imponible del ICIO actuaciones urbanísticas para las que ninguna disposición con rango de Ley exige la

*obtención de licencia, requisito este imprescindible para que se produzca el hecho imponible tal y como señala el artículo 100 de la LRHL, **vendría a ser contrarias al Ordenamiento jurídico por quiebra del principio de jerarquía normativa.** Toda vez que incluyen como hecho imponible del ICIO actuaciones que la Ley no contempla como tales, extralimitándose las ordenanzas en las funciones constitucionales y legales atribuidas, y siendo por tanto procedente declarar su ilegalidad.*

...

FALLO: que debemos estimar y estimamos la cuestión de ilegalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Toledo por medio de auto de 30 de octubre de 2006 y anular los apartados B) y C) del artículo 2º de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras del Excmo. Ayuntamiento de Villaluenga de la Sagra por estimarlos contrarios al Ordenamiento jurídico”.

Esta sentencia elabora una presentación del principio de legalidad, en su vertiente tributaria, muy acorde con lo expuesto hasta el momento en cuanto que, como PGD, su aplicación en ocasiones queda solapada con otros principios jurídicos. Ciertamente la legalidad tributaria debe ir de la mano del principio de reserva de Ley -previsto como prototipo en el establecimiento de tributos- y la jerarquía normativa -como garante de la coherencia y seguridad jurídica del Ordenamiento-. Por ello entendemos como adecuada y pedagógica la introducción que hace el Tribunal como premisa para abordar la situación que va a analizar, cual es, una Ordenanza Fiscal que establece un hecho imponible no previsto en la Ley. Sin embargo,

entendemos igualmente que la conclusión del órgano jurisdiccional no es la más acertada por cuanto el principio que claramente queda infringido es la reserva de Ley y no tanto la jerarquía normativa como se afirma en los fundamentos de la sentencia. Y ello es así porque no es un supuesto donde la norma inferior contravenga la superior, sino más bien que una materia reservada constitucionalmente a la Ley, se regula por Ordenanza Fiscal. Y ello, como se ha visto anteriormente, no está permitido en nuestro sistema tributario.

1.3.1 Infracción del principio de jerarquía por ser contraria la Ordenanza Fiscal a una norma tributaria de rango superior

La Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21 de marzo de 2007, número de recurso 495/2002, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, declaró la nulidad de un precepto de la Ordenanza Fiscal general del Ayuntamiento de Barcelona, precisamente, por contravenir un precepto de la LGT:

"la entidad demandante, hoy también recurrente, planteó la cuestión de la falta de justificación del artículo 127.4 de la Ordenanza Fiscal General, del año 1997, en cuanto establece que: "No se devolverá el interés legal en los supuestos de recibos ingresados por duplicado", añadiéndose "la necesidad de adecuar correctamente la Ordenanza Fiscal a la Ley General Tributaria y a las normas de desarrollo de ésta y limitarla a aquellos aspectos en que la adaptación a la mencionada Ley al ámbito local es imprescindible..."

Así las cosas, resulta preciso señalar que en el momento de producción de los hechos, el artículo 155 de la Ley General Tributaria, según la redacción que le diera la Ley 10/1985, de 26 de abril, disponía: "1. Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causababientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal.

*Es llano, por tanto, que **el artículo 127.4 de la Ordenanza Fiscal General, para el ejercicio de 1997, infringe el artículo 155 de la Ley General Tributaria** de 28 de diciembre de 1963, según redacción de la Ley 10/1985, de 26 de abril y, en consecuencia, procede casar la sentencia que no lo entendió así, a pesar de que la parte recurrente en la instancia, había expresado en la demanda, aún cuando fuera en forma muy general, la falta de justificación del precepto legal impugnado y la necesidad de su adecuación a aquella Ley"*

En este supuesto, y pese a que nuestro TS no lo cite expresamente, se observa la situación típica donde el principio de jerarquía normativa no es respetado. En efecto, en los fundamentos jurídicos de la sentencia transcrita queda patente que, ordenando la LGT la inclusión de los intereses legales junto con la devolución de los ingresos indebidamente realizados por el sujeto pasivo, una norma de rango inferior como la Ordenanza Fiscal dispone justo lo contrario. Por lo que, vulnerando la norma reglamentaria lo establecido en la Ley, la sanción de nulidad que declaró el Alto Tribunal resultó del todo procedente.

1.3.2 Infracción del principio de jerarquía por ser contraria la Ordenanza Fiscal a una norma general de rango superior

Otra situación que puede ponerse de manifiesto en cuanto a la aplicación del principio de jerarquía normativa es el caso en la que la Ordenanza Fiscal se vea afectada, a la hora de establecer elementos y circunstancias determinantes, por ejemplo, de la base imponible o la cuota tributaria, por normativa general de carácter sectorial no tributaria pero de rango superior. Vamos a ver como el TS viene afirmando en reiteradas ocasiones que, en estos casos, la Ordenanza Fiscal no sólo debe atemperarse a dicha normativa sino que debe observarla y respetarla de forma íntegra y consecuentemente. En este sentido, **la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de marzo de 1999, número de recurso 4467/1994, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó**, se pronunció en los siguientes términos:

*"efectivamente, **en materia de sucursales y agencias bancarias, existe una legislación específica** (en especial, el Decreto 2245/1974, de 9 de agosto, sobre Normas de Expansión Bancaria, la Orden del Ministerio de Hacienda de 20 de septiembre de 1974, de desarrollo del precedente, y la Orden del citado Ministerio de 3 de mayo de 1976, puntualizadora de la anterior), **aplicable por encima y con prioridad a lo dispuesto en las Ordenanzas municipales**, en virtud del principio de legalidad tributaria -también aducido por la Corporación recurrente-, entendido*

*en sus justos términos, puesto que es obvio, a tenor del artículo 133 de la CE, que tales Ordenanzas deben ajustarse a las normas de carácter general que, de superior jerarquía, rigen, sectorialmente, en todo el territorio nacional*³⁶⁴

En defensa de su Ordenanza Fiscal el Ayuntamiento de Murcia alegó que siendo tal Ordenanza un texto reglamentario de ámbito territorial, reducido al municipio, era lo lógico y jurídicamente correcto que la liquidación se girara atemperándose a dicha norma reguladora, ya que -arguye-, en caso contrario, se estaría vulnerando la Ley de Régimen Local. Postura esta que, como hemos visto, no respaldó el TS.

1.4 Principio de publicidad de las normas

Podemos afirmar de forma sucinta que dicho principio fija que las normas deben ser publicadas para su entrada en vigor. No debiendo de extrañar, por lo tanto, que la Ley que regula el Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común, disponga en su artículo 52.1 que:

³⁶⁴ Antes de exponer su razonamiento, la Sentencia hace referencia a su doctrina jurisprudencial sobre esta misma cuestión. Concretamente a las SSTs de 27 de mayo de 1972 (RJ 1972\2519), 25 de febrero de 1974, 26 de diciembre de 1978 (RJ 1978\4217), 20 de diciembre de 1979 (RJ 1979\4379), 24 de mayo y 18 de septiembre de 1982 (RJ 1982\2805 y RJ 1982\5470) y 30 de abril de 1986 (RJ 1986\4382).

*“Para que produzcan efectos jurídicos las disposiciones administrativas habrán de publicarse en el Diario Oficial que corresponda”*³⁶⁵

En palabras del Tribunal Constitucional este principio “aparece como consecuencia ineludible de la proclamación de España como un Estado de Derecho, y se encuentra en íntima relación con el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE; pues sólo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos, la posibilidad de éstos de ejercer y defender sus derechos, y la efectiva sujeción de los ciudadanos y los Poderes Públicos al Ordenamiento jurídico, si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto a tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible y muy difícil conocimiento”³⁶⁶.

En cuanto a la publicidad de las Ordenanzas Fiscales, deberemos diferenciar entre la fecha de publicación que regula el artículo 17.4 del TRLHL que afirma que:

³⁶⁵ Principio de publicidad que también está respaldado por el art. 2.1 del CC que establece que “las Leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el «Boletín Oficial del Estado», si en ellas no se dispone otra cosa.

³⁶⁶ STC 179/1989, de 2 de noviembre.

“En todo caso, los acuerdos definitivos a que se refiere el apartado anterior, incluyendo los provisionales elevados automáticamente a tal categoría, y el texto íntegro de las ordenanzas o de sus modificaciones, habrán de ser publicados en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación”

Y su definitiva aplicación que regula el artículo 107.1 del LBRL que dispone:

“Las Ordenanzas Fiscales reguladoras de los tributos locales comenzarán a aplicarse en el momento de su publicación definitiva en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, salvo que en las mismas se señale otra fecha”³⁶⁷.

La importancia de este principio general ha llevado al Tribunal Supremo a afirmar que la publicidad “no constituye un mero requisito formal susceptible de subsanación, sino de un condicionamiento irrenunciable para la legitimidad de la norma”³⁶⁸. Más aún, el citado

³⁶⁷ La STS de 8 de noviembre de 1999, rec. núm. 1348/1995, hizo referencia a la expresión “comenzarán a aplicarse” en los siguientes términos: “se aprecia que la redacción del apartado 1 del art. 107, referido incurre en una grave imperfección terminológica, porque en lugar de utilizar la expresión técnicamente correcta de entrada en vigor utilizó la expresión comenzarán a aplicarse, que puede inducir a confundir la entrada en vigor con la aplicación o eficacia temporal de la norma ya vigente. La sala entiende que la interpretación correcta del art. 107.1 de LBRL es que las Ordenanzas fiscales entran en vigor en el momento de su publicación, salvo que dispusieran una entrada en vigor posterior (*vacatio legis*), pero bajo ningún supuesto prevé o admite la aplicación o eficacia retroactiva de las mismas”.

³⁶⁸ STS de 12 de abril de 2010, rec. núm. 4317/2009.

Tribunal llega a declarar que “la sola omisión del trámite de información pública general la nulidad radical, por defecto formal en el procedimiento de su elaboración”³⁶⁹. Y ello tiene su fundamento en que “el periodo de información pública representa el trámite de audiencia, considerado esencial en la formación de la voluntad de los órganos de la Administración en este tipo de procedimientos, según pone de relieve el art. 105 a) CE”³⁷⁰. Concluyendo en su **Sentencia de 28 de marzo de 2007, número de recurso 1913/2002, siendo ponente Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón**, que:

*"Ineludible es, por lo tanto el cumplimiento conjunto de los dos mecanismos previstos en la Ley (la publicación en el Boletín Oficial y la Exposición en el Tablón de Anuncios) para dar conocimiento y audiencia a los interesados, a los efectos vistos, de las modificaciones de las ordenanzas o disposiciones generales que puedan afectarles; hasta el punto de que, si se omite uno de ellos, como aquí ha ocurrido, limitándose así las garantías de los potenciales contribuyentes, tales modificaciones son nulas y, en consecuencia, ineficaces y carentes de habilitación normativa las liquidaciones tributarias que en ellas se basan"*³⁷¹

³⁶⁹ STS de 6 de junio de 2006, rec. núm. 9049/2003. Esta Sentencia citará otras en idéntico sentido: 23 de julio de 1997, 18 de diciembre de 1997 y 12 de marzo de 1998. Aunque esta información pública no es estrictamente la que deriva del art. 9.3 CE, se ha creído importante traer a colación esta doctrina dada su relevancia y sus efectos jurídicos materiales.

³⁷⁰ STS de 2 de marzo de 2002, rec. núm. 8765/2002.

³⁷¹ Acogiendo esta doctrina se pronuncia también la STS 13 de diciembre de 2012, rec. núm. 2884/2010.

Por todo lo expuesto, a continuación vamos a comprobar la eficacia de este principio jurídico en el control de la Ordenanza Fiscal, cuando su irregularidad invalidante pueda venir de la publicación de la misma.

1.4.1 Infracción del principio de publicidad por omisión de la publicación de la Ordenanza Fiscal en el Boletín Oficial

Un ejemplo de la aplicación de los preceptos transcritos se llevó a cabo en **la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 1996, número de recurso 7007/1993, siendo ponente Excmo. Sr. D. Ricardo Enríquez Sancho**, que confirmó la sentencia recurrida por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz, que anuló el Acuerdo de dicha Corporación de 15 febrero 1989, desestimatorio de las reclamaciones formuladas contra el Acuerdo de 26 septiembre 1986 por el que se aprobaba inicialmente, entre otras, la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por ocupación de terrenos de uso público con mesas y sillas. El TS se pronunció sobre la relevancia de este principio jurídico, amén de la necesidad de dictar un acuerdo definitivo y no sólo desestimatorio de alegaciones. A tal efecto afirmó:

"En el supuesto planteado en este proceso, no sólo no se ha publicado en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Madrid el texto íntegro de la Ordenanza aprobada inicialmente el 26 de septiembre de

*1988, sino que, en rigor, tampoco ha existido un acuerdo definitivo de aprobación de aquélla, pues el de 15 de febrero de 1989 se limita a desestimar las reclamaciones formuladas contra ella, por lo que es acertado el criterio de la sentencia de instancia de **negar al mismo la eficacia inherente a los actos de aprobación definitiva de Ordenanzas municipales.**"*

A tal efecto, y como idea fundamental de este PGD es que "la publicación es condición de su vigencia y ha de reunir tanto sus requisitos formales (publicación en el Diario Oficial señalado, con exclusión de otro medio de divulgación) y materiales (inserción íntegra del texto normativo)"³⁷².

1.4.2 Infracción del principio de publicidad por precipitación de la publicación de la Ordenanza Fiscal en el Boletín Oficial

También un vicio en el procedimiento de publicación o publicidad de una Ordenanza Fiscal puede acarrear consecuencias fatales para la propia norma. Y así, la precipitación en la publicación de la aprobación definitiva del acuerdo de modificación de tres Ordenanzas Fiscales del municipio de Almazán, llevó al **Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León**, sede de Burgos, a anularlos por infracción de las normas referentes a su publicación en boletines. Su **Sentencia de fecha 16 octubre de 2002, dictada en el recurso**

³⁷² Emilio ARAGONÉS BELTRÁN, "Régimen Legal de las Ordenanzas Fiscales Municipales (y II)", *Actualidad Administrativa*, n° 4, 1992, pág. 29.

280/2001, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain Valdemoro, sostuvo que:

*“La cuestión sometida hoy a análisis de la Sala ofrece una meridiana claridad. El art. 17 de **la Ley 39/1988 de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales, obliga a que los acuerdos provisionales adoptados por las Corporaciones Locales para el establecimiento, supresión y ordenación de tributos y para la fijación de los elementos necesarios en orden a la determinación de las respectivas cuotas tributarias, así como las aprobaciones y modificaciones de las correspondientes Ordenanzas Fiscales, sean expuestos en el tablón de anuncios de la Entidad durante treinta días, como mínimo**, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas. Igualmente, las Entidades Locales publicarán, en todo caso, los anuncios de exposición en el Boletín Oficial de la provincia, o, en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial.*

Publicado el acuerdo del Ayuntamiento en Pleno de 10 de noviembre el día 22, y pública de igualmente el acuerdo del Ayuntamiento en Pleno por el que se elevaba a definitivo el acuerdo anterior el día 30 de diciembre de 2000, no cabe sino concluir que no se ha respetado el plazo de treinta días hábiles establecido por el artículo 17 de la Ley 39/1988. Descontados los domingos y festivos (para esta comunidad autónoma el día 6 y 8 de diciembre), el plazo de alegaciones concluía el mismo día 30 diciembre, inclusive. La publicación del acuerdo de aprobación definitiva ese mismo día 30 de

diciembre cercena como poco el plazo legalmente establecido en un día.

Esta circunstancia aboca necesariamente a declarar la nulidad radical del acuerdo impugnado por contravenir lo dispuesto en los artículos 62.2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre de R.J.A.P. y P.A.C., 51.2 de ese mismo texto legal, en el art. 1.2 Cc, en el art. 9 CE...etc.”

Esta práctica de apurar hasta el límite los plazos es denunciada por MARAÑA SÁNCHEZ que propone “sacudirse de la práctica municipal de andar en esta materia siempre al filo, tan arraigada en el subconsciente colectivo municipal, que da por supuesto, que hasta fin de año, no toca hablar del tema de las ordenanzas fiscales”³⁷³.

Volviendo al caso de la Sentencia trascrita, podemos afirmar que el supuesto de autos es el paradigma de la aplicación del principio de publicidad de las normas. Nótese que el Tribunal declara radicalmente nulo el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento por no respetar los plazos de publicación³⁷⁴, dando el mayor rango de protección al derecho de información pública porque la publicación

³⁷³ José Q. MARAÑA SÁNCHEZ, “En clave constitucional: Información pública y entrada en vigor de las ordenanzas fiscales”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº3, 2011, pág. 317 y ss.

³⁷⁴ A este respecto hay que poner de manifiesto que tales plazos han de computarse como días hábiles, no naturales. Todo ello conforme dispones la LRJPAC (SSTS de 2 de febrero de 2005, re. Núm. 1043/2000, 5 de febrero de 2009, rec. núm. 5607/2005 y 8 de mayo de 2009, rec. núm. 6637/2005).

con anterioridad al plazo legal, reduce el derecho de los interesados a "examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas".

En virtud de lo expuesto, se comprueba la importancia de este PGD y su eficacia en el control de las Ordenanzas que no respeten los mandatos derivados del principio de publicidad y su desarrollo normativo. Es evidente que la fuerza con la que los Tribunales sancionan esta infracción es porque coadyuva a la seguridad jurídica y porque deriva directamente de nuestra configuración como Estado de Derecho. Por ello las Corporaciones Locales deberán respetar escrupulosamente los plazos y el deber de publicar la norma como condición *sine qua non* para su validez y correcta entrada en vigor.

1.5 Principio de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales

El presente principio jurídico se expondrá en profundidad dentro del Capítulo V de este trabajo cuando se analice la irretroactividad de sanciones tributarias, por lo que queda amparado por lo mencionado sobre este principio en su apartado correspondiente.

1.6 Principio de seguridad jurídica

Como afirma ALZAGA VILLAAMIL este principio significa “predictibilidad, es decir, que los ciudadanos puedan predecir las consecuencias jurídicas que se derivan de un determinado acto”³⁷⁵. Otros autores prefieren enfocarlo como certeza ordenadora, así, FERREIRO LAPATZA afirma que es “certidumbre jurídica, certeza jurídica del sometido al Derecho respecto a sus obligaciones y derechos y a las consecuencias de su aplicación”³⁷⁶.

La importancia de este principio en el marco de nuestro Ordenamiento jurídico plural, ha llevado al Tribunal Constitucional a afirmar que:

“En especial, lo que acabamos de afirmar puede predicarse de la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos

³⁷⁵ Oscar ALZAGA VILLAAMIL, Ignacio GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ y Jorge RODRÍGUEZ ZAPATA, *Derecho Político Español*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, pág. 237.

³⁷⁶ José Juan FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000, págs. 66 y 67.

*principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad*³⁷⁷

De nuevo comprobamos cómo el máximo intérprete de la Ley Fundamental relaciona un principio general, el de seguridad jurídica, con otros PGD. De forma que la máxima expresión del mismo se da y manifiesta en la ponderada y armoniosa aplicación de otros. Lo cual no implica que la seguridad jurídica no tenga su sustantividad propia, sino que, como sucede con todos los principios jurídicos, forman parte de la estructura principal que soporta el Derecho, y su conexión y coordinada relación es lo que ensambla su armazón normativo.

Por ello, años después, el mismo Tribunal nos incidirá en su Sentencia 235/2000, de 5 de octubre, que:

*“la seguridad jurídica, según constante doctrina de este Tribunal, es 'suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio (SSTC 27/1981, 99/1987, 227/1988 y 150/1990)'" (STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3)*³⁷⁸

Si bien hay que tener en cuenta también que esta seguridad jurídica “no ampara la necesidad de preservar indefinidamente el

³⁷⁷ STC 27/1981, de 20 de julio.

³⁷⁸ En idéntico sentido, STC 27/1981, de 20 de julio.

régimen jurídico que se establece en un momento histórico dado en relación con derechos o situaciones determinadas³⁷⁹, pues ello conduciría a la “petrificación de unas determinadas situaciones jurídicas, lo que es absolutamente insostenible”³⁸⁰.

La importancia de este PGD llevó al CONSEJO DE ESTADO³⁸¹, en su Memoria de 1992, a realizar un pronunciamiento sobre este principio dada la creciente producción normativa³⁸². Según el supremo órgano consultivo del Gobierno "la Constitución -dice su artículo 9.3- garantiza la seguridad jurídica, uno de cuyos aspectos fundamentales es el de que todos, tanto los Poderes Públicos como los ciudadanos, sepan a qué atenerse; lo cual supone, por un lado, un conocimiento

³⁷⁹ STC 227/1988, de 29 de noviembre.

³⁸⁰ *Ibidem*.

³⁸¹ De conformidad con la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, éste es el supremo órgano consultivo del Gobierno (art. 1.1) y vela por la observancia de la Constitución y del resto del Ordenamiento jurídico (art. 2.1).

³⁸² Denunciaba el Consejo de Estado este fenómeno con la expresión gráfica de "legislación motorizada" que "se da especialmente en el campo del Derecho Administrativo, mudable y contingente por naturaleza; y alcanza su punto álgido en materia fiscal" (Consejo de Estado, *Memoria de año 1992*, Madrid, 1993, pág. 111). En su memoria, el Consejo pone de manifiesto las normas publicadas en el BOE durante 1991, concretamente fueron 9.498, entre Leyes y Decretos. Además de esta la legislación estatal, hay que considerar las normas autonómicas que, para dicho ejercicio, fueron 5.006. También hay que tener en cuentas las Ordenanzas Locales y resto de normativa dictadas de entidades públicas con dicha atribución. Por último, y no menos importante, hay que considerar las Directivas y Reglamentos comunitarios. En definitiva, un Estado de Derecho que produce más de 14.400 normas al año, difícilmente puede alardear de seguridad jurídica.

cierto de las Leyes vigentes, y por otro una cierta estabilidad de las normas y de las situaciones que en ellas se definen. Estas dos circunstancias -certeza y estabilidad de las normas- son muy importantes en un Estado de Derecho"³⁸³.

1.6.1 Infracción del principio de seguridad jurídica por falta de certeza en la Ordenanza Fiscal

La certeza y seguridad en el Derecho es el motivo que lleva a la siguiente sentencia a declarar nulo un precepto de la Ordenanza por cuanto no utiliza criterios de delimitación más previsibles y objetivos, y, por lo tanto, su redacción resultaba imprecisa. Nos referimos a la **Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2010, número de recurso 75/2006, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Antonio Martí García**, que afirmó:

*“si bien es cierto que **esta Sala**, como acabamos de exponer, **ha reconocido la legitimidad del señalamiento por los Municipios, en el ámbito de sus competencias, de límites o condiciones complementarios a las medidas de protección establecidas en el Real Decreto 1066/2001, también lo es que, en diversas sentencias (baste con citar la de 10 de enero de 2007, rec. 4051/2004) hemos resaltado el casuismo con que debe observarse el ejercicio de las competencias municipales que afectan al campo de las telecomunicaciones. Y, en particular, hemos matizado en la Sentencia de 11 de mayo de***

³⁸³ Consejo de Estado, *Memoria de año 1992*, Madrid, 1993, pág. 110.

2006, rec. 9045/2003, la necesidad de expurgar el Ordenamiento Jurídico de aquellos preceptos que supongan inseguridad jurídica o atribuyan una facultad omnímoda a los Ayuntamientos.

*Y esto último es lo que acontece, en el caso de autos, con la referencia que hace el art. 10.2 de la Ordenanza de Silla a la fijación de determinados límites máximos de densidad de potencia en "cualquier zona de posible ocupación por parte de una misma persona durante un período de tiempo igual o superior a 6 horas". Este grupo de zonas especialmente protegidas **incluye un fuerte elemento de incertidumbre jurídica**, y podría degenerar en una aplicación arbitraria de la norma, al fijarse en relación con elementos de difícil previsibilidad para las operadoras, pues ni parece que éstas estén en condiciones de adivinar en qué lugares del municipio puede producirse una ocupación superior a seis horas al día ni mucho menos, si inopinadamente pudieran llegar a realizar dicha previsión, de afinar al punto de determinar que tal ocupación se haga además y precisamente por la misma persona. Pudiendo haberse obtenido la misma finalidad que se pretendiera mediante la incorporación de dicha alusión a la Ordenanza, utilizando criterios de delimitación más previsible y objetiva, si es que no se ha conseguido ya mediante la fijación de límites de emisión electromagnética más estrictos en los centros residenciales.*

Razón que, en línea con lo indicado con respecto a un supuesto similar en la sentenciad de 15 de junio pasado, rec. 3220/2007, nos lleva a estimar

parcialmente el recurso de casación, en lo que se refiere a la anulación del mencionado inciso”

En el campo de las Ordenanzas Fiscales, su contenido se ajustará más a este principio en cuanto más clara y precisa sea la redacción de sus preceptos, y despliegue más certeza y estabilidad en las obligaciones y derechos tributarios que establezca³⁸⁴. Por el contrario, no respetarán esta certeza jurídica los conceptos oscuros o contradictorios que pueda recoger el texto de dicha norma, así como evitar complicados juegos de remisiones entre normas³⁸⁵.

1.6.2 Infracción del principio de seguridad jurídica por utilización de conceptos jurídicos indeterminados en la Ordenanza Fiscal

Resulta de nuevo la aplicación de este principio cuando nos encontramos ante conceptos jurídicos indeterminados. La **Sentencia**

³⁸⁴ Estas dos circunstancias, certeza y estabilidad, son el marco del principio de seguridad jurídica de nuestro Estado de Derecho, pues, como ya afirmaba Pomponio al pueblo romano, "sine lege certa, sine iure certo" (D.2.1.1.2).

³⁸⁵ La STC 46/1990, de 15 de marzo, declaró la inconstitucionalidad de parte de la Ley del Parlamento de Canarias 14/1987, de 29 de diciembre, porque la seguridad jurídica del artículo 9.3 implica “promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no, como en el caso ocurre, provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable”. En idéntico sentido STC 146/1993, de 29 de abril.

del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2010, número de recurso 75/2006, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Antonio Martí García, se pronunció en estos términos al respecto:

"El motivo cuarto, sobre la base del principio constitucional de seguridad jurídica, lamenta la utilización de diversos conceptos jurídicos indeterminados en la Ordenanza Municipal de referencia... se refiere de un modo concreto en el recurso de casación a la referencia, en el apartado 4.3 del Anexo, a la inaplicación de las condiciones a que se somete la instalación de recintos contenedores de equipos auxiliares a los "edificios ubicados en zonas emblemáticas del municipio".

Sin embargo, y según hemos apuntado con anterioridad, esta apreciación de carácter general no es impeditiva de la necesidad de expurgar el Ordenamiento jurídico de aquellos conceptos jurídicos indeterminados que, por su grado de indefinición, generen incertidumbre en el destinatario de la norma, al no ser previsible la interpretación que haya de hacerse de la norma a aplicar. Tal es el caso del inciso que se recurre, pues no se ofrecen elementos que puedan permitir discernir cuándo una zona del término municipal debe ser considerada emblemática, y la aplicación de la norma queda al socaire de un marcado subjetivismo.

Cuando, por otra parte, estaba al alcance de la Entidad Local emisora de la norma remitir a circunstancias que hubieran permitido encajar el supuesto de hecho a que parece querer referirse la mención que se anula...

A falta de dicha concreción, tenemos que estimar el cuarto motivo de casación, en lo que se refiere a la referencia a los "edificios ubicados en zonas emblemáticas del municipio" en el punto 4.3 del Anexo."

1.6.3 Infracción del principio de seguridad jurídica por omisión de la Ordenanza Fiscal

También es interesante plantear la posible infracción de este principio en la inactividad del Municipio cuando no desarrolla Ordenanzas que son necesarias para la puesta en marcha de servicios municipales que deben prestarse obligatoriamente. Así, y en palabras de GÓMEZ PUENTE, “no debe resultar embarazoso, pues, que los tribunales, de acuerdo con las reglas ordinariamente empleadas para delimitar y reducir la discrecionalidad, puedan declarar la ilegalidad de la omisión reglamentaria por no responder ésta a los fines y principios ordinamentales a los que incluso la discrecionalidad se halla subordinada”³⁸⁶. Y por todo ello no es de extrañar que, existiendo certeza jurídica en la obligación de prestar ciertos servicios públicos de competencia municipal, conforme establece la LBRL en su artículo 18.1.g), los vecinos puedan:

“Exigir la prestación y, en su caso, el establecimiento del correspondiente servicio público, en el supuesto de constituir una competencia municipal propia de carácter obligatorio”

³⁸⁶ Marcos GÓMEZ PUENTES, *La Inactividad de la Administración*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 325.

En lo que a la aplicación de esta vertiente del principio jurídico resulta a las Ordenanzas Fiscales, debemos atender a los supuestos en que el Ayuntamiento pretenda aplicar una situación jurídica concreta y prevista en una Ordenanza, en un momento temporal donde la misma no había entrado en vigor, o simplemente no existía. Tal es el caso que conoce nuestro **Alto Tribunal en la Sentencia de 27 de marzo de 2002, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó**, dictada en unificación de doctrina por virtud de la cual, el Tribunal Supremo establecía que:

*“no puede admitirse una interpretación del referido artículo 107.1 como si contuviera una habilitación permanente e indiferenciada para que cualquiera Corporación pueda dotar de la retroactividad que quiera a cualquier Ordenanza Fiscal, pues, en tal caso, desaparecería **la seguridad jurídica que supone para los contribuyentes conocer previamente -por medio de la aprobación y publicación definitivas de tal norma reglamentaria- cuáles son las normas -y con qué alcance- van a gravar sus bienes, antes de que el gravamen mismo se haga efectivo (por lo que el sacrificio de esta garantía es tal que sólo el Legislador, y no los poderes tributarios subordinados, puede exigirlo en un caso concreto y para un ejercicio determinado)**”*

Más reprochable es el caso que sucede cuando se pretende extender la aplicación de la Ordenanza Fiscal a tributos que ya se han devengado y, por lo tanto, su determinación se ha realizado previamente a la publicación de la nueva Ordenanza, es decir, la

Corporación Local aplica una norma cuando la misma no existía en el mundo jurídico. Este supuesto fue resuelto por **la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011, número de recurso 2884/2010, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo**, que sostuvo sobre este extremo lo siguiente:

*“En definitiva, ha de entenderse que **el devengo del IBI y el inicio del periodo impositivo correspondiente a 2008 se produjo y era el 1 de enero del mismo año, y que, por tanto el nacimiento de las correspondientes obligaciones tributarias y el momento para la determinación de la normativa aplicable se produjo en dicha fecha**, con anterioridad a la publicación de la modificación de la Ordenanza Fiscal del Impuesto, que era requisito ineludible para la entrada en vigor de la nueva normativa, que incorporaba.*

*...habiéndose devengado el impuesto el primer día del periodo impositivo, **la aplicación de la modificación, cuya entrada en vigor se produce inmediatamente después, supondría afectar y alterar deudas tributarias ya surgidas y existentes al amparo de la norma anterior, esto es, a situaciones jurídicas consolidadas**”*

También la seguridad jurídica actuará como garante ante la impugnación de una Ordenanza Fiscal en cuanto, de estimarse su ilegalidad, el vicio a declarar por el Tribunal y sus consecuencias jurídicas serán las de Nulidad radical o de pleno derecho, es decir, su eliminación por el Tribunal, determinará su desaparición total del

Ordenamiento jurídico. A tal efecto se pronunció el **Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León con sede en Burgos en la Sentencia de fecha 16 de febrero de 2002, número de recurso 280/2001, siendo ponente Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Zatarain Valdemoro**, cuando afirmó que,

“Las disposiciones generales (Reglamentos) y una Ordenanza Fiscal lo es, no son susceptibles de anulabilidad sino de nulidad radical. En modo alguno cabe aplicar el régimen jurídico establecido en los artículos 63 y 62.1 de la Ley 30/92 (y sin perder de vista el artículo 153 de la L.G.T. (STS 3ª sec. 2ª de 08-07-2000, rec. 1213/1995). La validez de un Reglamento no puede quedar supeditada, en caso de prosperar su impugnación a los efectos entre esas partes, el principio de Seguridad Jurídica lo impide”

1.6.4 Principio de la confianza legítima, la buena fe y la doctrina de los actos propios

Dentro de la certeza y estabilidad de las normas, existe también un principio general del Derecho que extiende estos efectos a la actividad de la Administración. Nos referimos al principio de confianza legítima.

Este PGD tuvo su entrada en el Ordenamiento jurídico española través del artículo 3.1 LRJPAC que establecía que las Administraciones:

“deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”

Como reconoce LORENZO DE MEMBIELA, “el fundamento del principio de confianza legítima radica en la exigencia de la más elemental seguridad jurídica, que deriva, a su vez, de la existencia del Estado de Derecho”³⁸⁷. También hará hincapié este autor en la relación de este principio con el de buena fe y la prohibición de ir contra los propios actos³⁸⁸.

La confianza legítima ha sido un principio general de Derecho citado desde sus principios por el TJCE³⁸⁹. El citado Tribunal indica que éste se impone a cualquier autoridad que aplique Derecho comunitario y afecta a todos los países de la Unión frente a la actuación de la Administración pública, de cualquier Administración pública³⁹⁰.

³⁸⁷ Juan B. LORENZO DE MEMBIELA, "El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración Pública", *Revista Administración Pública*, nº 171, Madrid, 2006, pág. 252.

³⁸⁸ Este principio tiene también su cita en latín “*venire contra factum proprium non valet*”, el cual viene a expresar la inadmisibilidad jurídica de una conducta que se manifiesta en flagrante contradicción con las mismas que se realizaron con anterioridad.

³⁸⁹ SSTJCE 111/1963, 1965; C-41/74, 1974; C-152/84, 1986; 316/86, 1988; C-316/93, 1994; y C-376/2002, 2005, entre otras.

³⁹⁰ Juan B. LORENZO DE MEMBIELA, "El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración Pública", *cit.*, pág. 251.

También nuestro TS se ha pronunciado sobre la importancia y eficacia de este principio en reiteradas ocasiones. A tal efecto, sirva la Sentencia de 6 de octubre de 2005, recurso número 31/2003, que citando otras resoluciones del mismo Tribunal afirma del principio de confianza legítima que:

*“Se trata, por tanto, de un principio de raigambre en nuestra jurisprudencia pues en la sentencia de esta Sala de 17 de junio de 2003 (reiterando jurisprudencia anterior, sentencias del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 1999, 13 de julio de 1999 y 24 de julio de 1999, de nuevo citada en fecha reciente 27 de abril de 2005) se afirmaba que "El principio de protección a **la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro Ordenamiento, de la seguridad jurídica** y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones”*

Pero es que el Alto Tribunal va más allá de la instrucción sobre la improcedencia de ir contra la razonable estabilidad como consecuencia de las decisiones previas de la Administración, sino que, además,

“La virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento”

Por lo que la Administración debe respetar sus decisiones anteriores, máxime si la reiteración de la misma ha causado un estado de confianza y buena fe en el Administrado³⁹¹. Pudiendo modificar dicho proceder o decisión administrativa pero con conocimiento anticipado, o medidas transitorias o correctoras para que los administrados puedan acomodar su conducta a la nueva situación jurídica³⁹². Y ello porque, como reconoce el propio TS, aun en el caso de conflicto entre el principio de legalidad administrativa y la seguridad jurídica,

“El conflicto que se suscita en orden a la prevalencia de los principios de «legalidad» y de «seguridad jurídica», ambos garantizados por el

³⁹¹ Sin duda un espléndido trabajo sobre el principio de buena fe: Jesús GONZÁLEZ PÉREZ, *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, Civitas Ediciones, Madrid, 2004.

³⁹² La propia Exposición de motivos de la Ley 4/1999, de modificación de la LRJPAC, establecía “la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente”.

*art. 9.º3 de la CE , en relación con la conformidad a derecho y efectos de los actos formalmente producidos por la Administración pública, **tiene primacía aquel último -seguridad jurídica-, cuando concurre la circunstancia propia de otro que, aunque no extraño a la bona fides que informa a nuestro Ordenamiento jurídico, ha sido acuñado por reiteradas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, de la que España forma parte, y también asumido por la jurisprudencia de esta Sala que ahora enjuicia en numerosas Sentencias de las que son una muestra las de 28 de febrero de 1989 y 1 de febrero de 1990 , entre otras; que consiste en el denominado «principio de protección a la confianza legítima» al que tiene derecho todo el ciudadano en sus relaciones con la Administración***³⁹³

Esta confianza legítima, por último, también tendrá como apoyo la doctrina de los actos propios pues, como afirma nuestro TC “la doctrina de los actos propios o regla que decreta la imposibilidad de *venire contra factum proprium*, en cuanto que significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad, generalmente de carácter tácito, al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio y que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento”³⁹⁴.

³⁹³ STS 1 de marzo de 1991, recurso número 2253/1988.

³⁹⁴ STC 198/1988, de 24 de octubre.

A continuación se hace referencia a una situación donde el Tribunal llegó a anular una liquidación por ICIO sobre la base de la buena fe de la entidad interesada. Es de advertir que la sentencia llega a declarar que este principio otorgó un derecho "a no abonar el impuesto" porque el pliego de las condiciones de la concesión introducía esta especie de exención. A tal efecto, **la Sentencia 869/2006 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, número de recurso 402/2006, siendo ponente Ilmo. Sr. D. Francisco Javier Pardo Muñoz, declaró que:**

*"debemos entender que en los Pliegos de la condiciones de la concesión, cuya eventual oscuridad no puede perjudicar a quien no es causante de la misma, **se incluyó un derecho del concesionario a no abonar el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuya expectativa de buena fe, sin duda avalada por la ulterior interpretación que del clausulado hizo la propia Comisión de Contratación y Bienes en su dictamen no vinculante –pero expresivo a los efectos que aquí nos ocupan– de 2 de marzo de 2005, posterior, por tanto, a la sentencia apelada, conformó la propuesta económico-financiera de la actora determinante a su vez de la adjudicación a su favor de la concesión, derecho que la Sala ahora tiene que reconocer mediante el mecanismo de la compensación o devolución, en la forma que el Ayuntamiento estime conveniente"***

Concediendo la Sala esta suerte de derecho al no pago del ICIO por cuanto el principio de buena fe y la confianza legítima de la entidad en el pliego de la licitación obliga al Ayuntamiento a respetar sus propias ofertas públicas y, por lo tanto, le vincula jurídicamente. No en vano, el Tribunal llega a valorar esta situación y concluye que no cabe oponer:

"la reserva legal en cuanto a la configuración de los tributos, y es que, en realidad, no se discute ahora sobre una eventual modificación extralegal por parte del Ayuntamiento de una Ordenanza Fiscal, sino si concurre o no el equilibrio financiero contemplado por el clausulado de la concesión y que la Corporación está obligado a mantener «ex» artículo 127.2º del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales"³⁹⁵.

1.7 Principio de interdicción de la arbitrariedad

Este principio es un claro mandato constitucional a los Poderes Públicos. La arbitrariedad siempre ha ido cogida de la mano de lo carente de razón o de la inexistencia de Estado de Derecho. En cuanto a lo primero, podemos traer a colación la opinión de

³⁹⁵ El Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicio de las Corporaciones Locales, hace referencia, efectivamente, al deber de equilibrio financiero que debe mantener la corporación concedente. Por ello, el Tribunal realiza un equilibrio para hacer respetar la buena fe y confianza legítima del administrado y el derecho al cobro del ICIO de la Administración, reconduciendo la situación de forma que esta *"oferta de exención del pago de determinados gravámenes debe en todo caso ser interpretada como una subvención que la concesión puede otorgar, y de hecho quiso otorgar, «ex» artículo 115.7ª del mismo Reglamento"* (FJ 4º, *in fine*, de la citada Sentencia).

MONTESQUIEU según el cual, “la Ley, en general, es la razón humana en cuanto gobierna todos los pueblos de la tierra; las Leyes políticas y civiles de cada nación no deben ser más que los casos particulares a los que se aplica la razón humana”³⁹⁶, lo que implica que, todo gobernante, debe de dar razón a sus normas.

Esta razón es lo que diferencia la discrecionalidad de la arbitrariedad pues, como indica T. R. FERNÁNDEZ, “discrecionalidad no es arbitrariedad... son, más bien, como subraya la *Sentencia de 21 de noviembre de 1985*, -conceptos antagónicos-, que, en palabras de la *Sentencia de 13 de julio de 1984*, -nunca es permitido confundir, pues aquello (lo discrecional) se halla o debe hallarse cubierto por motivaciones suficientes, discutibles o no, pero consideraciones en todo caso y no meramente de una calidad que lo haga inatacable, mientras que lo segundo (lo arbitrario), o no tiene motivación respetable, sino, pura y simplemente, la conocida *sit pro ratione voluntas* o la que ofrece lo es tal que escudriñando su entrada, denota, a poco esfuerzo de contrastación, su carácter realmente indefinible y su inautenticidad”³⁹⁷.

Termina, el último autor citado, con la jurisprudencia que afirma que “lo no motivado es ya, por este solo hecho, arbitrario,

³⁹⁶ MONTESQUIEU, *Del espíritu de las Leyes*, Tecnos, Madrid, 1987, pág. 10.

³⁹⁷ Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *De la arbitrariedad de la Administración*, Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 81 y 82.

como con todo acierto concluyen las *Sentencias de 30 de junio de 1982, 15 de octubre y 29 de noviembre de 1985*, entre otras³⁹⁸.

Por lo que respecta a la inexistencia de Estado de Derecho antes referida, entendemos con David BLANQUER que “la calificación de determinadas conductas como arbitrarias sólo es posible en el marco del Estado de Derecho; en el seno de la soberanía Poder absoluto e ilimitado no es imaginable hablar de capricho o arbitrariedad porque son juicios fuera del contexto político; el rasgo que quiero poner de manifiesto lo explica con brillantez Rudolf VON IHERING: el ciego de nacimiento no puede concebir la sombra; el que ignora el derecho no puede conocer la arbitrariedad. El conocimiento de la arbitrariedad implica el conocimiento del derecho”³⁹⁹.

Conviene traer a colación que nos encontramos ante la constitucionalización de un principio jurídico que fue desarrollado ampliamente en una monografía por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA⁴⁰⁰ y que, como reconoce numerosa doctrina, este autor puede ostentar honorablemente que una Constitución recoja literalmente su trabajo intelectual. Si bien, los frutos derivados de la

³⁹⁸ *Ibidem*.

³⁹⁹ David BLANQUER, *El control de los Reglamentos arbitrarios*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 24.

⁴⁰⁰ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, “La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria”, *Revista de Administración Pública*, nº 30, 1959, págs. 131 y ss. Reeditado en *La lucha contra las inmunidades del Poder*, Civitas, Madrid, 1979.

aplicación de este PGD no sólo se extienden a la potestad reglamentaria (como facultad del Poder Ejecutivo), también despliegan su eficacia a la producción normativa del Poder Ejecutivo, y, tal y como reconoció el TC⁴⁰¹, puede dar entrada al recurso de amparo contra una Sentencia del Poder judicial como consecuencia de violar la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

Un ejemplo de la aplicación de este principio por los Tribunales de lo contencioso-administrativo es la **Sentencia número 950/2008, de 26 de septiembre, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recurso 1417/2006, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Miguel Ángel Olarte Madero**, que resuelve un recurso contra las Ordenanzas Fiscales, concretamente la tasa de basuras que declara nula con la siguiente fundamentación:

*“En el supuesto enjuiciado, no existe la memoria económico financiera, solo un estudio económico obrante a los folios 1 a 18 del expediente administrativo... **sin motivación ni razonamiento alguno sobre los mismos, indicando los conceptos o partidas a que corresponden, y como rendimientos del servicio un total de 681.559,63 euros.***

...

⁴⁰¹ La STC 184/19925, de 16 de noviembre, se pronunció en los siguientes términos: "una aplicación de la legalidad que sea arbitraria, manifiestamente irrazonada o irrazonable no puede considerarse fundada en Derecho y lesiona, por ello, el derecho a la tutela judicial". En parecidos términos SSTC 23/1987, 100/1987, 24/1990 y 25/1990.

*El Estudio que estamos analizando carece de estos datos. Por las razones apuntadas, **la Sala considera que el Ayuntamiento no ha justificado debidamente el importe de la Tasa por Licencia municipal de apertura de establecimientos que constituye la principal, sino la única garantía de los contribuyentes, ante la posible arbitrariedad de los Ayuntamiento y consecuente indefensión de los contribuyentes.***

Por tanto, los criterios o límites señalados en la Ley (aquí, art. 24.2 TRLHL) han de ser idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de los factores técnicos (art. 25 TRLHL) se transforme en actuación libre o no sometida a límite.

Precisamente, sólo cabrá entender como constitucionalmente idóneos los criterios y límites que contiene el art. 24.2 TRLHL si es posible, a través del análisis del informe técnico-jurídico, constatar jurisdiccionalmente que no existe ninguna actuación municipal libre o no sometida a límite y que no se ha infringido el principio de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos (art. 9.3 de la Constitución)"

Esta doctrina del Tribunal Superior de la Comunidad Valenciana está en sintonía con el razonamiento *obiter dicta* que anteriormente había hecho el Tribunal Supremo⁴⁰² cuando presentó el

control jurisdiccional de la discrecionalidad de la Administración sobre la base de:

- a) En primer lugar, a través del control de los hechos determinantes que en su existencia y características escapan a toda discrecionalidad: los hechos son tal como la realidad los exterioriza. No le es dado a la Administración inventarlos o desfigurarlos, aunque tenga facultades discrecionales para su valoración.

- b) Y, en segundo lugar, mediante la contemplación o enjuiciamiento de la actividad discrecional a la luz de los principios generales del Derecho que son “la atmósfera en que se desarrolla la vida jurídica, el oxígeno que respiran las normas”. Tales principios - art. 1.4 del título preliminar del Código Civil - informan todo el Ordenamiento jurídico y por tanto también la norma habilitante que atribuye la potestad discrecional de donde deriva que la actuación de esta potestad ha de ajustarse a las exigencias de aquéllos -la Administración no está sometida solo a la Ley, sino también al Derecho, art. 103.1 de la Constitución.

⁴⁰² STS de 8 de junio de 1992, siendo ponente Excmo. Sr. D. Francisco Javier Delgado Barrio, reiterada posteriormente, entre otras, por la STS del 9 de febrero de 1994.

También el **TS** tuvo oportunidad de pronunciarse en su **Sentencia de 8 de marzo de 2002, número de recurso 8793/1996, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada**. En este supuesto la Sala reconoció que el Ayuntamiento “*no ha justificado debidamente el importe de la Tasa por Licencia municipal de apertura de establecimientos que constituye la principal, sino la única garantía de los contribuyentes, ante la posible arbitrariedad de los Ayuntamiento y consecuente indefensión de los contribuyentes*”⁴⁰³ pues, como interpreta ORENA DOMÍNGUEZ, además de “la importancia de la motivación en aras al principio de tutela judicial efectiva desde el punto de vista de defensa del particular, también es posible contemplar su importancia desde el punto de vista de los Tribunales, pues para que éstos puedan enjuiciar en un caso con todas las garantías deben partir de la motivación que la Administración empleó a la hora de dictar el acto que ha sido recurrido”⁴⁰⁴.

⁴⁰³ Esta Sentencia ha sido citada posteriormente en innumerables resoluciones judiciales como fundamento de nulidad de Ordenanzas Fiscales como, por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Valenciana número 325/2011, de fecha 23 de marzo de 2011, número de recurso 1006/2008, por virtud de la cual se declararon contrarias a Derecho las Ordenanzas de la Tasa de Alcantarillado y Precio del Servicio de abastecimiento de agua potable, aprobadas por el Ayuntamiento de San Fulgencio. Igual suerte corrió la Ordenanza Fiscal reguladora de la Tasa por aparcamiento en el Parking de la Plaza de la Constitución del municipio de Guardamar de Segura, que fue anulada por la Sentencia número 1444/2008, de fecha 19 de diciembre de 2008, dictada por el mismo Tribunal, en el recurso número 2478/2007.

⁴⁰⁴ Aitor ORENA DOMÍNGUEZ, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e inicio de Actuaciones Inspectoras*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 30 (en referencia a Joaquín ÁLVAREZ MARTÍNEZ, *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Barcelona, 1999, págs. 64 y 65).

Nos encontramos ante un claro ejemplo de lo que la doctrina denomina arbitrariedad normativa –que es la producida en la elaboración de las normas jurídicas-, a diferencia de la arbitrariedad aplicada –que es aquella que se produce como consecuencia de un comportamiento irregular de la Administración en la aplicación del Derecho-⁴⁰⁵. En general podemos decir, junto con T. R. FERNÁNDEZ que “si la prohibición constitucional de arbitrariedad que formula el artículo 9.3, *in fine*, de la Norma Fundamental tiene algún significado, y es innegable que lo tiene, ese significado no es otro que el de expulsar de nuestro sistema jurídico-político cualquier expresión de poder público que no cuente con el fundamento adicional de la razón, esto es, cuyo único apoyo sea la mera voluntad y la fuerza o la autoridad formal de quien lo ejerza”⁴⁰⁶.

En conclusión, el principio de interdicción de la arbitrariedad nos indica que “a diferencia de los sujetos particulares, que pueden actuar libremente dentro del amplio marco que les fija el Ordenamiento, los Poderes Públicos sólo pueden actuar en beneficio del interés público, cada uno en el ámbito de su propia competencia, de acuerdo con los procedimientos que la Ley marca y con respeto a los principios y valores constitucionales y legales. Pues bien, la

⁴⁰⁵ Fernando SAINZ DE BUJANDA, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 298 y ss.

⁴⁰⁶ Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Del arbitrio y de la arbitrariedad judicial*, Iustel, Madrid, 2005, pág. 120.

arbitrariedad estará determinada por la gravedad del quebrantamiento de alguno de dichos parámetros, como la ausencia de interés público que justifique la actuación, la omisión del procedimiento legalmente establecido o la infracción grave de alguno de los principios y valores constitucionales⁴⁰⁷.

1.7.1 Motivación, juicio de racionalidad y juicio razonabilidad

Llegados a este punto conviene traer a colación los tres tipos de arbitrariedad que propone TARDÍO PATO⁴⁰⁸ y que recogen los supuestos que pueden ser reconocidos por los Tribunales cuando juzgan una actuación de los Poderes Públicos. A saber:

- a) No existe ninguna motivación:

Como afirma el TC en su Sentencia 165/1993 “la exigencia de motivación suficiente es, sobre todo, una garantía esencial del justiciable mediante la cual se puede comprobar que la resolución dada el caso es consecuencia de una exigencia racional del Ordenamiento y no el fruto de la arbitrariedad⁴⁰⁹”.

⁴⁰⁷ Luis LÓPEZ GUERRA y otros autores, *Derecho Constitucional*, Vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 72.

⁴⁰⁸ José Antonio TARDÍO PATO, *Los principios generales del Derecho*, Bosch, Madrid, 2011, págs. 314 y ss.

⁴⁰⁹ En idéntico sentido SSTC 75/1988, 199/1991, 34/1992 y 49/1992.

Dicho de otra manera “la facultad legalmente atribuida a un órgano judicial para que adopte con carácter discrecional una decisión en un sentido o en otro no constituye por sí misma justificación suficiente de la decisión finalmente adoptada sino que, por el contrario, el ejercicio de dicha facultad viene condicionado estrechamente a la exigencia de que tal resolución esté motivada, pues sólo así puede procederse a un control posterior de la misma en evitación de toda posible arbitrariedad que, por lo demás, vendría prohibida por el art. 9.3 de la Constitución”⁴¹⁰

En definitiva, y como se ha expuesto anteriormente, la exteriorización de la fundamentación (motivación) constituye el instrumento que permite discernir entre discrecionalidad y arbitrariedad⁴¹¹.

Esta fundamentación debida es amparada por REVUELTA PÉREZ, citando a MUÑOZ MACHADO, al existir "una exigencia general de incorporar documentación al expediente de elaboración de las ordenanzas, como el

⁴¹⁰ STC 225/92, de 14 de diciembre.

⁴¹¹ Participamos con Eva M^a GIL CRUZ que "la motivación se configura como un deber esencial que deben respetar y cumplir los órganos administrativos en general y los tributarios en especial", *La Motivación de los Actos Tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 67.

informe sobre necesidad y oportunidad de la ordenanza o la memoria económica. Esta exigencia deriva, según el autor, del principio general de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) tal y como ha sido interpretado por el TC, que exige que cualquier norma responda a criterios de razonabilidad y racionalidad y que esté debidamente motivada"⁴¹².

b) Cuando existiendo motivación, no sea respetable o considerable⁴¹³ porque:

b.1) No supera el juicio de racionalidad:

Este caso puede darse por falta de adecuación del acto o norma con la realidad de los hechos, o por incoherencia interna del acto o norma (por contradicciones; errores; dejar de considerar factores jurídicamente relevantes; o considerar los que no cumplen tal condición)⁴¹⁴.

⁴¹² Inmaculada REVUELTA PÉREZ, "La unidad de mercado como límite a las ordenanzas locales", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 146, 2010, págs. 325 a 357.

⁴¹³ En palabras del Tribunal Supremo "denota, a poco esfuerzo de contrastación su carácter de realmente indefendible" (STS 13 de julio de 1984, RJ 1984/4673, FJ 13º).

⁴¹⁴ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 490 y ss.

b.2) No supera el juicio de razonabilidad:

En este caso no existe adecuación a la finalidad marcada por la norma y la ausencia de proporcionalidad, según el estándar de conducta correspondiente a una persona sensata⁴¹⁵. También no superará este juicio la existencia de discriminación no justificada, la cual, además de atentar contra el principio de igualdad, será asimismo arbitraria. Este juicio opera de complemento al de racionalidad pues sólo se realizará si supera éste previamente.

En definitiva, cuando la justificación de la Ordenanza Fiscal no sea racional ni razonable, nos encontraremos ante un claro ejemplo de arbitrariedad controlable por la jurisdicción contencioso-administrativa. Como se señala T.R. FERNÁNDEZ en relación al Poder Legislativo “repugna a la razón pasar por alto las leyes de la lógica, que están más allá, como es obvio del poder de disposición de Legislador alguno o aceptar como buenas medidas legales que desnudan un santo para vestir otro, sacrificando valores que la Constitución protege en beneficio de otros del mismo o superior rango sin más razón que la que resulta en una determinada coyuntura de

⁴¹⁵ *Ibíd.*

la aritmética parlamentaria⁴¹⁶, condena ésta que sería trasladable sin matices al Pleno de la Corporación cuando, en su caso, aprobase acuerdos de imposición tributaria que no suportasen un juicio lógico de racionalidad y razonabilidad.

1.7.2 Falta de motivación de la Ordenanza Fiscal

Hemos visto la necesidad de motivación de los actos de las Administraciones y, concretamente, de los acuerdos que se dicten en virtud de potestades discrecionales⁴¹⁷, pues esta actividad "comporta un elemento substancialmente diferente: la inclusión en el proceso aplicativo de la Ley de una estimación subjetiva de la propia Administración con la que se concreta el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular con la que se

⁴¹⁶ Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *De la arbitrariedad del Legislador*, Civitas, Madrid, 1998, pág.38.

⁴¹⁷ Es de advertir que la LRJPAC dedica un precepto específicamente a esta obligación. Concretamente el art. 54 que se denomina "motivación", es su apartado f), hace mención a los acuerdos que "se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa". El ejercicio de potestades regladas reduce la actividad de la Administración a la comprobación del supuesto de hecho y aplicar lo que la Ley determina, obviando cualquier actuar subjetivo. Ciertamente el art. 6 LGT indica que la potestad reglamentaria tributaria es reglada. Sin embargo, esta potestad, en el ámbito local, está plagada de habilitaciones y facultades de disposición de las Entidades Locales que, si bien deben respetar escrupulosamente la reserva de Ley, en un justo equilibrio con el principio de autonomía y suficiencia financiera, tendrán cierto margen de maniobra en la determinación de sus tributos propios.

completa el cuadro legal que condiciona el ejercicio de la potestad o su contenido particular"⁴¹⁸. Y esta estimación debe poner de manifiesto su razón de ser y contener una causa, motivo y fin legítimo que permita "conocer los hechos y razones jurídicas que impulsan el actuar de quien emana"⁴¹⁹.

En palabras de la **Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28 de mayo de 2008, número de recuso 5082/2002, siendo ponente Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó,**

"la motivación en la Ordenanza Fiscal correspondiente ha de ser lo suficientemente expresiva como para permitir deducir, con claridad, cuáles hayan sido esos criterios.

Es preciso, sobre todo en la motivación -memoria o exposiciones- que debe preceder a las Ordenanzas correspondientes, o en la de los actos que afectan, o pueden afectar, a derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados, **explicitar las razones o criterios a los que respondan las soluciones concretas adoptadas.**

Por consiguiente los índices de situación han de ser fijados por los **Ayuntamientos de manera motivada, racionalmente referidos a**

⁴¹⁸ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit. pág. 463.

⁴¹⁹ STS de 9 de marzo de 1998, número de recurso 4055/1999 (RJ 1998,2294).

***critérios de justicia fiscal** y expresados de manera entendible para los contribuyentes, que pueden impugnarlos, correspondiendo a los Tribunales el control y, en su caso, rectificación de los índices, sin que a ello se sustraiga la actividad discrecional en su elaboración por los Ayuntamientos"*

Esta exposición del TS no podemos menos que suscribirla en su totalidad dado que parte de la motivación suficiente y expresiva (art. 54 LRJPAC), lo que implica dar cuenta de las razones y criterios que determinan los hechos imposables, bases y cuotas tributarias (seguridad jurídica, art. 9.3 CE), y estas razones y criterios deben estar encaminados a la justicia tributaria (art. 31.1 CE y 3.1 LGT).

Pero el máximo órgano de la jurisdicción ordinaria va más lejos en su concreción de lo que significa el deber de motivar las Ordenanzas Fiscales y continúa afirmado en la citada sentencia:

"La motivación no se cumple con fórmulas convencionales, sino que ha de darse razón, con la amplitud necesaria, del proceso lógico y jurídico que determina la decisión, para el debido conocimiento de la misma por los interesados y posterior potencial de defensa de sus derechos e intereses..."

***causa indefensión la omisión de las circunstancias** que permitan ponderar el cambio o modificación del correspondiente índice de situación y categoría de cada una de las vías públicas afectadas por el cambio. Si no se explicitan los criterios básicos tenidos en cuenta para la elevación de*

*los coeficientes de situación y la asignación de nuevas categorías a determinadas calles del municipio respecto a los anteriormente existentes, **no es posible comprobar ni la "ponderación" en el uso de la potestad discrecional de los Ayuntamientos para su fijación y modificación ni la motivación exigible...***

La nulidad del acuerdo municipal impugnado, que necesariamente ha de declararse como consecuencia de las consideraciones expuestas, obliga a tramitar un nuevo expediente en el que se corrija el defecto de motivación apreciado"

En definitiva, podemos concluir este apartado con la breve pero concreta y contundente exposición que hizo el Tribunal Supremo sobre la necesidad de motivación de los actos discrecionales de la Administración cuando afirmó: “cabe recordar que la actuación de una potestad discrecional se legitima explicitando las razones que determinan la decisión con criterios de racionalidad (sentencia de este Tribunal de 11 de junio de 1991), pues, en suma, la motivación de la decisión es el medio que hace posible diferenciar lo discrecional de lo arbitrario”⁴²⁰

⁴²⁰ STS de 27 de julio de 2006, número de recurso 2393/2003, y junto a lo expuesto determinó que “la revisión jurisdiccional de los aspectos discrecionales de la potestad de planeamiento ha de descansar, en primer término, en la verificación de la realidad de los hechos, pues la existencia y las características de estos escapan a toda discrecionalidad, ya que son tal como la realidad los exterioriza; y, en segundo lugar, en la valoración de si la decisión planificadora discrecional guarda coherencia lógica con aquéllos, de suerte que cuando se aprecie una incongruencia o discordancia de la solución elegida con la realidad que integra su presupuesto, tal decisión resultará viciada por infringir el Ordenamiento jurídico y más concretamente el principio de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos”.

1.7.3 La motivación no supera el juicio de racionalidad y juicio de razonabilidad

Esta exigencia de racionalidad y razonabilidad se traslada sin matiz al control judicial de la actuación de la Administración Local. Ello es así porque el artículo constitucional de donde se desprende esta necesidad (la motivación racional y razonada diferenciará lo discrecional de lo arbitrario) es de aplicación a todos los Poderes Públicos, por lo que no sólo estará presente en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales, sino que permanecerá vigente dentro del propio sistema de recursos contra las resoluciones judiciales. En virtud de lo expuesto, los Tribunales deberán velar por el respeto de este principio en el ejercicio de su función jurisdiccional cuando resuelvan un recurso contra una Ordenanza Fiscal y, al mismo tiempo, estarán sometidos a dicho principio cuando desarrollen dicha función.

Comenzaremos constatando la eficacia de este principio en el ejercicio de la potestad-función ejercida por el Ayuntamiento. A tal efecto el TS no duda en afirmar que:

*"Aceptando que se está ante **una potestad discrecional conferida a los Ayuntamientos**, ello **no significa** que la misma carezca de límites ni **que esté exenta de control jurisdiccional** (que*

*se llevará a cabo **por la vía de los principios generales del derecho** -hoy constitucionalizados-, entre los que adquiere relevancia especial el de "interdicción de la arbitrariedad", consagrado en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución (RCL 1978, 2836) , que implica que **toda actuación administrativa, en cuanto basada en una potestad-función, debe de ser siempre racional, coherente y orientada sólo a la satisfacción de un interés público -y, cuando no es así, se la califica de arbitraria y contraria, por tanto al Ordenamiento jurídico-**)"⁴²¹*

Por lo que la ausencia de justificación o cuando la misma sea irracional o incoherente, determinará la nulidad de la Ordenanza Fiscal tal y como hemos visto.

Una vez aprobada la norma y habiendo sido sometida a su revisión por los órganos jurisdiccionales, puede suceder que la resolución que se dicte sobre la conformidad o no a Derecho de la misma, quede soportada con argumentos que no superen los juicios de racionalidad y razonabilidad. Este es el supuesto analizado por el

⁴²¹ STS de 16 de julio de 2003, rec. núm. 10632/1998. Esta Sentencia fue citada expresamente en la STSJ de la Castilla y León, Valladolid, número 2703/2008, de fecha 24 de noviembre, rec. núm. 1200/2007, que declaró nula la clasificación hecha en la tasa por IAE, concluyendo que "el ayuntamiento demandado, en palabras de la STSJ Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 4ª, S 2-3-2007, nº 275/2007, rec. 520/2006 (PROV 2008, 27540), mediante el instrumento del callejero se ha multiplicado en proporción notoriamente exagerada un impuesto sin razón alguna, lo que es un supuesto de arbitrariedad prohibido por el art. 9,1 CE" (entendemos que se refiere al art. 9.3 CE, sin perjuicio de que el apartado 1 someta a los Poderes Públicos a la CE, y por ende, a la interdicción de la arbitrariedad).

Tribunal Supremo cuando conoció de un recurso contra una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura y afirmó sobre ésta que:

“no sólo es que sea arbitraria la interpretación que ha hecho la Sala de instancia, es que, además y como dejamos apuntado al analizar el motivo primero, ni supera el test de racionalidad (que mira a la forma en que está construida la sentencia) ni supera el test de razonabilidad (que implica la comparación de la decisión con algo que está fuera de ella). Lo primero, porque olvida un elemento tan pertinente como la declaración de desafectación de los terrenos que ha hecho la Junta de Extremadura -acto administrativo formal legalmente determinante de la reversión del que no se hace mención, ni para bien ni para mal, en la sentencia impugnada-, y porque incluye elementos impertinentes, como el de calificar de <<absurda>> (sic) la reversión pretendida, valoración descalificadora que contradice frontalmente la clarísima regulación de esa unidad jurídica y la precedente afirmación que hace la propia sentencia de que ha habido desafectación (aunque, reiteramos, olvida hacer referencia alguna al acto formal expreso que la declara). Y no supera tampoco el test de razonabilidad porque considera que es compatible una planta siderúrgica instalada en el seno de una zona de regadío de alto interés nacional con la conservación de un sistema, como es el caso concreto de Valuengo, en que se producen déficits periódicos de los aportes hídricos naturales.”⁴²²

⁴²² STS 10 de mayo de 2000, Recurso nº 6808/1995, FJ 5º. Esta Sentencia citará también en su fundamento otras del mismo Tribunal, a saber: STS de 1 de diciembre de 1986 (asunto Plan General de Rubí); STS de 22 de

Vemos como el Alto Tribunal no escatimó adjetivos contra la resolución judicial trascrita. Por un lado tachó de arbitraria su interpretación, denunció la omisión de actos administrativos con repercusión en el asunto enjuiciado y, por último, calificó de impertinentes e irrazonables algunos de los argumentos esgrimidos por la Sentencia de instancia.

1.8 Conclusión sobre los principios previstos en el artículo 9.3 de la Constitución en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales

Todos estos principios enunciados en el artículo 9.3 de la CE deben ser observados por las Corporaciones Locales en su conjunto, cada uno de ellos en su individualidad pero respetando, en todo caso, la existencia y ámbito de aplicación del resto. En palabras del Tribunal Constitucional, en su Sentencia STC 27/1981, de 20 de julio:

"Los principios constitucionales invocados por los recurrentes: irretroactividad, seguridad, interdicción de la arbitrariedad, como los otros que integran el art. 9.3 de la Constitución -legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad- no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los

septiembre de 1986 (asunto Plan General de Rubí); STS de 20 de marzo de 1993 (asunto reglas sobre alturas en calle de Ripollet); STS de 18 de julio de 1988 (Plan General de Banyoles); STS de 4 de abril de 1990 (Plan General de Lloret de Mar).

valores superiores del Ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho."

Existirán casos, como hemos visto, donde el Ayuntamiento no observe los PGD expuestos. También donde pueda darse una aparente colusión entre dos o varios PGD pero, tras el juicio de proporcionalidad, se pondera cual requiere de un plus en ese caso concreto y, en virtud del mismo, se decida sobre la Ordenanza Fiscal enjuiciada. Pero lo cierto es que los principios generales enunciados en el artículo 9.3 de la CE, son de aplicación directa y altamente eficaz en el control de la conformidad o no a Derecho de las Ordenanzas Fiscales. Siendo este trabajo, en definitiva, una función compleja, difícil pero apasionante que corresponde en última instancia a los Tribunales.

CAPÍTULO V: LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO EN EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LA HACIENDAS LOCALES

1. Introducción

Para comenzar este capítulo sobre los principios del derecho sancionador tributario, conviene recordar que en esta materia nos encontramos más cerca del orden penal que del tributario. Podemos decir que la naturaleza jurídica de su regulación y las instituciones jurídicas en juego participan más de la esencia del "*ius puniendi*" del Estado⁴²³, que del poder tributario del mismo. A tal efecto, el Tribunal Constitucional pronto señaló que:

*“los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho sancionador, dado que ambos son manifestaciones del Ordenamiento punitivo de Estado”*⁴²⁴

⁴²³ En palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ “la regulación de las penas y de las sanciones administrativas por el artículo 25 de la Constitución, así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo han impuesto la aplicación a la esfera sancionatoria administrativa de los principios generales del Derecho Penal (*Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pág. 174).

⁴²⁴ STC 2/1981 y 18/1981.

La semejanza entre ambos regímenes es tal, que algunos autores llegan a afirmar que la única diferencia entre infracciones penales y administrativas es la cuantitativa. En esta línea destacan COBO DEL ROSAL y VIVES ANTÓN cuando afirma que "la diferencia entre ilícito administrativo e ilícito penal es puramente cuantitativa. Sólo cabrá, en consecuencia, efectuar la distinción entre las infracciones de uno y otro orden y sus respectivas sanciones atendiendo a su gravedad"⁴²⁵.

Esta tesis está en sintonía con el artículo 25.3 CE que prohíbe imponer a la Administración, directa o indirectamente, sanciones que impliquen la privación de libertad pero no de otro tipo. Tal es el caso de las sanciones pecuniarias que consisten en el pago de una multa, o las no pecuniarias como las previstas en el artículo 186 LGT que posibilitan a la Administración Tributaria imponer como sanción accesoria; la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y otras ayudas o incentivos públicos; la prohibición para contratar con la Administración; o la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales. Esta similitud entre ambas infracciones, penales y administrativas, queda patente en el ámbito tributario.

En efecto, atendiendo al ilícito penal contra la Hacienda Pública, se comprueba que el artículo 305.1 tipifica el fraude fiscal para cuantías superiores a ciento veinte mil euros. Ello implica que la

⁴²⁵ Manuel COBO DEL ROSAL y Tomás S. VIVES ANTÓN, *Derecho Penal, Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, págs. 51 y 52.

misma conducta será calificada de una u otra manera tan sólo por el importe de lo defraudado. Dicho de otra manera, dos contribuyentes que realizan la misma operación financiera con ánimo de defraudar al fisco pero por importes diferentes, de forma que uno deja de ingresar un importe superior al límite citado y el otro no⁴²⁶, tendrán como consecuencia que el primero podrá ser condenado por infracción penal y el segundo por infracción tributaria. En este caso, podemos concluir que se trata de un criterio diferenciador netamente económico el que determine el salto de un ilícito al otro⁴²⁷. Esta conclusión es compartida por ilustres administrativistas como GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ que afirman que “el continuum entre las sanciones administrativas y las penales es más inexcusable precisamente en esta materia tributaria desde el momento en que una misma infracción caerá en uno u otro ámbito únicamente por razón de cuantía”⁴²⁸.

⁴²⁶ Esta situación entre contribuyentes podría llevarse al límite y diferenciarse ambos tan sólo en céntimos de euros. Superando uno ligeramente los ciento veinte mil euros y el otro sin llegar a dicho importe.

⁴²⁷ Esta similitud se dará en su grado máximo en la infracciones tributarias muy graves cuando se hayan utilizado medios fraudulentos como los previstos en 184.3 LGT, especialmente los medios siguientes: la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización -letra a), punto 3-; el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados -letra b)-; y la utilización de personas o entidades interpuestas -letra c)-.

⁴²⁸ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pág. 174.

Junto con esta naturaleza compartida de reproche social que se diferencia tan sólo en la cuantía del tipo de injusto y, por consiguiente, en la gravedad del castigo, también conviene tener en cuenta que la base del poder sancionador en materia tributaria es parecida a la del resto de Ordenamientos públicos sancionadores⁴²⁹. En palabras de DE FUENTES BARDAJÍ "el fundamento de la potestad sancionadora en materia tributaria es, pues, similar, al que representa

⁴²⁹ Para los autores COBO DEL ROSAL y VIVES ANTÓN, "la atribución de un autónomo poder sancionador a la Administración la convierte en juez y parte: elementales razones de garantía abogan en favor de que la potestad punitiva se atribuya exclusivamente a Tribunales de justicia (*Derecho Penal, Parte General*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 47). En sentido contrario, SANTAMARÍA PASTOR defienden la coexistencia de ambos sistemas de infracciones citando en su defensa el artículo 25.1 CE que establece que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento", reconociendo con ello la CE la infracción administrativa. Otro ejemplo lo representará el artículo 45.3 CE respecto de las personas que no respeten los recursos naturales, al establecer que las Leyes "establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado" (*Principios de Derecho Administrativo General*, Tomo II, Iustel, Madrid, 2009, pág. 385). El TC dio un argumento a favor de la previsión de los dos sistemas con estas palabras "no cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable" (STC 77/1983, de 3 de octubre). Por ello, resulta coherente la explicación de SUAY RINCÓN cuando afirma que "la constitucionalización de la potestad sancionadora de la Administración nace de una especie de pacto o de compromiso, podemos decir; cuando estaba en cuestión, se acepta y se garantiza su pervivencia; pero, a cambio, se sujeta a un intenso régimen jurídico indisponible en lo esencial para el legislador" ("La potestad sancionadora de la administración y sus exigencias actuales: un estudio preliminar", *Documentación Administrativa*, nº 280-281, 2008, pág. 48).

la potestad sancionadora en otros ámbitos"⁴³⁰. Por ello, con carácter general, también serán los mismos principios y reglas jurídicas que las aplicables al Derecho administrativo sancionador, con las únicas peculiaridades que las que establezca la Ley tributaria al efecto⁴³¹. Lo cual, dicho sea de paso, se vio reforzado cuando la LDGC estableció en su artículo 34 que para la imposición de sanciones tributarias se debía tramitar un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria, pues como señala ALMUDÍ CID "la comprobación tiene que estar encaminada a fijar el *an* y el *quantum* de la deuda tributaria, mientras que con el procedimiento sancionador lo que se ventila es la calificación de las conductas transgresoras, la identificación del infractor y la graduación de las sanciones"⁴³².

Esta separación dio final a una situación de práctica confusión entre ambos procedimientos y de los principios jurídicos inspiradores

⁴³⁰ Joaquín DE FUENTES BARDAJÍ, *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*, Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 648.

⁴³¹ Así se pronuncia el artículo 178, párrafo 1º, LGT dedicado a los principios de la potestad sancionadora al afirmar que "la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley".

⁴³² José Manuel ALMUDÍ CID, "Comentarios a la nueva redacción del artículo 66 de la Ley General Tributaria", *SABERES -Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales-*, Vol. I, Separata, UAX-Madrid, 2003, pág. 4.

de los mismos⁴³³. Quedando establecido un procedimiento sancionador *ad hoc*, con su régimen jurídico claramente distinto y sus principios generales diferenciados.

Por último conviene también tener presente una característica de nuestro Ordenamiento jurídico en general, y sancionador en particular, cual es el gran número de focos normativos⁴³⁴ y la abundante producción de los mismos⁴³⁵. Por ello no es de extrañar

⁴³³ Carlos PALAO TABOADA, *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2008, págs. 65 y 203. Este autor cita abundante doctrina en el mismo sentido (Francisco ESCRIBANO LÓPEZ, “El procedimiento sancionador en la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes y su desarrollo reglamentario”, *Revista de contabilidad y tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 196, pág. 15; Mariano FORTUNY ZAFORTEZA, “Separación de procedimiento sancionador y de comprobación e investigación”, *Crónica Tributaria*, núm. 103, pág. 128; Begoña SESMA SÁNCHEZ, “La obtención de información tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 106, pág. 104; José Antonio CORDERO GARCÍA, “El derecho a declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario; contenido y ámbito de aplicación temporal”, *Crónica Tributaria*, núm. 105, pág. 115).

⁴³⁴ Sobre este extremo se pronuncia la obra de José BERMEJO VERA, *El declive de la seguridad jurídica en el Ordenamiento plural*, Aranzadi, Pamplona, 2005. También José Luis PALMA FERNÁNDEZ, *La seguridad jurídica ante la abundancia de normas*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991. Ambos autores reconocen que "es verdad que el ciudadano siente una primera sensación, si no de repudio, sí de cierta desazón ante la inmensidad de lo inabarcable, pues inabarcable es la posesión actualizada y diaria de las modificaciones legislativas del Estado, las Comunidades Autónomas, la Unión Europea y demás sujetos productores, lo que contribuye, en suma, a la creación de auténticos feudos jurídicos y a una cierta desvalorización y desorganización del Derecho".

⁴³⁵ En la obra de Humberto ÁVILA, *Teoría de la seguridad jurídica*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2012, citando otros autores habla de «aluvión de normas» (Antonio Enrique PÉREZ LUÑO, *La seguridad jurídica*,

que autores como SANTAMARÍA PASTOR lleguen a afirmar que "España es, probablemente, uno de los países en los que la potestad sancionadora de la Administración posee un mayor grado de extensión (por el número de conductas o infracciones cuya represión tiene confiada...) y de intensidad (por la gravedad de las sanciones que pueden imponer, aunque sólo sean de orden patrimonial)"⁴³⁶. Todo lo cual desembocará, desgraciada e inevitablemente, a una inseguridad jurídica en multitud de casos. Y siendo ésta indeseable en cualquier materia del Derecho, lo es en mayor medida y gravedad cuando de infracciones y sanciones se trata.

Dicho lo anterior, se expondrán los siguientes principios jurídicos sancionadores generales atendiendo, en su caso, a las especificidades tributarias cuando las hubiera, y su aplicación en el control de las Ordenanzas Fiscales por los Tribunales. A tal efecto, estudiaremos los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad/culpabilidad, proporcionalidad, no concurrencia, e irretroactividad, tal y como son relacionados en el artículo 178 de la LGT.

Ariel, Barcelona, 1991, pág. 45) y «orgía en la producción de Leyes» (Federico ARCOS RAMÍREZ, *La seguridad jurídica: una teoría formal*, Dykinson, Madrid, 2000, pág. 334).

⁴³⁶ Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, *Principios de Derecho Administrativo General*, Tomo II, ob. cit., pág. 380.

2. Principios Generales del Derecho Tributario sancionador en las Haciendas Locales

2.1 Principio de legalidad sancionadora

El presente principio tiene su plasmación en el artículo 25.1 de la Constitución Española al establecer que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”⁴³⁷.

De esta transcripción constitucional podemos deducir dos cuestiones capitales: la primera de carácter sustantivo, nuestra Ley Fundamental equipara ámbito penal con administrativo sancionador (haciendo referencia a ambos con el nexa disyuntivo "o") otorgando una identidad ontológica a las mismas⁴³⁸; la segunda, aunque el

⁴³⁷ Dicho precepto recoge la regla jurídica “Nulla poena sine lege” citado por ULPIANO en Digesto L, XVI, 131.1. El Tribunal Constitucional ha acudido también a este aforismo de la siguiente forma “*Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*”, STC 34/1996, de 11 de marzo.

⁴³⁸ En palabras del TS "no hay diferencia ontológica entre sanción y pena, dado que ambas son manifestaciones del *ius puniendi*" (SSTS 14 de junio y 4 de julio de 1989), o "el artículo 25 de la Constitución, donde se reconoce implícitamente la potestad sancionadora, tiene como soporte teórico la negativa de cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena" (STS 13 de octubre de 1989). En el Derecho tributario no es de extrañar, por ello, que el artículo 178 LGT, en su párrafo segundo, confirme la aplicación para el ámbito sancionador tributario los siguientes principios de Derecho administrativo sancionador “legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general”.

precepto utilice el término “legislación”, no puede menos que entenderse que se refiere a Ley en sentido propio, dado que su previsión dentro de los "Derechos y Libertades" del Capítulo II, del Título I, de la CE exige, en aplicación del artículo 53.1 de la CE de una Ley para su regulación⁴³⁹.

Esta reserva de Ley sancionadora es más fuerte que la tributaria pues, si como vimos anteriormente la reserva de Ley tributaria era relativa y admitía una colaboración amplia con el Reglamento -salvo en lo previsto en el artículo 8 de la LGT-, en materia de delimitación de infracciones y sanciones la jurisprudencia constitucional ha sido más exigente y rigurosa dado su carácter punitivo⁴⁴⁰.

⁴³⁹ Establecida la necesidad de Ley para estatuir el *ius puniendi* del Estado, sí habrá una diferencia en cuanto al tipo de Ley a aprobar. En efecto, cuando la conducta a reprochar sea de naturaleza penal, la norma que establezca su régimen deberá ser Ley Orgánica. Así lo reconoció el TC cuando afirmó que "el Código Penal y en general las normas penales, estén en él enmarcadas formalmente, o fuera de él en Leyes sectoriales, son garantía y desarrollo del derecho de libertad en el sentido del art. 81.1 de la C.E., por cuanto fijan y precisan los supuestos en que legítimamente se puede privar a una persona de libertad. De ahí que deban tener carácter de Orgánicas" (STC 140/1986, de 11 de noviembre).

⁴⁴⁰ En palabras de la STC 132/2001, de 8 de junio "la diferencia intrínseca entre la reserva de Ley tributaria (arts. 31.3 y 133 CE) y la sancionadora (art. 25.1 CE), que nos ha llevado a afirmar en la STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, que la reserva de Ley sancionadora del art. 25.1 CE es más estricta que la del art. 133.1 CE; ello se debe a que, mientras la reserva de Ley tributaria sirve al fin de la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, así como a la preservación de la unidad del Ordenamiento y de una básica posición de igualdad de los contribuyentes (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 233/1999, FJ 10.c), la reserva de Ley sancionadora

Nuestro Tribunal Constitucional expresó la intensidad de la reserva de Ley sancionadora en estos términos “este Tribunal ha declarado que el principio de legalidad penal y el derecho a no ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, consagrado en el art. 25.1 de la Constitución, no toleran la aplicación analógica *in peius* de las normas penales y exigen su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnan todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta doctrina, que ahora procede reiterar, es sin duda aplicable a las infracciones y sanciones administrativas, pues a ellas se refiere también expresamente el art. 25.1 de la Constitución”⁴⁴¹. Por lo que nuestro TC traslada “sin duda” los requisitos de legalidad penal a la configuración de las infracciones y sanciones administrativas, y por ende, a las infracciones y sanciones tributarias⁴⁴².

garantiza la posición jurídica de cada ciudadano en relación con el poder punitivo del Estado”.

⁴⁴¹ STC 182/1990, de 15 de noviembre. La STC 34/1996, de 11 de marzo, llegó a afirmar que “este principio de legalidad funciona con su más estricta acepción en el ámbito del *ius puniendi* del Estado y de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, identificadas materialmente por la jurisprudencia propia y la europea con un diseño que asume implícitamente nuestra Constitución (art. 25.1)”.

⁴⁴² En este punto es del todo procedente traer a colación el artículo 23.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, que regula la potestad reglamentaria y que establece que “los Reglamentos no podrán regular materias objeto de reserva de Ley, ni infringir normas con dicho rango. Además, sin perjuicio de su función de desarrollo o colaboración con respecto a la Ley, no podrán tipificar delitos, faltas o infracciones

Dicho esto, no podemos dejar de mencionar que esta postura firme y decidida sobre la aplicación rigurosa, casi exquisita, de la reserva de Ley absoluta en el régimen sancionador administrativo a la hora de establecer las infracciones y sanciones, no siempre ha sido defendida con la misma fuerza. Basta citar como ejemplo la STC 60/2000, de 2 de marzo, que rebajó la exigencia de la reserva de Ley sancionadora a la tipificación de los elementos esenciales de las infracciones, admitiendo la colaboración reglamentaria por la vía del desarrollo de la misma. Dejando en todo caso claro el Tribunal, que nunca sería posible la remisión de la Ley al Reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica en la propia Ley⁴⁴³. Y por supuesto, vedando absolutamente la remisión en blanco a la norma reglamentaria⁴⁴⁴.

administrativas, establecer penas o sanciones, así como tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público”, equiparando, de alguna forma, la reserva de Ley para tipificar infracciones y sanciones administrativas con la reserva de Ley tributaria.

⁴⁴³ En este sentido SSTC 305/1993, de 25 de octubre; 341/1993, de 18 de noviembre; 116/1999, de 17 de junio.

⁴⁴⁴ La STC 162/2008, de 15 de diciembre, declaró la nulidad del artículo 31.3 a) de la Ley 21/1992, por tipificar como infracción administrativa el incumplimiento de “cualquier otra prescripción reglamentaria”; la STC 81/2009, de 23 de marzo, declara la inconstitucionalidad del art. 69.3 c) de la Ley 10/1990, por “remitirse a prescripciones reglamentarias”; la STC 97/2009, de 27 de abril, por establecer como infracción leve el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la presente Ley o “en las normas dictadas para su desarrollo”. También la STC 104/2009, de 4 de mayo, y la STC 135/2010, de 2 de diciembre, que anuló una resolución sancionadora por falta de cobertura legal del art. 24 del Real Decreto 1749/1998, de 31 de julio, que establecía, por lo tanto, una sanción independiente de la Ley.

Como conclusión, y participando de una aplicación exigente de la reserva de Ley en el ámbito sancionador tributario, no podemos menos que estar en sintonía con lo expresado en la Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre, que declaró nulo parte del artículo 61.2 de la LGT-63 en cuanto establecía un recargo único del 50 por 100 para los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, al afirmar *obiter dicta* que:

“conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, que recuerda la STC 133/1999, de 15 de julio, FJ 2, "el derecho fundamental enunciado en el art. 25.1 CE extiende la regla nullum crimen, nulla poena sine lege al ámbito del Ordenamiento administrativo sancionador (SSTC 42/1987, FJ 2; 69/1989, FJ 1; 219/1989, FJ 2; 207/1990, FJ 3 y 341/1993, FJ 10) y comprende una doble garantía. La primera, de alcance material y absoluto, se refiere a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (lex previa) que permitan predecir con el suficiente grado de certeza (lex certa) dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la otra, de alcance formal, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones, toda vez que este Tribunal ha señalado reiteradamente que el término legislación vigente contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora (SSTC 42/1987, FJ 2; 101/1988, FJ 3; 29/1989, FJ 2; 69/1989, FJ 1; 219/1989, FJ 2; 61/1990, FJ 7;

83/1990, FJ 2; 207/1990, FJ 3; 6/1994, FJ 2; 145/1995, FJ 3 y 153/1996, FJ 3)."»

Una última cuestión en cuanto al principio de legalidad sancionadora quedará por contestar, y es la posibilidad de que su establecimiento quede amparado por una Ley autonómica. A este respecto, la STC 87/1985, de 16 de julio, hacía referencia a dicha situación en los siguientes términos:

"Las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías constitucionales dispuestas en este ámbito del derecho sancionador (art. 25.1 C.E., básicamente), y no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio (art. 149.1.1)"

Es decir, de entrada, las CCAA podrán establecer infracciones y sanciones en sus Leyes cuando tengan competencia constitucional sobre la materia en la que pretendan establecer el régimen sancionador correspondiente. Evidentemente este régimen deberá acomodarse al Derecho Administrativo sancionador general y, sobre todo, no debe incurrir en diferencias ilógicas, discriminaciones, ni situaciones arbitrarias en función del territorio. Por ello, concluye la citada sentencia que:

"la norma sancionadora autonómica habrá de atenerse a lo dispuesto en el art. 149.1.1 C.E., de modo que no podrá introducir tipos ni prever sanciones que difieran, sin fundamento razonable, de los ya recogidos en la normación válida para todo el territorio. Y también es cierto que el procedimiento sancionador habrá de atenerse al «administrativo común», cuya configuración es de exclusiva competencia estatal (art. 149.1.18 C.E.). Pero, dentro de estos límites y condiciones, las normas autonómicas podrán desarrollar los principios básicos del Ordenamiento sancionador estatal, llegando a modular tipos y sanciones -en el marco ya señalado-, porque esta posibilidad es inseparable de las exigencias de prudencia o de oportunidad, que pueden variar en los distintos ámbitos territoriales."

2.1.1. El principio de legalidad sancionadora en las Ordenanzas municipales

Fijada con carácter general la necesidad de una Ley para el establecimiento infracciones y sanciones, debemos analizar ahora como afecta este requisito formal en la regulación de esta materia sancionadora en los Municipios⁴⁴⁵. Analizaremos en este apartado la situación de este principio de legalidad en el régimen sancionador

⁴⁴⁵ Sobre esta cuestión ver: María Teresa CARBALLEIRA RIVERA, "Los titulares de la potestad sancionadora. Los entes locales", *Documentación Administrativa*, nº 280-281, 2008. Esta autora parte del reconocimiento de que "el ejercicio de la potestad sancionadora local en el Estado constitucional se podría resumir como un intento de superación permanente de las tensiones generadas entre el principio de autonomía local (art. 137 CE) y el principio de legalidad que rige la articulación de la potestad (art. 25 CE). De ahí su devenir lleno de cambios y sometido a continuo debate.

general y, en el siguiente apartado, veremos las especificaciones que pudieran darse el régimen específico de las sanciones tributarias.

2.1.1.1 Situación inicial y tras la reforma de la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local

Comenzaremos señalando que, en un primer momento, en la potestad sancionadora de las Administraciones Locales se dio una situación poco agraciada por cuanto la Ley y el Reglamento general de carácter sancionador establecieron una normativa confusa y hasta contradictoria. En efecto, mientras la previsión de los artículos 127.1, 129.1 y 3 de la LRJPAC, en su redacción originaria, establecía que:

Art. 127.1:

"La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, reconocida por la Constitución, se ejercerá cuando haya sido expresamente atribuida por una norma con rango de Ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en este Título"

Art. 129.1 y 3:

"1. Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del Ordenamiento Jurídico previstas como tales infracciones por una Ley.

...

3. Las disposiciones reglamentarias de desarrollo podrán introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones establecidas legalmente que, sin constituir nuevas infracciones o sanciones, ni alterar la naturaleza o límites de las que la Ley contempla, contribuyan a la más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes"

Expresando estos preceptos de forma clara y precisa el principio de legalidad sancionadora. Sin embargo, los artículos 1.2 y 2.2 de Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora, claramente hacían referencia a la capacidad de las Ordenanzas Locales para "tipificar infracciones y sanciones" y que "las Entidades que integran la Administración Local, cuando tipifiquen como infracciones hechos y conductas mediante ordenanzas, y tipifiquen como infracción de ordenanzas el incumplimiento total o parcial de las obligaciones o prohibiciones establecidas en las mismas". Previsión reglamentaria esta que fue, como afirma GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ, "claramente ilegal, además de inconstitucional"⁴⁴⁶.

Esta situación vino a subsanarse a partir de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, que introdujo en la LBRL el Título XI denominado

⁴⁴⁶ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pág. 176.

"Tipificación de las infracciones y sanciones por las Entidades Locales en determinadas materias", que recogía con rango de Ley las conductas calificadas de infracciones muy graves (art. 140.1), graves y leves (art. 140.2), así como las cuantías máximas a respetar por las ordenanzas locales a la hora de fijar la sanción (art. 141)⁴⁴⁷. Con este nuevo régimen legislativo, autores como los citados anteriormente, entendieron que podría aceptarse la nueva regulación en el marco del principio de legalidad sancionadora.

Aceptado que la Ley 57/2003 corregía la ausencia de marco legal para la previsión por los Entes Locales de infracciones y sanciones, este nuevo sistema no despertó una aceptación común y unánime entre la doctrina dado que sus preceptos legales, en cuanto a la tipificación de infracciones y cuantificación de sanciones, dejó excesivo margen a la Administración Local para regular la conducta infractora, a la vez que la norma legal quedó plagada de conceptos jurídicos indeterminados, indefinidos y algunos casos de carácter abierto⁴⁴⁸. Por lo que no se dota de la *lex certa*, es decir, del mandato

⁴⁴⁷ También vino a dar nueva redacción al artículo 127.1 LRJPAC que quedó de la siguiente manera "La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, reconocida por la Constitución, se ejercerá cuando haya sido expresamente reconocida por una norma con rango de Ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en este título y, cuando se trate de Entidades Locales, de conformidad con lo dispuesto en el título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local", dando así una previsión específica al régimen sancionador en las Entidades Locales.

⁴⁴⁸ En palabras de Iñaki LASAGABASTER HERRARTE "varias son las críticas que pueden resaltarse, empezando por la propia regulación de los criterios mínimos de antijuridicidad. Algunos de estos criterios son equívocos, sin

de taxatividad que requiere el principio de legalidad sancionadora, y ello puede conculcar la seguridad jurídica que en mayor grado debe observarse en esta materia.

En este sentido se pronuncia GARGALLO CASTILLO que denuncia que el artículo 140 LBRL merece una doble censura "la primera, que su apartado primero viene a establecer un cuadro de infracciones que califica de muy graves, pero para cuya descripción la Ley no tiene el menor reparo en utilizar varios conceptos jurídicos indeterminados cuyo grado de abstracción y generalidad impide reconducirlos a un significado que pudiera resultar más o menos común"⁴⁴⁹. Ciertamente el artículo citado tipifica la infracción con términos de la siguiente categoría: "perturbación relevante", "normal desarrollo de actividades de toda clase", "el impedimento o la grave y relevante obstrucción al normal funcionamiento" o "acto de deterioro grave y relevante de equipamientos"⁴⁵⁰.

saber o poder interpretar claramente a qué se quiere hacer referencia con los mismos. En otros casos faltan criterios mínimos de antijuridicidad evidentes. Este es el caso de las contravenciones que pueden existir en el cumplimiento de la normativa reguladora de los servicios públicos o en las contravenciones de carácter ambiental" ("La potestad sancionadora local en la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local", *Revista Vasca de Administración pública*, nº 68, abril de 2004, pág. 175.

⁴⁴⁹ María Jesús GALLARDO CASTILLO, *Los principios de la potestad sancionadora - teoría y práctica-*, Iustel, Madrid, 2008, pág. 84.

⁴⁵⁰ Imaginemos, por ejemplo, un régimen sancionador de tráfico por virtud del cual no se estableciese el cuadro de infracción sobre exceso de velocidad en la Ley y que dicha infracción, en lugar de ir referenciada a unos Km/h, se estableciese en función de otro parámetro no determinado como "conducción rápida". O que en lugar de cometer infracción el que condujese

Además de lo expuesto en el párrafo anterior, y como segunda crítica, la citada autora dice sobre las infracciones graves o leves que, cuando la Ley se refiere a ellas como *-las demás-*, "no constituye sino un cheque en blanco para que sean las Entidades Locales las que fijen y completen lo que entiendo debió dejar determinado el legislador", y por ello, "la cuestión se complica cuando de los cinco criterios que establece se miden en virtud de la *-intensidad-* de la perturbación ocasionada en cada uno de los bienes jurídicos protegidos por la norma, tales como la tranquilidad, la salubridad u ornatos públicos"⁴⁵¹.

En resumen, podemos decir que la actual situación del principio de legalidad en materia sancionadora de los Municipios, estando en mejor situación que la previa a la Ley 57/2003, debería mejorarse desde un punto de vista de técnica legislativa. Sería deseable un esfuerzo del legislador para tipificar de forma más concreta y taxativa las conductas merecedoras del reproche social⁴⁵². Pues si bien

habiendo ingerido bebidas alcohólicas con tasas superiores a las que reglamentariamente se establezcan (criterio cierto y objetivo), la Ley hablase de "circulación confusa". Ambos conceptos "conducción rápida" y "circulación confusa" carecen de la certeza y predictibilidad que requiere toda infracción, y por lo tanto, entendemos que su previsión no cumpliría los estándares de constitucionalidad que requiere el artículo 25 CE.

⁴⁵¹ María Jesús GALLARDO CASTILLO, *Los principios de la potestad sancionadora -teoría y práctica-*, ob. cit., pág. 86.

⁴⁵² Sobre esta necesidad ver: María Jesús GALLARDO CASTILLO, "Las ordenanzas municipales y su deficiente cobertura legal tras el pacto local", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 144, 2009, 589 a 662. La citada autora propondrá como solución "la utilización ponderada por parte del legislador de los mecanismos de atribución a las entidades locales de ese legítimo espacio de libertad para tipificar las conductas y en reducir la más

somos conocedores del principio de autonomía local, también los somos del principio de unidad del Ordenamiento jurídico (art. 1.1, 2 y 9.1 CE), de unidad de jurisdicción (art. 117.5 CE), así como del principio de igualdad en aplicación de la Ley (art. 14 y 149.1 CE). Principios estos que si tenemos en cuenta que la actual regulación en materia sancionadora de los Entes Locales; tipificación legal con conceptos imprecisos, abstractos y generales; y graduación en función de criterios excesivamente subjetivos, nos llevan a concluir que no se respeta del todo la legalidad necesaria en esta materia concreta. Conclusión que se reafirma cuando, dejando la Ley tanto margen para establecer la infracción y sanción al Ente Local, se observa que en nuestro Estado existen, a fecha de septiembre de 2009, más de 13.000 entidades de esta naturaleza (Municipios: 8.112, Entidades de ámbito territorial inferior al municipio: 3.725, y Mancomunidades: han superado las 1.000)⁴⁵³. Dando lugar a que la misma acción pueda ser prevista y tipificada de distinta forma, por ejemplo, en cada Municipio, o que su calificación entre grave o leve sea diferente también en función del territorio de comisión de la infracción.

Por último, también debemos recordar que en materia de procedimientos sancionadores, el RPS sólo se aplica de forma

que frecuente utilización de formulas omnicomprendivas y de conceptos normativos a veces tan especial y sumamente indeterminados que nada contribuyen a prefigurar de forma real y efectiva las infracciones y sanciones en sus elementos esenciales".

⁴⁵³ Datos obtenidos del *Estudio sobre el Registro de Entidades Locales*, Ministerio de Política Territorial, Madrid, septiembre de 2009.

supletoria y que en la actualidad existen numerosos Reglamentos de procedimientos sancionadores (en materia tributaria, de tráfico, laboral, pesca marítima...), junto con los Reglamentos aprobados por las Comunidades Autónomas. Esto ha llevado a que desde la doctrina se afirme que "esta proliferación de Reglamentos de procedimiento (que algún autor ha calificado con fortuna de *big bang* del procedimiento sancionador) da lugar a disparidades injustificables que, como era desgraciadamente de esperar, suelen moverse en una línea de progresiva reducción de las garantías de los sancionados"⁴⁵⁴.

2.1.1.2 Infracción del principio de legalidad sancionadora por establecimiento en la Ordenanza sancionadora de una conducta sin cobertura legal

Un caso en el que se declaró nula una Ordenanza municipal por infracción palmaria de la legalidad sancionadora nos lo brinda **la Sentencia 387/2013, de Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de fecha 17 de mayo de 2013, número de recurso 423/2008, siendo ponente Ilma. Sra. Dña. Leonor Alonso Díaz-Marta**. Es de advertir la brevedad del fundamento con el que se declara nula la Ordenanza sin perjuicio de que, por otra parte, tampoco necesite de más argumento dada la evidente violación del citado principio:

⁴⁵⁴ Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, *Principios de Derecho Administrativo General. Tomo II*, ob. cit., pág. 387.

"En cuanto a la nulidad de la fijación de un régimen sancionador, concretamente del art. 27.1.1.A) y 27.2), también debe prosperar.

*Estos apartados del artículo de la Ordenanza, en cuanto van tipificando la conducta constitutiva de infracciones muy graves, y se fijan las multas a imponer, son nulos, pues, es evidente que es preciso para que se regulen infracciones administrativas que exista una Ley formal que tipifique como infracción el hecho concreto. Y **no puede establecerse un régimen de infracciones y sanciones sin esa cobertura legal**, puesto que **las disposiciones reglamentarias únicamente pueden introducir especificaciones a las sanciones legalmente establecidas, pero no constituir nuevas sanciones ni alterar la naturaleza de los límites de las que vengán establecidas en la Ley (art. 129 de la Ley 30/92).** En la Ordenanza se define como infracción muy grave la instalación sin licencia de las infraestructuras radioeléctricas, y en definitiva no establece conexión con un precepto legal que tenga la suficiente cobertura. Además, en el número 2 establece unos preceptos genéricos que no permiten predecir con suficiente grado de certeza el tipo y el grado de sanción que llevan aparejado."*

Como vemos, la Sentencia deja clara la imposibilidad de un establecimiento de infracciones y sanciones sin su cobertura legal, citando como fundamento el artículo 129 de la LRJPAC. No obstante, entendemos con SANZ RUBIALES que "el art. 129.1 LRJAAPP no está estableciendo una autoreserva de ley en lo que se refiere a tipificación de infracciones y sanciones, sino plasmando la

reserva establecida en la norma constitucional⁴⁵⁵. Lo que asegura y refuerza esta reserva legal del régimen sancionador.

Idéntica suerte corrió la Ordenanza enjuiciada en la **Sentencia número 1055/2001, de 6 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recurso 156/2001, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Manuel Taboas Bentanachs**, que resuelve la situación con la siguiente fundamentación:

*"Lo que hace referencia a los preceptos aplicados en el acto administrativo impugnado -preveyendo la infracción y sanción correspondiente-, **estimando que nos hallamos ante la generación de un régimen sancionador a título meramente reglamentario de ordenanza municipal, para el que no se intuye ninguna preexistencia de relaciones especiales de sujeción y sin apoyo legal alguno, se está en el deber de estimar vulnerado el artículo 25.1 de nuestra Constitución**"*

Ambos ejemplos nos muestran la crítica y reproche que imponen los órganos jurisdiccionales a las Ordenanzas que no respetan este PGD sancionador. Por ello, y en palabras de IZQUIERDO CARBONERO, podemos concluir que “la Ley limitará el hecho, las acciones u omisiones constitutivas de infracción; los elementos esenciales de la naturaleza, conducta y límites de las

⁴⁵⁵ Íñigo SANZ RUBIALES, “Principio de legalidad y potestad sancionadora en la Administración Local”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 264, 1994, pág. 689. Esta autor sostendrá, como hemos visto anteriormente, que “la reserva de ley estatal responde, entre otras causas, el principio de unidad, a asegurar la igualdad básica de todos los españoles”.

sanciones y los criterios orientadores de esta potestad sancionadora de la Administración Local”⁴⁵⁶.

2.1.2 El principio de legalidad sancionadora en las Ordenanzas Fiscales

Habiendo analizado el principio de legalidad sancionadora y comprobado su extensión al ámbito municipal general, conviene ahora analizar su especificidad cuando de materia sancionadora tributaria se trata.

Comenzaremos exponiendo la doctrina del Tribunal Constitucional que puso en relación la reserva de Ley tributaria con el principio de legalidad sancionadora en los Municipio. Nos referimos a la Sentencia 132/2001, de 8 de junio. Esta resolución formula una especie de paralelismo entre ambos principios destacando el origen y naturaleza de cada uno, sus diferencias y todo ello justificado con abundante doctrina del mismo Tribunal. Por su interés traemos a colación sólo la parte que hace referencia a la legalidad sancionadora:

"En forma similar a como acabamos de recordar en relación con la reserva de Ley tributaria, también la exigencia de Ley para la tipificación de infracciones y sanciones ha de ser flexible en materias donde, por estar presente el interés local, existe un amplio campo para la regulación municipal y siempre

⁴⁵⁶ Francisco Javier IZQUIERDO CARBONERO, “La potestad sancionadora de la Administración local. Análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 24, 2010-2011, pág. 3472.

*que la regulación local la apruebe el Pleno del Ayuntamiento. Esta flexibilidad no sirve, con todo, para excluir de forma tajante la exigencia de Ley. Y ello porque **la mera atribución por Ley de competencias a los Municipios** -conforme a la exigencia del art. 25.2 LBRL- **no contiene en sí la autorización para que cada Municipio tipifique por completo y según su propio criterio las infracciones y sanciones administrativas en aquellas materias atribuidas a su competencia**"*

Por ello el TC concluirá que no hay correspondencia entre la facultad de regulación de un ámbito material de interés local -como puede ser el de su Hacienda- y el poder para establecer cuándo y cómo el incumplimiento de una obligación impuesta por Ordenanza puede o debe ser castigada. Concretando también el Tribunal que del artículo 25.1 de la CE derivan dos exigencias mínimas⁴⁵⁷:

- a) En relación con las infracciones, corresponde a la Ley la fijación de los criterios mínimos de antijuridicidad conforme a los cuales cada Ayuntamiento puede establecer tipos de infracciones. Estos criterios deben

⁴⁵⁷ Doctrina esta del TC que ya gozaba de sólida defensa en sus SSTC 42/1987, de 7 de abril y 234/1991, de 10 de diciembre. Por ello, al principio de este desarrollo doctrinal, algún autor llegó a afirmar que “a la luz de esta doctrina, las infracciones y sanciones contenidas únicamente en Ordenanzas municipales (que constituyen la mayoría, en el ámbito municipal) devienen, en principio, inconstitucionales” (Íñigo SANZ RUBIALES, “Principio de legalidad y potestad sancionadora en la Administración Local”, cit., pág. 675).

orientar y condicionar la valoración de cada Municipio a la hora de establecer los tipos de infracción.

- b) Y en relación con las sanciones, la Ley reguladora debe recoger, al menos, las clases de sanciones que pueden establecer las Ordenanzas municipales. Sanciones que cada Ayuntamiento puede predeterminar en función de la gravedad de los ilícitos administrativos que la Ley tipifica.

2.1.2.1 Amplia y extensa previsión en la LGT del régimen sancionador tributario

Para atender a lo especial y específico del principio de legalidad sancionadora tributaria, además de los presupuestos establecidos por la legislación administrativa general y la doctrina que fija el TC como suelo o mínimo de garantía del PGD que estamos estudiando, debemos atender a lo establecido por la LGT. En este sentido, el artículo 8. g) preceptúa que se regularán en todo caso por Ley:

"El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias"

Junto a ello también el artículo 183.1 LGT manifiesta en plenitud el principio de legalidad sancionadora, junto con el de tipicidad, cuando afirma que:

"Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley"

Y para terminar, la LGT establece un régimen de infracciones y sanciones completo y delimitado de forma suficiente en su Título IV. Por todo ello, a la hora de determinar el tipo de infracción y su sanción correspondiente, en materia sancionadora tributaria de las Haciendas Locales, poco margen queda para la innovación y subjetividad. Quedado la Ordenanza Fiscal en esta cuestión con un marco jurídico perfectamente tasado y con un cumplimiento más que razonable del principio de legalidad sancionadora⁴⁵⁸.

En virtud de lo expuesto, podemos afirmar que el principio de legalidad sancionadora en el Derecho Tributario goza de un desarrollo y claridad muy aceptable. Queda ampliamente establecido en la LGT que fija un régimen sancionador que podrá gustar o no, pero que indudablemente cumple con las exigencias del PGD que estamos

⁴⁵⁸ En la práctica, la mayoría normas locales que regulan esta materia son las "Ordenanzas Fiscales generales sobre Gestión, Inspección y Recaudación", también llamadas "Ordenanzas Fiscales generales", reservan un apartado a la potestad sancionadora municipal pero que en su regulación hacen, en la mayoría de los casos; una remisión plena a la LGT -véase las Ordenanzas Fiscales de: Sevilla (art. 84 y ss.), Málaga (art. 12), Murcia (art. 67 y ss.), entre otros-; o una reproducción casi mimética a parte de la citada Ley -véase Madrid (art. 127 y ss.), Piélagos (art. 148 y ss.) y Valencia (art. 47 y ss.); o regulan un régimen completo sancionador reiterando en su mayoría la LGT -Barcelona (art. 154 a 174)-.

analizando. Quedando las Ordenanzas Fiscales en esta materia, como hemos comprobado, en meras traslaciones del marco legal de la LGT con poco margen para su desarrollo.

2.3 Principio de tipicidad

2.3.1 La tipicidad sancionadora

Tal y como se defiende en este trabajo desde el inicio, la mayoría de los principios jurídicos suelen estar siempre imbricados. Ello implica que no resulte fácil delimitar con precisión dónde empieza la aplicación estricta de uno y donde termina la de otro. Como afirma el TC "los principios generales del Derecho incluidos en la Constitución tienen carácter informador de todo el Ordenamiento jurídico"⁴⁵⁹, es decir, interactúan en todas las direcciones y a la vez⁴⁶⁰. Pues no se conoce una rama del Derecho donde: no se aprecien los valores superiores de la libertad, la justicia e igualdad; tampoco, por ejemplo, donde no tenga aplicación la seguridad jurídica; ni mucho

⁴⁵⁹ STC 4/1981, de 2 de febrero.

⁴⁶⁰ Ciertamente esta aplicación global debe atender también a la disciplina concreta que se estudie en cada caso. No será relevante, de entrada, el PGD tributario de capacidad económica si estamos estudiando un contrato de trabajo sujeto a Derecho laboral. Tampoco será trascendente la autonomía local en una herencia (amén de los tributos locales que se devenguen). Sin embargo, sí habrán valores y principios que se aplicarán a todo y en todo el Ordenamiento jurídico (art. 1.1, 9.3, 14, etc. CE).

menos un sistema punitivo que admita la retroactividad sancionadora *in malam partem*.

Además de lo expuesto, algunos grandes principios se desarrollan correctamente en la medida en que se consideran otros⁴⁶¹. Siendo un claro ejemplo de ello el principio de tipicidad en materia sancionadora con relación al principio de legalidad. En palabras de GALLARDO CASTILLO "los principios de legalidad y tipicidad son dos principios inescindibles, cuyo estudio por separado es tarea casi imposible"⁴⁶². De hecho, esta autora establece como vertientes del principio el de legalidad: el principio de reserva de Ley (que sería la expresión formal) y el principio de tipicidad (en la parte material).

Otros autores, empero, relacionan este principio general con la libertad y la seguridad jurídica. Destacan en esta posición los profesores GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ al afirmar que el principio de tipicidad tiene una doble exigencia: "del principio general de libertad, sobre el que se organiza todo el Estado de Derecho, que impone que las conductas sancionables sean excepción a esa libertad y, por lo tanto, exactamente delimitadas, sin ninguna

⁴⁶¹ En este sentido se expresan las SSTC 173/1996, de 31 de octubre y 235/2000, de 5 de octubre, entre otras, cuando relacionan seguridad jurídica con legalidad, jerarquía, publicidad, irretroactividad de lo no favorable, etc.

⁴⁶² María Jesús GALLARDO CASTILLO, *Los principios de la potestad sancionadora - teoría y práctica-*, ob. cit., pág. 87. En esta cita, la autora hace referencia a lo afirmado en ese sentido por Alejandro NIETO GARCÍA, *Derecho Administrativo Sancionador*, Editorial Tecnos, Madrid, 1993, págs. 187 y 252.

indeterminación (y delimitadas, además, por la representación democrática del pueblo a través de las Leyes: STC 137/1997); y, en segundo término, a la correlativa exigencia de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), que no se cumpliría si la descripción de lo sancionable no permitiese un grado de certeza suficiente para que los ciudadanos puedan predecir las consecuencias de sus actos (*lex certa*)⁴⁶³. También en esta línea se pronuncia MESEGUER YEBRA cuando afirma que "la legalidad se cumple con la previsión de las infracciones y sanciones en la Ley, la tipicidad requiere de algo más, que es la precisa definición de la conducta que la Ley considera sancionable, siendo, en definitiva, un medio para garantizar el principio constitucional de seguridad jurídica y de hacer realidad junto a la exigencia de una *lex previa*, la de una *lex certa*"⁴⁶⁴.

Lo bien cierto es que la CE en su artículo 25.1 establece que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel

⁴⁶³ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pág. 177.

⁴⁶⁴ Joaquín MESEGUER YEBRA, *La tipicidad de las infracciones en el procedimiento administrativo sancionador*, Bosch, Barcelona, 2001, pág. 13. En parecidos términos se pronuncia Miriam CUETO PÉREZ cuando afirma que "el principio de tipicidad es garantía de la seguridad jurídica a la que tiene derecho el ciudadano, para conocer en todo momento y con certeza, las conductas que constituyen infracción administrativa, y a la vez, la sanción que llevan pareja" ("Los principios de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Tipicidad y responsabilidad", *Documentación Administrativa*, nº 280-281, 2008, pág. 96).

momento”. Siendo este precepto la manifestación del principio de legalidad del *ius puniendi* del Estado, como se ha expuesto anteriormente (en cuanto refiere a "legalidad vigente"), pero también del de tipicidad (pues debe estar expresado y recogido de forma cierta, para constituir una infracción)⁴⁶⁵.

2.3.2 El principio de tipicidad en el procedimiento sancionador y su traslación en materia tributaria

Después de la previsión constitucional, la LRJPAC dedicó un precepto al principio de tipicidad⁴⁶⁶ que estableció que:

Art. 129.1 y 2:

"1. Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del Ordenamiento Jurídico previstas como tales infracciones por una Ley.

⁴⁶⁵ A este respecto es muy explícita la STS de 8 de junio de 1992, cuando afirmó que "no solo la investidura o habilitación debe estar sometida al principio de legalidad, sino también la tipificación de las infracciones, así como la determinación de la sanción correspondiente, siendo suficiente, en tal aspecto, una Ley ordinaria". Esta Sentencia, cuyo número de recurso es el 2079/1990, confirmó la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña del 18 de diciembre de 1989, número de recurso 2221/1989.

⁴⁶⁶ Sobre la tramitación parlamentaria de la previsión de este principio ver: Juan PEMÁN GAVÍN, "La regulación de la Potestad sancionadora de la Administración en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: notas sobre su tramitación parlamentaria", *Revista de Administración Pública*, nº 132, 1993, págs. 394 a 396.

2. *Únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por la Ley."*

Los dos apartados transcritos cierran el círculo a la tipicidad sancionadora general, pues hacen referencia expresa a la necesaria previsión de Ley para la tipificación de la infracción, así como de la sanción. En definitiva, será preceptiva la Ley para determinar con garantías de certidumbre la conducta a reprochar socialmente y también deberá ser prevista por la Ley la sanción que lleva pareja dicha conducta⁴⁶⁷.

Como sostiene SANTAMARÍA PASTOR, la tipicidad "consiste en la exigencia de descripción específica y precisa, por la norma creadora de la infracción y las sanciones, de las conductas concretas que pueden ser sancionadas, y del contenido material de las sanciones que pueden imponerse por la comisión de cada conducta, así como la correlación entre unas y otras (*lex certa*); una exigencia que es consecuencia directa tanto del primero de los valores superiores del

⁴⁶⁷ El TC ha expresado que el Real Decreto-Ley cumple con la previsión constitucional del art. 25.1 con el siguiente argumento "la utilización del Decreto-Ley para la previsión de tipos de ilícito y las correspondientes sanciones no supondría una contradicción con lo dispuesto en el art. 25.1, al configurarse el Decreto-Ley, según el art. 86. 1 C.E., como «disposición legislativa» que se inserta en el Ordenamiento jurídico (provisionalmente hasta su convalidación, y definitivamente tras ésta) como una norma dotada de fuerza y valor de Ley (STC 29/1982, de 31 de mayo, fundamento jurídico 2.º) y como tal, sujeta al recurso y cuestión de inconstitucionalidad ante este Tribunal de acuerdo con lo previsto en el art. 27.2 de la LOTC" (STC 3/1988, de 21 de enero).

Ordenamiento jurídico, el de libertad (art. 1.1 CE), como del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)⁴⁶⁸. Este autor también relaciona tipicidad con la prohibición de analogía común en el Derecho Penal, y que obra expresamente en el art. 129.4 de la LRJPAC que establece que "las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica"⁴⁶⁹.

En palabras de nuestro TC, en su sentencia 52/2003, de 17 de marzo:

"en el momento aplicativo del ejercicio de las potestades sancionadoras por los Poderes Públicos, éstos están sometidos al principio de tipicidad, como garantía material, en el sentido de que, por un lado, se encuentran en una situación de sujeción estricta a las normas sancionadoras y, por otro, les está vedada la interpretación extensiva y la analogía in malam partem, es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan"

De lo dicho hasta el momento, podemos concluir con los términos utilizados por nuestro TC sobre el principio de tipicidad

⁴⁶⁸ Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, *Principios de Derecho Administrativo General. Tomo II*, ob. cit., pág. 396. En esta cita, como vemos, el autor se aproxima a la postura de GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ al relacionar tipicidad sancionadora con libertad y seguridad jurídica.

⁴⁶⁹ El artículo 4.2 CC hace, de forma parecida, referencia a esta interdicción de la analogía cuando afirma que "Las Leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas".

que: "deriva del mandato de taxatividad o de *lex certa* y se concreta en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, que hace recaer sobre el legislador el deber de configurarlas en las Leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones"⁴⁷⁰.

También sobre el alcance de su carácter formal y material el TC dice que: "el art. 25.1 C.E. incorpora, junto a una garantía de carácter formal relativa al rango necesario de las normas tipificadoras del ilícito administrativo y de su sanción, y que en materia de sanciones administrativas posee un alcance relativo pues permite, a diferencia de la materia penal, un mayor margen de actuación al Ejecutivo en la tipificación de ilícitos y sanciones (SSTC 42/1987, 101/1988, 29/1989 y 83/1990), otra de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, (que) refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes» (STC 305/1993, fundamento jurídico 3º, por todas)⁴⁷¹.

⁴⁷⁰ SSTC 242/2005, de 10 de octubre, 162/2008, de 15 de diciembre, 81/2009, de 23 de marzo, y 104/2009, 4 de mayo.

⁴⁷¹ STC 212/1996, de 19 de diciembre.

La traslación de todo lo expuesto sobre este principio al Derecho Tributario sancionador es directa e inmediata tal y como afirma el artículo 178 LGT, párrafo segundo. Junto a ello, la LGT ha querido dedicar un precepto para la previsión de la tipicidad en materia sancionadora tributaria al establecer en su artículo 183.1 LGT de forma clara y contundente que:

"son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley"

Por todo lo expuesto, a la hora de verificar los Tribunales la adecuación de la Ordenanza Fiscal a este principio general, deberán prestar atención al cumplimiento de los requisitos de taxatividad, precisión y certeza que impone el citado PGD, dejando pervivir a los preceptos sancionadores que respeten dichos atributos y expulsando del Ordenamiento jurídicos los que no.

2.3.3 Infracción del principio de tipicidad por contenido indiferente de la Ordenanza a la hora de describir la conducta ilícita

Como hemos comprobado, nuestra disciplina jurídica ha fijado una referencia expresa a la Ley para el establecimiento claro y

cierto de las conductas infractoras y sus sanciones correspondientes⁴⁷². No hay margen, por lo tanto, para que una Ordenanza pueda introducir nuevas modalidades infractoras o sanciones independientes a las contempladas en la LGT u otras Leyes (principio de legalidad sancionadora), ni que su establecimiento sea confuso, vago u oscuro (principio de tipicidad). Se confirma, en síntesis, todo lo expresado hasta el momento para el régimen sancionador general en materia tributaria y, específicamente, en el ámbito competencial de los Municipios.

Un claro ejemplo de la infracción de este principio podemos comprobarlo en la Ordenanza que establece un tipo sancionador indiferente, es decir, basado en un presupuesto de hecho indeterminado⁴⁷³. A tal efecto, la **Sentencia 152/2012 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León, sede en Burgos, de fecha 23 de marzo de 2012, número de recurso 181/2011, siendo**

⁴⁷² En otras palabras "el principio de tipicidad exige que los hechos (u omisiones) declarados probados en el seno de un procedimiento sancionador se encuentren descritos *ex ante* en una norma para poder ser sancionados. Y además, que esa norma califique esos hechos como constitutivos de infracción, y anude a su prueba y comprobación la correspondiente sanción" (Joaquín MESEGUER YEBRA, *La tipicidad de las infracciones en el procedimiento administrativo sancionador*, ob. cit., pág. 13).

⁴⁷³ Para que el uso de conceptos jurídicos indeterminados tenga la suficiente garantía de no incurrir en la infracción del principio de tipicidad sancionadora, se ha sostenido "que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencias, y permitan prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción" (Francisco Javier IZQUIERDO CARBONERO, "La potestad sancionadora de la Administración local. Análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial", cit., pág. 3472).

ponente el Ilmo. Sr. D. Valentín Jesús Varona Gutiérrez, se pronunciaba en este sentido:

*"Es objeto del presente recurso contencioso administrativo el Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Alconaba, Soria, por el que se aprueba la ordenanza reguladora del uso y mantenimiento de caminos públicos publicada en el BOP Soria de 23 de julio de 2010... motivó la impugnación del art. Nueve 2.j) que **tipifica como infracción grave "Cruzar los caminos sin protección del firme,** o circular con vehículos que ocasionen deterioro del mismo"... Se dice que la indefinición de las conductas hace que sea nula la tipificación de las mismas.*

En este sentido como recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2011, "Por ello, apreciamos que el pronunciamiento de la Sala de instancia no contradice la doctrina del Tribunal Constitucional, expuesta en las sentencias 218/2005, de 12 de septiembre , 113/2008, de 29 de septiembre , 104/2009, de 4 de mayo , 36/2010, de 19 de julio , y 57/2010, de 4 de octubre, sobre el significado, el contenido y el alcance de las garantías que se desprenden de la consagración del principio de legalidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador conforme a lo dispuesto en el artículo 25 de la Constitución, que son vinculantes para el legislador, para el poder reglamentario y para los aplicadores del Derecho...

Evidentemente aplicando esta doctrina al caso presente se ha de concluirse que efectivamente no cumple con una mínima exigencia de

*seguridad jurídica el primero de los incisos, pues del tenor literal del tipo en cuanto a la acción de cruzar el camino resulta que es indiferente que se causen daños o no, por ello ha de anularse dicha previsión*⁴⁷⁴

Sólo restaría añadir que, como sucede con el resto de los principios determinantes de la potestad sancionadora, cualquier violación grave de los mismos por actos normativos de la Administración Local acarreará su nulidad radical por la jurisdicción ordinaria como se ha expuesto anteriormente.

2.4 Principio de responsabilidad/culpabilidad

2.4.1 Planteamiento general de la responsabilidad sancionadora

Hemos visto hasta el momento dos principios que desplegaban sus efectos sobre la parte formal de la potestad sancionadora; legalidad y tipicidad. Son, por así decirlo, PGD que nos informan sobre qué rango debe tener la norma que establezca el ilícito administrativo/tributario y su castigo -legalidad-, y cómo o de qué

⁴⁷⁴ Vemos como en esta sentencia el Tribunal menciona el principio de legalidad sancionadora cuando, en el fondo, se refiere al de tipicidad por cuanto discute su "tenor literal... resulta indiferente", es decir, condena la falta de certeza y concreción de la conducta infractora. Siendo del todo procedente la relación que hace de esta deficiencia de concreción de la norma con la seguridad jurídica, en sintonía con la doctrina citada anteriormente.

manera cierta y concreta debe preverse la descripción de la acción y su reproche -tipicidad-⁴⁷⁵.

Toca ahora analizar el principio de culpabilidad, y con ello adentrarnos en el plano subjetivo del régimen sancionador. Si bien los anteriores principios son juzgados desde prismas más objetivos (tipo de norma y previsión taxativa), la culpabilidad debe analizarse subjetivamente y en cada caso. Ahora ya no nos preocupará qué norma o cómo está definida la infracción, sino si el autor de la acción u omisión, es responsable por algún título de la misma.

Para comenzar este estudio de nuevo citamos la formulación latina de este principio "*nullum crimen sine culpa*" que está recogida en todos los tratados de Derecho Penal o Administrativo Sancionador. De este apotegma interesa destacar que, desde las primeras previsiones normativas sobre el *ius puniendi*, al menos el grado de culpa era exigible para su comisión. Y cuando se hace referencia a la

⁴⁷⁵ Tal y como se ha comentado anteriormente, autorizada doctrina presenta estos dos principio como inseparable. Sin embargo, su inobservancia sí puede darse por separado sin ningún tipo de problema. Así, podremos entender infringido el principio de legalidad sancionadora cuando una infracción administrativa se establezca originariamente por Real Decreto (SSTC 219/1991, de 25 de noviembre y 135/2010, de 2 de diciembre). Por otra parte, tendrá un problema de tipicidad la norma, aunque sea Ley, que no precise y concrete la conducta ilícita (STC 306/1994, de 14 de noviembre).

culpabilidad, como se ha dicho, entramos en la esfera personal y subjetiva⁴⁷⁶.

Tal y como afirma NIETO GARCÍA "se refiere fundamentalmente al elemento subjetivo de ilícito, es decir, a la intervención del autor, a través de dolo o imprudencia, incompatible con la llamada responsabilidad objetiva, o sea, la derivada automáticamente del hecho"⁴⁷⁷. En términos parecidos se refieren GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ cuando afirman que la culpabilidad "supone imputación y dolo o culpa en la acción sancionable"⁴⁷⁸.

El principio de culpabilidad tiene su vigencia en el Derecho Administrativo Sancionador por la aplicación de los principios penales a dicho ámbito, tal y como hemos indicado anteriormente⁴⁷⁹.

⁴⁷⁶ Las SSTs de 10 de febrero de 1986 (nº 80) y 17 de diciembre de 1988 (nº 1320), ya lo expresaban en estos términos "las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser... culpables, atribuibles a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

⁴⁷⁷ Alejandro NIETO GARCÍA, *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 2012, pág. 326.

⁴⁷⁸ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo II*, ob. cit., pág. 179.

⁴⁷⁹ Por ello participamos de la propuesta de culpabilidad que proponen COBO DEL ROSAL y VIVES ANTÓN según la cual se halla "en la infracción de las obligaciones personales dimanantes de la norma de deber", acción ésta que solo puede darse en un escenario de libertad pues "sólo un ser

Además de ello, la LRJPAC recogió de forma expresa dicha exigencia al contemplar en su artículo 130.1 que:

"sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos aun a título de simple inobservancia"

Es decir, la responsabilidad sancionadora, que se manifiesta a través de la culpabilidad, se convierte así en un elemento más del ilícito administrativo. No cabe por ello, en esta materia, la responsabilidad objetiva que rige en otras ramas del Derecho. Siendo en el juicio de culpabilidad donde, habiéndose verificado ya la conducta típica y antijurídica, se le pueda atribuir al sujeto en su caso la imputación subjetiva. En este sentido, aceptamos sin matices la propuesta de GARGALLO CASTILLO cuando expone que para "la comisión de una infracción administrativa se requiere un doble título de imputación: que pueda serle atribuido desde el punto de vista de la causación material -imputación objetiva- y desde el punto de vista de la atribución volitiva -imputación subjetiva-"⁴⁸⁰. Y sólo cuando se verifiquen ambos, podrá recaer sobre el administrado la

dotado de libertad, cual es el hombre, puede regirse por normas y sólo a un ser dotado de libertad puede reprochársele su conducta antinormativa" (Manuel COBO DEL ROSAL y Tomás S. VIVES ANTÓN, *Derecho Penal, Parte General*, ob. cit., págs. 505 y 506).

⁴⁸⁰ María Jesús GALLARDO CASTILLO, *Los principios de la potestad sancionadora*, ob. cit., pág. 154.

responsabilidad que la norma tiene prevista para la comisión de la infracción administrativa⁴⁸¹.

2.4.2 La responsabilidad sancionadora tributaria

En el Derecho Tributario, y como consecuencia de una parca redacción del artículo 77 de la LFT-63, se planteó en su día si podía significar ello que en el ámbito fiscal se relajara la exigencia de culpabilidad, incluso se pudiera eliminar, llegando a un sistema de responsabilidad objetiva. El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, se encargó de dejar claro que no. Y ello sobre la base de la siguiente argumentación:

"ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibile en nuestro Ordenamiento... No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias"

La redacción actual del artículo 183.1 LGT despeja cualquier duda al respecto al establecer que “son infracciones tributarias las

⁴⁸¹ A tal efecto, el art. 178.1 LGT establece que sólo “podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”.

acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”.

Visto hasta este momento la necesidad de culpabilidad para entender cumplido el ilícito administrativo/tributario, toca ahora analizar la atribución de la responsabilidad derivada de la sanción. Surgiendo en este asunto, inicialmente, una divergencia de criterios y formas de entender la misma entre el Legislador Tributario y la responsabilidad personalísima típica del ámbito penal. Dicha discrepancia fue aclarada por el TC.

En efecto, en el ámbito penal la responsabilidad es personal e intransferible, es decir, únicamente puede exigirse por los hechos propios. Esta característica de la responsabilidad penal parece más que razonable que sea trasladable automática y miméticamente cuando nos encontramos en el ámbito administrativo y tributario. Esto se traduciría en que la responsabilidad de la sanción sería siempre por los actos propios, nunca por hechos realizados por terceros. Y así lo entendió el TC en su Sentencia 146/1994, de 12 de mayo, al afirmar que:

"entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Norma fundamental (STC 254/1988, Fundamento Jurídico 5º), también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción (STC

219/1988. Fundamento Jurídico 3º), denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador"

Precisamente esta Sentencia fue una reacción frente a la pretensión del legislador tributario de incluir las sanciones en la obligación solidaria que establecía el artículo 7.2 de la Ley 20/1989, de 28 de julio. Y de forma patente y manifiesta, el TC respondió que:

“este precepto permite que la Administración se dirija para el cobro de la deuda tributaria, incluidas las sanciones, no sólo al miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que hayan generado la sanción, sino también a otros miembros que no hayan cometido ni colaborado en la realización de las infracciones y vulnera, por ello, el aludido principio de personalidad de la pena o sanción protegida por el art. 25.1 de la Constitución, incurriendo así en vicio de inconstitucionalidad”

Esta responsabilidad sí podrá ser solidaria o subsidiaria cuando el sujeto no infractor haya causado o colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria; o haya ocultado o transmitido bienes o derechos del obligado al pago; o colabore o consienta en el levantamiento de los bienes o derechos embargados por la Hacienda pública; o el Administrador que no hubiera realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, o en la sucesión de

actividades y explotaciones económicas⁴⁸², etc. En definitiva, los casos que establecen los artículos 41, 42 y 43 de la LGT, que son supuestos en los que un sujeto, persona física o jurídica, realiza una conducta de hacer o dejar de hacer que le sitúa como responsable solidario o subsidiario de la sanción. Mas siempre como consecuencia de una acción y omisión propia y prevista por la Ley. La cual justifica, de alguna manera, esta derivación o asunción de responsabilidad.

Por otra parte, una de las características del régimen sancionador administrativo es que el dolo o culpa constituye uno de los elementos integrantes de la conducta típica de la infracción, pero también puede ser un factor que determine o cuantifique la sanción⁴⁸³. También en la LGT-63 se daba esta circunstancia cuando regulaba la infracción grave por dejar de ingresar en su artículo 79 (para lo cual se requería dolo o culpa), y luego el artículo 82.1 establecía las

⁴⁸² Sobre esta responsabilidad ver el siguiente trabajo: Juan CALVO VÉRGEZ, “La responsabilidad tributaria solidaria de las sucesiones en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas”, *Crónica Tributaria*, núm. 143, 2012.

⁴⁸³ Así lo establece con carácter general el artículo 131.3 LRJPAC al establecer como criterios para la graduación de las sanciones: la existencia de intencionalidad o reiteración; la naturaleza de los perjuicios causados; o la reincidencia. Con carácter sectorial, el art. 68 del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, gradúa las sanciones en función de “la gravedad y trascendencia del hecho, los antecedentes del infractor y a su condición de reincidente”.

circunstancias que graduaban la sanción como la "ocultación" que, evidentemente, requería también de dolo⁴⁸⁴.

La actual LGT ha cambiado este sistema y en su artículo 191, que se denomina "infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", establece en su apartado 1:

“constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo...”

Es decir, mantiene el requisito de dejar de ingresar dentro del plazo establecido para darse la infracción y mantiene la responsabilidad con cualquier grado de negligencia⁴⁸⁵. Además, dicho

⁴⁸⁴ Este sistema, sin embargo, en algunos casos produjo un *bis in idem* que fue alertado por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en multitud de Sentencia con el siguiente fundamento: “por lo que respecta al incremento por ocultación; el artículo 82.1.d) de la LGT ordena la graduación de la sanción atendiendo, entre otros criterios, a "la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones"... Y en este caso, a la vista del acuerdo sancionador, no cabe la menor duda de que el hecho de la sanción, consistente en la no declaración de unos ingresos, constituyen la base fáctica de la sanción y a la vez se utiliza como base para determinar el incremento que se regulariza; lo que vulnera el principio "non bis in idem".” (SSTJ-CV nº 939 y 940, de fecha 20 de diciembre de 2005, rec. nº 2303/04 y 1691/04, y ST nº 952, de fecha 22 de julio de 2007, rec. nº 2629/05).

⁴⁸⁵ Así resulta del artículo 183.1 LGT que establece que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra

precepto, también define la infracción como leve, grave o muy grave, en función de parámetros como “ocultación” o “utilización de medios fraudulentos” que también pertenecen a la esfera del dolo. Dejando los criterios para graduar la sanción en parámetros más objetivos como "comisión repetida de las infracciones" o "el perjuicio económico para la Hacienda Pública" como los previstos en el artículo 187.1 LGT. Por ello, entendemos que el legislador tributario mejoró en este extremo el régimen de infracciones y sanciones en la nueva LGT.

En función de la previsión del artículo 178 LGT que traslada los principios de derecho sancionador administrativo al ámbito tributario, y la regulación expresa y específica del mismo en el artículo 179 LGT, podemos colegir con DELGADO SANCHO que “para poder exigir la responsabilidad por un hecho ilícito se precisa una cierta culpabilidad, ya sea a título de dolo o de culpa. Es decir, la imposición de una sanción requiere, en palabras de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994, «la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica consciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas

Ley”. A tal efecto, “la negligencia o conducta culposa se puede entender como una falta de diligencia debida que lleva a infringir un deber de hacer o no hacer impuesto por la norma” (Miriam CUETO PÉREZ, “Los principios de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Tipicidad y responsabilidad”, cit., pág. 108).

precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias»⁴⁸⁶.

También habrá que tener presente que el mismo artículo 179.2 LGT establece los supuestos que no dan lugar a responsabilidad, precisamente, por la ausencia de culpabilidad (carecer de capacidad de obrar, fuerza mayor, haber puesto la diligencia necesaria...), o por regularización voluntaria artículo 179.3 LGT.

Por ello, y como conclusión al principio de responsabilidad/culpabilidad, podemos afirmar que cuando la Administración Tributaria se encuentre ante un supuesto del que pudiera derivarse una infracción tributaria, deberá verificar con pruebas la realización del hecho típico (acción u omisión tipificada como infracción). Dicho hecho debe ser antijurídico, es decir, no debe haber causas que lo justifiquen y que por ello rompan la antijuridicidad de la acción u omisión, por ejemplo, legítima defensa, estado de necesidad, ejercicio de un derecho o el cumplimiento de un deber⁴⁸⁷. Superado el juico de antijuridicidad, la Administración

⁴⁸⁶ Carlos David DELGADO SANCHO, “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 139, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pág. 69.

⁴⁸⁷ Estas circunstancias son la mismas que en el ámbito penal (art. 20.4, 5 y 7 CP) y derivan de la existencia de un conflicto de intereses, donde se salva el de mayor entidad y por ello no se incurre en antijuridicidad. Ciertamente, estas situaciones son de difícil previsión en el derecho tributario. Sin embargo, no es difícil pensar en la infracción de no facilitar “antecedentes” o “cualquier otro dato con trascendencia tributaria” a la Administración (art. 203.1.a) LGT), cuando el sujeto obligado está amparado por el secreto

Tributaria deberá motivar la culpabilidad necesaria para hacer responsable al presunto infractor pues “sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad”⁴⁸⁸, pues como acertadamente afirma CALVO VÉRGUEZ “el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución (CE) no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable... o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad”⁴⁸⁹.

profesional, como el caso del abogado del presunto infractor (art. 93.5 LGT y art. 542.3 LOPJ).

⁴⁸⁸ STS de 10 de febrero de 2012, nº rec. 9740/2004 y 7043/2004.

⁴⁸⁹ Juan CALVO VÉRGUEZ, “El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial”, *Crónica Tributaria*, Boletín de actualidad nº 7, IEF, 2011, pág. 7. También entendemos que podría prosperar la aplicación de otras causas de exclusión de responsabilidad como “la obediencia debida cuando se produce el conflicto entre el cumplimiento de una orden que implica la transgresión de cierta normativa y el cumplimiento de la norma sancionadora (STS 28 de febrero 2007, RJ 4222; STS 24 de mayo de 2003, RJ 6379); también el caso fortuito y la fuerza mayor, si bien su existencia como causa de exclusión debe ser probada por quien la alega (STS 4 de febrero de 1998, RJ 1816). La culpabilidad por su parte puede ser excluida por la presencia de error que tendrá que tener carácter invencible (que no hubiera podido evitarse empleando la diligencia exigible” (Miriam CUETO PÉREZ, “Los principios de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Tipicidad y responsabilidad”, *Documentación Administrativa*, nº 280-281, 2008, pág. 109).

2.4.3 Infracción del principio de responsabilidad por cuanto la conducta ilícita no debe depender de otro que no sea el sujeto pasivo

Todo lo expuesto es directamente trasladable al régimen sancionador de las Haciendas Locales. Por ello, la Ordenanza Fiscal deberá tener presente en su regulación sancionadora la existencia de la responsabilidad personal de la pena, ya sea por dolo, culpa o negligencia, y respetar en su articulado las previsiones legales dictadas al efecto. En este sentido, se expondrá el caso de un Ayuntamiento que impuso una sanción en aplicación de su Ordenanza Fiscal que carecía de predicamento en la LGT. El asunto fue ventilado en **la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2004, número de recurso 1575/1999, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Micó**. El Alto Tribunal casó la sentencia recurrida y anuló la sanción impuesta a la mercantil recurrente con los siguientes fundamentos:

"El Alcalde del Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón, en su Decreto de 20 de octubre de 1995, a propuesta de la Inspección, confirmó el Acta con Prueba Preconstituida que entendió que el incumplimiento de la obligación del sujeto pasivo de presentar la autoliquidación del Impuesto en el plazo de los 30 días siguientes a la iniciación de las obras, de acuerdo con el art. 8 de la Ordenanza Fiscal, y de ingresar su importe en la Tesorería Municipal

Algunos de estas circunstancias constan recogidas con acierto en el art. 179.2 de la LGT.

constituía infracción tributaria grave en virtud de lo dispuesto en el art. 79, ap. a), de la LGT...

*...la Sala debe acudir a principios fundamentales del Derecho sancionador, como es el de que **la infracción tributaria se predica de la conducta del sujeto pasivo autor de los hechos, pero tal hipótesis no puede depender de la conducta de la Administración Tributaria**, concretamente de que ésta, ante la falta de presentación de la declaración-autoliquidación decida, en lugar de practicar la liquidación provisional de oficio, mediante comprobación abreviada, en cuyo caso no habría Infracción tributaria, ni imposición de sanciones pecuniarias, actúe por medio de la Inspección de los Tributos, e interpretando el artículo 79.1 de la Ley General Tributaria, sin las debidas salvedades, considere que sí existe Infracción tributaria grave, imponiendo al sujeto pasivo una sanción del 50 y del 25 por 100, **lo cual pugna con los más elementales principios de imputabilidad y responsabilidad**, propios del Derecho sancionador."*

La sentencia reconoce que la doctrina que expone en el fundamento transcrito, es de carácter interpretativa y válida en el caso concreto del ICIO. Y para ello deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- 1º) Que se haya presentado proyecto de obras y presupuesto de las mismas, visado por el Colegio oficial.

2º) Que se haya solicitado y obtenido la correspondiente licencia de obras.

3º) Que, en consecuencia, la Administración Tributaria del Ayuntamiento de que se trate tenga pleno conocimiento de los datos necesarios para practicar la liquidación provisional.

Entendemos que es del todo acertada la postura el Alto Tribunal en la medida que la Administración Local disponía de todos los elementos del hecho y base imponible (se había presentado el proyecto de ejecución y presupuesto), había emitido la correspondiente licencia de obras y, por lo tanto, era concedora de todos los datos para dictar liquidación provisional⁴⁹⁰.

En definitiva, y como reconoce la sentencia citada, no se trataba de un supuesto donde el sujeto pasivo no hubiera presentado la declaración y la Administración Tributaria, mediante su función investigadora, hubiera descubierto el hecho imponible. Por dicho motivo no era procedente reprochar conducta infractora al sujeto pasivo cuando la Oficina gestora pudo y debió practicar liquidación provisional, sin intervención de la Inspección de los Tributos, pues en el caso concreto ésta no descubrió nada, el proyecto de la obra y su

⁴⁹⁰ Previsión esta recogida de alguna forma por el art. 123.1 LGT-1963 que establecía que: "la Administración Tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto". Situación donde el sujeto pasivo no ha ocultado nada a la Administración Tributaria.

presupuesto eran conocidos por el Ayuntamiento, que, insistimos, pudo y debió practicar la correspondiente liquidación provisional de oficio en el mismo momento del otorgamiento de las licencias urbanísticas, a la vez que notificaba la Tasa correspondiente.

2.5 Principio de proporcionalidad

2.5.1 El principio de proporcionalidad como principio jurídico de ámbito transversal

Abundante doctrina considera este principio general como uno de los más importantes del Derecho⁴⁹¹. Un firme defensor de esta posición es ALEXY que opina sobre este PGD que tiene implicación en todos los demás y llega a afirmar con rotundidad que los principios “tienen una relación de implicación con el más importante principio del derecho constitucional material: el principio de proporcionalidad, y viceversa, el principio de proporcionalidad implica el carácter de los principios”⁴⁹², y ello porque “los principios exigen la máxima realización posible relativa tanto a las posibilidades fácticas como las

⁴⁹¹ Por ejemplo, en la obra *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional* (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, Ecuador, 2008) Miguel CARBONELL recoge la aportación de varios autores europeos y latinoamericanos sobre la naturaleza y aplicación de este principio general del Derecho.

⁴⁹² Robert ALEXY, *La fórmula de peso*, en *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, ob. cit., pág. 15.

posibilidades jurídicas”⁴⁹³, teniendo como función primordial la proporcionalidad optimizar estas posibilidades jurídicas.

Acceptando de buen grado el planteamiento de este ilustre jurista alemán, es también necesario destacar la relevancia de la proporcionalidad por su íntima relación con la justicia, pues si ya desde el mundo de la Filosofía griega se preconizaba la virtud-justicia “en el término medio”⁴⁹⁴, también el Derecho, en palabras de SÁNCHEZ GIL, se “funda precisamente en ella: en una determinada "proporción" entre las cosas, cuya trasgresión torna injusta su relación, es decir, la vuelve desproporcionada”⁴⁹⁵ y por ello, “siempre que el concepto justicia interviene en algún aspecto jurídico, implica la idea de proporcionalidad”⁴⁹⁶. Por último, se trae a colación la propuesta que hace JUNCEDA MORENO sobre la proporcionalidad de la que dice que es “manifestación genuina de las impares ideas de justicia y derecho, el principio que nos ocupa constituye nada menos que uno de los básicos contrapesos del poder generado tras las sucesivas oleadas revolucionarias liberales del siglo XVIII: el derivado

⁴⁹³ *Ibídem.*

⁴⁹⁴ ARISTÓTELES, *Moral a Nicómaco*, Espasa Calpe, Madrid, 1993, pág.112.

⁴⁹⁵ Rubén SÁNCHEZ GIL, *El principio de proporcionalidad*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, México, 2007, págs. 13 y 14.

⁴⁹⁶ *Ibídem.*

del ajuste a parámetros moderados, prudentes y sensatos, de las potestades interventoras o restrictivas de los derechos ciudadanos”⁴⁹⁷

Por todo ello, no puede extrañarnos que dicha proporcionalidad tenga manifestaciones en nuestra disciplina del Derecho Tributario, como por ejemplo, en la prohibición de confiscatoriedad.

2.5.2 Principio de proporcionalidad en el régimen sancionador

Presentado el principio de proporcionalidad como de aplicación transversal en la ciencia del Derecho, debemos analizar su manifestación concreta en el régimen del Derecho Administrativo Sancionador⁴⁹⁸. Para ello analizaremos la proporcionalidad en la imposición de la multa como consecuencia económica de la infracción⁴⁹⁹, y también porque la mayoría de las previsiones sancionadoras en materia tributaria consisten, precisamente, en la

⁴⁹⁷ Javier JUNCEDA MORENO, “Los principios de proporcionalidad y prescriptibilidad sancionadores”, *Documentación Administrativa*, n° 280-281, 2008, pág. 119.

⁴⁹⁸ La STC 85/1992, de 8 de junio, declaró con solemnidad “la relevancia del criterio de la proporcionalidad como principio inherente del Estado de Derecho”. Principio que adquiere en materia sancionadora, por consiguiente, mayor relevancia dado los derechos que pueden verse afectados como consecuencia de la sanción.

⁴⁹⁹ La CE prohíbe a la Administración “imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad” (art. 25.3), previsión que se reitera en el artículo 131.1 LRJPAC.

imposición de multas⁵⁰⁰ (basta comprobar la abundante previsión legislativa sobre dicho extremo -arts. 191 al 205 LGT- y la praxis de la AEAT donde su imposición es casi automática tras la liquidación tributaria).

Como se ha dicho, la mayoría de las sanciones tributarias son en forma de multa, o como reiteradamente las denomina la LGT "multa pecuniaria"⁵⁰¹. Dicho de otra manera, la forma habitual de sancionar en el régimen tributario es con un castigo económico o patrimonial. En este sentido, MARTÍN-RETORTILLO definirá la multa sanción como "una decisión administrativa que, a consecuencia de la realización de un ilícito, obliga al sujeto sancionado al pago, mediato o inmediato... de una cantidad de dinero"⁵⁰², además, la misma debe ser "impuesta por algún órgano de cualquiera de las Administraciones Públicas, de acuerdo con las normas del procedimiento administrativo, ya sean las comunes o generales, ya alguna especial"⁵⁰³,

⁵⁰⁰ La generalidad de la sanción en forma de multa está tan extendida que algún autor la califican de "prototípica" (Juan Alfonso SANTAMARÍA PASTOR, *Principios de Derecho Administrativo, Tomo II*, ob. cit., pág. 409).

⁵⁰¹ Sobre la denominación de "multa pecuniaria", afirma REBOLLO PUIG que se trata de una "redundancia pleonástica...", como si pudiera haber una multa no pecuniaria, es decir, no fijada en dinero" (Manuel REBOLLO PUIG, "El contenido de las sanciones", *Revista Justicia Administrativa*, n° extraordinario, 2001, pág. 167).

⁵⁰² Lorenzo MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, "Multas Administrativas", *Revista de Administración Pública*, núm. 79, 1976, pág. 10.

⁵⁰³ *Ibíd.* pág. 11.

y tendrá "el carácter de acto administrativo, de donde resulta, por el contrario, que no se trata de un acto jurisdiccional, aunque como tal acto administrativo, la multa -salvo supuestos excepcionales- tenga luego acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa"⁵⁰⁴.

Sentado, pues, la naturaleza patrimonial de la multa y su forma de acto administrativo, debemos atender cómo actúa el principio de proporcionalidad en el establecimiento de la misma.

Como primera aproximación a la dicha observancia se puede citar, con carácter general, lo establecido en el artículo 131 LRJPAC que se denomina principio de proporcionalidad y, en su apartado 2, afirma que:

"El establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas"

⁵⁰⁴ Ibíd. pág. 12. Si bien es cierto que la sanción tendrá forma de acto administrativo, y no de resolución judicial, también es cierto como sostiene algún autor que "la sanción administrativa es formalmente un acto administrativo, pero no es un acto administrativo como los demás: es asimismo el resultado del ejercicio de una potestad administrativa, pero de una potestad distinta cualitativamente del resto de las potestades administrativas" (José SUAY RINCÓN, "La potestad sancionadora de la administración y sus exigencias actuales: un estudio preliminar", *Documentación Administrativa*, nº 280-281, 2008, pág. 58.). Y ello es así, porque, como vimos anteriormente, sanción administrativa y penal son expresión del mismo *ius puniendi*.

Es decir, el legislador administrativo establece un mandato que podemos imaginar en forma de balanza, donde en la pesada de beneficio vs. sanción debe vencer la sanción y con ello salir perdiendo siempre el infractor o potencial infractor. Parece, por lo tanto, que este planteamiento se presenta como disuasorio y coercitivo.

También en el apartado 3, del citado artículo 131 LRJPAC se presenta la proporcionalidad en la forma siguiente:

"se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada"

Este otro planteamiento del principio de proporcionalidad complementa al anterior y ha sido enunciado en reiteradas ocasiones por el TS, por todas, en su Sentencia 4991/2003, de 14 de julio, número de recurso 11181/1998, donde afirmaba que podría conculcarse este PGD cuando “en la imposición de la sanción no se haya guardado la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada”. Es decir, no habiendo sido la eficaz el efecto disuasivo de la sanción (art. 131.2 LRJPAC), ésta debe ser adecuada a la gravedad del hecho infractor cometido (art. 131.3 LRJPAC). Y es en este último ámbito de actuación del principio de proporcionalidad donde, entendemos, deben desplegarse más esfuerzos por el legislador y el reglamentador para dar cumplimiento al valor supremo de la justicia. Sobre todo teniendo en cuenta el sistema de Derecho Administrativo

Sancionador actual donde, como hemos expuesto anteriormente al abordar el principio de legalidad sancionador, la Ley establece un margen o rango de la multa y es la norma reglamentaria, habitualmente, la que concreta y determina el importe de la sanción.

Por ello resulta del todo acertada la opinión de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ cuando afirman que "el legislador deberá tener en cuenta el principio de proporcionalidad en el momento del establecimiento de las infracciones y sanciones, y la Administración, por su parte, deberá actuar guiada por este mismo principio a la hora de imponer las sanciones en aplicación del régimen jurídico establecido. Por lo tanto, el principio de proporcionalidad presenta esta doble vertiente: proporcionalidad en la regulación y proporcionalidad en la aplicación del régimen sancionador"⁵⁰⁵.

Por lo que respecta a la aplicación del régimen sancionador, la Administración deberá tener en cuenta que "toda sanción debe determinarse en congruencia con la entidad de la infracción cometida y según un criterio de proporcionalidad en relación con las circunstancias del hecho, proporcionalidad que constituye un principio normativo que se impone como un precepto más a la Administración y que reduce el ámbito de sus potestades sancionadoras"⁵⁰⁶. Pues "la obligada aplicación del principio de

⁵⁰⁵ Susana ANÍBARRO PÉREZ y Begoña SESMA SÁNCHEZ, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Lex Nova, 2005, pág.57.

⁵⁰⁶ STS 7 de marzo de 1996, n° rec. 3345/1992.

proporcionalidad se traduce en una actuación reglada, consistente en tomar en cuenta o en consideración, razonadamente y con la motivación precisa, los elementos, criterios y pautas que a tal fin se deduzcan del Ordenamiento en su conjunto, o del sector de éste afectado, y en particular los que haya podido establecer la norma jurídica aplicable"⁵⁰⁷.

En el Derecho comparado y comunitario este principio jurídico mantiene su importancia hasta el punto de ser calificado por BARNÉS como "el principio más importante en el ámbito del Derecho económico del Mercado Común y de que sea considerado como un supraprincipio que sirve para enjuiciar la legitimidad de toda medida de gravamen que emane la Comunidad"⁵⁰⁸. Por ello no debe extrañar que el Tratado de la Unión Europea lo recoja de forma expresa en su artículo 5.4 y afirme que:

“En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados.

⁵⁰⁷ STS 8 de octubre de 2001, nº rec. 60/2005.

⁵⁰⁸ Javier BARNÉS, “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, nº 135, 1994, pág. 498.

*Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de proporcionalidad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad*⁵⁰⁹

En lógica congruencia, nuestro TS analizando un supuesto de responsabilidad por IVA afirmaba que “los Estados deben respetar los principios generales del derecho que forman parte del Ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad [sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04 , apartados 32 a 35)]”⁵¹⁰.

En resumen, el principio de proporcionalidad deberá ser observado a la hora de dictar las normas que establezcan las infracciones y sanciones tributarias para “mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la de la infracción”⁵¹¹, también el procedimiento sancionador tributario deberá ser guiado por la proporcionalidad⁵¹² en las actuaciones y procedimientos tributarios⁵¹³,

⁵⁰⁹ El Diario Oficial de la Unión Europea, C310/207, publicó en fecha 16 de diciembre de 2004, el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

⁵¹⁰ STS 15 de marzo de 2013, rec. n.º 6664/2010.

⁵¹¹ STC 194/1990, de 15 de octubre de 1990.

⁵¹² A este respecto el artículo 85.1 LRJPAC establece "los actos de instrucción que requieran la intervención de los interesados habrán de practicarse en la forma que resulte más cómoda para ellos y sea compatible, en la medida de lo posible, con sus obligaciones laborales o profesionales".

y la Administración Tributaria lo aplicará al dictar sus actos sancionadores y a la hora de determinar la cuantía de la multa como sustituto a las circunstancias agravantes y atenuantes del Derecho Penal⁵¹⁴.

2.5.3 Infracción de este principio por desproporción de la medida de carácter provisional prevista en la Ordenanza

Este deber de proporcionalidad es un mandato a la Ordenanza que regule cualquier actividad de competencia municipal. Su aplicación se traducirá en un respeto a dicho principio cuando se tipifiquen las infracciones y sanciones, o cuando se regulen las potestades, funciones y actividades de sus órganos. Prohibiendo la

⁵¹³ El artículo 3.2 LGT lo refiere expresamente de la siguiente manera "la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".

⁵¹⁴ La STS de 25 de junio de 1992, nº rec. 2883/1990, afirmó que "según este Supremo, el Derecho administrativo sancionador se rige por idénticas normas que el Penal, habida cuenta de que, esto no obstancia, tal eximente, como cualquiera otra o cualquier atenuante, en la esfera de aquél debe entenderse sustituida por un principio, como el de proporcionalidad de la sanción, que en la práctica, al menos, en la esfera del mismo se viene aplicando por la jurisprudencia". Por otra parte, es cierto como afirma ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ que la nueva LGT "es tan detallada que resulta excesivamente rígida ya que apenas queda margen para que actúen otros principios de la potestad sancionadora particularmente relevantes en la cuantificación de la sanción como sucede con el principio de proporcionalidad" (Susana ANÍBARRO PÉREZ y Begoña SESMA SÁNCHEZ, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág.55).

aplicación correcta de este PGD que una disposición rompa de forma ilógica e irracional el equilibrio de derechos e intereses que pretende normar.

Un ejemplo de desproporcionalidad nos lo muestra la siguiente resolución judicial que declaró nulo un precepto de la Ordenanza municipal que permitía al Ayuntamiento cerrar un establecimiento como medida cautelar. La **Sentencia 89/2012 del Tribunal Superior de Justicia de Palma de Mallorca, número de recurso 423/2011, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza**, se pronunció en los siguientes términos,

*"Por otro lado, la entidad actora invoca que la medida cautelar prevista en el artículo 57.1.3 de la Ordenanza objeto de impugnación, es contraria a la legalidad, ya que implica una sanción encubierta, contraria al principio non bis in ídem, así como cercena los requisitos de intensidad, **proporcionalidad** y necesidad de objetivos recogidos en los artículos 72 y 136 LPAC...*

*Esta **clausura temporal** está contemplado como sanción accesoria, teniendo un carácter eminentemente punitivo, no simplemente preventivo del ejercicio de la publicidad no permitida, porque con esa medida pierde toda finalidad el fin que persigue la publicitación de aquéllos por ese medio y forma, es decir, que el público acuda a los establecimientos anunciados.*

No se trata de la cercenación del principio non bis in ídem, sino del establecimiento mediante Ordenanza, de una medida cautelar que

***excede los parámetros de proporcionalidad** previstos legalmente (artículos 72 y 136 LPAC , artículo 16 Ley Balear 5/1997).*

*Por ello, **la medida** cautelar del art. 57-1.3 **que la Ordenanza contempla resulta vulneradora del requisito de proporcionalidad** exigible a una medida de esa naturaleza, por lo que es contraria a la legalidad del Ordenamiento jurídico."*

Podemos concluir, de conformidad con lo expuesto, que la Corporación Local deberá respetar el principio de proporcionalidad en las dos manifestaciones ordinarias del actuar sancionador administrativo. Por un lado, en la aplicación de las normas⁵¹⁵ dictando resoluciones sancionadoras en las que "tras la cumplimentación de todas y cada una de las fases procedimentales, se motiva, razona y justifica cumplidamente la aplicación de esta o aquella sanción"⁵¹⁶, y también, como acredita la Sentencia transcrita, cuando dicte Ordenanzas Fiscales. No en vano, además de la previsión legal de este PGD, el Tribunal Constitucional presenta el "principio de proporcionalidad como un principio general que puede inferirse a través de diversos preceptos constitucionales (en especial, de la proclamación constitucional del Estado de Derecho en el art. 1.1 C.E. y de la referencia del art. 10.2 C.E. a los arts. 10.2 y 18 del Convenio

⁵¹⁵ Claro mandato del legislador tributario -art. 3.2 y 178 de la LGT- y del procedimiento administrativo común -art. 131.3 de la LRJPAC-.

⁵¹⁶ Javier JUNCEDA MORENO, "Los principios de proporcionalidad y prescriptibilidad sancionadores", cit., pág. 124.

Europeo para la protección de los Derechos fundamentales y las Libertades públicas)"⁵¹⁷, y, por lo tanto, tendrá el mayor rango de vinculación jurídica a la hora de ejercer la potestad reglamentaria por los Ayuntamientos y su posterior control por los órganos jurisdiccionales.

2.6 Principio de no concurrencia

Antes de analizar el presente principio jurídico, su establecimiento general, su aplicación específica en el ámbito local y su desarrollo tributario, conviene tener presente la noción de lo que representa la infracción para poder entender mejor la función y juego impeditivo de este PGD.

2.6.1 La infracción tributaria

La infracción podemos definirla como toda vulneración de las obligaciones nacidas de la relación jurídica tributaria o toda conculcación de las normas jurídicas en las que estas obligaciones aparecen previstas⁵¹⁸. Dicho esto, y como se expuso anteriormente sobre la doble función de la sanción, también ocurre en el Derecho

⁵¹⁷ STC 49/1999, de 5 de abril. Esta Sentencia hará referencia otras resoluciones dictadas en idéntico sentido: SSTC 62/1982, 55/1996 y 161/1997.

⁵¹⁸ Fernando SAINZ DE BUJANDA, "Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria", *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Vol. II, Madrid, 1962, pág. 207.

Tributario que la sanción tiene función disuasoria y otra de castigo. En palabras de MARTÍNEZ MUÑOZ “la potestad atribuida a la Administración para sancionar estas infracciones tiene, además de una función represora, una función mediata de las exigencias del deber de contribuir”⁵¹⁹. El profesor SAINZ DE BUJANDA establece con carácter general la “trilogía de sanciones” clasificándolas de la siguiente manera; “la primera sanción consistirá en dar a la víctima facultades o poderes jurídicos para compeler al infractor al cumplimiento de las obligaciones o deberes contraídos; la segunda será dar, a la propia víctima, el derecho a la indemnización de los daños o perjuicios que la infracción le haya causado; la tercera, en fin, consistirá en castigar al infractor por la transgresión del orden jurídico, imponiéndole una pena, esto es, infligiéndole un sacrificio con finalidad represiva e intimidatoria”⁵²⁰. Seguidamente, este autor especificará que la denominada sanción segunda que otorga el derecho a la indemnización se traducirá, en materia tributaria, en el interés de demora⁵²¹.

⁵¹⁹ Yolanda MARTÍNEZ MUÑOZ, “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea”, *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011, pág. 111.

⁵²⁰ Fernando SAINZ DE BUJANDA, *En torno al concepto y contenido del derecho penal tributario*, Texto de la intervención en las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus concisiones, ADPCP, 1968, pág. 98.

⁵²¹ *Ibíd.*, pág. 103. El art. 26.1 LGT establece el interés de demora como “una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo...”. Además, el art. 180.5 LGT prevé la compatibilidad entre sanción e interés de demora.

Por lo que al objeto de estudio interesa, y en armonía con lo anteriormente expuesto, para abordar la concurrencia sancionadora tributaria partiremos de la definición de infracción que nos proporciona el artículo 183.1 de la LGT que nos informa que “son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley”⁵²². Y será desde esta perspectiva desde donde debemos apreciar si este PGD ha sido respetado o no en el actuar de las distintas Administraciones Tributarias.

2.6.2 La prohibición del *bis in idem* sancionador y su vertiente material y procesal

Definida la infracción tributaria podemos abordar con mejor predisposición la no concurrencia en materia sancionadora. Comenzaremos afirmando que nos encontramos con un principio general citado en la legislación tributaria que, junto con el de responsabilidad, tienen un desarrollo normativo propio que supera incluso en su regulación y extensión la previsión en materia administrativa. Por ello, tal y como establece el artículo 178 LGT, atenderemos primero a la previsión administrativa entrando seguidamente con las especialidades establecidas en la Ley tributaria.

⁵²² No interesará, de entrada, la calificación de leve, grave o muy grave de la infracción para considerar de aplicación este principio general.

Por parte del Derecho Administrativo este principio tiene una parca definición en el artículo 133 de la LRJPAC que, bajo la rúbrica de “conurrencia de sanciones”, establece que:

*“No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento”*⁵²³

La disposición es breve pero taxativa y contundente, establece con carácter general y con rango de Ley la imposibilidad de sancionar dos veces por lo mismo⁵²⁴. O como refiere la cita latina harto conocida "*non bis in idem*".

⁵²³ Este precepto recogió casi literalmente lo establecido en la STC 2/1981, de 30 de enero, que definió este principio de la siguiente forma “El principio general del derecho conocido por non bis in idem supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones - administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento”.

⁵²⁴ Este principio goza también de protección en el ámbito internacional, así el artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, publicada el 18 de diciembre de 2000 (C 364/01) y adaptada en su texto en el DOUE 30 de marzo de 2010 (C 83/392), establece que "nadie podrá ser acusado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la Ley". También en el Protocolo nº 7 al Convenio para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Estrasburgo el 22 de noviembre de 1984 y ratificado por España el 28 de agosto de 2009 (BOE 249, de 15 de octubre de 2009) en su artículo 4 se dispone que "Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado".

Este principio no aparece textualmente recogido en nuestra Constitución, sin embargo, sí es protegido como derecho fundamental por el Tribunal Constitucional, que ha entendido en reiteradas ocasiones que se encuentra amparado por el artículo 25.1 de la CE. Entre otras sentencias; SSTC 2/1981, de 30 de enero, 77/1983, de 3 de octubre y 159/1985, de 27 de noviembre y 221/1997, de 4 de diciembre.

De forma patente lo desarrolla la última Sentencia citada cuando afirma que:

“la lesión del principio non bis in idem, que ha de entenderse incluido, según consolidada jurisprudencia de este Tribunal Constitucional, en el derecho fundamental garantizado por el mencionado art. 25.1 de la Norma suprema...

Tal principio, evidentemente "invocable en el supuesto de una duplicidad de acciones penales, es decir, cuando un mismo delito fuera objeto de Sentencias condenatorias distintas" (STC 66/1986, fundamento jurídico 2º), supone, en definitiva, la prohibición de un ejercicio reiterado del ius puniendi del Estado, que impide castigar doblemente tanto en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas, y proscribe la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se

Dejando amparado este derecho a no ser castigado dos veces por lo mismo por el TEDH.

constate que concurre "la identidad de sujeto, hecho y fundamento" (ATC 355/1991, fundamento jurídico 5º); principio o regla jurídica que, por lo que concierne a la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, se encuentra actualmente enunciado entre los que disciplinan el ejercicio de tal potestad, tal como recoge el art. 133 de la Ley 30/1992"

De conformidad con lo transcrito, el Tribunal Constitucional aprecia que nos encontramos ante un principio que otorga un derecho fundamental y, por lo tanto, su infracción abre la vía al amparo constitucional. Además de ello, este *bis in idem* prohíbe castigar dos veces “en el ámbito de las sanciones penales como en el de las administrativas, y proscribe la compatibilidad entre penas y sanciones administrativas en aquellos casos en los que adecuadamente se constate que concurre "la identidad de sujeto, hecho y fundamento"”, es decir, no se podrá sancionar dos veces, ni penar dos veces, ni penar y sancionar por separado, cuando exista identidad de sujeto, hecho y fundamento. Y ello como consecuencia del la unidad de *ius puniendi* del Estado, ya sea ejercida por el Poder Ejecutivo (Administración) como por el Poder judicial (jueces y Tribunales)⁵²⁵.

⁵²⁵ Una muestra evidente de esta dicotomía dentro de la unidad del poder sancionador del Estado podemos verla en la previsión del artículo 45.3 CE que, para las infracciones en materia de medio ambiente, establece que: "para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la Ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado". Por ello fija la CE que, ante una infracción: o sanción penal, o, en su caso, administrativa, pero no cabe la duplicidad de castigo. Al igual que un único proceso o procedimiento pues de tramitarse y concluirse dos resoluciones - administrativa y judicial- de forma paralela y sobre los mismos hechos, podría darse también una duplicidad de declaración de hechos probados o

Llegado a este punto procede analizar la doble vertiente del citado principio; por un lado la material y por otro la procesal. Desde la perspectiva material, y ateniendo al Derecho administrativo, este PGD prohíbe que se sancione dos veces por lo mismo, ya sea administrativa y penalmente, ya sea dos veces administrativamente. Por la vía procesal, este principio impide que el mismo hecho sea objeto de dos procedimientos (penal o sancionador administrativo). Dando como solución, para el caso de que se iniciaran éstos, la prevalencia del procedimiento penal⁵²⁶. Y teniendo éste prioridad en caso de dictarse sentencia condenatoria, impedirá que se inicie procedimiento administrativo alguno al respecto⁵²⁷. No siendo así si el

no. Situación esta denunciada por el TC en su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, que estableció que "es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".

Esta incompatibilidad de sanciones fue pronto reconocida por el TS cuando estableció que: "el derecho fundamental que tal principio entraña sería vulnerado si a consecuencia de la comisión de un solo y único hecho se imponen a la persona autora y responsable del mismo una duplicidad de sanciones, a saber, una mediante resolución de órgano de la jurisdicción penal, y otra merced a acuerdo de órgano administrativo" (STS 22 de mayo de 1986, RJ 1986/2396). No obstante, esta duplicidad no será tal si, como afirma la STSJ de Andalucía de 13 de diciembre de 2007, n° rec. 4078/2006, "aun habiendo identidad en los hechos y en la persona a quien se imputan, es diferente el fundamento del tipo infractor aplicado en los respectivos órdenes sancionadores, en correlación con la singularidad de los bienes jurídicos protegidos (SSTS de 20-7-05, 13-3-05 y las que en ella se citan).

⁵²⁶ Sobre este extremo, Tomás CANO CAMPOS, "Non bis in ídem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador", *Revista de Administración Pública*, n° 156, 2001, págs. 214 y ss.

⁵²⁷ Sobre la doble dimensión del principio *non bis in ídem*, se expresa de forma pedagógica la STC 188/2005, de 7 de julio, cuando afirma que "el principio non bis in ídem tiene, en otras palabras, una doble dimensión: a) la

proceso penal no es condenatorio y, por lo tanto, deja expedita la vía administrativa sancionadora. Debiendo respetar ésta última, si actúa a posteriori, el planteamiento factico que los Tribunales hayan realizado tal y como establece el artículo 7.3 del RPS.

Este despliegue de efectos que desarrolla el principio *non bis in idem* deriva, como en la mayoría de PGD, de su relación e imbricación entre ellos. Sin embargo, en este principio general se da con más intensidad dado sus dos ámbitos de actuación. La doctrina ha propuesto la relación de este principio con otros tantos, pero consideramos que una aproximación bastante certera es la propuesta por MARTÍNEZ MUÑOZ que afirma sobre este extremo que el “principio *non bis in idem* sitúa la seguridad jurídica como pilar

material o sustantiva, que impide sancionar al mismo sujeto “en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento”, y que “tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3; 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3; y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, FJ 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente” [SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 a); y 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3]; y b) la procesal o formal, que proscribía la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, y que tiene como primera concreción “la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no sólo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal” [SSTC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3 c); y 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 3. SSTEDH de 29 de mayo de 2001, en el caso Franz Fischer contra Austria; y de 6 de junio de 2002, en el asunto Sailer contra Austria]”.

fundamental que informa el contenido de esta prohibición y se manifiesta, desde el punto de vista material, en los principios de legalidad y proporcionalidad, y desde el punto de vista procesal, en el propio principio de seguridad jurídica y el instituto de la cosa juzgada, que junto a la prohibición de un doble procesamiento y sanción por lo mismo que implica la regla *non bis in idem*, evocan la misma idea de seguridad jurídica consustancial a un Estado democrático y de Derecho⁵²⁸.

Como conclusión a esta aproximación a la prohibición del *bis in idem*, coincidimos con SÁNCHEZ MARÍN en que dicho principio supone “el rechazo explícito de la duplicidad de sanciones, tanto si la sanción administrativa concurre con una pena como si lo hace con otra administrativa⁵²⁹. Afirmación que se complementa con lo establecido por el TC en su Sentencia 188/2005, de 7 de julio, que afirmó que “el principio *non bis in idem* opera, tanto en su vertiente sustantiva como en la procesal, para regir las relaciones entre el Ordenamiento penal y el derecho administrativo sancionador, pero también internamente dentro de cada uno de estos Ordenamientos en sí mismos considerados, proscribiendo, cuando exista una triple identidad de sujeto, hechos y fundamento, la duplicidad de penas y de

⁵²⁸ Yolanda MARTÍNEZ MUÑOZ, "La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea", *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011, pág. 115.

⁵²⁹ Rufina C. SÁNCHEZ MARÍN, "La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas en la Ley 30/1992", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 259, 1993, pág. 538.

procesos penales y la pluralidad de sanciones administrativas y de procedimientos sancionadores, respectivamente”.

Este planteamiento pacífico de entrada, ha tenido y tiene posturas divergentes. Por ejemplo, el profesor QUINTERO OLIVARES afirma sobre el delito fiscal que “si los Tribunales declaran que el impago no ha sido intencional, por ejemplo, o que obedeció a un error de prohibición es aceptable que la Administración pueda añadir recargos; pero no parece tan evidente que pueda establecer sanciones fundadas en una responsabilidad objetiva, al menos como regla general”⁵³⁰. El propio TC se ha mostrado vacilante en sus resoluciones. Si en la sentencia 177/1991, de 11 de octubre, reconocía el principio de prohibición de *non bis in ídem* de forma plena y en los siguientes términos “hemos de concluir, por lo expuesto, que irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento. Es este núcleo esencial el que ha de ser respetado en el ámbito de la potestad punitiva genéricamente considerada, para evitar que una única conducta infractora reciba un doble reproche aflictivo”, años después, en su sentencia 2/2003, de 16 de enero, con un giro copernicano tan elegante como ligero de sólido fundamento, vino a admitir la posibilidad de sancionar

⁵³⁰ Gonzalo QUINTERO OLIVARES, "La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal", *Revista de Administración Pública*, nº 126, 1991, pág. 283.

penalmente tras la sanción administrativa⁵³¹. Eso sí, tras reconocer el TC expresamente “los cambios de doctrina efectuados en los fundamentos jurídicos cuarto, quinto, sexto y noveno” (FJ11) y la consideración graciable de “haber sido descontada la multa administrativa y la duración de la privación del carné de conducir” (FJ6).

Entendemos que esta última postura del TC no es la más correcta jurídicamente dado que, aunque la misma se soporta sobre la prevalencia de la sanción penal -mandato este no discutido-, cuando la Administración no se abstuvo frente a la vía penal y concluyó su actuación, fue un poder del Estado el que, ejerciendo el *ius puniendi*, conculcó esa prevalencia. Y tras la resolución administrativa declarativa de una infracción, entró el juego la firmeza del acto dictado, la seguridad jurídica y el principio general de *non bis in idem* (derecho fundamental a no ser castigado dos veces por los mismos hechos)⁵³². Fundamentos estos que gozan, en nuestra opinión, de

⁵³¹ Sobre esta Sentencia del TC; Belén MARINA JALVO, "La problemática solución de la concurrencia de sanciones administrativas y penales. Nueva doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio non bis in ídem (comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional, 2/2033, de 16 de enero)", *Revista de Administración Pública*, nº 162, 2003, págs. 175-188.

⁵³² Nótese además, que la firmeza de la sanción administrativa goza de la máxima la fuerza jurídica que otorga el Ordenamiento jurídico a los pronunciamientos administrativos, causa estado, y sólo por procedimientos extraordinarios perfectamente tasados en la Ley pueden ser modificados a favor del infractor. Sin embargo, la propuesta del TC de sancionar penalmente descontando lo sancionado administrativamente, agrava el castigo al infractor convirtiéndose esta práctica en una suerte de *reformatio in peius*, que vuelve a dejar en entredicho esta posición.

mayor peso jurídico que la preferencia del procedimiento penal. Sobre todo cuando, como se ha dicho, fue la Administración la que incumplió dicha preferencia al concluir su procedimiento imponiendo una sanción. Por todo ello consideramos que no es dable entre órganos del Estado que comparten dicho *ius puniendi*, desconocer lo actuado y declarado por resolución firme por uno de ellos y someter a otro procedimiento inquisitivo al infractor.

2.6.3 Infracción del principio de no concurrencia de la sanción municipal con otra sanción administrativa

Partiendo de la definición de infracción que se ha propuesto al comienzo de este principio y analizada la función del *bis in idem* sancionador, conviene traer a colación una Sentencia que anuló una sanción contra el medio ambiente haciendo referencia en su fundamentación tanto a la dualidad de procedimientos, como a la duplicidad de sanciones que finalmente se habían impuesto. Nos referimos a la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla, de fecha 8 de noviembre de 2007, número de recurso 411/2003, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Victoriano Valpuesta Bermúdez**, que estimó el recurso ante la imposición de dos sanciones porque:

*"el citado artículo 133 de la Ley 30/1992, dispone que **no podrán sancionarse los hechos que han sido sancionados penal o***

administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del principio "non bis in idem", el cual, como puntualiza la doctrina científica recogiendo la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 2/1981, 159/85 y 66/1986), ha de considerarse integrado dentro de los principios de legalidad y de tipicidad contenidos en el artículo 25 de la Constitución Española de 1978... resulta aplicable a este caso el principio referido porque se han desarrollado dos procedimientos administrativos sancionadores en paralelo, con la concurrencia de identidad de sujetos, hechos y fundamento. Así, se ha sancionado a la recurrente por resolución del Ayuntamiento de Jerez de la Frontera de 16 de mayo de 2002, y posteriormente, se ha producido una duplicación de sanciones mediante la resolución de 17 de enero del 2003 del Presidente de la Confederación Hidrográfica del Guadalquivir"

En este caso la Ordenanza municipal y la Ley de Aguas protegían, a través de su régimen sancionador respectivo, el mismo bien jurídico. Por ello, el Tribunal, tras apreciar la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, concluye estimando el recurso y anulando la segunda resolución sancionadora por aplicación del principio *non bis in idem*.

En este caso la sanción anulada fue la de la Confederación Hidrográfica porque fue la segunda en el tiempo. Sin embargo, no vemos argumento en contra para que, de haber sido el Ayuntamiento la segunda Administración en sancionar, igual destino hubiera corrido

su resolución por la entrada en juego del principio de no concurrencia.

2.6.4 La previsión tributaria de la no concurrencia sancionadora

Entrando ya a estudiar la posible concurrencia en materia sancionadora tributaria, debemos reconocer que la previsión del artículo 180 de la LGT facilita la aplicación de este principio jurídico en nuestra materia. En efecto, dicho precepto desarrolla con mayor amplitud y concreción la posible concurrencia entre delito e infracción fiscal, así como la coincidencia entre un criterio de graduación, una circunstancia que determine la calificación de la infracción y una infracción independiente. Si el precepto de la Ley de procedimiento administrativo despachaba este principio con la lacónica afirmación "no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento", las previsiones del artículo de la Ley fiscal citado anteriormente, arrojarán más luz ante situaciones de posible concurrencia de acciones u omisiones.

Como se ha indicado, el artículo 180 de la LGT establecerá los siguientes mandatos para cuanto pueda darse un *bis in idem*:

- a) Cuando la Administración Tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción

competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa y, de no apreciarse la existencia de delito, la Administración deberá pasar por los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

- b) Si el obligado tributario regulariza su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación, la regularización practicada le exonerará de su responsabilidad penal.
- c) Cuando una acción u omisión deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.
- d) Finalmente, concluye la norma, la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Como resumen de este precepto podemos colegir que resuelve la prohibición de *bis in idem* procedimental en favor del ámbito penal, elimina la responsabilidad penal ante la regularización tributaria y proscribela aplicación paralela o simultánea de la misma acción u omisión en el procedimiento sancionador. La posibilidad de sancionar por cuantas acciones y omisiones infractoras se hubieran cometido, no da lugar a la concurrencia dado que, de entrada, no se trata de un único hecho.

Por todo lo expuesto, este PGD tendrá plena eficacia en el ámbito sancionador de las Haciendas Locales por cuanto, la Entidad Municipal, cuando regule en su Ordenanza Fiscal la materia sancionadora deberá respetar la preferencia penal y sus consecuencias, deberá observar escrupulosamente el resto de previsiones establecidas el artículo 180 de la LGT y deberá tener presente la imposibilidad de sancionar dos veces por los mismos hechos, al mismo sujeto y con idénticos fundamentos por parte de su Administración Tributaria local en concurso con cualquier otra Administración Tributaria⁵³³.

⁵³³ A estos efectos el art. 5 LGT define y establece como Administración Tributaria a “los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V”, ya sea en el ámbito de competencias del Estado, las Comunidades autónomas y Entidades Locales. Por ello, y aunque será difícil la concurrencia entre Administraciones Tributarias en la imposición de sanciones por dejar de ingresar dentro del plazo establecido, dado que cada Hacienda es competente de sus tributos y no debe haber por ello duplicidad, no será imposible que se den infracciones de otra naturaleza donde, el mismo hecho realizado por el mismo sujeto, conculque bienes jurídicos distintos en virtud de distintos fundamentos jurídicos, y proceda en consecuencia más de una sanción.

2.7 Principio de irretroactividad

Como se ha expuesto y defendido desde el principio del presente Capítulo, los principios jurídicos del orden penal son aplicables con matices al orden administrativo sancionador⁵³⁴. Uno de los principios con mayor relevancia y extensión en los sistemas penales es, precisamente, la prohibición de retroactividad de las penas.⁵³⁵ Por ello, dada su presencia histórica y su aplicación en multitud de Ordenamientos jurídicos, no tendría sentido que este principio no se trasladase de forma automática y en su plenitud al ámbito sancionador administrativo general y tributario en particular.

Este principio es el que cierra los requisitos jurídicos para el establecimiento básico de las infracciones, pues como reconoce

⁵³⁴ Es de destacar que MARTÍN-RETORTILLO, junto con otros autores, ya anticipase esta conclusión antes incluso de la aprobación de nuestra Carta Magna y, en consecuencia, a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Este autor afirmaba que "para superar las disfunciones que implica la desafortada importancia que han adquirido las sanciones administrativas, la aplicación orientadora y supletoria de los principios y criterios que orientan el ámbito sancionatorio penal, al ámbito de lo sancionatorio administrativo. Lo que significa que los criterios y principios rectores de las multas penales habrán de orientar, en la medida de lo posible, el sistema, o el mundo que más bien parece asistemático, de las multas administrativas" (Lorenzo MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, "Multas Administrativas", *Revista de Administración Pública*, núm. 79, 1976, pág. 16).

⁵³⁵ La prohibición de retroactividad está reconocida en la Declaración Universal de los Derechos Humanos que dispone en su artículo 11.2 que "nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito".

SÁNCHEZ MARÍN “a la garantía de la *lex certa* se une la de la *lex previa* que determina la irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables, contemplada en el artículo 9.3 de la Constitución y ahora en el artículo 128 LRJPA”⁵³⁶. O como con más precisión y desarrollo afirma GALLARDO CASTILLO cuando hace referencia al brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* y afirma que en el derecho sancionador no basta “la existencia de una *lex scripta* -principio de legalidad- ni de una *lex certa* -principio de tipicidad- si ello no va acompañado de la exigencia de una *lex praevia* -principio de irretroactividad-”⁵³⁷.

2.7.1 La doble previsión constitucional del principio de irretroactividad

Este principio goza de una doble protección constitucional dado que se encuentra recogido en el artículo 9.3 y 25.1 CE. A tal efecto, la primera previsión de la Norma fundamental establece que:

“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables”

⁵³⁶ Rufina C. SÁNCHEZ MARÍN, "La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas en la Ley 30/1992", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 259, 1993, pág. 537.

⁵³⁷ María Jesús GALLARDO CASTILLO, *Los principios de la potestad sancionadora*, ob. cit., pág. 132.

Y más adelante, en su segunda referencia a este PGD, nuestra Constitución dispondrá que:

“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”

Ambas previsiones hacen referencia a la prohibición de aplicar las normas de carácter sancionador con retroactividad, dando el artículo 25.1 de la CE una redacción más amplia y concreta. Sin embargo, la diferencia capital entre ambos preceptos nos viene dada por su ubicación en el texto constitucional.

En efecto, la previsión del artículo 25.1 de la CE está entre los derechos fundamentales que tienen acceso al TC. Por ello, para el caso de que una persona física o jurídica vea conculcado este derecho por una actividad administrativa, dispondrá de la posibilidad de plantear el recurso de amparo ante dicho Tribunal después de agotar las vías de impugnación ordinarias⁵³⁸. Este derecho fundamental no lo otorga el artículo 9.3 de la CE que, como refiere el TC “ni el art. 9.3 - cuyos principios son mandatos dirigidos a los Poderes Públicos y, en

⁵³⁸ A tal efecto; art. 161.1.b) de la CE y art. 41 y ss. de la LOTC. También podrá recabar la tutela judicial efectiva ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad, tal y como establece el artículo 53.2 de la CE, en relación con el artículo 114 y ss. de la LJCA. Dicho procedimiento fue expuesto en el Capítulo II de este trabajo.

especial al legislador- ni, por supuesto, el art. 24 del Código Penal definen por sí mismos derechos cuya defensa pueda dar lugar a un recurso de amparo ante este Tribunal”⁵³⁹. Dejando claro que la previsión del 9.3 de la CE es un mandato a los Poderes Públicos y el artículo 25.1 de la CE reconoce el derecho fundamental.

2.7.2 La irretroactividad *in malam partem* y la retroactividad *in bonam partem*

Establecida la doble previsión constitucional, es de destacar que ambas hacen referencia a la vertiente de irretroactividad *in malam partem*, es decir, lo que hace claramente este principio es proscribir la irretroactividad cuando se trate de “disposiciones sancionadoras no favorables” o, dicho de otra manera, no permitir que se sancione “por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción administrativa”. Sin embargo, nada se dice sobre la aplicación del principio general en su vertiente *in bonam partem*. Esta ausencia de precisión constitucional sobre la aplicación retroactiva de la norma sancionadora favorable, no impidió que el Tribunal Supremo afirmase sobre la previsión del artículo 9.3 de la

⁵³⁹ STC 8/1981, de 30 de marzo (en idéntico sentido SSTC 122/1983, de 26 de octubre; 51/1985, de 10 de abril; 131/1986, de 29 de octubre; 196/1991, de 17 de octubre; 38/1994, de 17 de enero; 177/1994, de 10 de junio). En esta sentencia, el TC también dirá que "en virtud de este art. 25.1 y al margen de otras implicaciones que no sería pertinente analizar ahora, cualquier ciudadano tiene el derecho fundamental, susceptible de ser protegido por el recurso de amparo constitucional, a no ser condenado por una acción u omisión tipificada y penada por Ley que no esté vigente en el momento de producirse aquélla".

CE que “constituye una garantía implícitamente consagrada en este precepto, el cual limita la prohibición de retroactividad a las normas sancionadoras «no favorables» y, con ello, admite que la seguridad jurídica, en relación con el principio de legalidad penal (artículo 25.1 de la Constitución), comporta la retroactividad de la norma sancionadora más favorable”⁵⁴⁰.

Tal y como hemos visto la CE deja muy cubierta la prohibición de irretroactividad de la norma sancionadora desfavorable. También hemos visto que no se pronuncia expresamente sobre su aplicación retroactiva cuando resulta más beneficiosa. Sin embargo, esta situación está fuera de toda duda tras la previsión que a este respecto contiene tanto la LRJPAC como LGT.

Efectivamente, el artículo 128 de la LRJPAC contempló este principio en sentido positivo. A tal efecto, su apartado 3 reconocía que:

“Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor”

⁵⁴⁰ STS de 18 de marzo de 2003, rec. núm. 5721/1998 (dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina). Sin embargo, esta aplicación *in bonam partem* no se traslada al derecho fundamental recogido en el art. 25.1 CE tal y como ya aclaró el TC en la sentencia 8/1981, de 30 de marzo, antes citada, que estableció "del análisis del art. 25.1 no se infiere que este precepto reconozca a los ciudadanos un derecho fundamental a la aplicación retroactiva de una Ley penal más favorable que la anteriormente vigente".

Sentada esta aplicación *in bonam partem* por virtud de la Ley administrativa, se hace necesario analizar cómo se aplica este principio una vez sucede el cambio normativo, es decir, en qué forma y de qué manera se aplica la norma más favorable a los hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigor. En definitiva, entrando en vigor un nuevo régimen de infracciones y sanciones en una materia concreta como la tributaria ¿Se puede ir seleccionando los preceptos que mejoran la situación del infractor en la nueva Ley manteniendo los beneficios de la anterior? O, sin embargo, se debe elegir entre el antiguo marco normativo y el recién aprobado.

A esta pregunta que no se contestaba con el citado precepto 128 de la LRJPAC, respondió muy acertadamente en nuestra opinión el TC cuando afirmó que “no es aceptable, por tanto, y así lo ha dicho este Tribunal en el Auto 369/1984, de 24 de junio, utilizar el referido principio para elegir de las dos Leyes concurrentes, las disposiciones parcialmente más ventajosas, pues en tal caso, el órgano judicial sentenciador no estaría interpretando y aplicando las Leyes en uso correcto de la potestad jurisdiccional que le atribuye el art. 117.3 de la C.E., sino creando con fragmentos de ambas Leyes una tercera y distinta norma legal con invasión de funciones legislativas que no le competen”⁵⁴¹. Por lo que, ante un eventual cambio de Leyes sancionadoras, en tanto la resolución administrativa no sea firme, se podrá pedir la aplicación del régimen más favorable. El cual, en su caso, se aplicará en su integridad.

⁵⁴¹ STC 131/1986, de 29 de octubre.

Por lo que respecta a la normativa tributaria, el artículo 178 LGT establece que:

“El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley”

La remisión al artículo 10.2 LGT nos terminará de fijar el régimen tributario de retroactividad *in bonam partem* de forma más concreta y con una redacción más técnica. A tal efecto, y tras establecer con carácter general la irretroactividad de las normas tributarias, establece que:

“No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”

Este precepto mejora la previsión administrativa y confirma la aplicación en bloque antes citada por cuanto hace referencia al “régimen de infracciones y sanciones tributarias”, y no a preceptos o disposiciones concretas. Además fija que tipo de resolución está sujeta a este principio de retroactividad favorable cuando indica que es “respecto de los actos que no sean firmes”. Por todo ello podemos decir que en el ámbito tributario, además de estar recogido este PGD

en una norma con rango de Ley, se resuelve de forma solvente la casuística de su aplicación ante cambios normativos⁵⁴².

La aplicación de la vertiente positiva o *in bonam partem* de este principio jurídico al Derecho Tributario sancionador de las Haciendas Locales tendrá como consecuencia que, ante un cambio legislativo o de Ordenanza Fiscal más beneficioso para el interesado, podrá ser de aplicación el nuevo régimen de infracciones y/o sanciones como consecuencia, precisamente, de la mejora en la posición jurídica del sancionado. Quedando completamente vedada la aplicación retroactiva de dicho régimen cuando se trate de su vertiente negativa o *in malam partem*.

2.7.3 Infracción del principio de irretroactividad de las normas sancionadoras

⁵⁴² Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo han afirmado la naturaleza material de la prescripción en la esfera sancionadora a la hora de aplicarla con carácter retroactivo cuando mejore la posición del presunto infractor. Así el Tribunal Constitucional, en sus sentencias 83/1989, de 10 de Mayo , 157/1990, de 18 de octubre , 12/1991, de 28 de enero, 62/2001, de 17 de marzo y 63/2005, de 14 de marzo, mantiene que la prescripción de los delitos y faltas por paralización del procedimiento puede ser considerada como institución de naturaleza sustantiva o material. Y la STS de 22 de enero de 1991, declara de modo expreso que la aplicación del principio de retroactividad de la norma posterior más favorable al inculpado se refiere no sólo a la tipificación de la infracción y sanción sino también al nuevo plazo de prescripción, si resulta ser inferior. Sobre la prescripción sancionadora ver: Javier JUNCEDA MORENO, “Los principios de proporcionalidad y prescriptibilidad sancionadores”, cit., págs. 128 y ss.

Un claro ejemplo del intento de un Ayuntamiento de sancionar a un sujeto pasivo con carácter retroactivo nos lo muestra **la Sentencia 649/2000, del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de fecha 26 de septiembre, número de recurso 1295/1997, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús Ignacio Algora Hernando**, donde la Corporación Local no sólo exigió el pago por ICIO antes de la entrar en vigor de la Ordenanza Fiscal correspondiente sino que, además, sancionó a dicha entidad por haber autoliquidado con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras.

Para constatar la sanción retroactiva es preciso tener presente las siguientes circunstancias del caso concreto: el ICIO es un impuesto sólo podrá ser exigido en aquellos Municipios cuyos Ayuntamientos respectivos hayan acordado expresamente la imposición del impuesto y aprobado la correspondiente Ordenanza Fiscal (art. 59.2 TRLHL)⁵⁴³; y que el devengo tiene lugar en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra (art. 102.4 TRLHL). Con estos antecedentes, el Tribunal citado se pronunció en los siguientes términos:

“acreditado que la iniciación de las obras originadoras del Impuesto cuestionado tuvieron lugar antes de la entrada en vigor de dicho Impuesto en

⁵⁴³ Sobre los Tributos locales de exigencia obligatoria y los de exigencia potestativa, ver el excelente trabajo de Emilio ARAGONÉS BELTRÁN, "Ordenanzas reguladoras de los tributos locales (tasas, contribuciones especiales e impuestos)", *Cuadernos de Derecho Local*, nº 20, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2009, pág. 63 a 109.

*Palma de Mallorca –1 de enero de 1996–, como lo pone de relieve la existencia del expediente sancionador seguido, la propia manifestación de la entidad actora –no negado por el Ayuntamiento–, el alta en el IAE, y la apertura del Centro de Trabajo a la Seguridad Social, debe llevar a la conclusión de que **el ICIO no era exigible en la fecha de dicha iniciación de obras. Sentado esto, resulta evidente la anulación de la liquidación practicada, así como la sanción impuesta, todo ello en base, además, al principio de irretroactividad de las Leyes sancionadoras, lo que obliga a la estimación del recurso**”*

Ciertamente la sanción también decayó por la anulación de la liquidación tributaria que, en este tipo de infracción, constituye el elemento objetivo de la misma. Sin embargo, entendemos que resulta del todo procedente la aplicación de este principio por el Tribunal dado que refuerza la ilegalidad de la misma. No se trata solamente de una simple anulación encadenada, el órgano jurisdiccional quiso traer a colación esta prohibición constitucional dada la gravedad de la situación tributaria por virtud de la cual, no sólo se practicó liquidación sin Ordenanza Fiscal habilitadora sino que, además, se reprochó al sujeto pasivo una conducta infractora cuando no existía el tipo de injusto dada la inexistencia de cuota tributaria.

Esta Sentencia confirma, sin matices, la traslación de este PGD al ámbito normativo sancionador de las Ordenanzas Fiscales. A tal efecto, éstas no sólo deberán respetar el marco legal del régimen sancionador, sino que no podrán sancionar acciones u omisiones de

las que, como en el presente caso, no se hubiera establecido la obligación tributaria previa. No obstante, entendemos que la infracción de la prohibición de retroactividad sancionadora pocas veces se dará en la propia norma municipal, pues el principio de legalidad sancionadora veta la tipificación fuera de la Ley previa, pero sí podrá tener utilidad este PGD en los actos de aplicación como el caso transcrito del Ayuntamiento de Palma de Mallorca. Por ello es cierto que, fijado en la LGT un régimen sancionador amplio y detallado, poco margen quedará para este principio.

CONCLUSIONES

Primera.- El presente estudio y trabajo de tesis doctoral ha tenido por objeto comprobar cómo o de qué manera actúan los PGD en el control jurisdiccional de las Ordenanzas Fiscales. A tal efecto, se planteó un primer Capítulo sobre los principios generales donde analizamos su historia, concepto, naturaleza y funciones. Seguidamente se buscaron los instrumentos procesales para el ejercicio de ese control jurisdiccional y, concretamente, se analizó el recurso directo, el recurso indirecto y el procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona. Por último, en los Capítulos III, IV y V, abordamos e investigamos los distintos PGD que, recogidos en la Constitución Española, pueden ser verificados en el juicio de adecuación a Derecho de estas normas reglamentarias. Concretamente los principios recogidos en los artículos 31, 9.3 y 25 de la CE.

Segunda.- Comenzaremos estas conclusiones en primer lugar por lo que han supuesto los PGD en el devenir de las Ciencias Jurídicas. Ciertamente, los principios generales han tenido distintos grados de aceptación por los operadores jurídicos a lo largo de la Historia. Sin embargo, lo genuino es que su consideración –favorable o crítica - ha sido una constante en el tiempo. Dicho esto, resulta indiscutible que nuestras raíces jurídicas se nutren en el Derecho Romano que se construyó sobre una jurisprudencia basada en

principios. Hecho este que le ha llevado a trascender en el tiempo y a mostrarse, como reconoce la doctrina, como un sistema jurídico fecundo, perenne y superior en certeza a otros Códigos históricos.

Junto a esta realidad de los PGD, también es cierto que su concepto y naturaleza hacen de ellos una guía o brújula que nos orienta hacia la Justicia pero que a la vez resultan de delicada aplicación por su brevedad, valor genérico y abstracto. Junto a ello, su procedencia ético-racional también puede desembocar, para el caso de una sobrevaloración de los mismos, en una suerte de inseguridad jurídica o incluso en un arbitrio para el aplicador de las normas. Por ello, resulta muy importante la delimitación de sus funciones tal y como las presenta el CC, a las que habrá que añadir -como consecuencia del cuerpo principal tributario de nuestra Carta Magna- su elevación a norma de normas, precisamente, por el principio de jerarquía. Quedando en manos del máximo intérprete de la CE la delimitación y configuración de estos PGD que, como consecuencia de su encuadre constitucional, vincularán a todos los Poderes Públicos. En nuestro caso, a las Corporaciones Locales a la hora de desarrollar sus potestades reglamentarias.

Tercera.- Junto al estudio en abstracto de los PGD, se hace necesaria la búsqueda de los medios impugnatorios que nos brinda el Ordenamiento jurídico procesal para combatir las normas reglamentarias cuando no sean conforme a Derecho. En nuestro caso, cuando sean contrarias a los PGD que estudiamos. A tal efecto,

hemos obtenido las diversas vías de recurso contencioso-administrativo que nos pueden otorgar un pronunciamiento favorable cuando estas disposiciones no respeten los mandatos derivados de cualquier principio llamado a caso concreto. Partiendo de los procedimientos ordinarios, se ha estudiado y verificado la viabilidad del recurso directo contra la disposición general y el recurso indirecto que, junto a su complemento natural de la cuestión de ilegalidad, permiten llegar a un pronunciamiento sobre la legalidad de la Ordenanza Fiscal. También se dispondrá, para el caso de que la infracción del PGD derive en la vulneración de un derecho fundamental, del procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona. Procedimiento este que se caracterizará por su reducción de plazos y participación del Ministerio Fiscal. Por último se estudiaron e identificaron los recursos que, es su caso, pudieran prosperar contra las Sentencias dictadas inicialmente sobre la adecuación a Derecho de la Ordenanza Fiscal.

La terminación de estos procedimientos y recursos jurisdiccionales con una Sentencia firme que se pronuncie sobre la legalidad de la Ordenanza Fiscal, tendrá efectos *erga omnes* desde su publicación y afectará el Ordenamiento en la medida que: si se confirma la norma, ésta seguirá vigente; y si se declara la nulidad de los preceptos impugnados, ello determinará su expulsión del mundo jurídico y, consecuentemente, se modificará el régimen que por dicha Ordenanza se regulaba.

Junto a este sistema de recursos pudimos comprobar el origen legal de la potestad reglamentaria y tributaria de las Corporaciones Locales, ambas establecidas como consecuencia directa del principio de autonomía y suficiencia financiera municipal que fija la CE.

Cuarta.- Tras la investigación de la esencia y funciones de los PGD y de la constatación procesal de los medios de revisión ante la jurisdicción ordinaria de las Ordenanzas Fiscales, abordamos los principios constitucionales del sistema tributario desde su configuración establecida por el TC junto con su fundamento doctrinal y realizamos una labor de investigación empírica jurisprudencial que mostraba sin género de duda la viabilidad y utilidad de éstos principios en el control de las normas locales. A tal efecto, desde el principio de generalidad e igualdad pudimos acreditar que, aunque la Ordenanza desarrollase la Ley tributaria, ésta podía incurrir en infracción de estos principios por el halo o margen de que disponía para determinar los sujetos llamados a la obligación tributaria o por el establecimiento de un trato discriminatorio hacia unos contribuyentes frente a otros.

También hemos llegado a la conclusión de que el principio de mayor conflictividad en el ámbito local es el de capacidad económica. Ello resulta de la necesaria obtención por la Ordenanza Fiscal de las tarifas o cuotas tributarias y, sobre todo, de su necesaria justificación y acreditación en la mayoría de tributos locales, todo lo cual introduce una complejidad técnica y económica, amén de un margen al

Gobierno reglamentario que puede desembocar de la discrecionalidad a la arbitrariedad. Lo que hace de este principio el más complejo y delicado de aplicación por la Corporación Local y, asimismo, del que derive mayor jurisprudencia dado su fecundo campo de actuación.

Por lo que respecta a la progresividad y no confiscatoriedad, hemos llegado a la conclusión de que la primera puede introducirse con una estructura y delimitación sólida y solvente de la base imponible y cuota del tributo basada en la capacidad económica del contribuyente, y la segunda vendrá vulnerada habitualmente de la mano de la obtención, por aplicación de la Ordenanza Fiscal, de una carga tributaria desproporcionada, ilógica o irracionalmente elevada.

Quinta.- Junto con los PGD típicos de nuestro sistema tributario constitucional, también existe otro haz de principios que son de aplicación directa a los Municipios a la hora de dictar sus Ordenanzas Fiscales. Éstos son presentados por nuestra Ley Fundamental como garantías jurídicas y están contemplados en su artículo 9.3. El deber de respetar estos principios generales está fuera de toda duda dado que son de aplicación a todos los Poderes Públicos. Lo novedoso de esta investigación ha sido analizar su traslación específica y concreta al ámbito tributario local y verificar su aplicación y utilidad en el control de las Ordenanzas Fiscales.

Hemos estudiado el principio de legalidad, no sólo en su manifestación de reserva de ley, sino también en el respeto y necesaria

vinculación a la ley en la formación y aprobación de la norma reglamentaria. En este sentido, el Ayuntamiento debe adaptar su actuación y actos normativos al marco que le proporciona la Ley. Cualquier separación de ésta en el trámite de creación o modificación de la Ordenanza o el incumplimiento de los requisitos del legislador para concretar el tributo recogido en dicha norma, puede llevar parejo la expulsión del Ordenamiento jurídico de la Ordenanza Fiscal. También la jerarquía normativa, de valor incalculable en nuestro voluminoso Ordenamiento tributario, juega un papel principal en el control jurisdiccional. Es uno de los principios menos discutidos por la doctrina y jurisprudencia, su problema vendrá de la mano de la interpretación de las normas de mayor rango –normalmente más breves- a la hora de verificar si el desarrollo y complemento por parte de la norma de inferior rango cumple con su mandato sin contradicciones o extralimitaciones. En nuestro caso la quiebra de este principio vendría por la vulneración por parte de la Ordenanza Fiscal de la situación tributaria fijada por la Ley.

Por lo que respecta a la publicidad de las normas, este requisito es una garantía del Estado de Derecho que implica que los llamados a cumplir sus disposiciones puedan conocerlas antes de quedar sujetos a ellas. En nuestro trabajo hemos comprobado la escrupulosa y necesaria observación que deben hacer los Ayuntamientos de este principio para que, como en nuestro caso, la Ordenanza entre en vigor con las debidas garantías. Esta publicidad enlaza con la seguridad jurídica que supone uno de los principios más necesarios y

capitales del Ordenamiento jurídico por cuanto implica certeza y claridad en el Derecho. Este principio general, como hemos estudiado, tendrá como derivada la buena fe, la confianza legítima y, como aplicación material al actuar administrativo, la doctrina de los actos propios. Todos estos principios recogidos como propuesta doctrinal y jurisprudencia en los textos legales administrativos, son extensibles al control de la acción municipal. Si bien, para el control de su potestad reglamentaria, lo habitual será acudir al principio general de seguridad jurídica directamente cuando del texto de la Ordenanza Fiscal se deriven situaciones u obligaciones tributarias carentes de certeza o indeterminadas.

Por último, y como aportación doctrinal definitiva al control de la actividad discrecional de las Administraciones Públicas, estudiamos el principio de interdicción de la arbitrariedad. Principio este que cerrará el paso a cualquier actuación administrativa fuera de razón y justificación. El elemento fundamental diferenciador entre lo discrecional y lo arbitrario nos lo otorgará la motivación. Y será la ausencia de ésta última o su falta de razonabilidad o racionalidad la que nos abrirá la puerta a una impugnación de la Ordenanza Fiscal por esta causa. El ejemplo típico de esta infracción nos lo mostrará la ausencia de la memoria-informe económico que debe acompañarse en el establecimiento de toda tasa municipal o, aún existiendo ésta, resulte carente de razón o lógica.

De estos principios podemos concluir tras su adecuación al ámbito tributario local, que resultan altamente eficaces y útiles para el control de las Ordenanzas Fiscales por los Jueces y Tribunales. Son un complemento idóneo a los PGD tributarios y garantizan un actuar más acorde con el principio de Justicia que culmina las aspiraciones del sistema tributario que establece la Carta Magna.

Sexta.- En la parcela reservada al régimen sancionador tributario de las Haciendas Locales partimos de la previsión constitucional del artículo 25 que refiere al ejercicio de *ius puniendi* del Estado en general, entre el que se encuentra la potestad sancionadora de la Administración. Junto a ello, la LGT nos remite a los principios generales del orden sancionador administrativo, considerando asimismo las especialidades que establezca la propia Ley tributaria. Por dicho motivo analizamos los PGD de legalidad y tipicidad sancionadora -principios que dan el marco formal a las disposiciones que deben establecer todo régimen sancionador-, junto con los principios de responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad.

Hemos comprobado que el régimen sancionador tributario tiene un gran y dilatado repertorio de infracciones y sanciones recogidas en la LGT. Además, su tipificación goza una certeza más que aceptable y la determinación de las sanciones queda recogida con garantías de objetividad y concreción. Por dichos motivos, entendemos que los principios de legalidad y tipicidad sancionadora

quedan de forma solvente y segura garantizados en el ámbito del derecho sancionador tributario hasta el punto que, como pudimos observar, la mayoría de las Ordenanzas Fiscales se remitían en su integridad a las disposiciones de la Ley tributaria. Todo ello sin perjuicio de que pudiera darse la situación de una disposición municipal sancionadora dictada sin amparo legal o que su tipificación resultara confusa e incierta y, por dichos motivos, pudiera prosperar su impugnación por conculcar los citados PGD.

Por lo que respecta al principio de responsabilidad, nada difiere el derecho sancionador tributario del resto de derechos administrativos sancionadores. Proscrita por el TC la responsabilidad objetiva en este tipo de actuaciones tributarias, la Ordenanza Fiscal deberá tener presente y considerar siempre la esfera personal y volitiva se presunto infractor. Sea esta dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia. Por ello la Ordenanza no podrá establecer en su desarrollo legal ningún supuesto de sanción automática o de plano, ni de atribución directa de responsabilidad sancionadora. Teniendo este principio, no obstante, más aplicación en la posterior actuación concreta de los órganos municipales en el desarrollo de los procedimientos sancionadores, pues será en dichos expedientes donde deba constar y acreditarse la atribución de la correspondiente responsabilidad.

El siguiente principio que estudiamos fue el de proporcionalidad. Este PGD ha ido siempre muy próximo al de

justicia, no en vano, la desproporción aplicada a cualquier parcela del Derecho desemboca siempre en injusticia. Junto a ello, hemos comprobado que la proporcionalidad también es fuente y medida de otros principios jurídicos; como fuente, porque participa en la configuración de otros principios, por ejemplo, el de no confiscatoriedad (que sería la desproporción llevada a la carga tributaria); o como medida, porque introduce parámetros moderados, prudentes y sensatos en la interacción entre principios o evita el ejercicio desproporcionado de una potestad (abuso de Derecho, arbitrariedad, etc.).

El principio de proporcionalidad sancionadora es la parte de este PGD que se dedica al *ius puniendi* del Estado, en este caso, el ejercido por la Administración Local. Si bien, por el principio de legalidad sancionadora, será el legislador el llamado a considerar este principio en el establecimiento de las infracciones y sanciones tributarias, y la Corporación Local la que deberá respetarlo en la aplicación de dicho régimen. De ahí su doble vertiente: en la regulación y en la aplicación. No obstante lo anterior, podrá suceder que un Ayuntamiento disponga en su Ordenanza medidas o cargas desproporcionadas que pudieran ser controladas por este principio general. Por ello entendemos que puede resultar de válida aplicación en la revisión jurisdiccional.

Por lo que respecta al principio de no concurrencia que procede de la cita latina *no bis in idem*, lo primero que comprobamos

fue su doble ámbito de actuación. Por un lado estaba la prohibición material y por otro la procesal. Por lo que respecta a la no concurrencia de sanciones vimos que esta imposibilidad surgía cuando se daba la doble sanción administrativa o confluencia entre sanción administrativa y penal, siempre que en ambos casos de diese la triple identidad: sujeto, hecho y fundamento. Por otra parte, la no concurrencia procesal impedía la instrucción en paralelo de procedimientos sancionadores. Dejando un claro mandato la LGT para este caso por virtud del cual, la Administración Tributaria deberá abstenerse mientras se ventile el proceso penal.

Dicho lo anterior, este principio tendrá campo de aplicación en la actuación de los órganos de la Administración Tributaria, mas no será fácil encontrar una previsión normativa en la Ordenanza Fiscal que pueda infringir este PGD, sin perjuicio de que la misma deba considerar la preferencia penal, evitar considerar una acción u omisión como criterio de graduación o como circunstancia que determine la calificación de una infracción y, a la vez, como infracción independiente. En definitiva, la norma municipal deberá considerar las especificaciones del artículo 180 LGT para no caer en la ilegalidad y poder ser declarada nula por los Tribunales.

Por último, resta concluir con los efectos de la prohibición de irretroactividad de sancionadoras en la Ordenanza Fiscal y su encuadre tanto en el artículo 9.3 como 25 de la CE. La importancia de este principio como expresión máxima de la seguridad jurídica en el

ámbito sancionador es tal, que el constituyen no ahorro esfuerzos es su previsión y por ello está recogido en dos de los preceptos de la Carta Magna. La primera como mandato a todos los Poderes Públicos y la segunda como derecho fundamental que abre la puerta a un recurso de amparo en caso de ser vulnerado por un acto, normativo o no, de las Corporaciones Locales. Fijado su relevancia y máxima categoría al derivar en un derecho fundamental, sólo quedó comprobar su vertiente positiva, es decir, si podía aplicarse retroactivamente la norma sancionadora más favorable. Llegamos a la conclusión de que sí podía y debía aplicarse con el fundamento de la previsión del artículo 9.3 de la CE, pero no como derecho fundamental. A tal efecto, y a mayor abundamiento, la LGT recoge esta previsión de retroactividad *in bonam partem* en su artículo 178.

Por todo ello, la Ordenanza Fiscal no podrá determinar de ninguna manera un régimen sancionador con carácter retroactivo, y deberá respetar este principio sobre todo cuando desarrolle los impuestos locales de carácter voluntario y las tasas por servicios públicos. Máxime si, como vimos anteriormente, introduce o determina alguna obligación tributaria antes de entrar en vigor la Ordenanza y, en su virtud, pretende constituir el elemento objetivo de la infracción. Situación esta que, como vimos, tendrá el rechazo por parte de los Tribunales de la jurisdicción.

Séptima.- Como conclusión final, entendemos que los Principios Generales del Derecho son fundamentales para la vida

jurídica de cualquier Ordenamiento. Partiendo de su función informadora, interpretativa e integradora, habrá que atender en mayor medida a los principios que se encuentren positivizados y, sobre todo, a los contemplados en la CE dado su máximo rango jurídico.

Las Haciendas Locales, en el ejercicio de sus potestades tributarias y reglamentarias, quedarán vinculadas a los PGD del artículo 31 de la CE, si bien, como hemos comprobado, no todos los principios se aplicarán con la misma intensidad y participación a la hora de dictar las correspondientes Ordenanzas Fiscales. También tendrán que considerar, como Poder Público, los principios del artículo 9.3 dado que el ejercicio de potestades ejecutivas determina la sujeción a este grupo de PGD entre los que destaca el principio de legalidad y la interdicción de la arbitrariedad. Y por último, en el régimen sancionador participará de los principios generales administrativos con alguna especialidad tributaria.

Por consiguiente, entendemos que queda constatado el valor y eficacia de estos principios generales como marco dentro del que la actividad normativa municipal debe desarrollarse y, sobre todo, la utilidad y función purgativa que realizan a través de los distintos recursos jurisdiccionales cuando una Corporación Local vulnera sus directrices o requisitos.

BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN GARCÍA, Gloria:

- *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

ALEXY, Robert:

- *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Constitucional, Madrid, 1993.

ALMUDÍ CID, José Manuel:

- "Comentarios a la nueva redacción del artículo 66 de la Ley General Tributaria", *SABERES -Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales-*, Vol. I, Separata, UAX-Madrid, 2003.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel:

- *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1992.

ALONSO MAS, María José:

- "La legitimación para impugnar Disposiciones Generales por vicios de procedimiento: una injustificada restricción jurisprudencial", *Revista de Administración Pública*, núm. 157, 2002.

ALZAGA VILLAAMIL, Oscar; GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, Ignacio;
RODRÍGUEZ ZAPATA, Jorge:

- *Derecho Político Español*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces,
Madrid, 1997.

ANÍBARRO PÉREZ, Susana y SESMA SÁNCHEZ, Begoña:

- *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Lex Nova, 2005.

ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio:

- "Ordenanzas reguladoras de los tributos locales (tasas,
contribuciones especiales e impuestos)", *Cuadernos de Derecho Local*, nº
20, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2009.

- "Régimen Legal de las Ordenanzas Fiscales Municipales (I)",
Actualidad Administrativa, nº 3, 1992.

- "Régimen Legal de las Ordenanzas Fiscales Municipales (y II)",
Actualidad Administrativa, nº 4, 1992.

ARCE FLÓREZ-VALDÉS, Joaquín:

- *Los Principios Generales del Derecho y su formulación constitucional*, Civitas,
Madrid, 1990.

ARISTÓTELES:

- *Retórica*, Alianza Editorial, Madrid, 1998.

- *Moral a Nicómaco*, Espasa Calpe, Madrid, 1993.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan:

- "Sistema tributario y Constitución", *Cuadernos de Derecho Público*, nº 25, Instituto Nacional de Administración Pública, 2006.

AYALA MUÑOZ, José María; GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco; GUTIÉRREZ DELGADO, José Manuel; MONEDERO MONTERO DE ESPINOSA, José Ignacio; RIPOLL MARTÍNEZ DE BEDOYA, M^a Dolores; RIVERO GONZÁLEZ, Manuel; SANZ GANDASEGUI, Francisco; VEGA LABELLA, José Ignacio:

- *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 2004.

BÁEZ MORENO, Andrés:

- "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley", *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009.

BALLESTEROS, Jesús:

- *Sobre el sentido del Derecho*, Tecnos, Madrid, 2001.

BARNÉS, Javier:

- "Introducción al Principio de Proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario", *Revista de Administración Pública*, nº 135, 1994.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa:

- *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1989.

BELADIEZ ROJO, Margarita:

- *Los Principios Jurídicos*, Aranzadi, Pamplona, 2010.
- “La vinculación de la Administración al Derecho”, *Revista de Administración Pública*, nº 153, 2000.

BERMEJO VERA, José:

- *El declive de la seguridad jurídica en el ordenamiento plural*, Aranzadi, Pamplona, 2005.

BLANQUER, David:

- *El control de los reglamentos arbitrarios*, Civitas, Madrid, 1998.

BOBBIO, Norberto:

- *Tavola rotonda sul positivismo giuridico* (Pavia, Milán, Giuffrè), 1966.
- *Teoría general del Derecho*, Temis, Bogotá, 1987.

BONACHERA VILLEGAS, Raquel:

- *El Control Jurisdiccional de los Reglamentos*, Aranzadi, Pamplona, 2006.

BONELL COLMENERO, Ramón:

- “Principio de igualdad y deber de contribuir”, *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XXXVIII, 2005.

BOQUERA OLIVER, José M^a:

- "La impugnación e inaplicación Contencioso-Administrativa de los Reglamentos", *Revista de Administración Pública*, nº 149, 1999.

CALVO VÉRGEZ, Juan:

- "El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial", *Crónica Tributaria*, Boletín de actualidad nº 7, Instituto de Estudios Fiscales, 2011

- "La responsabilidad tributaria solidaria de las sucesiones en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas", *Crónica Tributaria*, nº 143, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

CALVO ORTEGA, Rafael:

- *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Aranzadi, Pamplona, 2012.

CANO CAMPOS, Tomás:

- "Non bis in ídem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador", *Revista de Administración Pública*, nº 156, 2001.

CANO MURCIA, Antonio:

- "El control de los actos y acuerdos de las Corporaciones Locales", *Diario La Ley*, 1997.

CANTERA CUARTANGO, José Manuel y DÍAZ PORTUGAL, Celia:

- "El sistema de recursos en materia tributaria de las entidades locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 22, 2013.

CARLÓN RUIZ, Matilde:

- *La cuestión de ilegalidad en el contencioso-administrativo contra reglamentos*, Aranzadi, Pamplona, 2005.

CASTÁN TOBEÑAS, José:

- *Derecho Civil Español, Común y Foral*, Reus, Madrid, 1975.

CAZORLA PRIETO, Luis María:

- "En torno al Decreto-ley en materia tributaria", *Revista de Administración Pública*, nº 100-102, 1983.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente:

- *Reclamaciones y Recursos Tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- "La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales", *Impuestos*, nº 8, 1992.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo:

- "Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios", *Tribuna Fiscal*, nº 40, 1994.

CICERÓN, Marco Tulio:

- *Tratado de la República*, Porrúa S.A., México, 1997.

CLAVERO ARÉVALO, Manuel Francisco:

- “La doctrina de los Principios Generales del Derecho y las lagunas del ordenamiento administrativo”, *Revista de Administración Pública*, nº 7, 1972.

COBO DEL ROSAL, Manuel y VIVES ANTÓN, Tomás S.:

- *Derecho Penal, Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro y GUTIÉRREZ FRANCO, Yanna:

- “Los principios constitucionales de generalidad y capacidad económica en nuestra realidad tributaria”, *Gaceta Fiscal*, Madrid, 1996

CORDÓN MORENO, Faustino:

- “El control judicial del uso por la Administración de sus facultades discrecionales”, *Revista jurídica de Castilla y León*, nº 1, 2003.

CORTS GRAU, José:

- *Curso de Derecho Natural*, Editora Nacional, Madrid, 1970.

COSCULLUELA MONTANER, Luis:

- *Manual de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1999.

CUETO PÉREZ, Miriam:

- “Los principios de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Tipicidad y responsabilidad”, *Documentación Administrativa*, nº 280-281, 2008.

DE CASTRO Y BRAVO, Federico:

- *Derecho civil de España, Parte general, Tomo I*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1949 (2ª ed.).
- *Fuentes del Derecho e interpretación*, A.D.C., 1958.

DE FUENTES BARDAJÍ, Joaquín:

- *Manual de Derecho Administrativo Sancionador*, Aranzadi, Pamplona, 2005.

DE FUENTES BARDAJÍ, Joaquín; CANCER MINCHOT, Pilar;
ARTEAGABEITIA GONZÁLEZ, Idoya; FRÍAS RIVERA, Raquel:

- *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2007.

DE LA OLIVA SANTOS, Andrés:

- *Objeto del proceso y cosa juzgada en el proceso civil*, Aranzadi, Pamplona, 2005.

DE RUGGIERO, Roberto:

- *Instituciones de Derecho Civil. Tomo I*, Reus, Madrid. 1929.

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando:

- “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria*, nº 144/2012.

DEL VECCHIO, Giorgio:

- *Los principios generales del Derecho*, Librería Bosch, Barcelona, 1933.

DELGADO SANCHO, Carlos David:

- “Elementos constitutivos de la infracción tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 139, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

DIEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio:

- *Sistema de Derecho Civil, Volumen I*, Tecnos, Madrid, 1997.

DOMINGO ZABALLOS, Manuel J.:

- “La impugnación de las Ordenanzas fiscales. En especial el llamado recurso indirecto y la cuestión de ilegalidad”, *Tribuna Fiscal*, nº 226-227, 2009.

- En la obra colectiva *IX Congreso Tributario, La Justicia ¿Un valor en decadencia?*, Francis Lefebvre, Madrid, 2013.

DWORKIN, Ronald:

- *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1984.

ESCRICHE, Joaquín:

- *Diccionario razonado de legislación y Jurisprudencia*, Madrid, 1845.

FALCÓN Y TELLA, Ramón

- “El Decreto-Ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 10, 1984.

FERNÁNDEZ FARRERES, Germán:

- "El procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona en la nueva Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativo", *Cuadernos de Derecho Público*, nº 4, 1998, pág. 179.

FERNÁNDEZ MONTALVO, Rafael:

- *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión local*, Estudios de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid, 2007.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón:

- *De la arbitrariedad de la Administración*, Aranzadi, Pamplona, 2008.
- *De la arbitrariedad del Legislador*, Civitas, Madrid, 1998.
- *Del arbitrio y de la arbitrariedad judicial*, Iustel, Madrid, 2005.

FERREIRO LAPATZA, José Juan:

- "Los impuestos de las Corporaciones Locales", *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons, 1991.
- "La Hacienda Local. Antecedentes Históricos y situación actual. El marco constitucional", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2000.

FUNES EXTREMERA, Javier:

- "El informe técnico-económico para el establecimiento de las tasas en las Entidades Locales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 23, 2010.

GALLARDO CASTILLO, María Jesús:

- *Los principios de la potestad sancionadora -teoría y práctica-*, Iustel, Madrid, 2008.

- "Las ordenanzas municipales y su deficiente cobertura legal tras el pacto local", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 144, 2009.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo:

- "La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria", *Revista de Administración Pública*, nº 30, 1959.

- "La lucha contra las inmunidades del Poder en el Derecho Administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)", *Revista de Administración Pública*, nº 38, 1962.

- "Reflexiones sobre la ley y los principios generales del Derecho en el Derecho administrativo", *Revista de Administración Pública*, número 40, 1963.

- *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, Tecnos, Madrid, 1970.

- "Principio de Legalidad, Estado Material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la Jurisprudencia en la Constitución", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 10, 1984.

- “¿Es inconveniente o inútil la proclamación de la interdicción de la arbitrariedad como principio constitucional? Una nota”, *Revista de Administración Pública*, nº 124, 1991.
- *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el Derecho español*, Aranzadi, Pamplona, 2005.
- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Aranzadi, Pamplona, 2006.
- *La lengua de los Derechos. La formación del Derecho Público europeo tras la Revolución Francesa*, Aranzadi, Pamplona, 2009.
- *Democracia, Ley e Inmidades del Poder*, Aranzadi, Pamplona, 2011.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón:

- *Curso de Derecho Administrativo I y II*, Aranzadi, Pamplona, 2008.

GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco:

- “El poder impositivo de los gobiernos locales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 306, 2008

GIL CRUZ, Eva M^ª:

- *La Motivación de los Actos Tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2003.

GÓMEZ PUENTES, Marcos:

- *La Inactividad de la Administración*, Aranzadi, Pamplona, 2002.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús:

- *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, Civitas, Madrid, 2001.

- *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, Civitas Ediciones, Madrid, 2004.

HESSEN, Johannes:

- *Teoría del Conocimiento*, Espasa Calpe, 1991.

IGLESIAS CANLE, Inés Celia:

- *El recurso de casación contencioso-administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

IZQUIERDO CARBONERO, Francisco Javier:

- “La potestad sancionadora de la Administración local. Análisis normativo, doctrinal y jurisprudencial”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 24, 2010-2011.

JUAN LOZANO, Ana María:

- *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons-IEF, 1993.

JUNCEDA MORENO, Javier:

- “Los principios de proporcionalidad y prescriptibilidad sancionadores”, *Documentación Administrativa*, nº 280-281, 2008.

KELSEN, Hans:

- *¿Qué es Justicia?*, Planeta DeAgostini, 1993.

LA IGLESIA, Gustavo:

- *Principios y Axiomas de Derecho Universal*, Casa Editorial de Mariano Núñez Samper, Madrid, carece de fecha de edición.

LALAGUNA, Enrique:

- *Jurisprudencia y Fuentes del Derecho*, Aranzadi, Pamplona, 1969.

LARENZ, Karl:

- *Metodología de la ciencia del derecho*, Ariel, Barcelona, 1966.

LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki:

- “La potestad sancionadora local en la Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local”, *Revista Vasca de Administración pública*, nº 68, 2004.

LEGUINA VILLA, Jesús:

- “Principio generales del Derecho y Constitución”, *Revista de Administración Pública*, nº 114, 1987.

LITAGO LLEDÓ, Rosa M^a:

- *El Recurso Contencioso-Administrativo contra Disposiciones Generales en Materia Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2009.

LÓPEZ DE HARO, Carlos:

- *Diccionario de reglas, Aforismos y principios del Derecho*, Reus, Madrid, 1924.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María:

- “Análisis sobre la conveniencia de nuevos enfoques en la confluencia del poder tributario estatal con los impuestos municipales”, *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. nº 15/2011.

LÓPEZ GUERRA, Luis; ESPÍN, Eduardo; GARCÍA MORCILLO, Joaquín; PÉREZ TREMP, Pablo y SATRÚSTEGUI, Miguel:

- *Derecho Constitucional, Vol. I*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

LÓPEZ MENUDO, Francisco:

- "Los Principios Generales del Procedimiento Administrativo", *Revista de Administración Pública*, nº 129, 1992.

LORENZO DE MEMBIELA, Juan B.:

- “El principio de confianza legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración Pública”, *Revista de Administración Pública*, nº 171, Madrid, 2006.

MARAÑA SÁNCHEZ, José Q.:

- “En clave constitucional: No cabe el recurso de reposición contra las disposiciones administrativas generales municipales- STS de 14 de enero de 2010”, *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 5, 2010.

- “En clave constitucional: Información pública y entrada en vigor de las ordenanzas fiscales”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº3, 2011.

MARINA JALVO, Belén:

- “La problemática solución de la concurrencia de sanciones administrativas y penales. Nueva doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio non bis in ídem (comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional, 2/2033, de 16 de enero)”, *Revista de Administración Pública*, nº 162, 2003.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier:

- *Tasas y precios en la Hacienda local. La experiencia española*, Marial Pons, Madrid, 2013.

MARTÍN QUERALT, Juan:

- “La ordenación constitucional del Decreto-Ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 24, 1979.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; TEJERIZO LÓPEZ, José M.:

- *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo:

- “Multas Administrativas”, *Revista de Administración Pública*, nº 79, 1976.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda:

- “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea”, *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro:

- “El marco constitucional de la financiación de las comunidades autónomas”, *Revista Jurídica de Castilla y León*, nº extraordinario, 2004.

MESEGUER YEBRA, Joaquín:

- *El recurso indirecto contra reglamentos y la cuestión de ilegalidad*, Bosch, Barcelona, 2001.
- *La tipicidad de las infracciones en el procedimiento administrativo sancionador*, Bosch, Barcelona 2001.

MONTERO AROCA, Juan:

- *Derecho Jurisdiccional I*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

MONTESQUIEU,

- *Del espíritu de las leyes*, Tecnos, Madrid, 1987.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio:

- *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Civitas, Madrid, 2007.

NIETO GARCÍA, Alejandro:

- *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 2012.

NIETO GARCÍA, Alejandro y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón:

- *El Derecho y el Revés. Dialogo epistolar sobre leyes, abogados y jueces*, Ariel, Barcelona, 2010.

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor:

- *Discrecionalidad, Arbitrariedad e inicio de Actuaciones Inspectoras*, Aranzadi, Pamplona, 2006.

ORTEGA Y GASSET, José:

- *¿Qué es Filosofía?*, Espasa Calpe, Madrid, 1995.

PAGÈS I GALTÉS, Joan:

- *Tratado de ordenanzas fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 2006.

- "La responsabilidad patrimonial de los entes locales en materia de ordenanzas fiscales", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 22, 2010.

PALAO TABOADA, Carlos:

- *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2008.

PALMA FERNÁNDEZ, José Luis:

- “La seguridad jurídica ante la abundancia de normas”, *Cuadernos y Debates*, nº 68, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.

PASCUAL MATEO, Fabio:

- "El procedimiento para la protección de los derechos fundamentales. Evolución y disfunciones bajo la Ley 29/1998", *Revista de Administración Pública*, nº 185, Madrid, 2011.

PEMÁN GAVÍN, Juan:

- “La regulación de la Potestad sancionadora de la Administración en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: notas sobre su tramitación parlamentaria”, *Revista de Administración Pública*, nº 132, 1993.

PERELMAN, Chaim:

- *La lógica jurídica y la nueva retórica*, Civitas, Madrid, 1979.
- *De la Justicia*, Universidad Nacional Autónoma de México, 1964.

PERIS GARCÍA, Purificación:

- Derecho Financiero I, -OpenCoureWare- Universitat de Valencia, Curso 2010-2011. Disponible en: <http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/leccion5iidf.pdf>. (Consulta: 15 de junio de 2013).

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo:

- “La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal”, *Revista de Administración Pública*, nº 126, 1991.

RAMOS PRIETO, Jesús:

- “Aspectos constitucionales de un recurso fundamental para la suficiencia de medios de las Haciendas Locales”, *Serie Claves del Gobierno Local*, nº 10, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2009.

RAZ, Joseph:

- *Legal principles and the limits of the law*, *The Yale Law Journal* 81, 1971-1972.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA:

- *Diccionario de la Lengua Española*, Espasa Libros, 22ª edición, 2001.

REBOLLO PUIG, Manuel:

- “Recursos contra Reglamentos y cuestión de ilegalidad”, *Justicia Administrativa*, nº extraordinario, 1999.

- “El contenido de las sanciones”, *Revista Justicia Administrativa*, nº extraordinario, 2001.

REINOSO BARBERO, Fernando:

- *Los principios generales de derecho en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Dykinson, Madrid, 1987.

REVUELTA PÉREZ, Inmaculada:

- "La unidad de mercado como límite a las ordenanzas locales", *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 146, 2010.

RODRÍGUEZ ARANA, Jaime:

- "El Derecho Administrativo global: un derecho principal", *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 76, 2010.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro:

- *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Marcia Pons, Madrid, 2011.

- "El sistema tributario en la Constitución", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 36, 1992.

RODRÍGUEZ BUENO, Manuel A.:

- "Algunas consideraciones sobre la cuota tributaria: el caso de las Tasas Locales", *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 24, 2000-2001.

RODRÍGUEZ PANIAGUA, José María:

- *Métodos para el conocimiento del Derecho*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1987.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando:

- “Concepto y naturaleza del Derecho Financiero. El problema de su autonomía”, *Publicaciones de la Academia Valenciana de Jurisprudencia y Legislación*, Ilustre Colegio de Abogados de Valencia, 1948.
- “Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Vol. II, Madrid, 1962
- “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- “En torno al concepto y al contenido del derecho penal tributario, texto de la intervención en las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus concisiones”. ADPCP, 1968.
- “La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales”, *Consejo General de Cámaras de la propiedad urbana de la Comunidad Valenciana*, Valencia, 1987.

SÁNCHEZ GIL, Rubén:

- *El principio de proporcionalidad*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México, México, 2007.

SÁNCHEZ MARÍN, Rufina C.:

- “La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas en la Ley 30/1992”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 259, 1993.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés:

- *Forma y Materia en Derecho Financiero y Tributario*, Centros de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso:

- *Principios de Derecho Administrativo General. Tomo I y II*, Iustel, 2009.

SANZ RUBIALES, Íñigo:

- “Principio de legalidad y potestad sancionadora en la Administración Local”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 264, 1994

SUAY RINCÓN, José:

- *La doctrina de los principios generales del Derecho. Separata de Estudios en homenaje al profesor Jesús González Pérez*, Civitas, Madrid, 1993.

- La potestad sancionadora de la administración y sus exigencia actuales: un estudio preliminar”, *Documentación Administrativa*, nº 280-281, 2008.

TARDÍO PATO, José Antonio:

- *Los principios generales del Derecho*, Bosch, Madrid, 2011.

TOCQUEVILLE:

- *De la Democracia en América*.

TORRENT I RIBERT, Pere-Joan:

- "Cuestiones procesales de tributación local: Impugnación de contribuciones especiales, valores catastrales y altas censales de IAE", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 12, 2002.

UREÑA SALCEDO, Juan A.:

- "El principio de Servicio objetivo a los intereses generales y su control por los tribunales", *Documentación Administrativa*, nº 289, 2011.

VALIÑO Emilio:

- *Instituciones de Derecho Romano*, Pentagraf Impresores, Valencia, 1997.

VILLAR PALASÍ, José Luis y SUÑÉ LLIÑAS, Enrique:

- *Comentarios a las leyes políticas*, Edersa, Madrid, 1983.

ZACCARIA, Giuseppe:

- *Razón jurídica e interpretación*, Civitas, Madrid, 2004.