

CONSIDERACIONES SOBRE EL REGIMEN JURIDICO-ADMINISTRATIVO DE LAS HACIENDAS LOCALES

34: 352.72

por

José Ortiz Díaz

Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Sevilla

SUMARIO: I. AMBITO JURIDICO DE LA AUTONOMIA FINANCIERA DE LAS ENTIDADES LOCALES.—II. POTESTAD TRIBUTARIA AUTONOMA DE LAS ENTIDADES LOCALES.—III. POTESTAD REGLAMENTARIA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES LOCALES.—IV. RECLAMACIONES Y RECURSOS CONTRA LOS ACUERDOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES EN MATERIA DE PRESUPUESTOS, IMPOSICION, APROBACION Y MODIFICACION DE ORDENANZAS FISCALES, APLICACION Y EFECTIVIDAD DE TRIBUTOS.—V. LA SUPRESION DEL RECURSO ECONOMICO-ADMINISTRATIVO.—VI. DEL «DES-TUTELAJE» A LA COORDINACION DE LAS HACIENDAS A TRES BANDAS: ESTADO-COMUNIDADES AUTONOMAS-ENTIDADES LOCALES.

Sin pretender ser exhaustivos comentamos aquellos puntos más importantes y novedosos que sobre este tema ofrece la nueva Ley de Bases de Régimen local.

I. AMBITO JURIDICO DE LA AUTONOMIA FINANCIERA DE LAS ENTIDADES LOCALES

El artículo 105 de la Ley 7/1985, en concordancia con el artículo 5.º, mediante una remisión normativa, traza el marco regulador de las Haciendas locales en el siguiente sentido:

- a) La legislación tributaria del Estado y la reguladora de las Haciendas de las Entidades locales, de las que será supletoria la Ley General Presupuestaria.
- b) Las leyes de las Comunidades Autónomas en el marco y de conformidad con la legislación a que se refiere el apartado anterior.
- c) Las Ordenanzas fiscales que dicte la correspondiente Entidad local, de acuerdo con lo previsto en esta Ley y en las leyes mencionadas en los apartados a) y b).

La novedad más importante que en el orden estructural y de contenido introduce esta Ley de Bases respecto a las Haciendas locales, en relación con la legislación precedente, es que no se regulan los distintos impuestos, recursos y tributos locales. Ese tema queda desplazado a una figura normativa nueva: la correspondiente Ley del Estado, reguladora de las Haciendas de las Entidades locales.

En consecuencia, resulta sensiblemente reducido el contenido total del texto de la nueva Ley dedicado a las Haciendas locales. Se limita a la regulación de determinados principios y aspectos jurídico-administrativos, presupuestarios y contables de las Haciendas de las Entidades locales.

El resto de la redacción del punto 1.º del artículo 105 y el párrafo 2.º del mismo resultan muy parecidos al artículo 142 de la Constitución.

En el punto 2.º de ese artículo 105 se introduce una leve modificación en relación a los ingresos de las Haciendas locales. En la Constitución se dice que «fundamentalmente» se nutrirán de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas. Con el «fundamentalmente» no se cerraba la puerta a otros recursos. En la nueva Ley de Bases se añade también: «De aquellos otros recursos que prevé la Ley».

Se había planteado la cuestión de si los «recargos» establecidos en favor de las Corporaciones locales, concretamente a propósito

de la Ley de Medidas Urgentes de las Haciendas locales de 21 de diciembre de 1983, resultaban constitucionales, ya que no se mencionan en aquél, a diferencia de lo que ocurre con los «recargos» a favor de las Comunidades Autónomas, expresamente recogidos en el artículo 157 de la Constitución. El tema se encuentra pendiente de resolución ante el Tribunal Constitucional.

Cabría decir que en este artículo 105, como en el artículo 142 de la Constitución, se establece un sistema «mixto» de tributación con complejidad de figuras tributarias. En tal sistema hay, pues, ingresos tributarios e ingresos no tributarios transferidos de la Hacienda estatal a las Haciendas locales, transferidos como consecuencia de la coparticipación y de la subvencionalidad.

Desde el punto de vista jurídico, lo importante es que el tratamiento de las dos fuentes de ingresos, tributos propios y participación, está equiparado constitucionalmente. No puede dejar de remarcar la importancia y relevancia que las citadas participaciones tienen y deben tener sobre los tributos propios. Ya no serán consecuencia de decisiones administrativas o fruto de una disposición legal, coyuntural o no, sino que el sistema, indiscriminadamente referido a todos los tributos del Estado, como se ha dicho, es un auténtico derecho constitucional de las Corporaciones locales.

El artículo 142 de la Constitución carece de precedentes en nuestro Derecho constitucional que afecta tanto a los Municipios como a las Diputaciones (lo cual es importante, porque hasta ahora no existían en nuestro Ordenamiento unos impuestos provinciales autónomos); no establece, sin embargo, una declaración de autonomía de ingresos ni de un poder tributario propio. Proclama imperativamente, sí, un principio de «suficiencia de medios» de las Haciendas locales, que es otra cosa. El legislador constitucional reconoce implícitamente la deficiente situación de las Haciendas locales y pretende afrontarla constitucionalizando la «suficiencia de medios». Ciertamente, dado el carácter imperativo del precepto, no puede quedarse en una mera declaración de intenciones o desiderátum, sino que debe engendrar los consiguientes compromisos jurídicos para garantizar por parte del Estado y de las Comunidades Autónomas la aludida suficiencia. Se trata de algo que debe originar derechos esgrimibles y justiciables en los casos de insatisfacción de aquella insuficiencia. Empero, como decimos, no se reconocía la autonomía específica en materia tributaria.

La nueva Ley de Bases (art. 106, 1), a diferencia de la Constitu-

ción, formula una declaración expresa de la potestad *autonómica* de las Entidades locales para establecer y exigir tributos, de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado, reguladora de las Haciendas locales, y en las leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.

Esa cláusula autonómica tiene dos límites por encima de ella. En primer lugar el artículo 133, 1, de la Constitución: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley». Las Entidades locales, evidentemente, carecen de potestad tributaria legislativa. Poseen una autonomía tributaria subordinada, derivada o de segundo grado, y potestades reglamentarias o de Ordenanzas para ejecutar y desarrollar las leyes estatales y sus propios acuerdos impositivos.

También le afecta el límite de «las leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales».

II. POTESTAD TRIBUTARIA AUTONOMA DE LAS ENTIDADES LOCALES

Debe señalarse que se utiliza la denominación de «Entidades locales» y no la de Corporaciones locales, criterio seguido en toda la Ley.

Sin entrar aquí en el examen de dicha alteración, debida quizá a alergia a todo lo que huele a terminología corporativista, debe consignarse que, sin embargo, el artículo 133 de la Constitución reconoce la potestad tributaria de las Corporaciones locales.

Dentro del término de Entidades locales, y de acuerdo con el artículo 3.º de la nueva Ley, deben entenderse comprendido en ellas tanto las Entidades locales territoriales propiamente tales (Municipios, Provincias) como las demás Entidades, que según dicho artículo gozan también de las condiciones de Entidades locales; así las Entidades de ámbito territorial inferior al municipal, las Comarcas, las Areas Metropolitanas, las Mancomunidades de Municipios. Con ello se resuelven algunas dudas que en la legislación precedente se habían planteado sobre las posibilidades legales impositivas de las Mancomunidades municipales.

Empero, vamos a desentrañar el alcance y contenido de la potestad tributaria autonómica de las Entidades locales.

La Constitución reserva con exclusividad a la Ley estatal la po-

testad originaria para establecer tributos (art. 133, 1). La potestad tributaria para «establecer y exigir tributos», atribuida por el párrafo 2 de ese mismo artículo a las Corporaciones locales, «debe ejercerse de acuerdo con la Constitución y las leyes», suele calificarse de carácter «derivado» y resulta de naturaleza reglamentaria.

Interesa analizar qué significa potestad «originaria». Se trata de una expresión acuñada, un tanto quizá convencionalmente, que hoy se pretende por algunos arrinconar, pero que resulta expresiva de un singular y cualificado reparto o atribución competencial.

Como consecuencia del reconocimiento de las Comunidades Autónomas por nuestra Constitución, el alcance del poder tributario originario del Estado en relación con las potestades legislativas de tales Comunidades ha adquirido singular relieve y polémica (1).

Sin embargo, en la dialéctica Estado-Entidades locales, la contraposición potestad tributaria originaria *versus* derivada no plantea las dificultades que en las Comunidades Autónomas.

El alcance y contenido de la expresión potestad «originaria» puede entenderse mejor contraponiéndola a la de potestad derivada, como así se califica la que se asigna a las Corporaciones locales.

La utilización del calificativo «originaria» surge porque en los propios textos constitucionales y legales se viene atribuyendo tanto al Estado como a las Corporaciones locales la genérica potestad de «establecer tributos». Entonces para el Estado se cualifica dicho establecimiento como originario. Ello quiere decir, a nuestro entender, que sólo mediante Ley estatal puede crearse o establecerse *ex novo* un impuesto, y, en consecuencia, también sólo por Ley estatal puede modificarse aquella creación (2). Se establece por tanto constitucionalmente una «reserva de Ley».

Mas ese poder originario del Estado para los tributos locales, ¿qué alcance posee? ¿Cuál es su contenido? ¿Se refiere sólo a la creación *ex novo* del tributo? ¿Significa únicamente habilitación por primera vez? ¿Comprende nada más que eso o algo más?

(1) Sobre poder tributario originario y derivado, cfr. LASARTE ALVAREZ, Javier: «Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Madrid, 1979, vol. II, págs. 1255 y sigs.

(2) Artículo 133:

1. La potestad originaria para establecer 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.

Entendemos que implica establecer todas las figuras impositivas que integran el sistema tributario local propio, tanto aquellas cuyo establecimiento se impone obligatoriamente como las de exigencia potestativa. Asimismo implica también la determinación al menos de los elementos esenciales del tributo.

Se trata de un tema de palpante actualidad como consecuencia de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas locales, cuyo artículo 8.º habilita para el establecimiento de un recargo a favor de los Ayuntamientos sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otros recargos.

Nos encontramos ante un caso de «deslegalización» en blanco de una potestad tributaria estatal en favor de unos acuerdos municipales, de unas potestades de Ordenanzas municipales, al permitir que los propios Ayuntamientos acuerden el establecimiento de los recargos y sus tipos sin limitación ni techo alguno. Tal deslegalización pudiera resultar anticonstitucional por dos razones: la primera por esa reserva constitucional a favor de la Ley del artículo 133, 1, de la Constitución, reserva de potestad originaria que comprende no sólo establecer los tributos, sino también sus elementos fundamentales y por supuesto los correspondientes tipos.

La Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 preceptúa en su artículo 10 que se regulará *en todo caso por Ley* el tipo de gravamen.

La segunda, porque lo que se deslegaliza es la regulación de parte de un impuesto estatal como es el de la Renta.

El tema de estas deslegalizaciones en blanco ha sido abordado por el Tribunal Constitucional. Así en la sentencia «Centros de Contratación y Cargas» de 16 de noviembre de 1981 (BOE de 28 de noviembre), a propósito de las relaciones entre la Ley del Parlamento vasco y una habilitación al Gobierno para crear tributos que constituye una deslegalización, se sienta la necesidad de que sea el propio Parlamento vasco el que determine los elementos esenciales del tributo, por lo que la Ley impugnada, que se limita a hacer una remisión en blanco al correspondiente reglamento, no respeta la reserva constitucional.

También sobre ese mismo tema la sentencia 6/1983, sobre «Financiación de las Haciendas locales» (BOE de 9 de marzo), sienta la doctrina de que la reserva de Ley hay que entenderla referida a la determinación de los elementos esenciales o configuradores del tri-

buto y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.

Lo que no comprende la potestad derivada es la regulación de todo el proceso impositivo hasta el final, incluso con la aprobación de las respectivas Ordenanzas locales por los órganos de la Administración fiscal del Estado. Precisamente lo peculiar de este sistema impositivo es que la potestad reglamentaria se confía a las Corporaciones locales.

Potestad derivada.—Por eso resulta necesario examinar el alcance de la potestad tributaria «derivada» de las Corporaciones locales.

Implica fundamentalmente dos aspectos:

a) La potestad de establecimiento «establecer», en el sentido de poner en efectividad aquellos impuestos locales de implantación potestativa que la Ley ha creado para que puedan ser «establecidas» por las Corporaciones locales respectivas, es decir, implantar esos impuestos de establecimiento potestativo.

No se trata de «establecer originariamente» que esto compete a la Ley estatal, sino «establecer» en el sentido de acordar la entrada en vigor de aquellos impuestos potestativos previamente establecidos por Ley estatal.

Esa interpretación puede explicar que tanto en la atribución al Estado como en la de las Entidades locales se emplee el término «establecer». El Estado «establece originariamente» y las Corporaciones locales «establecen», en el sentido de poner en vigor sus impuestos potestativos. Para recalcar la efectividad de tal potestad se le añade a las Corporaciones locales el «*exigir*», es decir, se les atribuye también la potestad de exigir coactivamente la efectividad o ejecutividad de los acuerdos sobre impuestos y tasas locales, llegando en ese «exigir» a la ejecución forzosa.

b) La potestad reglamentaria de ordenación y regulación de los tributos establecidos, de desarrollo y ejecución de la Ley tributaria estatal, aplicándola a las singularidades y peculiaridades del respectivo impuesto en la localidad.

Si el «establecer» que compete a la Ley tributaria estatal se refiere a una originaria habilitación legal y el «establecer» y «exigir» (figura distinta) que corresponde a las Corporaciones locales significa poner en acción impuestos ya creados por Ley estatal pero de establecimiento potestativo, podría cuestionarse la constitucionalidad de la implantación y normativa por Ley estatal de forma obli-

gatoria de impuestos municipales autónomos (v. gr., el de circulación de vehículos en el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre). Cabría también plantearse: ¿La autonomía local impone que toda la tributación local propia sea potestativa en cuanto a su establecimiento?

Comparación entre la potestad derivada de las Entidades locales y la de las demás Corporaciones y Entidades de Derecho público

Pensamos que confirma la interpretación que hacemos la comparación exegética con el artículo 5.º de la vigente Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, que dice así:

«Las Provincias y los Municipios podrán *establecer* y *exigir* tributos dentro de los límites fijados por las leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho público *no podrán establecerlos, pero sí exigirlos* cuando la Ley lo determine».

La potestad atribuida a las Provincias y Municipios comprende tanto al «establecer» como al «exigir» los tributos, mientras que la atribuida a las Corporaciones y Entidades de Derecho público se refiere sólo al «exigir». Es decir, estas últimas únicamente pueden exigir el tributo que les venga autorizado desde fuera por una Ley estatal. En cambio las Corporaciones locales, aun cuando el tributo esté autorizado por una Ley estatal, lo «establecen» en el sentido de acordar el momento de su implantación y demás detalles del mismo contando con la previa autorización legislativa estatal. Ello explica por qué en estos últimos las potestades son de «establecer» y «exigir» y en aquella sólo de «exigir».

III. POTESTAD REGLAMENTARIA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES LOCALES

Admitido el carácter derivado de la potestad tributaria autonómica de las Corporaciones locales, la misma se manifiesta y ejerce a través de los acuerdos impositivos de tributos (el término tributo, en un sentido amplio, comprende impuestos, tasas y contribuciones especiales) y de las Ordenanzas fiscales de cada tributo.

Dice el artículo 106, 2, de la nueva Ley que:

«La potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras

de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas».

La denominación de Ordenanzas (en la actualidad fiscales y anteriormente de «exacciones») cuenta con mucha tradición en la Administración local. Se trata de reglamentos externos para sus tributos (3).

La nueva Ley, junto a las Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios, verdaderos reglamentos de cada impuesto, añade las Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección, manifestaciones de las potestades tributaria, financiera y de autoorganización que el artículo 4.º de la Ley atribuyen a las Administraciones públicas de carácter territorial.

Novedad de ese mismo artículo es la potestad atribuida a las Corporaciones locales (aquí se emplea la denominación de Corporaciones) para emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las Ordenanzas antes mencionadas.

Se atribuye, asimismo, competencia a las Entidades locales sobre todo el procedimiento tributario, en sus fases de gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que aquéllas pueden otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado.

Interpretando la redacción del párrafo primero del citado artículo 106 de la nueva Ley, estimamos que en lo referente a las haciendas locales, la potestad tributaria originaria sigue siendo reservada a la Ley del Estado, ya que las facultades que en la materia puedan tener las Leyes de las Comunidades Autónomas, lo serán en los supuestos previstos en la Ley estatal.

Entendemos que en aras del principio de igualdad tributaria, en lo fundamental, la legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas deberían regular con carácter general y uniforme los elementos de los tributos y establecer las tarifas o tipos de gravamen en sus techos máximos, permitiendo a las Entidades locales

(3) Cfr. EMBID IRUJO: *Ordenanzas y Reglamentos municipales en el Derecho español*. IEAL, Madrid, 1978.

distintas opciones dentro, por supuesto, de las limitaciones señaladas por aquella legislación (4).

¿Potestad reglamentaria de la Administración del Estado respecto a los tributos locales?

Tradicionalmente, la potestad reglamentaria, para sus propios tributos, se encomendaba a las Corporaciones locales a través de la técnica de atribución de potestad para las Ordenanzas de exacciones. En la Ley de Régimen local de 1955 (art. 717), la referida facultad reglamentaria se asignaba a dichas Corporaciones en cuanto a las mismas compete la potestad de Ordenanzas.

Por su parte, el artículo 6.º, 1, de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 establece que:

«La potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Jefe del Estado, al Consejo de Ministros y al Ministro de Hacienda, sin perjuicio de las facultades que la legislación de Régimen local atribuye a las Corporaciones locales en relación con las Ordenanzas de exacciones».

El Estado hasta ahora —pero esto es cuestión distinta— ha ejercido potestades reglamentarias generales sobre la Ley de Régimen local, como sobre cualquier otra Ley estatal, respecto a diferentes partes de la misma. Así dictó los Reglamentos de Funcionarios de Administración local, de Bienes de las Entidades locales, de Servicios, de Organización, de Funcionamiento y Régimen Jurídico, de Contratación, de Personal Sanitario, de Población y Demarcación Territorial, de Haciendas locales. Estos Reglamentos para todas las Administraciones locales son, por supuesto, distintos de los Reglamentos propios de las respectivas Corporaciones locales.

La nueva Constitución, que sigue la línea de anteriores textos

(4) En la Ley de Régimen local de 1955 (art. 718), se determinaba que cada exacción, excepto las multas, sería objeto de una Ordenanza, en la que deberá constar:

- a) Las condiciones en que nace la obligación de contribuir y las exenciones legalmente acordadas.
- b) Las bases de percepción, las tarifas con los tipos de gravamen, cuotas o formas del repartimiento en su caso.
- c) Los términos y formas de pago, como asimismo las responsabilidades por el incumplimiento de la Ordenanza, y casos de defraudación.
- d) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su vigencia.
- e) Las demás particularidades que determinen las Leyes y disposiciones dictadas para su ejecución y las que la Corporación estime pertinentes.

constitucionales, como queda dicho, atribuye a las Corporaciones locales potestades tributarias.

En los últimos tiempos se han producido quiebras en favor de las potestades reglamentarias estatales sobre los tributos locales.

El Real Decreto 3250, de 30 de diciembre de 1976, sobre ordenación provisional de los ingresos de las Corporaciones locales al regular el Impuesto de la Radicación, alude en el artículo 66, 2, a que *reglamentariamente* se determinarán las superficies que por razón de su destino meramente accesorio o finalidad higiénica social deben quedar excluidas para la determinación de la base imponible. Ese «reglamentariamente», ¿se refiere a Ordenanzas de exacciones locales o a Reglamentos de la Administración del Estado? Por el Real Decreto 2056 de la Administración del Estado, se determinaban las superficies en los establecimientos hoteleros.

También en el Real Decreto 3250 (art. 78, 2), y respecto al Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, al ser su imposición obligatoria para todos los Municipios (salvo Alava y Navarra), se señala que no es preciso acuerdo municipal alguno sobre su establecimiento ni Ordenanza para su regulación. La normativa del Real Decreto 3250 hace las veces y sustituye, por tanto, a la respectiva Ordenanza. No obstante, en este texto normativo (art. 71, 2) se alude a la Ordenanza del impuesto que aprueba cada Ayuntamiento.

Por Orden ministerial de la Presidencia del Gobierno de 20 de diciembre de 1978, se aprobaron las Ordenanzas fiscales reguladoras de los impuestos municipales sobre solares y sobre el incremento del valor de los terrenos.

Cabe plantear si en materia de tributos locales, el Ordenamiento opera una «reserva reglamentaria» a favor de las respectivas Entidades locales.

El citado artículo 6.º de la Ley General Tributaria, que asigna potestades reglamentarias en materia tributaria a distintos órganos superiores de la Administración central, remite a la legislación de Régimen local las potestades reglamentarias que corresponden a las Corporaciones locales.

La Constitución española atribuye a las Corporaciones locales potestades tributarias. Salvado el principio de que la soberanía fiscal originaria compete a la Ley estatal, resulta congruente con la autonomía tributaria local, proclamada en el artículo 106 de la nueva Ley de Bases, que la potestad reglamentaria sobre los tributos locales se residence en las propias Entidades locales y no en la Admi-

nistración tributaria central del Estado, aunque en atención al principio de igualdad tributaria, la Administración del Estado podría ejercer la potestad reglamentaria para aquellos elementos comunes o generales a todos los tributos locales.

IV. RECLAMACIONES Y RECURSOS CONTRA LOS ACUERDOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES EN MATERIA DE PRESUPUESTOS, IMPOSICION, APROBACION Y MODIFICACION DE ORDENANZAS FISCALES, APLICACION Y EFECTIVIDAD DE TRIBUTOS

En la situación de la Ley de Régimen local de 1955 había distintos tipos y fases en los procedimientos de control de la Administración estatal, consiguientemente impugnaciones de diferentes tipos en la vía administrativa y también distintas instancias en lo contencioso-administrativo.

Al desaparecer aquellos controles, el procedimiento queda reducido a una fase de reclamaciones ante la propia Corporación, con una aprobación inicial y otra definitiva, una vez resueltas las reclamaciones.

Se permiten reclamaciones contra los acuerdos de aprobación inicial del presupuesto de la Corporación (art. 112, 3) por los interesados.

Asimismo, se permiten reclamaciones y sugerencias en el período de información pública y audiencia, ante la aprobación inicial de los acuerdos de imposición de tributos y aprobación y modificación de las Ordenanzas fiscales (art. 111, con remisión a lo dispuesto en los arts. 49 y 70, 2).

Una vez finalizado el período de reclamaciones, dice el 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».

La redacción de dicho artículo no resulta muy feliz y se inspira en un homólogo artículo 26 de la Ley 40/1981, que ya resultaba desacertada.

Conforme a la literalidad de ese artículo 113, se reducirían los

posibles actos recurribles en lo contencioso-administrativo contra los presupuestos, acuerdos de imposición y Ordenanzas fiscales, sólo a los actos resolutorios denegatorios expresos o tácitos de las reclamaciones planteadas, ya que se dice: *Contra los actos que pongan fin a las reclamaciones.*

También en la práctica pudiera restringirse la posible legitimación para recurrir a «los interesados que hubieren reclamado en la exposición al público». Porque sólo los reclamantes en la Información pública son sujetos receptivos de las correspondientes denegaciones expresas o tácitas de las reclamaciones formuladas. Por tanto, los únicos que oficialmente las conocen y a los únicos a los que la Corporación les puede notificar singularmente su aceptación o desestimación expresa.

¿Pero y los interesados que no hayan reclamado en la citada exposición al público? ¿Se les cierra la posibilidad de acudir al contencioso? ¿Se les priva de impugnar puntos o cuestiones no reclamadas en la exposición al público? Además, se da por supuesto la formulación de reclamaciones. ¿Y si no hubiese habido ninguna reclamación? ¿Ya nadie puede recurrir?

La literal redacción del parágrafo que comentamos, al reducir la legitimación para recurrir a los que hubieran reclamado en la exposición pública, transforma a ésta en un seguro de ilegalidades y cierra, en contra del criterio general de nuestro ordenamiento jurídico, el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa a posibles legitimados interesados. La indefensión que produce tal precepto puede rayar en la inconstitucionalidad.

Empero, como decimos, la cuestión se plantea cuando se pretenden recurrir en lo contencioso-administrativo directamente los presupuestos, acuerdos impositivos y las Ordenanzas sin haber interpuesto reclamaciones en la Información pública. Entendemos que prevalece el criterio general de nuestro ordenamiento y, por tanto, los interesados, aun cuando no hayan reclamado en la Información pública, podrán acudir a la vía contencioso-administrativa.

Por eso hubiera sido más correcto desconectar el tema de las posibles reclamaciones y decir: *Contra los acuerdos definitivos* de las Entidades locales en materia de aprobación del Presupuesto, imposición y ordenación de tributos, *los interesados* podrán interponer directamente el recurso contencioso-administrativo.

Se trata ya de una impugnación «directa» en lo contencioso-administrativo de una disposición de carácter general.

Debe notarse que en este artículo 113, a diferencia del artículo 108, no se establece el previo recurso de reposición, por tratarse de una disposición de carácter general.

V. LA SUPRESION DEL RECURSO ECONOMICO-ADMINISTRATIVO

Una de las novedades más importantes que introduce la nueva Ley de Bases, en el sector objeto del presente trabajo sobre el régimen jurídico-administrativo de las haciendas locales, es la supresión del recurso económico-administrativo.

La supresión afecta, de una parte, al recurso económico-administrativo contra los actos concretos sobre «aplicación y efectividad de los tributos locales», ya que, conforme dispone el artículo 108 de la nueva Ley:

«Contra la denegación expresa o tácita del recurso de reposición contra los actos mencionados, los interesados podrán interponer directamente recurso contencioso-administrativo».

Este «directamente» se refiere no a lo que constituye propiamente el recurso contencioso-administrativo directo contra las normas, sino a que se prescinde del previo económico-administrativo.

Dicha supresión comprende también la del «recurso económico-administrativo directo» (y éste sí que era «directo») contra las disposiciones y acuerdos de las Corporaciones locales en materia tributaria, recurso que por primera vez había introducido en nuestro ordenamiento la Ley 40/1981, de 28 de octubre, sobre régimen jurídico de las Corporaciones locales.

No obstante ello, la Disposición Transitoria décima mantiene, dentro del plazo de un año desde la entrada en vigor de la nueva Ley, el régimen de reclamaciones económico-administrativas actualmente vigente contra los acuerdos de aprobación de presupuestos y de Ordenanzas fiscales de imposición y ordenación de tributos locales, así como contra los actos de aplicación y efectividad de dichas Ordenanzas aprobados o dictados por las Corporaciones locales.

Desde un planteamiento teórico y de principios, la supresión del recurso económico-administrativo que efectúa la nueva Ley de Bases, resulta congruente con la filosofía política que inspira la Constitución sobre el reconocimiento de la autonomía de las Entidades locales. Cosa distinta son las consecuencias prácticas que va a implicar dicha supresión.

La supresión puede suponer quizá un doble efecto de sentido contrario. De una parte, un notable incremento del trabajo de las Salas de lo Contencioso-administrativo de las Audiencias Territoriales, llevando a las mismas cuestiones menores y de pequeña cuantía. De otra parte, puede implicar una retracción de los respectivos afectados de acudir a dicha jurisdicción ante los gastos que se originan con la intervención de Letrado, Procurador, tasas judiciales, etc.

Volviendo al planteamiento doctrinal, la vía económico-administrativa, mal llamada jurisdicción económico-administrativa, a pesar de que en dos niveles sus órganos para conocer y resolver toman la denominación de Tribunales, como es sabido, ni por su composición ni por el sistema de sus acuerdos posee carácter jurisdiccional. Constituye una fiscalización especial, sí, pero administrativa, ubicada funcional y orgánicamente en la Administración del Estado. El vigente Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas se refiere, en su artículo 1.º, a los «actos de las Administraciones públicas», denominación que comprende todas ellas, y, por tanto, residencia todas las reclamaciones en los Tribunales Económico-administrativos del Estado.

Después del reconocimiento constitucional de la «autonomía» de las Corporaciones locales y del establecimiento de las Comunidades Autónomas, el aludido encuadre orgánico y el sistema de decisiones de lo económico-administrativo resulta cuestionable. El problema es si la actual organización de lo económico-administrativo debe limitarse al control de los actos de la Administración del Estado y constituir otras organizaciones económico-administrativas idóneas *ad hoc*, análogas, pero distintas de aquéllas, para fiscalizar los actos de las Corporaciones locales y Comunidades Autónomas.

El tema se plantea en una doble vertiente: según se trate de las Entidades locales o de las Comunidades Autónomas.

Respecto de las primeras, después del contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de febrero pasado, cabía estimar que la fiscalización económico-administrativa resulta compatible con la «autonomía» de las Corporaciones locales, siempre que las potestades de la jurisdicción económico-administrativa se limiten a un control de legalidad (anular o confirmar) de las actividades impugnadas y nada más.

Debe recordarse que la referida sentencia permite el control de legalidad *a priori* de las actividades de las Corporaciones locales en materia fiscal (presupuestos, imposición de tributos y Ordenanzas).

Incluso un control de oportunidad o conveniencia del Estado sobre determinadas actividades del patrimonio de dichas Corporaciones. La fiscalización del económico-administrativo es *a posteriori*, una vez producida la actividad administrativa, aunque no se limita a las potestades de anulación.

Sin embargo, llevando a su extremo la «autonomía» de las Entidades locales, cabía pensar en una específica organización de la jurisdicción económico-administrativa para los actos y disposiciones de aquéllas. La otra alternativa posible radical, que es la que adopta la nueva Ley, es suprimir la fiscalización económico-administrativa.

Respecto a las Comunidades Autónomas, al no establecer la Constitución ningún sistema de control administrativo sobre sus actividades, el principio «autonómico» que las informa parece excluir la fiscalización económico-administrativa encuadrada en la Administración del Estado, y demanda la existencia de una organización propia de ellas.

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, sobre financiación de las Comunidades Autónomas, alude a las resoluciones de los órganos económico-administrativos, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas (art. 20, 2), y al establecer las competencias de las Comunidades, dice en el artículo 20, 1, *a*), que cuando se trate de reclamaciones interpuestas contra tributos propios, corresponde el conocimiento de los mismos a los propios órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas.

En alguna Comunidad Autónoma (Aragón) existe el proyecto de creación de un Tribunal económico-administrativo regional para fiscalizar los actos tributarios de aquella Comunidad Autónoma.

Habría que intentar conciliar los anteriores planteamientos derivados de principios dogmático-teóricos, con los criterios de economía y eficacia que desaconsejan multiplicar las organizaciones de la jurisdicción económico-administrativa.

VI. DEL «DESTUTELAJE» A LA COORDINACION DE LAS HACIENDAS A TRES BANDAS: ESTADO- COMUNIDADES AUTONOMAS-ENTIDADES LOCALES

Con arreglo a la Ley de Régimen local de 1955, los acuerdos impositivos, Ordenanzas de exacciones y Presupuestos de las Corporaciones locales estaban sometidos a un sistema de aprobaciones y tutelas de la Administración del Estado.

Ya anteriormente a la nueva Constitución, la Ley de Bases del Estatuto de Régimen local de 20 de noviembre de 1975 había suprimido de su texto el concepto y vocablo «tutela», según se decía en su Exposición de Motivos, por su sentido peyorativo.

Con posterioridad a la aprobación del texto constitucional, se fueron dictando unas medidas de «destutelaje» o supresión de los procedimientos de fiscalización, tutela o control de la Administración estatal sobre las disposiciones y actividades de las Corporaciones locales. Así, el Real Decreto 1710/1979, de 16 de junio, y el Real Decreto-ley 3/1981, de 16 de enero, parte de su contenido después subsumido en la Ley 40/1981.

Por lo que se refiere específicamente a los acuerdos de imposición y Ordenanzas de exacciones y Presupuesto, el Real Decreto-ley 3/1981, al regular de nueva forma los procedimientos para la aprobación o modificación de ellos, no establece ninguna fiscalización del Ministerio de Hacienda.

La Ley 40/1981, de 28 de octubre, no prevé procedimientos de fiscalización o tutela respecto a las actividades presupuestarias y de Ordenanzas de tributos locales.

Se establece (art. 15) sólo el deber de remitir copia a la Administración del Estado y a la Comunidad Autónoma correspondiente de los Presupuestos aprobados, de sus modificaciones, liquidaciones, y, en su caso, de las reclamaciones o recursos formulados y de su resolución, precepto que establecía ya el Real Decreto-ley de 16 de enero de 1981.

También el artículo 17, 3, señala que:

«La Administración del Estado podrá comprobar el destino dado por las Corporaciones locales a los fondos procedentes de asignaciones presupuestarias y de participación en los ingresos tributarios del Estado, el grado de utilización de sus recursos tributarios propios y el nivel de prestación de los servicios públicos de carácter básico».

No se determinan las consecuencias que pudieran derivarse del resultado de ejercitar tales facultades.

Resulta curioso y llamativo que después de las medidas de «destutelaje» de la Administración del Estado y de la eliminación del peyorativo vocablo «tutela», los Estatutos de Autonomía de Cataluña (art. 48), Galicia (art. 49, 1) y Andalucía (art. 62) señalan que corresponden a esas respectivas Comunidades Autónomas la «tutela financiera» sobre los Entes locales, respetando la autonomía que

a los mismos reconocen los artículos 140 y 142 de la Constitución. ¿Cómo se explica esto? ¿Qué contenido y alcance tiene esa denominada «tutela financiera»? Esa expresión «tutela financiera» no puede incluir los controles jurídico-administrativos propios del anterior sistema de tutela. Sería reproducir a nivel de Comunidades Autónomas lo que antes se censuró del Estado. Debe interpretarse como la contribución de las Comunidades Autónomas a incrementar la capacidad financiera de las Corporaciones locales, a través de operaciones de crédito y otras medidas de auxilio económico.

Sin embargo, la supresión de los procedimientos de tutela o fiscalización no puede significar que las haciendas locales funcionen como compartimientos estancos o cantones independientes, desconectados los distintos niveles de Administraciones públicas y los distintos niveles de Hacienda.

Las antiguas relaciones de «tutela» entre las Corporaciones locales y la Administración estatal deben ser sustituidas con carácter general por las de *coordinación, colaboración y cooperación*.

Se han dictado unas medidas de «destutelage», originándose en cierto modo un «vacío» que debe ser debidamente articulado. De no ser así, los intereses y objetivos que asuman las diversas Administraciones públicas pueden entrar en conflicto con daño para el interés general.

El principio de coordinación, de reciente formulación en nuestra doctrina sobre la organización administrativa, ha sido constitucionalizado por primera vez en el artículo 103 de la Constitución de 1978, y específicamente en la esfera fiscal, en relación con las Comunidades Autónomas, en el artículo 156 de la misma.

En la nueva Ley de Bases de Régimen local, la coordinación entre la Administración local y las demás Administraciones públicas constituye uno de sus puntos más novedosos. Aunque ciertamente se proyecta para las relaciones interadministrativas, tiene también alcance para las relaciones referidas a las haciendas locales.

Hay que ir a una Hacienda de colaboración, coordinación o de transferencia que integre el conjunto de las distintas Administraciones públicas, una coordinación conjunta y a tres bandas: Estado-Comunidades Autónomas-Entidades locales.

Esperamos que la futura Ley de Financiación de las Haciendas locales, o, en su caso, la de Financiación del Sector público, coordinen y articulen en materia financiera soluciones globales y coherentes en tal sector a las tres bandas señaladas.