
El sistema tributario local

PID_00258522

Irene Rovira Ferrer

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 4 horas



Irene Rovira Ferrer

Primera edición: febrero 2019

© Irene Rovira Ferrer

Todos los derechos reservados

© de esta edición, FUOC, 2019

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Diseño: Manel Andreu

Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL

Depósito legal: B-28.337-2018

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea éste eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares del copyright.

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. La autonomía financiera de los entes locales	9
1.1. La autonomía financiera en los gastos	9
1.2. La autonomía financiera en los ingresos	10
1.3. El sistema tributario local en los territorios forales	13
2. Los recursos de las entidades locales	14
2.1. Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás ingresos de derecho privado	14
2.2. Los tributos propios	15
2.3. Las participaciones en los tributos del Estado y de las CC. AA.	15
2.4. Las subvenciones	18
2.5. Los precios públicos	19
2.6. El producto de las operaciones de crédito	20
2.7. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias	21
2.8. Las demás prestaciones de derecho público	21
3. El poder tributario local	23
3.1. Rasgos fundamentales y su compatibilidad con el principio de reserva de ley	23
3.2. Los demás principios y límites que ordenan y concretan su ejercicio	25
3.3. Facultades del poder tributario local	30
4. Los tributos locales	31
4.1. Las tasas	31
4.2. Las contribuciones especiales	33
4.3. Los impuestos municipales	34
4.4. Los recargos exigibles sobre los impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales	35
4.5. Los tributos de las distintas entidades locales	36
4.5.1. Los tributos de los municipios	36
4.5.2. Los tributos de las provincias	36
4.5.3. Los tributos de otras entidades supramunicipales	37
4.5.4. Los tributos de las entidades inframunicipales	37
4.6. Esquema de los tributos de las distintas entidades locales	38

5. Los sistemas tributarios locales.....	39
5.1. El establecimiento y la ordenación de los tributos locales	39
5.2. La aplicación y revisión de los tributos locales	41
5.3. Los regímenes tributarios específicos	43
Ejercicios de autoevaluación.....	45
Solucionario.....	47

Introducción

Este primer módulo de la asignatura tiene por objeto el estudio de los sistemas tributarios locales, con el fin de analizar y clarificar el poder tributario de las entidades locales (en concreto, los municipios, las provincias, otras entidades supramunicipales –como las áreas metropolitanas o las asociaciones municipales– y las entidades inframunicipales).

Para ello, en primer lugar, se estudiará la denominada autonomía financiera de dichas entidades y su reconocimiento constitucional (ya que se presenta como una parte fundamental de la autonomía consagrada genéricamente a los municipios y provincias en los arts. 137, 140 y 141 de la CE); es decir, su capacidad para ordenar un sistema propio de ingresos (autonomía en los ingresos) y gastos públicos con los que cumplir las diferentes competencias atribuidas, satisfacer determinadas necesidades colectivas y gestionar los propios intereses (autonomía en los gastos).

A continuación, se analizarán con detalle los diferentes recursos que integran las haciendas de las entidades locales, los cuales se concretan en los ingresos procedentes de su patrimonio y demás ingresos de derecho privado; los tributos propios; las participaciones en los tributos del Estado y de las CC. AA.; las subvenciones; los ingresos percibidos en concepto de precios públicos; el producto de las operaciones de crédito; el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias; y las demás prestaciones de derecho público.

Seguidamente, se abordará el estudio del poder tributario local: se analizan sus rasgos fundamentales, se examinan los principios y límites que ordenan y concretan su ejercicio (en especial, en lo que respecta a su relación y compatibilidad con el principio de reserva de ley) y, finalmente, se determinan las principales facultades en las que se materializa. De este modo, una vez contextualizado, se centrará la atención en el estudio de los distintos tributos locales (tasas, contribuciones especiales, impuestos municipales y recargos exigibles sobre los impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales), y se analizarán sus características básicas y elementos esenciales, identificando los que se encuentran previstos para cada una de las distintas entidades (en concreto, como se señalaba, los municipios –que son los únicos que pueden disponer de impuestos propios–, las provincias, otras entidades supramunicipales y otras de ámbito territorial inferior al municipio).

Después, se estudiarán los sistemas locales en sí mismos según su regulación básica (esencialmente contenida en el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales –TRLRHL–, aprobado por el Real decreto legislativo

2/2004, de 5 de marzo), abordándose especialmente el estudio del establecimiento y la ordenación de los tributos locales y el análisis de su aplicación y revisión.

Y por último, se examinarán los diferentes regímenes tributarios específicos que operan en determinados territorios, puesto que, más allá de los forales, existen previsiones especiales para las islas Baleares, las islas Canarias, Ceuta, Melilla, Barcelona y Madrid.

Objetivos

En este módulo didáctico se encontrarán los contenidos y las herramientas procedimentales indispensables para alcanzar los siguientes objetivos:

1. Comprender el concepto de *autonomía financiera* y su atribución a las entidades locales.
2. Identificar los distintos recursos propios de los entes locales y conocer sus principales rasgos.
3. Entender el poder tributario local y comprender los principios y límites que determinan su ejercicio.
4. Identificar las principales manifestaciones del poder tributario local y los distintos tributos locales.
5. Delimitar el concepto general de las tasas locales.
6. Conocer las características esenciales de las contribuciones especiales locales.
7. Entender la configuración de los impuestos locales, saber que únicamente pueden ser establecidos por los municipios y saber distinguir entre los que son de exacción obligatoria y los que no.
8. Comprender la posibilidad de establecer recargos sobre los impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales y sus principales características.
9. Conocer los tributos de las distintas entidades locales (los municipios, las provincias, las demás entidades supramunicipales y las entidades inframunicipales).
10. Determinar las principales características de los sistemas tributarios locales y conocer cómo deben operar el establecimiento y la regulación de los diferentes tributos.
11. Comprender cómo opera la aplicación y la revisión de los tributos locales.
12. Conocer las diferentes especialidades que se prevén en la regulación de los sistemas tributarios locales en determinados territorios (ya que, más allá de los forales, se encuentran regímenes específicos en las islas Baleares, las islas Canarias, Ceuta, Melilla, Barcelona y Madrid).

1. La autonomía financiera de los entes locales

A grandes rasgos, puede definirse la **autonomía financiera** como la capacidad para ordenar un sistema propio de ingresos (**autonomía en los ingresos**) y gastos públicos con los que cumplir las diferentes competencias atribuidas, satisfacer determinadas necesidades colectivas y gestionar los propios intereses (**autonomía en los gastos**). Esto, además de la competencia normativa (o al menos reglamentaria) para la regulación de las distintas fuentes de ingreso y de la autorización del gasto, requiere la correspondiente capacidad administrativa de aplicación y gestión.

Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en el caso de las CC. AA. (para las que el art. 156 de la CE señala expresamente que «gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias»), **la autonomía financiera en el ámbito local no se encuentra expresamente contemplada en el texto constitucional**, aunque ciertamente se configura como una parte esencial o elemento fundamental de la autonomía que consagran genéricamente los arts. 137, 140 y 141 de la CE a los municipios y las provincias.

1.1. La autonomía financiera en los gastos

En lo que respecta a la autonomía en los gastos, su atribución se encuentra contemplada dentro del **título VIII de la CE**, dedicado a la organización territorial del Estado, cuyo art. 137 señala que **el Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y CC. AA.**, y que **todas estas entidades gozan «de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses»¹**.

⁽¹⁾Art. 137 de la CE.

Por consiguiente, en el ámbito local, tienen autonomía para la gestión de sus propios intereses los municipios (administrados por los ayuntamientos) y las provincias (las cuales son administradas por las Diputaciones provinciales pero, en los archipiélagos, las islas tienen su Administración propia en forma de cabildos, como ocurre en las islas Canarias con el Cabildo insular, o consejos, como pasa en las islas Baleares con el Consejo insular).

Asimismo, dentro del **capítulo II del mencionado título**, dedicado a la **ordenación de la Administración local**, los arts. 140 y 141 señalan que esta autonomía de los municipios y las provincias viene garantizada por la propia CE y que tales entidades gozan de **personalidad jurídica plena**, añadiendo que el gobierno y la administración de los municipios «corresponde a sus respectivos ayuntamientos, integrados por los alcaldes y los concejales»; y que, en el caso de las provincias, conformadas por una agrupación de municipios,

⁽²⁾Arts. 140 y 141 de la CE.

estarán encomendados a las diputaciones u otras corporaciones de carácter representativo (como los cabildos y consejos, como se ha señalado, en el caso de los archipiélagos)².

Además, el propio art. 141 de la CE prevé la posibilidad de crear agrupaciones de municipios diferentes de las señaladas (como podrían ser las áreas metropolitanas, las comarcas, otras entidades supramunicipales, etc.), aunque estas no se encuentran previstas con carácter necesario.

Las diferentes entidades locales

Los municipios y las provincias son las entidades locales básicas que gozan de autonomía para la gestión de sus intereses propios (arts. 137, 140, 141 de la CE), aunque el texto constitucional también prevé la existencia de las otras entidades locales con carácter no necesario.

1.2. La autonomía financiera en los ingresos

La **autonomía en los ingresos** viene contemplada en el art. 142 de la CE, donde se consagra el **principio de suficiencia financiera**. Así, como establece expresamente el mencionado artículo, «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»³.

⁽³⁾Art. 142 de la CE.

La importancia del principio de suficiencia financiera

Es del todo evidente que, sin los medios económicos suficientes, la autonomía de los entes locales en el ejercicio de sus competencias, la satisfacción de las necesidades colectivas y la gestión de sus propios intereses (la autonomía en el gasto) se quedarían en una mera declaración formal, por lo que, como ha reconocido el propio TC en sentencias como la STC 63/1986, de 21 de mayo, la suficiencia financiera forma parte de la autonomía de las entidades locales para gestionar sus intereses propios, de acuerdo con el art. 137 de la Constitución.

De este modo, el art. 142 señala, sin ánimo excluyente, los tributos propios y la participación en los tributos del Estado y las CC. AA. como **recursos de las entidades locales**. No obstante, como se verá más adelante, también disponen de otros recursos de menor cuantía y entidad, como los ingresos derivados de su patrimonio y otros ingresos de derecho privado, las subvenciones, los precios públicos, el producto de multas y sanciones en el ámbito de sus competencias, el producto procedente de operaciones de crédito o las demás prestaciones de derecho público.

La autonomía financiera de los entes locales como parte de su autonomía constitucionalmente reconocida

Como se señalaba, a pesar de que la autonomía financiera en el ámbito local no se encuentre expresamente prevista por la CE, forma parte esencial de la autonomía para la gestión de los propios intereses de las provincias y los municipios consagrada genéricamente en los arts. 137, 140 y 141 de la CE, del mismo modo que deriva claramente del art. 142. De hecho, además de reconocer que la autonomía financiera «forma parte» de la «autonomía para la gestión de sus propios intereses, de acuerdo con el art. 137 de la Constitución» (STC 63/1986, de 21 de mayo), el TC ha dejado claro que, en relación con la autonomía en los ingresos, la autonomía territorial de las corporaciones locales «posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos entes 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 norma fundamental» (STC 221/1992, de 11 de diciembre).

Dentro de la autonomía financiera en relación con los ingresos, es evidente que el poder tributario local se alza como el recurso fundamental, que viene reconocido expresamente en el art. 133 de la CE.

Al respecto, tras señalar que **todas las administraciones públicas podrán contraer obligaciones financieras y efectuar gastos de acuerdo con las leyes**, reconoce el mencionado artículo que «**las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes**»⁴.

⁽⁴⁾Art. 133 de la CE.

Sin embargo, de la misma forma que el art. 142 alude a las leyes para determinar las funciones que se atribuyan a las corporaciones locales, el poder tributario de las mismas también queda supeditado a las normas de este rango, las cuales, debido a su exclusiva potestad legislativa, únicamente podrán venir aprobadas por el Estado o las CC. AA.

De todos modos, como también establece el art. 133, no hay que olvidar que «**la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley**», al cual también corresponden las **competencias exclusivas para la regulación de la Hacienda general y la deuda del Estado y para la de las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas (apartados 14 y 18 del art. 149.1 de la CE)**.

Por consiguiente, como señaló la STC 31/2010, de 28 de junio, en tanto que la regulación de los tributos locales se encuentra reservada al Estado, resulta prohibida la competencia autonómica al respecto, de modo que **las corporaciones locales solo podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes estatales**. Y es que, como remarcó la STC 18/1987, de 17 de febrero, el legislador estatal tiene competencia exclusiva en este punto porque, dentro del mismo, debe velar por la garantía de un doble fin: la preservación «de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad en las posiciones jurídicas de los ciudadanos»⁵.

⁽⁵⁾STC 18/1987, de 17 de febrero, y 31/2010, de 28 de junio.

La cuestionable cesión de tributos autonómicos

En este punto, procede destacar que, a pesar de que la STC 31/2010, de 28 de junio, dejó clara la prohibición de que las CC. AA. intervinieran en la regulación de los tributos propios locales, acabó admitiendo la constitucionalidad de una eventual cesión de un tributo propio de una comunidad autónoma a favor de las entidades locales de su territorio. Por consiguiente, reconoció, a fin de cuentas, la potestad de las autonomías para crear un tributo propio local (en el que incluso se podrían regular algunos aspectos mediante la correspondiente ordenanza fiscal), cuya única singularidad radicará en que su titularidad y regulación básica corresponderán a una comunidad autónoma.

Sin embargo, como también ha precisado el propio TC, esto no impedirá que las CC. AA. que, vía estatutaria, hayan asumido competencias respecto al régimen local, puedan desarrollar la regulación básica creada por el Estado. De modo que **cada comunidad autónoma «podrá establecer las peculiaridades que le convengan dentro del marco de competencias que la Constitución y su Estatuto le hayan atribuido sobre aquella misma materia»⁶.**

⁶STC 1/1982, de 28 de enero.

De todos modos, de lo que no cabe duda es de que las bases del régimen jurídico-financiero de las administraciones locales corresponden al legislador estatal, las cuales se encuentran establecidas esencialmente hoy día en el TRLRHL.

La regulación de las bases del sistema tributario local

Con el objetivo de ordenar el sistema tributario local de acuerdo con las previsiones de la CE y hacer efectivos los principios locales de autonomía y suficiencia financiera, se aprobó la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local (LRBRL), y la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (LRHL). Las dos constituyen la normativa básica de las entidades locales. Sin embargo, tras varias reformas, se acabó aprobando el TRLRHL, aunque siguen vigentes determinados preceptos de la LRBRL.

Así, el TRLRHL regula los recursos de las haciendas municipales y, como parte de los mismos, sus diferentes tributos, los cuales, con diferencias sustanciales, podrán ser establecidos por los municipios, las provincias, otras entidades supramunicipales (como las comarcas, las áreas metropolitanas o las entidades municipales asociativas) y otras entidades de ámbito territorial inferior al municipio. Asimismo, se regulan los presupuestos y el gasto público de las entidades locales, de la misma forma que se prevén algunas singularidades y regímenes especiales para determinados territorios (islas Baleares, islas Canarias, Ceuta, Melilla, Barcelona y Madrid).

Además, procede resaltar que, como concreta su art. 1, el TRLRHL será de aplicación en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los territorios históricos del País Vasco y Navarra.

Y es que, de conformidad con la disposición adicional primera de la CE, se reconocen una serie de derechos históricos a los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya (integrados en la Comunidad del País Vasco) y a la Comunidad Foral de Navarra, los cuales, supeditados al texto constitucional, han sido actualizados por los respectivos estatutos de autonomía (suprimiéndose o no reconociéndose aquellos que contradecían los principios constitucionales).

Así, mientras que la mayor parte de las CC. AA. tienen un sistema tributario que comparte un régimen común (con algunas salvedades puntuales que se reconocen a Ceuta, Melilla y Canarias por sus características especiales), los territorios del País Vasco se rigen por el denominado **concierto económico**,

mientras que el de Navarra lo regula el llamado **convenio económico foral**. Y esta especialidad se proyecta también sobre sus sistemas tributarios locales, tal y como se verá a continuación.

1.3. El sistema tributario local en los territorios forales

A diferencia del resto de CC. AA., las diputaciones forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra **tienen atribuida la potestad para regular y gestionar las principales figuras impositivas** de su territorio, siempre dentro de unos límites y reglas pactados con el Estado (establecidos, respectivamente, por la Ley estatal 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el convenio económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra).

La especialidad de los sistemas tributarios de los territorios forales

Su principal especialidad se observa en materia de ingresos públicos tributarios ya que, a diferencia del resto de las CC. AA., se reconoce a sus instituciones propias la competencia para regular y gestionar las principales figuras impositivas.

Y dicha singularidad se proyecta también sobre los sistemas tributarios locales, los cuales, en el caso de Navarra, se ordenan por la Ley foral 2/1995 de 10 de marzo, por la que se regulan las haciendas locales, mientras que en el País Vasco vienen determinados esencialmente por la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de relaciones entre las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma y los órganos forales de sus territorios históricos, sin perjuicio de las normas forales aprobadas por las correspondientes juntas generales en las tres diputaciones forales (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya).

Así pues, tales normas son las que recogen el régimen del sistema tributario de las entidades locales del territorio en el que rigen, aunque **la regulación que contienen apenas presenta diferencias destacables respecto al TRLRHL**.

2. Los recursos de las entidades locales

Tal y como se ha señalado, el art. 142 de la CE establece que las entidades locales se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los tributos del Estado y las CC. AA., aunque, aparte de tales ingresos, gozarán de los demás recursos enumerados en el art. 2.1 del TRLRHL.

En concreto, se encuentran entre los mismos tanto recursos de derecho público como de derecho privado, y hay que destacar que, respecto a los primeros, las pertinentes haciendas locales ostentarán las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado en relación con su cobranza y actuarán, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes (incluido el de apremio).

Así pues, conforman los **recursos de las entidades locales** los que se detallan a continuación.

2.1. Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás ingresos de derecho privado

Son **ingresos de derecho privado** de las entidades locales los **rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio**, es decir, de los bienes de su propiedad y de los derechos reales o personales, susceptibles de valoración económica, de los que sean titulares, siempre que **en ningún caso se hallen afectos al uso o servicio público**. Asimismo, son ingresos de derecho privado las **adquisiciones a título de herencia, legado o donación**⁷.

⁽⁷⁾Arts. 3 a 5 del TRLRHL.

Por consiguiente, nunca tendrán la consideración de ingresos de derecho privado los que procedan, por cualquier concepto, de los bienes de dominio público local, si bien, en caso de desafectación como bienes de dominio público y posterior venta, tendrán también la consideración de ingresos de derecho privado las cuantías obtenidas de su enajenación. En cualquier caso, la efectividad de los derechos de la hacienda local en tales casos se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado.

Sin embargo, existe una **limitación** en cuanto al destino de los ingresos procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales, y es que no podrán destinarse a la financiación de **gastos corrientes** (es decir, a los gastos que se deben llevar a cabo de manera indispensable para el correcto y normal desenvolvimiento de los servicios públicos y de la administración en general, como la reparación de

edificios, la renovación de bienes muebles o los sueldos y salarios del personal administrativo); salvo que se trate de parcelas sobrantes de vías públicas no edificables o de efectos no utilizables en servicios municipales o provinciales.

Ejemplo

Constituye un ejemplo de ingreso de derecho privado de carácter patrimonial de las entidades locales el que obtiene un Ayuntamiento por el arrendamiento a un empresario del municipio de un local de su propiedad no afecto a un uso o servicio público.

2.2. Los tributos propios

También integran los recursos de las entidades locales sus tributos propios, que se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Asimismo, constituyen recursos de carácter tributario los recargos exigibles sobre los impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales, los cuales, junto al resto de los recursos de carácter tributario, serán estudiados de manera especial (en tanto que conforman uno de los objetos esenciales de la presente asignatura).

2.3. Las participaciones en los tributos del Estado y de las CC. AA.

Con carácter general, puede definirse la participación de las entidades locales en los tributos del Estado y las CC. AA. como una transferencia corriente, de carácter incondicionado y automático, que tiene como finalidad dar cobertura a las diferencias entre las necesidades de gasto de estas entidades y los recursos que puedan obtener por sus propios medios. No obstante, esta participación **únicamente se encuentra prevista a favor de los municipios y de las provincias o entes asimilados** (es decir, las CC. AA. uniprovinciales que, cuando entró en vigor el TRLRHL, no hubiesen integrado su participación en los tributos del Estado como entidad análoga a las provincias que les pudiera corresponder con arreglo a su naturaleza institucional como comunidad autónoma).

En este sentido, estas participaciones pretenden nivelar los recursos entre las diferentes demarcaciones para que en todos los territorios se disponga de recursos equivalentes (aunque no necesariamente iguales) para el cumplimiento de las funciones que legalmente les han sido encomendadas. En definitiva, se trata de transferencias que llevan a cabo los niveles superiores de la Administración para equilibrar las circunstancias de las entidades locales.

Así, como se ha visto, se trata de un recurso de origen constitucional previsto en el art. 142 de la CE, y su finalidad básica es la consecución de la suficiencia financiera de las haciendas locales.

Para la distribución de este recurso financiero en el caso de los tributos del Estado, se ha definido un modelo de aplicación uniforme en el que las dotaciones globales se determinan de manera automática (en el que, esencialmente, se establece la participación total de cada ejercicio aplicando un índice de evolución concreto por el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado al denominado «año base»). De este modo, se configura un sistema estable en el tiempo que difiere en función de las entidades destinatarias⁸.

⁽⁸⁾Arts. 39, 118 a 126 y 140 a 146 del TRLRHL.

Así, se establecen previsiones diferenciadas para las siguientes entidades:

- Los **municipios que sean capitales de provincia o de CC. AA. o que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes**, cuya regulación se encuentra en los arts. 118 a 121 del TRLRHL (en los que se configura el denominado **fondo complementario de financiación**).
- En el **resto de los municipios**, los arts. 122 a 126 determinan que, tras la aplicación de un índice de evolución determinado por el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado respecto al denominado «año base», para obtener la participación total de cada ejercicio, la cifra resultante se distribuirá de la siguiente manera:
 - Un 75% en función del número de habitantes de derecho de cada municipio.
 - Un 12,5% en función del esfuerzo fiscal medio de cada municipio.
 - Y un 12,5% en función del inverso de la capacidad tributaria.

De todos modos, se establece como límite general que en ningún caso la distribución podrá ser inferior a la que resulte de la participación en los tributos del Estado del año 2003.

- En el caso de las **provincias y CC. AA. uniprovinciales que, a la entrada en vigor del TRLRHL, no hubiesen integrado su participación en los tributos del Estado como entidad análoga a las provincias que les pudiese corresponder con arreglo a su naturaleza institucional como CC. AA.**, en los arts. 140 a 143 del TRLRHL también se prevé su participación en un **fondo complementario de financiación** (e igualmente, en el art. 144 se prevé una financiación especial para el mantenimiento de sus centros sanitarios de carácter no psiquiátrico).
- Y los arts. 145 y 146 del TRLRHL prevén la participación del **resto de las provincias y entidades asimiladas** aplicando a su participación del año base un índice de evolución determinado por el incremento que experimenten los ingresos tributarios del Estado, entre el año al que corresponda la participación y el año base.

De todos modos, como se ha señalado, las entidades locales también podrán participar en los tributos propios de las CC. AA. de régimen común en la forma y cuantía determinadas por las leyes de sus respectivos parlamentos; del mismo modo que en las diputaciones forales del País Vasco y en la Comunidad foral de Navarra serán esta última autonomía y las diputaciones de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya las que se encargarán, a través de su propia normativa foral, de transferir la participación correspondiente a cada entidad local (en tanto que, como es sabido, son las que recaudan los impuestos).

Procede destacar también aquí la **cesión de tributos del Estado** que se añadió a la tradicional participación en los tributos estatales y de las CC. AA. a partir del año 2003, la cual se encuentra prevista para los **municipios que sean capitales de provincia o de CC. AA. o que tengan población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes** (arts. 111 a 117 del TRLRHL), y las **provincias y entes asimilados** (arts. 135 a 139 del TRLRHL).

La incorporación de la cesión de tributos del Estado

La específica cesión de los tributos del Estado a favor de los municipios y las provincias se introdujo a partir del 2003, con el fin de compensar la reducción de la recaudación del impuesto sobre actividades económicas (IAE). Y es que, a partir de la misma fecha (como se verá cuando se estudie este impuesto con detalle), se introdujo la exención de todas las personas físicas que fueran sujetos pasivos del mismo, sin excepciones, y también la de aquellas personas jurídicas sometidas al impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles, las entidades del artículo 35.4 de la LGT y los contribuyentes por el impuesto sobre la renta de los no residentes que operasen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tuvieran un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. En consecuencia, esta exención supuso que la cifra de sujetos pasivos del IAE que tenían que ingresar la pertinente cuota tributaria se redujera en más del 92% de los contribuyentes y que, en consecuencia, su recaudación dejara de ser la segunda más relevante de los impuestos municipales. Por consiguiente, y con el fin de garantizar la suficiencia financiera de los municipios (que son los únicos que, como se verá, pueden establecer los impuestos locales) y las provincias (que, como se pondrá de manifiesto, pueden establecer un recargo sobre el IAE), se incorporó la señalada cesión de los tributos del Estado a dichos entes.

De este modo, y como se ha dicho, en lo que respecta a los municipios, únicamente se contempla la cesión para aquellos que sean capitales de provincia o de CC. AA. o que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes⁹. No obstante, es cierto que el resto de los municipios también tendrán derecho a lo mismo conforme a su modelo de participación en los tributos del Estado que, como se ha visto, regulan los arts. 122 a 126 del TRLRHL.

⁽⁹⁾Arts. 111 a 117 del TRLRHL.

Así, en tales casos, se prevé que se cederán los porcentajes de los rendimientos de los siguientes impuestos estatales que no hayan sido objeto de cesión a las CC. AA.¹⁰:

⁽¹⁰⁾Arts. 135 a 139 del TRLRHL.

- El 2,1336% de la cuota líquida estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

- El 2,3266% de la recaudación líquida del impuesto sobre el valor añadido (IVA) imputable a cada municipio.
- Y el 2,9220% de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los impuestos especiales (IIEE) sobre cerveza, sobre vino y bebidas fermentadas, sobre productos intermedios, sobre alcohol y bebidas derivadas, sobre hidrocarburos y sobre labores de tabaco.

Por su parte, en relación con las **provincias** y los **entes asimilados**, se regula la cesión de los rendimientos de determinados impuestos estatales que no hayan sido objeto de cesión a las CC. AA. en los siguientes porcentajes:

- El 1,2561% de la cuota líquida estatal del IRPF.
- El 1,3699% de la recaudación líquida por el IVA imputable a cada provincia o ente asimilado.
- El 1,7206% de la recaudación líquida imputable a cada provincia o ente asimilado por los IIEE sobre cerveza, sobre vino y bebidas fermentadas, sobre productos intermedios, sobre alcohol y bebidas derivadas, sobre hidrocarburos y sobre labores del tabaco.

De todos modos, es de suma importancia resaltar que **ni los municipios ni las provincias y entes asimilados podrán asumir, en ningún caso, competencias normativas o de aplicación y revisión respecto a tales tributos**, cuya titularidad y ejercicio corresponderá exclusivamente al Estado.

El caso especial de la participación de los municipios turísticos

Por último, procede destacar el caso especial de los denominados «municipios turísticos», es decir, aquellos que, no cumpliendo los requisitos para acceder al sistema de cesión de impuestos, tengan una población superior a 20.000 habitantes y un número de viviendas de segunda residencia superior al de viviendas principales (art. 125 del TRLRHL). En tales casos, se financian mediante una participación en los tributos del Estado de carácter mixto, ya que, además de participar en el modelo general de variables para determinar su participación en los tributos del Estado, se les incluyen elementos relacionados con la cesión de rendimientos de los impuestos especiales sobre hidrocarburos y sobre labores del tabaco imputables a los mismos.

2.4. Las subvenciones

Constituyen recursos propios de las entidades locales las subvenciones de toda índole que obtengan. Sin embargo, cabe destacar que las que sean con destino a sus obras y servicios no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquellas para las que fueron otorgadas, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión de la subvención. De hecho, para garantizar el correcto cumplimiento de su aplicación, las enti-

⁽¹⁾Art. 40 del TRLRHL.

dades públicas otorgantes de las subvenciones podrán verificar el destino que se les ha dado, y exigir el reintegro de su importe si no fueron aplicadas a los fines para los que se hubieran concedido¹¹.

No obstante, la entidad pública otorgante también podrá compensar el importe no destinado de manera correcta con otras subvenciones o transferencias a las que tuviere derecho la entidad afectada, con independencia de las responsabilidades que pudiesen tener lugar.

2.5. Los precios públicos

Los **precios públicos** son las contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o las actividades efectuadas en régimen de derecho público, cuando, prestándose también tales servicios o actividades por parte del sector privado, sean de solicitud voluntaria por los administrados (en el sentido de que no vengan exigidos por la normativa o no sean imprescindibles para la vida privada o social de los solicitantes). Tales ingresos, **al no ser coactivos, no tienen la consideración de tributos ni se pueden calificar como prestaciones patrimoniales de carácter público** del art. 31.3 CE.

Distinción entre los precios públicos y las tasas

A diferencia de las tasas (que sí tienen la consideración de tributos), los precios públicos requieren que el servicio o actividad a los que van asociados también los preste o lleve a cabo el sector privado y que tengan carácter voluntario. Por el contrario, en el caso de las tasas, se exige que el servicio o actividad no los preste el sector privado o que no sea voluntario. Sin embargo, procede destacar que en los precios públicos se exige el cumplimiento de los dos requisitos y no solo de uno, de modo que la falta de uno de ellos determinará que el pago sea una tasa (ya que en tales casos los requisitos señalados son alternativos) (arts. 41 a 47 del TRLRHL).

Lógicamente, estos recursos de las entidades locales los deberán satisfacer quienes se beneficien de los pertinentes servicios o actividades, aunque conviene insistir en que, a causa de la falta de su carácter coactivo, no pueden considerarse tributos ni se pueden calificar, a pesar de ser ingresos de derecho público, como prestaciones patrimoniales de carácter público del art. 31.3 CE. En concreto, los precios públicos son ingresos de derecho público porque es este quien regula su obtención y no el derecho privado. Sin embargo, debido a su carácter no coactivo, no quedan abarcados por el principio de reserva legal que establece el art. 31.3 de la CE, al señalar que solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Por consiguiente, **su establecimiento no está sometido al principio de reserva de ley**, por lo que no será necesaria una norma con rango legal para su creación ni para regular sus elementos esenciales (pudiéndose hacer, pues, mediante normas reglamentarias o inferiores).

En cualquier caso, no se podrán establecer por el abastecimiento de aguas en fuentes públicas, por el alumbrado de vías públicas, por la vigilancia pública en general, por la protección civil, por la limpieza de la vía pública ni por la enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

Su importe deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad efectuada, aunque, si concurren razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la entidad podrá fijarlo por debajo de este límite.

Por lo que respecta a su cobro, y aunque no constituirán ingresos de carácter tributario, es importante destacar que las entidades locales podrán exigirlos en régimen de autoliquidación, de la misma manera que podrán requerir su ingreso total o parcial con carácter previo al inicio de la prestación del servicio o la realización de la actividad (en tales casos, se procederá a su devolución si el servicio o la actividad no se acaban llevando a cabo por causas no imputables al obligado al pago). Y, de igual modo, si los obligados no abonon la pertinente cantidad, les podrá ser exigida mediante el procedimiento administrativo de apremio.

Finalmente, cabe señalar que el establecimiento o la modificación de los precios públicos corresponderán al Pleno de la corporación local, sin perjuicio de que este pueda delegarlo a la Comisión de Gobierno local (conformada por el alcalde y los concejales que nombre, en un número no superior al tercio de los que legalmente debe haber). Sin embargo, las entidades locales también podrán atribuir a sus organismos autónomos la fijación de los precios públicos que decidan establecer cuando sean correspondientes a los servicios a su cargo, salvo cuando los precios no cubran su coste. Tal atribución podrá hacerse, asimismo y en iguales términos, respecto a los consorcios, a menos que se diga otra cosa en sus estatutos.

Ejemplo

Constituye un ejemplo de precio público la prestación establecida por la utilización de un gimnasio municipal, cuando haya en el mismo municipio otros gimnasios gestionados por el sector privado.

2.6. El producto de las operaciones de crédito

Las entidades locales, sus organismos autónomos y los entes y sociedades mercantiles dependientes también podrán concertar operaciones de crédito en todas sus modalidades, tanto a corto como a largo plazo, así como operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio¹².

⁽¹²⁾Véase la regulación de las diferentes operaciones de crédito en los arts. 48 a 55 del TRLRHL.

Asimismo, para la financiación de sus inversiones y la sustitución total o parcial de operaciones preexistentes, podrán acudir al crédito público y privado a largo plazo en cualquiera de sus formas:

- Emisión pública de deuda.
- Contratación de préstamos o créditos.
- Cualquier otra apelación al crédito público o privado.
- Conversión o sustitución total o parcial de operaciones preexistentes.

2.7. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias

A pesar de que su finalidad primordial no sea la de obtener ingresos para el sustento de los gastos públicos, sino la de castigar y reprimir conductas contrarias a derecho y disuadir a los posibles infractores, las multas y sanciones también forman parte de los recursos propios de las entidades locales.

Su recaudación se regula por normas de derecho público, y la Administración dispone de amplias facultades y prerrogativas sobre ellas, y es que, a través de las mismas, se obtendrá un ingreso público.

Ejemplo

Serán parte de los recursos de las haciendas municipales las recaudaciones de las multas de tráfico que imponga el correspondiente Ayuntamiento.

2.8. Las demás prestaciones de derecho público

Finalmente, también formarán parte de los recursos de las haciendas locales las **demás prestaciones de derecho público**, es decir, aquellas de carácter coactivo que, de conformidad con el art. 31.3 de la CE, también resultan sometidas al principio de reserva de ley.

La prestación personal y de transporte

Este, por ejemplo, es el caso de la denominada «prestación personal y de transporte» regulada en los arts. 128 a 130 del TRLRHL. En virtud de la misma, para la ejecución de obras de competencia municipal o que hayan sido cedidas o transferidas por otras entidades públicas, dicha prestación podrá ser impuesta por los ayuntamientos con una población de derecho no superior a 5.000 habitantes, y supondrá el pago de una sanción si no se concurre a la misma sin la previa redención (salvo casos de fuerza mayor).

En concreto, mientras que la prestación de transporte se impondrá a todas las personas físicas o jurídicas, residentes o no en el municipio, que tengan elementos de transporte en el término municipal afectos a explotaciones empresariales radicadas en el mismo, la prestación personal solo se exigirá a los residentes del municipio respectivo (excepto para determinadas personas, como los menores de dieciocho años o los mayores de cincuenta y cinco).

Asimismo, mientras que la prestación personal no excederá de quince días al año ni de tres consecutivos (y podrá ser redimida a metálico por un importe del doble del salario mínimo interprofesional), la de transporte no excederá, para los vehículos de tracción mecánica, de cinco días al año (sin que pueda ser consecutivo ninguno de ellos); y en los

demás casos, no será superior a diez días al año ni a dos consecutivos (también podrá ser reducida a metálico por importe de tres veces el salario mínimo interprofesional).

3. El poder tributario local

Como se ha señalado, dentro de la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos, la potestad más importante reconocida a los entes locales es la tributaria, es decir, la capacidad para establecer y exigir tributos.

3.1. Rasgos fundamentales y su compatibilidad con el principio de reserva de ley

En concreto, como deriva de los recursos propios de los entes locales establecidos por el art. 2.1 del TRLRHL, los ingresos en los que las entidades locales manifiestan su poder tributario son las tasas, las contribuciones especiales, los impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales.

Sin embargo, como ya se ha apuntado, mientras que el art. 133 de la CE reconoce dicho poder tanto a las CC. AA. como a las entidades locales, de acuerdo con la CE y las leyes, «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley», por lo que, mientras que el Estado, a la hora de ejercer esta potestad, únicamente debe someterse a los límites establecidos por la propia CE, las CC. AA. y los entes locales deben respetar, además, las limitaciones que se prevean legalmente.

Además, también hay que recordar en este punto el **principio de reserva de ley** que impera en materia tributaria, de modo que, de conformidad con el art. 31.3 de la CE, «solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». Asimismo, como añade el art. 8 de la LGT, deberán ser regulados por normas con rango legal, entre otros aspectos, los obligados tributarios; el establecimiento, la modificación y la supresión de exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y el resto de los incentivos o beneficios fiscales; así como la delimitación del hecho imponible, el devengo, la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y los otros elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

Así pues, según el principio de reserva de ley, ninguna norma de rango inferior a la ley podrá crear o regular sustancialmente un tributo, lo cual pretende limitar el poder ejecutivo habilitando solo al Parlamento (que es donde se encuentra representado el pueblo) las decisiones de dicha entidad.

Sin embargo, mientras que el Estado y las CC. AA. tienen reconocido el poder legislativo, este no es el caso de los **entes locales**, los cuales solo disponen de la **potestad de ordenanza**.

Por consiguiente, con el fin de salvar el principio de ley en el ámbito local, es **el Estado quien, haciendo uso de su potestad originaria, debe establecer y regular mediante ley los tributos que podrán establecer las corporaciones locales**, aunque, con el fin de preservar su autonomía y el principio de suficiencia financiera, debe garantizarles su intervención en las diferentes figuras tributarias.

No obstante, cabe destacar que el grado de intervención local no se da con el mismo grado o intensidad en todos los tributos, ya que, como ha reconocido el TC, el principio de reserva de ley tiene un distinto alcance según se esté ante la creación y ordenación de impuestos u otras figuras tributarias. Así, por ejemplo, como consta en la STC 73/2011, de 19 de mayo, este principio es especialmente flexible cuando se trata de las tasas, ya que, como se verá, al estar su concepto muy delimitado y su cuota estrechamente relacionada con los costes concretos de los distintos servicios y actividades a los que van asociadas, las ordenanzas fiscales disponen de un amplio margen en la fijación y modificación de sus elementos.

En cambio, esta especial intensidad no se puede predicar en el caso de los impuestos, en el que los entes locales, a través de sus ordenanzas fiscales, únicamente pueden regular determinados aspectos de la cuantificación de los mismos (como el tipo de gravamen o bonificaciones potestativas, aunque siempre dentro de unos límites); y decidir, en algunos supuestos, sobre su propio establecimiento (concretamente, como se verá, en el caso del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras –ICIO–, del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana –IIVTNU– y del impuesto sobre gastos suntuarios en la modalidad de cotos de caza y pesca).

Y procede destacar en este punto que la intervención de los entes locales en la regulación de algunos aspectos de los tributos es posible ya que, como ha dejado claro el TC en varias sentencias, **la reserva de ley que impera en el ámbito tributario es relativa**, en el sentido de que únicamente serán necesarias las normas de rango legal para establecer y regular todos los elementos esenciales de los tributos: los que determinan el nacimiento de la obligación tributaria (hecho imponible), los que exoneran del deber de contribuir (exenciones), los que fijan su cuantía (base imponible y tipo de gravamen) o su imputación a un sujeto concreto (sujetos pasivos)¹³.

⁽¹³⁾Entre otras, véanse las SSTC 6/1983, de 4 de febrero; 179/1985, de 19 de diciembre, o 233/1999, de 16 de diciembre.

Pero además, como ha puntualizado, «el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible» pero «no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo», sino que «la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos», como puede ser el tipo de gravamen¹⁴.

⁽¹⁴⁾STC 221/1992, de 11 de diciembre.

Así, y aunque la fijación de los elementos esenciales en la definición de los tributos y, en consecuencia, su determinación deben venir abordadas por una norma con rango legal, el TC ha admitido que, cuando se trata de tributos de carácter local, el legislador puede hacer una regulación parcial, pero siempre predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición mediante las ordenanzas fiscales (es decir, prohibiendo su absoluta discrecionalidad)¹⁵.

⁽¹⁵⁾Véanse al respecto las SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero.

La garantía de la autonomía financiera local en la regulación estatal de sus tributos propios

Al respecto, sentencias como la STC 233/1999, de 16 de diciembre, han reconocido que el ámbito de libre decisión de los entes locales circunscrito en la posibilidad de establecer impuestos de carácter potestativo y en la fijación, dentro de los límites contemplados, de la cuantía de todos los tributos propios (como por ejemplo mediante su intervención en el incremento de las cuotas, en la fijación de los tipos o la escala de gravamen o incluso contemplando bonificaciones), resulta suficiente para respetar la autonomía local. Y es que, como señaló la STC 221/1992, de 11 de diciembre, «en su proyección en el terreno tributario, no exige que esa intervención, que debe reconocerse a las entidades locales, se extienda a todos y cada uno de los elementos integrantes del tributo».

Así pues, a consecuencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, las entidades locales **requerirán de la habilitación previa de una ley** para el establecimiento de sus tributos propios, que contenga, además, la disciplina básica de su régimen (lo cual, actualmente, resulta esencialmente contenido en el TRLRHL).

3.2. Los demás principios y límites que ordenan y concretan su ejercicio

Además del principio de reserva de ley, el poder tributario local se deberá establecer y ejercer bajo el respeto, esencialmente, de los siguientes **principios constitucionales**:

1) Los principios de autonomía y de suficiencia financiera

Como se ha señalado, la **autonomía de las entidades locales** y, como parte fundamental de la misma, su autonomía financiera, quedan garantizadas por la propia CE, tal y como se desprende de sus arts. 137, 140 y 141. En consecuencia, por lo que respecta a su poder tributario, las entidades locales tienen capacidad para gobernar sus respectivas haciendas, de modo que podrán intervenir en el establecimiento de la obtención y en el empleo de sus recursos tributarios¹⁶.

⁽¹⁶⁾Arts. 137, 140 y 141 de la CE.

De este modo, a través de sus ordenanzas fiscales, pueden establecer y exigir sus propios tributos conforme a lo previsto en la legislación, de igual manera que pueden adoptar ordenanzas generales para su gestión, recaudación e inspección (pudiendo emanar también disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas).

Asimismo, son competentes para su aplicación y revisión, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las entidades locales de ámbito superior o de las respectivas CC. AA. y de las fórmulas de colaboración establecidas por la normativa con otras entidades locales, con las CC. AA. o con el Estado.

Y, por su parte, también debe quedar respetado el **principio de suficiencia financiera** consagrado en el art. 142 de la CE, en el sentido de que las haciendas locales deben disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a cada entidad (nutriéndose fundamentalmente de sus tributos propios y de la participación en los tributos del Estado y de las CC. AA.)¹⁷.

⁽¹⁷⁾Art. 142 de la CE.

2) El principio de unidad y coordinación con la Hacienda estatal

Tal y como establece el art. 2 de la CE, «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 nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas».

Sin embargo, a pesar de que el mencionado precepto garantice la autonomía de las nacionalidades y regiones, no hay que olvidar que, como puntualizó la STC 4/1981, de 2 de febrero, esta no constituye un poder ilimitado ya que no implica soberanía, por lo que, en tanto que cada organización territorial forma parte de un solo todo, en ningún caso el principio de autonomía podrá oponerse al de unidad (ya que es precisamente dentro de este donde alcanza su verdadero sentido). Y justamente con el fin de garantizar esta unidad en el ámbito tributario, el art. 133 de la CE señala que «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley», al cual también le corresponden competencias exclusivas para la regulación de la Hacienda general y la deuda del Estado y para la de las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas (apartados 14 y 18 del art. 149.1 de la CE)¹⁸.

⁽¹⁸⁾Arts. 2, 133 y 149.1 de la CE.

De este modo, se procura mantener el conjunto unitario que forman las distintas partes del Estado (también los entes locales), buscando garantizar un sistema tributario ordenado, coordinado y coherente.

3) El principio de solidaridad

Asimismo, como también se desprende del citado art. 2 de la CE, queda consagrado el principio de solidaridad entre las diferentes nacionalidades y regiones que integran el Estado, en el sentido de perseguir el alcance de un desarrollo global (exigiendo la contribución de los territorios más ricos en el de los menos favorecidos).

Así, a tal efecto, precisa el art. 138.1 de la CE que el Estado debe garantizar la realización efectiva de tal principio «velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular».

Sin embargo, en la misma línea, también debe recordarse que el art. 142 de la CE, al señalar que las entidades locales se nutrirán fundamentalmente de sus tributos propios y de la participación en los del Estado y de las CC. AA., emplaza a estas últimas a nivelar los recursos entre los diferentes territorios, para que en todos ellos se disponga de recursos equivalentes (aunque no necesariamente iguales) a la hora de dar cumplimiento a las funciones que legalmente les han sido encomendadas y prestar los servicios públicos¹⁹.

⁽¹⁹⁾Arts. 2, 138.1 y 142 de la CE.

4) El principio de igualdad en los derechos y obligaciones de los ciudadanos

De conformidad con el art. 139.1 de la CE, «todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado», del mismo modo que el art. 149. 1.1.a señala que «el Estado tiene competencia exclusiva sobre [...] la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales»²⁰.

⁽²⁰⁾Arts. 139.1 y 149.1 de la CE.

Sin embargo, procede destacar en este punto las consideraciones que al respecto ha hecho el TC en relación con la autonomía financiera de las CC. AA., al señalar que «de su ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas comunidades autónomas», pero «no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.a de la Constitución». Y es que «estos 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», pues si fuera así «sería frontalmente incompatible con la autonomía» (STC 37/1987, de 26 marzo).

En consecuencia, como también dejó claro, entre otras, la STC 76/1983, de 5 de agosto, el principio de autonomía financiera implica pluralidad, de modo que los tributos propios que pueda establecer una entidad local inexistentes en las demás o la diferente forma de hacerlo no vulnerarán de por sí la igualdad requerida por el art. 139.1 de la CE. Así, sus previsiones no pueden reducirse a la exigencia de uniformidad, sino que, como también remarcó la citada STC

37/1987, debe entenderse que garantizan la equivalencia de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los ciudadanos del Estado (o, en términos negativos, que prohíben su disparidad arbitraria).

5) Los principios de no discriminación y territorialidad

En lo que respecta al **principio de no discriminación**, el art. 139.2 de la CE señala que «ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español», lo que concreta en mayor medida el art. 6 del TRLRHL. Así, como especifica este último precepto, «los tributos locales no podrán implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio». Sin embargo, este último precepto también añade el **principio de territorialidad**, el cual, si bien se encuentra contemplado en el art. 156.2 de la CE con referencia exclusiva a las CC. AA., también debe aplicarse en el ámbito local para hacer viable el sistema²¹. Así, conforme al mismo:

⁽²¹⁾Arts. 139.2 y 156.2 de la CE y 6 del TRLRHL.

- Las entidades locales no podrán someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos efectuados fuera de su territorio.
- Y tampoco podrán gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o llevados a cabo fuera del mismo, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en él.

De este modo, las exigencias del mencionado principio vienen a requerir que los efectos que acarreen las medidas tributarias locales no se generen más allá de su propio territorio, es decir, que han de tener un ámbito de eficacia condicionado de manera territorial. Esto, lógicamente, no deja de ser un requerimiento ineludible para la compatibilidad del ejercicio simultáneo de las competencias de cada entidad.

6) Finalmente, como tributos que son, los tributos locales también deberán respetar los **principios de justicia tributaria** que derivan del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la CE), los cuales se concretan en los **principios de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscatoriedad** y, sobre todo, **de capacidad económica**²².

⁽²²⁾Art. 31 de la CE.

Así pues, según nuestra normativa interna, estos son los principios que conforman esencialmente el canon de constitucionalidad del establecimiento y el ejercicio del poder tributario local.

Los límites europeos

Sin embargo, no podemos olvidar por último que existen además unos límites y unas directrices que provienen del derecho de la UE, ya que, conforme a los arts. 93 y 96 de la CE, este también forma parte de nuestro ordenamiento jurídico interno. Así, los tributos locales tampoco podrán vulnerar las libertades europeas fundamentales –**libre circulación de mercancías y libre circulación de personas, servicios y capitales** (títulos II y IV del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, TFUE)–, por lo que se prohíbe cualquier tipo de restricción al libre intercambio de productos, al libre establecimiento de personas, a la libre prestación de servicios y al libre movimiento de capitales.

Asimismo, **además de no poder afectar a las directrices y reglas de armonización previstas sobre determinadas materias, tampoco podrán suponer una vulneración de la libre competencia ni constituir una denominada «ayuda de Estado»**, figura que define el art. 107 del TFUE como «las ayudas concedidas por el Estado, o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma que, favoreciendo algunas empresas o producciones, falseen o amenacen con falsear la competencia» (las cuales pueden provenir del Estado o de cualquier poder territorial del mismo, como las CC. AA. o los entes locales). Y cabe resaltar que se incluyen como tales tanto las activas (por ejemplo, una subvención) como aquellas que consistan en la eliminación de una carga que en caso contrario se debería soportar (por ejemplo, una medida de carácter fiscal como una exención o deducción).

Y es de suma importancia destacar tales limitaciones por las gravosas consecuencias que se derivarían para España en caso de que el TJUE apreciara su existencia, pues no solo debería recuperarse la ayuda (exigiendo el abono de la tributación pertinente) y los correspondientes intereses de demora por el periodo de ilegalidad, sino que el Estado podría verse obligado a pagar la eventual responsabilidad por daños y perjuicios a los competidores u otros terceros afectados.

La relevancia de los límites de la UE en los tributos locales

Un prueba de la incidencia de la UE en la tributación local puede observarse en la STJUE, de 27 de junio del 2017, asunto C 74/16, que resolvió una petición de decisión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid, mediante auto de 26 de enero del 2016. En concreto, la cuestión planteada por el mencionado juzgado español consistía en determinar si resultaba contraria al art. 107.1 del TFUE la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) reconocida a determinadas entidades religiosas (la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas), la cual se encuentra contemplada en el apartado 1 del art. IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa

Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 (tal y como señaló expresamente la Orden de 5 de junio del 2001, del Ministerio de Hacienda).

En especial, se preguntaba por la compatibilidad de las exenciones relativas a las instalaciones, construcciones u obras efectuadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tuvieran una finalidad estrictamente religiosa, a lo que el TJUE consideró que, en efecto, podrían resultar contrarias al derecho de la UE, al constituir una ayuda de Estado regulada por el art. 107.1 del TFUE (figura que, según su propia jurisprudencia, consiste en intervenciones del Estado o demás poderes territoriales que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado –véase, entre otras, la STJUE de 9 de octubre del 2014, asunto C-522/13).

No obstante, en el concreto caso que planteó el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid, el TJUE le delegó a él, en tanto que órgano jurisdiccional nacional, la verificación del carácter económico sin una finalidad estrictamente religiosa de las actividades pertinentes.

3.3. Facultades del poder tributario local

Tal y como se ha puesto de manifiesto, según los recursos propios de carácter tributario de los entes locales, podemos sintetizar que su poder tributario se pone de manifiesto mediante las facultades siguientes:

- La de disponer de tributos propios, ya se trate de impuestos, tasas, contribuciones especiales o recargos sobre los impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales respecto a aquellas entidades que así se contemple.
- La libertad de decidir la exacción o no de algunos impuestos municipales (concretamente, el ICIO, el IIVTNU y el impuesto sobre gastos suntuarios en la modalidad de cotos de caza y pesca).
- La posibilidad de establecer las tasas y contribuciones especiales que se consideren necesarias.
- La capacidad para regular reglamentariamente algunos de los elementos cuantitativos que configuran la determinación y el cálculo de las cuotas exigibles de los tributos locales.
- La potestad de regular reglamentariamente la graduación y concesión de beneficios fiscales.
- La posibilidad de ejercer su autonomía normativa tributaria mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas.

4. Los tributos locales

Tal y como se ha señalado, los diferentes **tributos de las entidades locales** en los que se manifiesta su poder tributario son **las tasas, las contribuciones especiales, los impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales**.

Su regulación básica se encuentra contenida en el TRLRHL, en el que se determinan sus elementos esenciales y se especifican los tributos de los que podrán ser titulares los municipios, las provincias, otras entidades supramunicipales (con algunas especialidades para las áreas metropolitanas) y otras entidades de ámbito territorial inferior al municipio.

Sin embargo, antes de entrar en el estudio de los tributos de los que dispondrán las distintas entidades locales (y sin perjuicio del análisis pormenorizado que se hará de los mismos en los siguientes módulos de la asignatura), procede destacar cuál es el concepto básico de cada uno de ellos.

4.1. Las tasas

De conformidad con el art. 2.2 de la LGT, las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los obligados tributarios, cuando no sean de solicitud voluntaria (ya sea porque vienen impuestos por la normativa o por ser imprescindibles para la vida privada o social del solicitante), o cuando no sean prestados o llevados a cabo por el sector privado (esté o no establecida su reserva a favor del sector público).

Así, según este concepto genérico, el art. 20 del TRLRHL habilita a las entidades locales a establecer tasas en tales supuestos por la **utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local y por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de manera particular a los obligados tributarios**²³.

Asimismo, especifica que se entenderá que una actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este, en el sentido de que sus actuaciones u omisiones

⁽²³⁾Véase el régimen jurídico completo de las tasas en el ámbito local en los arts. 20 a 27 del TRLRHL.

obliguen a las entidades locales a hacer de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, abastecimiento de la población, orden urbanístico o cualquier otra.

Al mismo tiempo, y como se verá con mayor detalle al estudiar específicamente tales tributos en el módulo «El IIVTNU y otros ingresos tributarios locales» de la asignatura, el TRLRHL enumera una relación ejemplificativa de supuestos que podrán dar lugar a la exigencia de tasas, tanto de determinados usos del dominio público local como de prestaciones de servicios o de realizaciones de actividades administrativas de competencia local.

Sin embargo, el art. 21.1 de la TRLRHL también **señala una serie de servicios respecto a los que no se podrán establecer**: el abastecimiento de aguas en fuentes públicas, el alumbrado de vías públicas, la vigilancia pública en general, la protección civil, la limpieza de la vía pública y la enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

Asimismo, prevé la **exención** del Estado, las CC. AA. y las entidades locales en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

Por su parte, el art. 23 del TRLRHL señala que los **sujetos pasivos** que deberán abonar las tasas serán los obligados tributarios afectados o beneficiados de modo particular por el objeto de las mismas (ya sea una persona física, jurídica o uno de los entes sin personalidad jurídica que prevé el art. 35.4 de la LGT), aunque, en algunos supuestos concretos, también prevé una serie de sujetos que podrán tener la condición de **sustitutos del contribuyente**.

Con carácter general, su **importe** viene predeterminado por el propio TRLRHL, y se señala de manera expresa que, por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad, no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad.

El ámbito local es, sin duda, aquel en el que esta clase de tributos ha obtenido una mayor relevancia, tanto por su importancia como fuente de ingresos de las corporaciones locales como porque es en el mismo donde han adquirido un desarrollo superior.

Ejemplo

Constituye una tasa la prestación pública exigida por la colocación de sacas de arena y de otros materiales de construcción en terrenos de dominio público local o la requerida por el otorgamiento de una licencia urbanística por parte del correspondiente Ayuntamiento.

4.2. Las contribuciones especiales

De conformidad con el art. 2 de la LGT, el art. 28 del TRLRHL señala que el hecho imponible de las contribuciones especiales se constituye por «la obtención por el sujeto pasivo 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, de carácter local, por las entidades respectivas».

Asimismo, recuerda que su importe se tendrá que repartir entre los diferentes sujetos pasivos (es decir, las personas físicas y jurídicas especialmente beneficiadas por la realización de las obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos), considerando una serie de requisitos establecidos por el art. 32 del TRLRHL²⁴.

⁽²⁴⁾Véase el régimen jurídico completo de las contribuciones especiales en el ámbito local en los arts. 28 a 35 del TRLRHL.

Además, conviene resaltar que, como señala el art. 22 del TRLRHL, el establecimiento de tasas por la prestación de servicios no excluye la exacción de contribuciones especiales por su establecimiento o ampliación (es decir, resultan tributos compatibles), y es que el hecho que da lugar a su establecimiento es diferente en cada clase de tributo.

No obstante, las **cantidades recaudadas** por este concepto **solo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o servicio por el que se hubieran exigido**, sin que su importe, que será fijado libremente por cada corporación local, pueda superar el 90% del coste de la ejecución de las pertinentes obras o del establecimiento o la ampliación de los mencionados servicios (entendiéndose por tal la cuantía resultante de restar a la cifra de coste total el importe de las subvenciones o auxilios que la entidad local obtenga del Estado u otras fuentes).

Por último, conviene destacar que el art. 36 del TRLRHL prevé la posibilidad de que los propietarios o titulares afectados por las obras se constituyan en **asociaciones administrativas de contribuyentes** para promover la ejecución de obras o el establecimiento o la ampliación de servicios, comprometiéndose a sufragar, además de la pertinente contribución especial, la parte que corresponda a la pertinente entidad local cuando su situación financiera no lo permitiera.

Ejemplo

Constituye un ejemplo de contribución especial la que podría establecer un Ayuntamiento por la construcción de un nuevo parque municipal a los sujetos pasivos que obtuvieran un beneficio o un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de estas obras públicas.

4.3. Los impuestos municipales

De conformidad con la LGT, los impuestos son tributos que se exigen sin contraprestación, y su determinación se basa en la capacidad económica del ciudadano puesta de manifiesto por su nivel de renta, su consumo o su patrimonio. Los impuestos municipales, que forman parte de los recursos de los entes locales, **únicamente pueden establecerlos y exigirlos los municipios** y se dividen en dos clases en función de si se deben exigir obligatoriamente o no.

Así, como señala el art. 59 del TRLRHL, los ayuntamientos, a través de sus respectivas ordenanzas fiscales, **deberán exigir obligatoriamente:**

- El **impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)**, que grava la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales.
- El **impuesto sobre actividades económicas (IAE)**, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en el territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en un local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.
- El **impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)**, que somete a imposición la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por vías públicas cualquiera que sea su clase y categoría.

Y, por su parte, los impuestos que los municipios **pueden decidir exigir** son los siguientes:

- El **impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)**, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de la imposición.
- El **impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)**, el cual grava el aumento de valía que experimenten estos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio, sobre los referidos terrenos.

- Y finalmente, de conformidad con la disposición transitoria sexta del TRLRHL, los municipios también podrán continuar exigiendo el **impuesto municipal sobre gastos suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca.**

Así pues, los impuestos locales únicamente pueden establecerlos los municipios, pudiendo ser de exacción obligatoria (el IBI, el IAE y el IVTM) o de exacción potestativa (el ICIO, el IIVTNU y el impuesto municipal sobre gastos suntuarios en lo referente, de manera exclusiva, a las modalidades de cotos de caza y pesca).

4.4. Los recargos exigibles sobre los impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales

Como señala el art. 38 del TRLRHL, las entidades locales podrán establecer **recargos sobre los impuestos propios de las respectivas CC. AA. y de otras entidades locales** en los casos expresamente previstos en las leyes autonómicas.

Así, y a pesar de que se superpongan a un impuesto de una CC. AA. o de otra entidad local (los cuales mantendrán intacta su configuración), pueden considerarse tributos propios en tanto que no dejan de ser prestaciones tributarias creadas y exigidas por una entidad local.

Sin embargo, procede recordar que, como se ha señalado al ver los distintos recursos que conforman las haciendas locales, también se encuentran entre los mismos la participación en los tributos del Estado y de las CC. AA.; y respecto a las provincias y entes asimilados y los municipios que sean capitales de provincia o de CC. AA. o que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes, la cesión de parte del rendimiento del IRPF, el IVA y los IIEE sobre cerveza, sobre vino y bebidas fermentadas, sobre productos intermedios, sobre alcohol y bebidas derivadas, sobre hidrocarburos y sobre las labores del tabaco (cosa que, como se ha visto, también ocurre en menor medida y respecto a determinados impuestos en el caso de los municipios turísticos). No obstante, procede resaltar las diferencias que existen respecto a los recargos aquí estudiados ya que, si bien la cesión es de los impuestos de titularidad estatal, las entidades locales no disponen de ninguna potestad tributaria (normativa ni de aplicación o revisión sobre los mismos), sino que solo disponen de su rendimiento. De todos modos, son parte, como se ha dicho, de sus recursos de carácter tributario.

4.5. Los tributos de las distintas entidades locales

El TRLRHL reconoce la potestad de establecer y exigir tributos locales, aunque con relevantes diferencias, a los **municipios**, a las **provincias**, a las **entidades supramunicipales** (con previsiones especiales para las áreas metropolitanas) y las **entidades inframunicipales**.

4.5.1. Los tributos de los municipios

De conformidad con los arts. 57 y 58 del TRLRHL, los ayuntamientos de los municipios pueden establecer y exigir **tasas** por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público municipal, así como **contribuciones especiales** por la ejecución de obras o por el establecimiento o la ampliación de servicios municipales.

Asimismo, como se ha visto, los ayuntamientos serán las únicas entidades locales que podrán establecer y exigir impuestos. Como señala el art. 59 y la disposición transitoria sexta del TRLRHL, deberán exaccionar de manera obligatoria el IBI, el IAE y el IVTM, y, de manera potestativa, el ICIO, el IIVTNU y el impuesto municipal sobre gastos suntuarios en lo referente, de manera exclusiva, a las modalidades de cotos de caza y pesca.

Y de igual manera, procede recordar que el art. 38 del TRLRHL habilita a las entidades locales a establecer **recargos sobre los impuestos propios de la respectiva CC. AA.**, así como **de otras entidades locales** en los casos expresamente previstos en las leyes autonómicas²⁵.

⁽²⁵⁾Arts. 38, 57, 58, 59 y disposición transitoria sexta del TRLRHL.

Finalmente, procede recordar que también participarán de la recaudación de los tributos del Estado (junto con las específicas cesiones que se han detallado), aunque no dispondrán de ninguna competencia normativa ni de aplicación o revisión sobre los mismos.

4.5.2. Los tributos de las provincias

Las diputaciones provinciales (así como los consejos insulares baleares y los cabildos insulares canarios) pueden establecer y exigir tasas y contribuciones especiales, así como un recargo sobre el IAE cuyo tipo no podrá ser superior al 40% sobre las cuotas mínimas de este impuesto municipal. En este último supuesto, el recargo será gestionado por el Ayuntamiento conjuntamente con el IAE, y la recaudación se entregará posteriormente a las diputaciones provinciales respectivas.

Asimismo, debe recordarse que el art. 38 del TRLRHL habilita a las entidades locales a establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma, así como de otras entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes autonómicas²⁶.

(26) Arts. 38 y 132 a 134 del TRLRHL.

Finalmente, conviene recordar que también participarán de la recaudación de los tributos del Estado (junto con las específicas cesiones que se han detallado), aunque en ningún caso dispondrán de competencia normativa alguna ni de aplicación o revisión sobre los mismos.

4.5.3. Los tributos de otras entidades supramunicipales

En lo que respecta a las entidades supramunicipales diferentes de las provincias (áreas metropolitanas, entidades municipales asociativas, comarcas, etc.), podrán establecer y exigir tasas y contribuciones especiales²⁷.

(27) Arts. 38, 152 y 153 del TRLRHL.

Las contribuciones especiales que afecten a uno o varios términos municipales

En los supuestos de establecimiento de contribuciones especiales por las entidades supramunicipales, con motivo de la realización de obras o del establecimiento o ampliación de servicios que afecten a uno o varios términos municipales, el órgano superior de gobierno de aquellas, al determinar las zonas afectadas por la obra o concretar el beneficio especial que representa para cada una de dichas zonas, podrá distinguir entre el interés directo de los contribuyentes y el que sea común en un término municipal o en varios. Y en este caso, los ayuntamientos afectados que estén integrados en dichas entidades tendrán el carácter de contribuyentes al objeto del pago de las cuotas individuales correspondientes, las cuales serán recaudadas por ellos mismos de acuerdo con las normas reguladoras de este tributo municipal.

Asimismo, en el caso de las áreas metropolitanas, también podrán establecer y exigir un recargo sobre la base imponible del IBI (sin que el tipo supere el 0,2%), aunque, conforme al art. 38 del TRLRHL, nada impediría que también establezcan recargos sobre los impuestos propios de la respectiva CC. AA. y de otras entidades locales en los casos expresamente previstos por las leyes autonómicas.

4.5.4. Los tributos de las entidades inframunicipales

Por último, en relación con las entidades inframunicipales, no podrán tener impuestos propios ni participación en los tributos del Estado, pero sí en los de su respectivo municipio²⁸.

(28) Art. 156 del TRLRHL.

En tales casos, las leyes autonómicas que las creen determinarán los recursos tributarios de sus haciendas, los cuales serán de entre los previstos por los municipios a los que pertenezcan (con la excepción de los impuestos y de la prestación personal y de transporte cuando las tuviera acordadas el Ayuntamiento con carácter de generalidad).

4.6. Esquema de los tributos de las distintas entidades locales

1) Municipios:

- Impuestos: sí.
 - Obligatorios: IBI, IAE, IVTM.
 - Potestativos: ICIO, IIVTNU, impuesto sobre gastos suntuarios (modalidad de cotos caza y pesca).
- Tasas: sí.
- Contribuciones especiales: sí.
- Recargos: sí (por ley autonómica).

2) Provincias:

- Impuestos: no.
- Tasas: sí.
- Contribuciones especiales: sí.
- Recargos: sí (sobre el IAE y por ley autonómica).

3) Otras entidades supramunicipales:

- Impuestos: no.
- Tasas: sí.
- Contribuciones especiales: sí.
- Recargos: sí (sobre el IBI –entidades metropolitanas– y por ley autonómica).

4) Entidades inframunicipales:

- Impuestos: no.
- Tasas: sí (por ley autonómica).
- Contribuciones especiales: sí (por ley autonómica).
- Recargos: sí (por ley autonómica).

5. Los sistemas tributarios locales

5.1. El establecimiento y la ordenación de los tributos locales

Salvo en los impuestos de exacción obligatoria (el IBI, el IAE y el IVTM), las entidades locales deben adoptar un **acuerdo de imposición y supresión** de cada uno de los tributos propios que quieran establecer, aunque, en cualquier caso, tendrán que aprobar las correspondientes **ordenanzas fiscales** reguladoras de los mismos.

En concreto, en el caso de las **tasas**, el **acuerdo de imposición** de cada una deberá adoptarse a la vista del **informe técnico-económico** en el que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste del objeto al que vayan asociadas, el cual se incorporará en el expediente para su adopción²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 25 del TRLRHL.

En el caso de las **contribuciones especiales**, el acuerdo de ordenación deberá contener la determinación del coste previsto de las obras y servicios, así como la cantidad que hay que repartir entre los beneficiarios y los criterios de reparto. Además, una vez determinadas las cuotas que hay que satisfacer, estas deberán notificarse individualmente en el domicilio de los sujetos pasivos (o, en su defecto, por edictos), y los interesados podrán formular recurso de reposición ante el Ayuntamiento contra su procedencia, el porcentaje del coste que deban satisfacer las personas especialmente beneficiadas o las cuotas asignadas³⁰.

⁽³⁰⁾Art. 34 del TRLRHL.

Así pues, una vez adoptado el pertinente acuerdo, deberán elaborarse y aprobarse las correspondientes **ordenanzas reguladoras**, cuyo **contenido mínimo** tendrá que integrar los siguientes aspectos en todo caso:

- La determinación de los elementos esenciales del pertinente tributo: el hecho imponible, los sujetos pasivos, los responsables, las eventuales exenciones, reducciones y bonificaciones, la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen o cuota tributaria, el periodo impositivo y el devengo.
- Los regímenes de declaración y de ingreso.
- La fecha de su aprobación y el comienzo de su vigencia.

Por lo que respecta a su **proceso de elaboración**, tanto de los acuerdos provisionales para el establecimiento, supresión y ordenación de los tributos, como de las ordenanzas fiscales para su regulación y las eventuales modificaciones, deberán **exponerse**, una vez adoptados o decididos, en el **tablón de anuncios de la entidad durante un mínimo de treinta días**, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las **reclamaciones** que estimen oportunas.

Además, 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**. Sin embargo, las diputaciones provinciales, los órganos de gobierno de las entidades supramunicipales y los ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes deberán publicarlos también en un diario de los de mayor difusión de la provincia o de la comunidad autónoma uniprovincial.

Asimismo, procede resaltar que, durante el procedimiento de aprobación de las ordenanzas de las tasas, las entidades locales tendrán que solicitar un informe preceptivo de aquellas administraciones públicas a las que el ordenamiento jurídico les atribuyera alguna facultad de intervención sobre las mismas.

Y una vez transcurrido el periodo de exposición pública, las corporaciones locales adoptarán los acuerdos definitivos que procedan, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado y aprobando la redacción definitiva del acuerdo o la ordenanza, su derogación o las pertinentes modificaciones respecto al texto provisional.

No obstante, si no se hubieran presentado reclamaciones contra los acuerdos hasta entonces provisionales, se entenderán definitivamente adoptados sin necesidad de acuerdo plenario.

Y, en cualquier caso, los acuerdos definitivos y el texto íntegro de las ordenanzas o de sus modificaciones tendrán que 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 esta publicación.

De este modo, una vez publicadas las ordenanzas, y durante el plazo de vigencia determinado o indefinido que prevean, únicamente podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo.

Finalmente, procede destacar que las diputaciones provinciales, consejos, cabildos insulares y, en todo caso, las demás entidades locales con una población superior a 20.000 habitantes, deben editar necesariamente el texto íntegro de sus ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico correspondiente.

5.2. La aplicación y revisión de los tributos locales

De conformidad con el principio de territorialidad, **es competencia de cada entidad local la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios y de los demás ingresos de derecho público**, sin perjuicio de las **delegaciones** que puedan otorgar a favor de las entidades locales de ámbito superior o de las respectivas CC. AA. en cuyo territorio estén integradas³¹.

(³¹)Art. 7 del TRLRHL.

Procede destacar en este punto que, además de las funciones que específicamente se deleguen a otras entidades, **estas también tendrán que resolver las consultas tributarias escritas** que se planteen en relación con las mismas, ya que, conforme al art. 13 del TRLRHL, las consultas relativas a la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales deberán ser resueltas por la entidad que las ejerza³².

(³²)Art. 13 del TRLRHL.

Sin embargo, respecto a la atribución de la gestión y recaudación de las contribuciones especiales, el art. 35 del TRLRHL señala que, cuando las obras y los servicios de la competencia local a los que vayan asociadas sean llevados a cabo o prestados por una entidad local con la colaboración económica de otra, su gestión y recaudación se hará por la entidad que tome a su cargo la ejecución de los mismos (sin perjuicio de que cada entidad conserve su competencia respectiva según los acuerdos de imposición y ordenación³³).

(³³)Art. 35 del TRLRHL.

Y no está de más resaltar que, en el caso de las tasas, el art. 27 del TRLRHL permite que las entidades locales establezcan convenios de colaboración para su gestión con entidades, instituciones y organizaciones representativas de los sujetos pasivos, con el fin de simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de aquellas o los procedimientos de liquidación o recaudación³⁴.

(³⁴)Art. 27 del TRLRHL.

De todos modos, en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales y de los restantes ingresos de derecho público, el art. 8 del TRLRHL también contempla el **principio de colaboración** entre todas las Administraciones tributarias (la estatal, las autonómicas y las locales), ya sea para llevar a cabo actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que deban efectuarse fuera del territorio de la respectiva entidad local; ya para facilitarse toda la información que mutuamente se soliciten; ya para prestarse recíprocamente la asistencia de la que precisen y los datos y antecedentes que se reclamen; ya para comunicarse inmediatamente los hechos con trascendencia tributaria o en relación con los demás recursos de derecho pú-

(³⁵)Art. 8 del TRLRHL.

blico de cualquiera de ellas que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras de los respectivos servicios de inspección (ámbito en el que también podrán preparar planes de inspección conjunta o coordinada)³⁵.

Por su parte, respecto a la regulación de tales procedimientos, el propio TRLRHL remite a la LGT en todo aquello que no regule la legislación local, como ocurre en relación con los recargos e intereses de demora, las infracciones y sanciones tributarias, las consultas o los procedimientos de aplicación de los tributos (sin perjuicio de que, mediante ordenanza, puedan precisarse algunos aspectos).

No obstante, en relación con los **sistemas de gestión**, será la normativa de cada tributo la que deberá prever si se exigen por el régimen de liquidación o si se permite el de autoliquidación, el cual será posible tanto en el caso de los impuestos como en el de las tasas³⁶.

⁽³⁶⁾Art. 27 del TRLRHL.

Finalmente, por lo que respecta al ámbito de la revisión, procede señalar que, contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y del resto de los ingresos de derecho público de las entidades locales, el art. 14 del TRLRHL regula la posibilidad de interponer un **recurso de reposición**, el cual supondrá una **instancia previa y preceptiva a la vía judicial** (la contencioso-administrativa)³⁷.

⁽³⁷⁾Art. 14 del TRLRHL.

Sin embargo, como señala el art. 108 de la LRBRL, este recurso tendrá **carácter potestativo** en los municipios a los que se refiere el título X de la misma, en el que se introduce la vía económico-administrativa para los **municipios de gran población** (es decir, aquellos cuya población supere los 250.000 habitantes o sean capitales de provincia con una población superior a los 175.000 habitantes; o aquellos que, siendo capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas –o que, teniendo una población de más de 75.000 habitantes, presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales–, hayan solicitado su inclusión en dicho régimen por iniciativa municipal y así lo decidan las asambleas legislativas de las CC. AA. correspondientes)³⁸.

⁽³⁸⁾Arts. 108 y 121 de la LRBRL.

Así pues, en estos supuestos, con carácter previo y potestativo a la vía económico-administrativa, los interesados también podrán interponer recurso de reposición, pero en cualquier caso será necesario que agoten la vía económico-administrativa para poder acceder a la judicial.

Y, en cualquier caso, el recurso de reposición debe ser interpuesto en el plazo de un mes a partir del día siguiente del de la notificación del acto recurrido o de la finalización del periodo de exposición pública de los correspondientes padrones o matrículas de contribuyentes u obligados al pago, y es competente para conocerlo y resolverlo el órgano de la entidad local que lo dictó o llevó

a cabo. Asimismo, se puede solicitar la suspensión del citado acto (con la excepción de los actos de imposición de sanciones tributarias, que quedarán automáticamente suspendidos), aunque será exigible la aportación de garantías a tal efecto.

Su resolución también tendrá que dictarse en el plazo de un mes desde su presentación, y no operará el silencio administrativo positivo en caso de que no fuera así, pudiéndose interponer directamente un recurso contencioso-administrativo contra el mismo o, en los municipios de gran población, una reclamación económico-administrativa con carácter previo a la vía judicial.

5.3. Los regímenes tributarios específicos

Finalmente, procede recordar que, sin perjuicio de la regulación propia de los territorios forales, el título V del TRLRHL contempla determinados regímenes especiales para los sistemas tributarios locales de algunos territorios, concretamente para las islas Baleares, las islas Canarias, Ceuta, Melilla, Barcelona y Madrid.

Así, en primer lugar, reconoce de manera expresa que, como se ha visto, los consejos insulares de las islas Baleares dispondrán de los mismos recursos que el propio TRLRHL reconoce a las diputaciones provinciales³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 157 del TRLRHL.

De igual modo, lo mismo contempla para los cabildos insulares de las islas Canarias, añadiendo que el resto de las entidades locales canarias dispondrán de los recursos regulados por el TRLRHL sin perjuicio de las peculiaridades previstas en la legislación del régimen económico-fiscal de Canarias. Por consiguiente, respecto a la cesión del porcentaje correspondiente de la recaudación relativa al IRPF, el IVA y determinados IIEE a favor de ciertos municipios y los cabildos insulares, únicamente se cederá el relativo a los impuestos que se aplican en el archipiélago, concretamente el IRPF y los IIEE sobre cerveza, sobre productos intermedios y sobre alcohol y bebidas derivadas⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Art. 158 del TRLRHL.

Por su parte, las ciudades de Ceuta y Melilla dispondrán de los recursos previstos en sus respectivos regímenes fiscales especiales, y gozarán de una bonificación del 50% en la cuota de los impuestos que se aplican en el resto de los municipios españoles. Asimismo, se contemplan determinadas especialidades a la hora de calcular su participación en la recaudación de los tributos del Estado⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art. 159 del TRLRHL. Asimismo, véase la Ley orgánica 1/1995, de 13 de mayo, del Estatuto de autonomía de Ceuta, y la Ley orgánica 2/1995, de 13 de mayo, del Estatuto de autonomía de Melilla.

Por último, en las ciudades de Madrid y Barcelona, los arts. 160 y 161 del TRLRHL señalan que tendrán un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en sus propias disposiciones. No obstante, se aplicará el TRLRHL mientras estos regímenes no se aprueben⁴².

⁽⁴²⁾Arts. 160 y 161 del TRLRHL.

Ejercicios de autoevaluación

Ejercicios de selección

1. La autonomía financiera de los entes locales...

- a) se encuentra expresamente reconocida por la CE.
- b) forma parte esencial de la autonomía reconocida a los municipios y a las provincias por la CE.
- c) resulta improcedente, ya que las entidades locales no disponen de potestad legislativa.

2. No constituyen recursos de las haciendas locales...

- a) los ingresos procedentes de las multas de tráfico impuestas por los ayuntamientos.
- b) las eventuales prestaciones de transporte.
- c) los ingresos de derecho privado procedentes de la enajenación de un local propiedad de un Ayuntamiento afecto a un servicio público.

3. Los precios públicos...

- a) son ingresos de carácter tributario.
- b) se establecerán siempre que deriven de la prestación de servicios o de la realización de actividades en régimen de derecho público, cuando tales servicios o actividades también sean prestados o llevados a cabo por el sector privado y sean de solicitud voluntaria.
- c) se establecerán siempre que deriven de la prestación de servicios o de la realización de actividades en régimen de derecho público, cuando tales servicios o actividades también sean prestados o llevados a cabo por el sector privado o cuando sean de solicitud voluntaria.

4. El principio de territorialidad...

- a) solo afecta a las CC. AA.
- b) impide que los tributos locales sometan a gravamen rendimientos generados fuera del territorio de la respectiva entidad local.
- c) prohíbe que los tributos locales afecten de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español.

5. ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es falsa?

- a) Las cantidades recaudadas por las contribuciones especiales solo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o servicio por el que se hubieran exigido.
- b) No pueden establecerse tasas por el alumbrado de vías públicas.
- c) El importe de las contribuciones especiales, que será fijado libremente por cada corporación local, no superará el 80% del coste de la ejecución de las obras o del establecimiento o la ampliación del servicio al que vayan asociadas.

6. En relación a los impuestos locales...

- a) solo pueden ser establecidos por los municipios.
- b) el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto municipal sobre gastos suntuarios, en la modalidad de cotos de caza y pesca son de exacción obligatoria.
- c) el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y el impuesto sobre bienes inmuebles son de exacción potestativa.

7. Las entidades locales supramunicipales diferentes de las provincias...

- a) únicamente pueden establecer tasas y contribuciones especiales.
- b) pueden establecer tasas, contribuciones especiales y, solo en el caso de las áreas metropolitanas, un recargo sobre la base imponible del IBI.
- c) pueden establecer tasas, contribuciones especiales y, solo en el caso de las áreas metropolitanas, un recargo sobre las cuotas mínimas del IAE (cuyo tipo no podrá ser superior al 40%).

8. Las entidades locales de ámbito inferior al municipio...

- a) pueden participar de los tributos del Estado.
- b) pueden tener tasas determinadas por la correspondiente ley autonómica.
- c) no pueden tener recargos sobre los impuestos propios de la respectiva comunidad autónoma ni de otras entidades locales.

9. En relación con las ordenanzas fiscales, señalad la afirmación incorrecta:

- a) Solo pueden ser objeto de recurso contencioso-administrativo.
- b) Deben publicarse en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial para que puedan entrar en vigor.
- c) Las diputaciones provinciales, consejos, cabildos insulares y, en todo caso, las demás entidades locales, cuando su población sea superior a 10.000 habitantes, tienen que editar necesariamente el texto íntegro de sus ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos dentro del primer trimestre del ejercicio económico correspondiente.

10. Las consultas tributarias escritas relativas a la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales...

- a) deben ser contestadas por la entidad titular de los mismos.
- b) deben ser contestadas por la entidad que ejerza estas funciones.
- c) deben ser contestadas por el Estado.

Casos prácticos

1. El Ayuntamiento de Moià (Barcelona) quiere llevar a cabo la construcción de un nuevo parque municipal. Para sufragar el coste de la construcción, se plantea utilizar los ingresos siguientes:

- Los obtenidos de la venta de un local de su propiedad no afecto al uso ni a ningún servicio público.
- Los procedentes de la herencia que una vecina del pueblo ha dejado al Ayuntamiento.
- Parte de una subvención recibida de la Generalitat de Cataluña para la construcción de caminos seguros para ir a las escuelas.
- La recaudación de un recargo del 2% sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), establecido mediante ordenanza fiscal, a los habitantes empadronados en el municipio.
- Parte de la recaudación del precio público que obtiene de las matrículas en la escuela pública de música, en tanto que no existen otras escuelas de carácter privado.

¿Podría obtener los ingresos para sufragar el coste de la construcción del nuevo parque municipal de estos recursos?

2. El art. 7 de la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Ciruelos (Toledo) en sesión celebrada el día 5 de noviembre del 2015, fija el tipo de gravamen del ICIO en función de si se trata de obras mayores o menores y, a su vez, del coste de las obras (en concreto, se prevé un tipo para las obras mayores con presupuesto menor de 500.000 € del 3,00%, otro para las obras mayores con presupuesto superior a 500.000 € del 3,60%, y otro para las obras menores según la normativa vigente del 3,50%). ¿Es correcta la actuación del Ayuntamiento o ha incurrido en una extralimitación competencial?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. c

3. b

4. b

5. c

6. a

7. b

8. b

9. c

10. b

1. En primer lugar, por lo que respecta a la venta del local de su propiedad no afecto al uso o a un servicio público, el Ayuntamiento obtendría un ingreso patrimonial de derecho privado, el cual, conforme al art. 2.1 del TRLRHL, puede formar parte de sus recursos.

Sin embargo, existe una limitación general en cuanto al destino de los ingresos procedentes de la enajenación o el gravamen de bienes y derechos que tengan la consideración de patrimoniales, que es que no pueden destinarse a la financiación de gastos corrientes (es decir, a los gastos que se deben hacer de manera indispensable para el correcto y normal desenvolvimiento de los servicios públicos y de la Administración en general, como la reparación de edificios, la renovación de bienes muebles o los propios sueldos y salarios del personal administrativo). No obstante, en este caso, la construcción de un parque no constituiría un gasto corriente sino de capital (ya que supondría una inversión para incrementar el patrimonio público, al tratarse de la construcción de un bien), por lo que podría aplicar los ingresos obtenidos de la venta del local para su construcción.

De igual modo, las mismas consideraciones son trasladables a la aplicación de los ingresos procedentes de la herencia que una vecina ha dejado al Ayuntamiento, ya que, como señala el art. 3.1 del TRLRHL, las adquisiciones a título de herencia, legado o donación también constituyen ingresos de derecho privado.

En relación con la utilización de la subvención para la construcción de caminos seguros para ir a las escuelas recibida de la Generalitat de Cataluña, procede destacar que, si bien la subvención en sí misma constituye un recurso propio del municipio, no puede ser aplicada a atenciones distintas de aquellas para las que fue otorgada, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión de la subvención (lo cual no se indica en este caso, ni se hace alusión a que únicamente se destinara el sobrante). Por consiguiente, no podrá utilizarse, de modo que, si así se hiciera, la Generalitat podría exigir el reintegro de su importe (con independencia de las responsabilidades que pudieran tener lugar).

A continuación, respecto a la recaudación de un recargo del 2% sobre el IRPF, establecido mediante ordenanza fiscal, a los habitantes empadronados en el municipio, cabe señalar que se trata de un recargo sobre un impuesto estatal. Y el art. 2.1 del TRLRHL únicamente prevé, entre los recursos de las entidades locales, los recargos sobre impuestos de las CC. AA. o de otras entidades locales, por lo que el municipio de Mojà no podría establecer este recargo.

Finalmente, en relación con el precio público que el Ayuntamiento obtiene de la matrícula en la escuela pública de música al no existir otras escuelas de carácter privado, procede destacar, en primer lugar, que, si bien es cierto que los precios públicos forman parte de los recursos propios de las entidades locales, en este caso estaríamos ante una tasa y no un precio público, ya que para la procedencia de estos últimos, es necesario que simultáneamente concurra el requisito de que la prestación del servicio o la ejecución de la actividad en cuestión también sean prestadas por el sector privado y que el servicio o la actividad sean de solicitud voluntaria.

De todos modos, cabe señalar que lo que sí podría establecer el Ayuntamiento en este caso es una contribución especial exigible a los ciudadanos que obtuvieran un beneficio o un

aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la construcción del nuevo parque municipal.

2. Antes de entrar en la contestación de la pregunta formulada, procede recordar que, con el fin de respetar las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria, la regulación de los impuestos municipales debe venir establecida por una ley estatal (lo que, en el caso del ICIO, lleva a cabo el TRLRHL). Y es que los ayuntamientos no disponen de potestad legislativa, sino únicamente de la potestad de ordenanza que deriva de su Pleno, por lo que no pueden dar cumplimiento a las exigencias del art. 31.3 de la CE cuando señala que «solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

Sin embargo, es cierto que la normativa abordada por el Estado debe garantizar en todo caso un margen de intervención a los entes locales para que puedan gozar de su autonomía financiera, la cual, como ha dejado claro el TC, quedará respetada si pueden decidir sobre el propio establecimiento de algunos tributos potestativos (como ocurre justamente con el ICIO); y si pueden determinar, dentro de los límites que establezca la propia ley, la fijación de la cuantía de todos los tributos propios mediante la instauración de bonificaciones, el incremento de las cuotas o el establecimiento de la escala o el tipo de gravamen (como también ocurre, respecto a este último, en el caso del ICIO). Véase en este punto la STC 233/1999, de 16 de diciembre.

Así, y aunque el art. 8.a) de la LGT también señale que, entre otros aspectos, se regulará en todo caso por ley la fijación del tipo de gravamen y de los otros elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, el TC ha reconocido que, a pesar de que el tipo de gravamen sea un elemento esencial en la definición del tributo y, en consecuencia, su determinación debe venir abordada por una norma con rango legal, el legislador puede hacer una regulación parcial en los tributos locales, aunque siempre predisponiendo unos criterios o límites para su ulterior definición mediante ordenanza fiscal (es decir, prohibiendo su absoluta discrecionalidad). Véase al respecto las SSTC 179/1985, de 19 de diciembre y 19/1987, de 17 de febrero.

No obstante, con el fin de respetar la reserva de ley, los ayuntamientos no podrán ir más allá de las habilitaciones y los límites establecidos por la ley (en este caso, el TRLRHL), y es que, si lo hacen, incurrirán en una clara extralimitación competencial susceptible de inconstitucionalidad.

Así pues, una vez efectuadas estas consideraciones, procede destacar que, de conformidad con el art. 102.3 del TRLRHL, el tipo de gravamen del ICIO será el «fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 4%». Por consiguiente, y a diferencia de lo que ocurre en otros tributos (como es el caso del IBI, donde el art. 72 del TRLRHL faculta a los ayuntamientos a determinar distintos tipos de gravamen en función de las distintas clases de bienes que contempla), el TRLRHL habla del «tipo de gravamen» de manera singular y no habilita de forma expresa a los entes locales para que establezcan más de uno.

En consecuencia, parece que en ningún caso se permite que la regulación local del ICIO pueda contemplar tipos de gravamen diferenciados, lo que así ha sido reconocido tanto por la jurisprudencia (véase, entre otras, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de diciembre de 1990 o las SSTSJ de Extremadura de 30 de marzo y 31 de junio de 1991) como por la propia DGT (como consta en la contestación a la consulta vinculante de la DGT V1323-14, de 16 de mayo del 2014, al señalar que los ayuntamientos no podrán fijar «distintos tipos de gravamen para diferentes tipos de construcciones, instalaciones u obras»).

De hecho, de manera indirecta, así se desprendía también del Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales, de 3 de julio del 2002, donde, tras resaltar que en alguna ocasión se había planteado «la conveniencia de fijar en la Ley tipos máximos diferentes en función del tipo o naturaleza de la construcción, instalación u obra», se advertía que tal posibilidad podía «generar una complejidad importante para la aplicación del tributo».

Por consiguiente, los ayuntamientos que, como el de Ciruelos, hubieran ido más allá de la habilitación que contempla el art. 102.3 del TRLRHL y hubiesen fijado distintos tipos de gravamen para el ICIO, habrían incurrido en una clara extralimitación competencial (y es que aceptar la procedencia de su actuación equivaldría a reconocerles potestad para modificar una ley del Estado), vulnerando al mismo tiempo el principio de reserva de ley.

No obstante, es importante resaltar el interés que supondría incorporar en el TRLRHL dicha posibilidad, ya que es evidente que la manifestación de riqueza que grava el ICIO a consecuencia de la realización de las construcciones, instalaciones u obras puede ser sustancialmente distinta en función de diferentes criterios como la naturaleza de las obras (considerando, por ejemplo, si son mayores o menores), el tipo de inmueble en el que se llevan a cabo (en el sentido de que no es la misma la que se experimenta en una vivienda de protección

oficial que en un hotel de lujo), su localización (ya que la plusvalía que generarán puede ser diferente en función de si el bien inmueble se encuentra a las afueras o en el centro de la ciudad), etc.

De todos modos, y a pesar de su conveniencia, sería necesario reformular el TRLRHL al respecto para que esto fuera posible, en el sentido de que habilitara a los diferentes ayuntamientos a establecer distintos tipos de gravamen en función de las diferentes categorías que también se deberían prever.

