



Revista de Estudios de la Administración  
Local y Autonómica

E-ISSN: 1989-8975

reala@inap.es

Instituto Nacional de Administración  
Pública  
España

García-Fresneda Gea, Francisco  
El poder impositivo de los gobiernos locales  
Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, núm. 306, enero-abril,  
2008, pp. 165-183  
Instituto Nacional de Administración Pública  
Madrid, España

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=576461195009>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica  
Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal  
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

# El poder impositivo de los gobiernos locales

**Francisco Garcia-Fresneda Gea**

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada

Sumario: 1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE LA FINANCIACIÓN DE LOS GOBIERNOS LOCALES. 1.1. El principio de autonomía financiera de los gobiernos locales. 1.2. El principio de suficiencia financiera de los gobiernos locales. — 2. LÍMITES DEL PODER IMPOSITIVO DE LOS GOBIERNOS LOCALES. 2.1. El límite del principio de reserva de normas con rango de ley. 2.2. El límite del principio de unidad. 2.3. El límite del principio de territorialidad impositiva. 2.4. El límite del principio de libre circulación de bienes y personas. 2.5. El límite del principio de coordinación impositiva. — 3. LOS ACUERDOS DE IMPOSICIÓN Y ORDENACIÓN. 3.1. Los acuerdos de imposición. 3.2. Los acuerdos de ordenación. — 4. LAS ORDENANZAS FISCALES. 4.1. Contenido de las ordenanzas fiscales. 4.2. Procedimiento de aprobación de las ordenanzas fiscales. 4.3. Ámbito territorial de aplicación de las ordenanzas fiscales. 4.4. Ámbito temporal de aplicación de las ordenanzas fiscales. 4.5. Reclamación de las ordenanzas fiscales.

## 1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES SOBRE LA FINANCIACIÓN DE LOS GOBIERNOS LOCALES

Como ha puesto de manifiesto FALCÓN Y TELLA, «el poder tributario como el poder financiero en general, no puede considerarse en bloque, de forma unitaria, a la hora de determinar a quién corresponde su titularidad. Se trata, como ya hemos visto, de una fórmula abreviada para designar un conjunto heterogéneo de potestades, funciones, derechos y situaciones jurídicas de muy diversa índole. En consecuencia, para analizar la distribución del poder tributario en cualquier sistema constitucional es preciso, previamente, distinguir sus distintos elementos o manifestaciones»<sup>1</sup>.

Consideramos que el poder impositivo de los gobiernos locales tiene su fundamento en los principios de autonomía y suficiencia financiera, los cuales pasamos a analizar.

### 1.1. El principio de autonomía financiera de los gobiernos locales

El principio de autonomía financiera de los gobiernos locales está garantizado por la constitución española en el artículo 137: «El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que

---

<sup>1</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas», *Estudios de Derecho y Hacienda*, vol.I, IEF, Madrid, 1987, pág. 538.

se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». Por su parte, el artículo 140 dispone: «La Constitución garantiza la autonomía de los municipios».

A pesar de este reconocimiento expreso, la constitución española no ofrece una delimitación precisa del principio de autonomía local, el cual se proclama como característica esencial de los gobiernos locales<sup>2</sup>.

El principio de autonomía impositiva hemos de entenderlo como una parte esencial de la autonomía administrativa, para lo cual el análisis e interpretación del concepto de autonomía impositiva local, exigirá como paso previo la delimitación del concepto de autonomía administrativa<sup>3</sup>.

La delimitación del concepto de autonomía conlleva una enorme dificultad, al ser susceptible de una pluralidad de significados. Por otra parte, la autonomía se presenta como un concepto esencialmente histórico, que variará en función de las diversas concepciones normativas y de gobierno vigentes en cada época. Además, y referido a los gobiernos locales, la autonomía presenta notables variaciones de unos a otros, no solamente por sus diferentes estructuras económicas, sino incluso por su territorio<sup>4</sup>.

Desde la perspectiva estrictamente normativa, existe unanimidad en los investigadores al considerar la autonomía como *capacidad de autogobierno*, pero comienzan los problemas en el momento de la concreción del mismo<sup>5</sup>.

Los investigadores, a la hora de definir la autonomía local<sup>6</sup>, han procedido a «importar» de Alemania la *teoría de la garantía institucional*, que en dicho país elaboró Carl SCHMITT<sup>7</sup>. Esta teoría consiste en proteger el núcleo esencial y la existencia de determinadas instituciones. De este modo, habrá que determinar el núcleo esencial de esa institución, en el que influyen diversas circunstancias, tales como la realidad colectiva y los cambios normativos. La protección que

<sup>2</sup> FANLO LORAS, A.: *Fundamentos constitucionales de la autonomía local*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1990, págs. 242-243.

<sup>3</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Las Ordenanzas Fiscales. Criterios para su elaboración», en FERREIRO LAPATZA, J. J. y otros: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 109.

<sup>4</sup> RUÍZ GARCÍA, J. R.: «Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local», en *Civitas REDE*, n.46, 1985, págs. 231-232.

<sup>5</sup> FANLO LORAS, A.: *Fundamentos constitucionales de la autonomía local*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1990, pág. 246.

<sup>6</sup> Véase, entre otros:

— PAREJO ALFONSO, L.: *Garantía institucional y autonomías locales*, IEAL, Madrid, 1981, págs. 17 y ss.

— FANLO LORAS, A.: *Fundamentos constitucionales de la autonomía local*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1990, págs. 251 y ss.

<sup>7</sup> Schmitt, C.: *Teoría de la Constitución*, Alianza Editorial, Madrid, 1982, págs. 175 y ss.

otorga la *garantía institucional* del núcleo esencial, se efectúa frente al legislador ordinario, el cual puede regular su contenido pero con el límite de la propia existencia de la institución en la normativa<sup>8</sup>.

Por su parte, el Tribunal Constitucional también ha procedido a la recepción de la *teoría de la garantía institucional* en varias de sus sentencias<sup>9</sup>. En la STC 32/1981, de 28 de julio se pone de manifiesto cómo existen ciertas instituciones «a las que se considera como componentes esenciales y cuya preservación se juzga indispensable para asegurar los principios constitucionales estableciendo en ellas... un núcleo o reducto indisponible por el legislador... pero a diferencia de lo que sucede con las instituciones supremas del Estado cuya regulación dogmática se hace en el propio texto constitucional, en éstas la configuración concreta se refiere al legislador ordinario al que no se fija más límite que el reducto indisponible o núcleo esencial de la institución que la Constitución garantiza... la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado fijado de una vez por todas... Dicha garantía es desconocida cuando la institución es limitada de tal modo que se le priva prácticamente de sus posibilidades de existencia real como institución».

SANTAMARÍA PASTOR considera que la autonomía de los gobiernos locales consiste en un *status* que viene integrado por la práctica totalidad de las potestades públicas superiores (potestad normativa, potestad de autotutela, potestad sancionadora, potestad impositiva, etc.), que la normativa otorga para la gestión de los intereses propios de cada gobierno local<sup>10</sup>.

No sólo el concepto de autonomía de gobierno o autonomía de gestión presenta problemas a la hora de su delimitación, puesto que el concepto de autonomía impositiva también los ocasiona. La postura tradicional de los investigadores ha sido concebir la *autonomía financiera* como parte esencial de la autonomía de gobierno. No obstante, se suele mantener una concepción restrictiva de la *autonomía financiera* en lo concerniente a la autonomía impositiva. Los investigadores han puesto mayor énfasis con relación al gasto público como elemento esencial de la autonomía financiera, dejando en un segundo lugar la autonomía en cuanto a los ingresos públicos. Para LOZANO SERRANO «una Corporación local será autónoma en la medida en que pueda realizar sus propios objetivos políticos, sociales, económicos o administrativos, con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de ingresos que le han posibilitado tal actuación»<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Las Ordenanzas Fiscales. Criterios para su elaboración», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 110.

<sup>9</sup> Véanse, entre otras: STC 32/1981, de 28 de julio; STC 38/1983, de 16 de mayo; STC 27/1987, de 27 de febrero; STC 76/1988, de 26 de abril; STC 213/1988 de 11 de noviembre.

<sup>10</sup> SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988, pág. 261.

<sup>11</sup> LOZANO SERRANO, C.: «La Hacienda municipal en la Constitución», *HPE*, n. 60, pág. 116.

Para este sector de investigadores, la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos no conlleva la atribución de poderes a favor de los gobiernos locales, es decir, no implica la existencia de un poder impositivo. Tal interpretación podría ser acorde con nuestra constitución, puesto que sus artículos 137 y 140 aunque reconocen la autonomía de los gobiernos locales, no reconocen de forma expresa su autonomía financiera, a diferencia de lo que ocurre con los gobiernos regionales, cuya autonomía financiera se proclama explícitamente en su artículo 156. De estas normas se podría deducir, que la constitución española establece la autonomía financiera solamente para el gobierno central y los gobiernos regionales.

Sin embargo, tal argumentación no parece conforme al sentido de la constitución española, puesto que el reconocimiento de la autonomía implica de forma necesaria un haz de poderes en el ámbito financiero, aunque sea sólo con relación a los gastos colectivos. Sin olvidarnos del artículo 142 que reconoce la suficiencia de las haciendas locales<sup>12</sup>.

Frente a las anteriores consideraciones, se han producido una serie de intentos para ampliar el *contenido de la autonomía financiera*. Una de las razones para ello ha sido el dotar de una mayor responsabilidad a los gobiernos locales que gozan de esta autonomía para que, de este modo, lleven a cabo una más adecuada utilización del gasto público<sup>13</sup>.

El sector de investigadores más extremo dentro de esta postura ha sido el que otorga a los gobiernos locales el poder para establecer impuestos en el sentido de lo que se ha denominado *derecho a inventar impuestos*<sup>14</sup>. Las razones a favor de ello son las siguientes: a) la creación de un impuesto por los gobiernos locales estaría acorde con el principio de reserva de normas con rango de ley, debido a la *representatividad democrática* de tales gobiernos; b) la autonomía impositiva formaría parte del contenido esencial de la autonomía local, la cual no se llevaría plenamente a cabo sin el reconocimiento de amplios poderes en el ámbito impositivo.

Como señala Ruiz García «la autonomía local, así entendida, condiciona en parte el sistema de financiación de tales entidades, en concreto, la autonomía local sería incompatible con un sistema basado exclusivamente en las transferencias del Estado porque éste, por esa vía, podría efectuar un amplio control sobre las actividades de los entes locales»<sup>15</sup>.

Por otra parte, el principio de suficiencia financiera reconocido en el artículo 142 de la constitución española, no es incompatible con el principio de auto-

<sup>12</sup> RUIZ GARCÍA, J. R.: «Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local», cit. pág. 234.

<sup>13</sup> SIMÓN ACOSTA, E.: «El principio de suficiencia en la Hacienda Local», en *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*, IEF, Madrid, 1982, pág. 491.

<sup>14</sup> MEYER, H.: *Die Finanzverfassung der Gemeinden*, Stuttgart, Kohlhammer Verlag, 1969, págs. 45 y ss.

<sup>15</sup> RUIZ GARCÍA, J. R.: «Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local», cit., pág. 236.

nomía, puesto que aquélla no implica la autonomía impositiva, pero sí un reforzamiento y garantía de la misma.

Las críticas que recibe este sector investigador son las siguientes:

— El principio de reserva de normas con rango de ley no consiste únicamente en el consentimiento de los representantes, ya que éste, además ha de prestarse desde un cierto nivel. El principio de reserva de normas con rango de ley expresaría el consentimiento del pueblo (*demos*), entendido éste no como el elemento personal que integra cualquier gobierno territorial, sino sólo el que hace referencia al gobierno central, cuya representatividad corre a cargo del parlamento estatal<sup>16</sup>.

— La autonomía local presenta un carácter limitado a ciertos aspectos, esto es, a los asuntos privativos y las cuestiones domésticas sin pretender sustraer funciones al gobierno central. En consecuencia, el ámbito de los impuestos en los gobiernos locales se encuentra reducido a las funciones ejecutivas y de gestión<sup>17</sup>. Por consiguiente, estaríamos ante una autonomía limitada y centrada en ciertos aspectos. El propio artículo 137 de la constitución española señala que «todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». En esta línea creemos que iría la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, puesto que, en la sentencia 4/1981, de 2 de febrero, considera que «ante todo (...) la autonomía hace referencia a un poder limitado».

Esta sentencia que acabamos de citar obligó al Tribunal Constitucional a una temprana reflexión sobre el significado de la autonomía en el ámbito financiero local<sup>18</sup>. Los fundamentos normativos inciden en los límites de la autonomía y afirman que la constitución sólo asegura la suficiencia financiera. En este sentido, la sentencia señala: «La Constitución no garantiza a las Corporaciones Locales una autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios —patrimoniales y tributarios— suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes pero no que hayan de ser en su totalidad propios. Así lo expresa con toda claridad el artículo 142 de la Constitución, al decir que las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que

<sup>16</sup> La constitución española en su artículo 1.2 dispone: «La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado». Por otra parte, el artículo 66.1 dispone: «Las Cortes Generales representan al pueblo español y están formadas por el Congreso de los Diputados y el Senado».

<sup>17</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Turgot y los orígenes del municipalismo moderno», *RAP*, n.33, 1960, págs.79 y ss.

<sup>18</sup> Véanse:

— LASARTE ALVAREZ, J. y otros: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, págs.501-572.

— ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Marcial-Pons, Madrid, 1993, págs. 185-201.

la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y que se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y Comunidades Autónomas».

Las sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985 y 19/1987 que resolvieron los recursos de inconstitucionalidad provocados por la Ley 24/1983, de Medidas Urgentes de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales, contienen varias afirmaciones sobre la autonomía local y su alcance en el tema de la financiación. La Ley 24/1983 suponía una clara opción a favor del reconocimiento de una amplia autonomía financiera de los gobiernos locales. Por otra parte llega hasta el extremo de dejar plena libertad a la hora de fijar los porcentajes impositivos y, además, otorga la posibilidad de exigir un recargo en un impuesto que presenta una enorme significación colectiva y una elevada potencia financiera, como es el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La STC 179/1985, sin embargo, declaró la inconstitucionalidad del poder de los gobiernos locales de fijar libremente los porcentajes del recargo sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas, creado y regulado por los artículos 8 y ss. de la Ley 24/1983. Del mismo modo, la STC 19/1987 declaró la inconstitucionalidad del poder reconocido a los gobiernos locales en el artículo 13 de la misma Ley, para fijar libremente los porcentajes impositivos de las contribuciones territoriales rústica, pecuaria y urbana.

Por consiguiente, ambas sentencias ponen de manifiesto que el principio de reserva de normas con rango de ley en el ámbito impositivo, no vulnera el principio constitucional de autonomía local y que éste no otorga poder a los gobiernos locales para crear impuestos, ni para configurar los elementos esenciales de los mismos<sup>19</sup>.

En conclusión, el Tribunal Constitucional ha mantenido lo que podríamos denominar un concepto de *autonomía de gestión*, que en el ámbito impositivo se caracteriza por lo siguiente:

- Autonomía para la reglamentación de los impuestos locales, por medio de las correspondientes ordenanzas fiscales, dentro de los límites señalados por la ley estatal.

<sup>19</sup> RUBIO DE URQUÍA señala al respecto: «No deja de ser curioso, sin embargo, que lo que el Tribunal Constitucional ha hecho, en realidad, es vaciar de contenido un concepto constitucional, cual es el de autonomía, que nunca debió haberse referido al sector local, pues, efectivamente, y desde el punto de vista de la más pura doctrina del Derecho Político, *autonomía* equivale a *autogobierno*, concepto éste que nunca se deseó seriamente para la esfera local, y cuya inserción en el texto constitucional sólo se explica desde la demagogia que inspiró muchos de sus preceptos, sobre todo los contenidos en su Título VIII; se está, pues, ante uno de los muchos supuestos en los que el Tribunal Constitucional ha llevado a cabo una reforma constitucional tácita, supliendo así, la manifiesta incapacidad, o falta de voluntad, del poder legislativo para emprender reformas constitucionales expresas, sean éstas positivas o no». RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Publicaciones Abella, Madrid, 1989, pág. 65.

- Autonomía para la gestión de los impuestos locales, dentro de los límites señalados por la ley estatal.
- Autonomía para calcular el volumen de ingresos impositivos, dentro de los límites señalados por la ley estatal.

## 1.2. El principio de suficiencia financiera de los gobiernos locales

SIMÓN ACOSTA ha señalado que la problemática que presenta el principio de suficiencia en la hacienda local, tiene un carácter principalmente político, cuya solución está pendiente de una opción entre alternativas, todas ellas válidas, que ejercerán los órganos correspondientes<sup>20</sup>. Por otra parte, la mayoría de las reformas de las haciendas locales casi siempre han tenido como principal motivo la búsqueda de la suficiencia financiera<sup>21</sup>.

El artículo 142 de la constitución española adolece de utilizar unas palabras ambiguas y de enorme relatividad al establecer: «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».

El principio de suficiencia presenta la primera controversia, en el momento de determinar cuándo las funciones de los gobiernos locales se ejercen de modo satisfactorio, ya que esto tendrá que ser valorado por el propio gobierno local, dentro del marco de la autonomía de que goza.

Por otra parte, hay que reconocer y valorar como positiva la propia existencia del artículo 142 de la constitución española, el cual implica una toma de conciencia y un reconocimiento expreso por parte del constituyente de la permanente insuficiencia de medios que padecen nuestras haciendas locales.

Para la determinación del contenido y significado del principio de suficiencia, desde un plano objetivo, sería de enorme utilidad una interpretación sistemática del mismo que estuviese relacionada con otros principios constitucionales, entre los que se podría destacar el principio de igualdad<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> SIMÓN ACOSTA, E.: «El principio de suficiencia en la Hacienda Local», *Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales*, IEF, Madrid, 1982, pág. 477.

<sup>21</sup> CALVO ORTEGA, R.: «Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal», *La Reforma de las Haciendas Locales, vol.I*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 61.

<sup>22</sup> En este sentido, SIMÓN ACOSTA señala: «Las condiciones de equiparación de posibilidades de acceso a los bienes no tienen que ser creadas necesariamente por las entidades locales, pues es irrelevante para el principio de igualdad cómo se llega a conseguir su efectiva realización. Por este motivo es necesario completar esta visión integradora del principio de suficiencia con el de igualdad, puesto que si no se fundamenta la necesidad jurídica de que sean los municipios quienes presten los servicios, se rompería ese nexo que preten-



Sin embargo, en la suficiencia financiera local predomina la vertiente o aspecto subjetivo. En este sentido, Simón Acosta: «Existirá, por tanto, suficiencia cuando los medios económicos de que disponga el ente local, atendidas las circunstancias que puedan afectarle, permitan con una correcta gestión proporcionar a los ciudadanos el nivel cuantitativo y cualitativo de servicios públicos que deben prestarse según la opinión de quien emite el juicio»<sup>23</sup>. En consecuencia, los dos pilares para la consecución de la suficiencia financiera estarían en la participación y en la responsabilidad. Por medio de la participación se alcanzará la suficiencia subjetiva según el juicio que emitan los gobiernos locales de representación democrática. A través de la responsabilidad de los gobiernos locales con sus propios electores se satisface también el principio de suficiencia financiera, aunque para ello sea necesario que recaigan sobre el electorado las consecuencias de la mala gestión.

El Tribunal Constitucional en la sentencia 4/1981 manifiesta con relación al principio de suficiencia: «La Constitución no garantiza a las Corporaciones Locales una autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios —patrimoniales y tributarios— suficientes para el cumplimiento de sus funciones. Lo que dispone es que estos medios serán suficientes pero no que hayan de ser en su totalidad propios. Así lo expresa con toda claridad el artículo 142».

Por otra parte, la Carta Europea de Autonomía Local (Estrasburgo 15 de octubre de 1985) señala en su artículo 9 los principios por los que se rige la hacienda local, en el que encontramos una clara alusión al principio de suficiencia:

- Los gobiernos locales tienen derecho en el marco de la política económica nacional, a tener medios de financiación propios suficientes de los cuales pueden disponer libremente en el ejercicio de sus funciones.
- Los medios de financiación de los gobiernos locales deben ser proporcionales a las funciones previstas por la Constitución o por la ley.

---

demostramos establecer entre igualdad y suficiencia con el fin de *objetivizar* el contenido de ésta, puesto que, con unos entes locales totalmente desprovistos de medios económicos, podría alcanzarse en unos municipios o provincias un nivel de disfrute de servicios equiparable al de otros siempre y cuando el Estado o las Comunidades Autónomas sustituyeran la incapacidad municipal o provincial. Con nuestra Constitución en la mano no es difícil descubrir el punto de enlace entre ambas cuestiones, que yo situaría en el principio democrático del que deriva de forma directa el principio autonómico. Según el primero, el poder soberano reside en el pueblo, pero esta declaración no es suficiente, pues para que sea efectiva es necesario un esquema organizativo que permita el máximo de participación ciudadana en las decisiones públicas. Por eso el principio democrático es susceptible de ser gradualizado, esto es, de manifestarse en la práctica con mayor o menor intensidad según cuáles sean las formas organizativas que se adopten. En efecto el pueblo es el soberano pero la soberanía no la ejerce el pueblo sino unos órganos a cuya titularidad se accede con la participación popular. La efectividad del principio democrático depende de la estructura y competencias de los órganos de poder y de los procedimientos de acceso a los mismos». Véase: «El principio de suficiencia en la Hacienda local», *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, IEF, Madrid, 1982, pág. 477.

<sup>23</sup> SIMÓN ACOSTA, E.: «El principio de suficiencia en la Hacienda local», *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, IEF, Madrid, 1982, pág. 489.

- Una parte de los medios de financiación de los gobiernos locales deben provenir de ingresos patrimoniales y de tributos locales respecto de los que tengan potestad de fijar la cuota o el porcentaje dentro de los límites de la ley.

## 2. LÍMITES DEL PODER IMPOSITIVO DE LOS GOBIERNOS LOCALES

Los límites del poder impositivo de los gobiernos locales vienen marcados por los siguientes principios: principio de reserva de normas con rango de ley, principio de unidad, principio de territorialidad impositiva, principio de libre circulación y principio de coordinación.

### 2.1. El límite del principio de reserva de normas con rango de ley

La formulación constitucional de este principio la encontramos en el artículo 31.3 de la constitución española: «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». También en el artículo 133.2: «Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes».

De estas normas se desprende cómo nuestra constitución no exige que toda la regulación de los impuestos se lleve a cabo por normas con rango de ley, lo cual posibilita a las normas de rango reglamentario la regulación de algunos aspectos de los impuestos. Esto ocurrirá cuando las normas con rango de ley expresamente lo autoricen y siempre que se respete un núcleo de temas que garantice la función que nuestra constitución otorga a la reserva de normas con rango de ley. En este sentido, PÉREZ ROYO ha señalado cómo las normas con rango de ley deben cubrir al menos «todos aquellos elementos que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación. Es decir, la ley debe determinar —directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias— qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo: así como cuánto van a pagar».<sup>24</sup>

De tales normas también se desprende que, tanto los gobiernos regionales como los gobiernos locales pueden establecer impuestos. Sin embargo, los go-

<sup>24</sup> PÉREZ ROYO, F.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», *HPE*, n. 14, pág. 223. En el mismo sentido, la STC 6/1983, de 4 de febrero: «Como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria».

biernos locales no tienen el poder de dictar normas con rango de ley, lo que implica que la palabra *establecer* que aparece en el artículo 133.2 de la Constitución tiene una significación diferente para los gobiernos regionales y para los gobiernos locales.

Los gobiernos regionales al ser titulares de potestad legislativa, al crear los impuestos cumplen el requisito del principio de reserva de normas con rango de ley, lo que no ocurre con los gobiernos locales al no ser titulares de potestad legislativa.

Ferreiro ha expuesto claramente que «las Corporaciones Locales sólo pueden *establecer* tributos en el sentido de poner en vigor, dotar de fuerza y de aplicación efectiva —reglamentándolos si es preciso— a los impuestos ya creados y prefigurados en sus líneas esenciales por una ley estatal o autonómica que, para cumplir el mandato del artículo 31.3 de la Constitución, debe contener, al menos, los principios y criterios a los que deben responder los nuevos tributos»<sup>25</sup>.

En consecuencia, el principio de reserva de normas con rango de ley condiciona de modo fundamental la función que van a desempeñar las normas de rango reglamentario, las cuales habrán de limitarse a desarrollar las normas con rango de ley que no afecten a los elementos esenciales de los impuestos. Sin perjuicio, obviamente, de que por medio de las normas con rango reglamentario se lleven a cabo las funciones que ostentan los gobiernos locales para la modificación de la cuantía de la obligación impositiva, a través del aumento o disminución de los porcentajes impositivos.

Respecto de las normas con rango reglamentario de los gobiernos locales, esto es, de las ordenanzas fiscales, podríamos considerar que tienen un fundamento distinto a las de ámbito estatal o regional, ya que responden al principio democrático de representación popular. En palabras de Ferreiro, «la ley puede y debe dejar la representación política municipal reflejada en las Ordenanzas un campo de acción mucho más amplio que el que hemos visto puede y debe dejar al ejecutivo estatal»<sup>26</sup>.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional en sus sentencias 179/1985 y 19/1987 al declarar inconstitucional la posibilidad de los gobiernos locales de establecer libremente el porcentaje del recargo municipal del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y de los porcentajes impositivos en las contribuciones territoriales, muestra un carácter centralista dejando sin apenas relevancia a la representación de los gobiernos locales. En consecuencia, el principio de

<sup>25</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Los Impuestos de las Corporaciones Locales», *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 639.

<sup>26</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La Hacienda Local. Antecedentes Históricos y situación actual. El marco constitucional», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 50.

reserva de normas con rango de ley es de aplicación a todos los impuestos, tanto estatales, regionales o locales.

Este es el criterio que sigue el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (LHL) respecto de los impuestos locales, ya que concede a los gobiernos locales la posibilidad de fijar los porcentajes impositivos, o bien unos coeficientes dentro de los límites que la propia ley establece.

## 2.2. El límite del principio de unidad

El artículo 2 de la constitución española dispone que ésta «se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles». El principio de unidad es el correlato lógico del principio de autonomía, es decir, hay autonomía porque hay unidad.

La funcionalidad de este principio se desarrolla en dos líneas paralelas: por un lado define los límites de la autonomía, y por otro es una fuente de poderes del gobierno central sobre los gobiernos territoriales autónomos<sup>27</sup>.

### a) *La unidad como conjunto de límites a la autonomía*

Estos límites están perfectamente definidos, puesto que el principio de unidad no es una cláusula abierta a la que se puede acudir de forma genérica para imponer cualquier clase de limitación a la autonomía. Los límites que derivan de este principio son únicamente los que la constitución española enuncia de manera concreta. Los tres límites fundamentales son los siguientes: el límite del interés colectivo, el límite de la igualdad y el límite de la unidad de mercado.

### b) *La unidad como origen de los poderes del gobierno central*

El principio de unidad no actúa solamente de modo pasivo, limitando la acción de los gobiernos territoriales autónomos. Actúa también de modo activo, al constituir la base y fundamento de la posición de supremacía que ostenta el gobierno central sobre los demás gobiernos territoriales<sup>28</sup>. Así lo ha reconocido la STC 4/1981, de 2 de febrero, al considerar necesario en relación con los gobiernos regionales y los gobiernos locales «que el Estado quede colocado en una situación de superioridad».

En el ámbito impositivo, el principio de unidad se encuentra proclamado por la constitución española en el artículo 149.1.14: «El Estado tiene competencia

<sup>27</sup> SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Ceura, Madrid, 1991, pág. 266.

<sup>28</sup> En palabras de SANTAMARÍA PASTOR «el Estado no es un simple *primus inter pares* en el concierto de los entes territoriales, sino una *potentior persona*», *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Ceura, Madrid, 1991, pág. 271.

exclusiva sobre la Hacienda general y Deuda del Estado». Respecto al principio de igualdad como límite a la autonomía, lo encontramos en el artículo 31.1 de la constitución, que proclama «un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad».

El principio de unidad del sistema impositivo se encuentra recogido, en la esfera de la autonomía local, en el artículo 12 de la Ley de Haciendas Locales: «La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo».

### **2.3. El límite del principio de territorialidad impositiva**

Este principio se plasma en el artículo 107.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local: «Las Ordenanzas fiscales obligan en el territorio de la respectiva Entidad local y se aplican conforme a los principios de residencia efectiva y de territorialidad, según los casos».

Por su parte, el artículo 6 de la Ley de Haciendas Locales dispone: «Principios de tributación local. Los tributos que establezcan las entidades locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios:

- a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva entidad.
- b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio».

### **2.4. El límite del principio de libre circulación de bienes y personas**

El artículo 139.2 de la constitución española dispone: «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».

Este principio, con relación al ámbito impositivo local, aparece en el artículo 6, letra c), de la Ley de Haciendas Locales, según el cual, los impuestos que

establezcan los gobiernos locales al amparo de lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local, respetarán, en todo caso, los siguientes principios: «No 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».

## 2.5. El límite del principio de coordinación impositiva

Entre la cooperación y la coordinación existe una diferencia cualitativa muy importante. La cooperación implica unas actuaciones en pie de igualdad, mientras que en la coordinación existe un gobierno superior que hace uso de esa posición de supremacía para lograr la coherencia de la actuación de los gobiernos territoriales. La coordinación, por tanto, opera sobre gobiernos dotados de autonomía, lo cual conlleva dos límites fundamentales:

- La coordinación no persigue la uniformidad en la actuación de todos los gobiernos, sin solamente su coherencia o compatibilidad.
- La coordinación no consiste en un poder general e indeterminado, puesto que al ser una excepción al principio de autonomía, las técnicas de coordinación habrán de estar rigurosamente tasadas<sup>29</sup>.

Al incidir todas las haciendas públicas (estatal, regional, local) sobre los mismos indicadores de capacidad de pago, ocasiona que sea necesaria la coordinación entre los impuestos estatales, regionales y locales.

El artículo 156.1 de la constitución española reconoce de modo expreso la coordinación entre las hacienda estatal y las haciendas regionales.

De igual modo, los impuestos locales han de ser coordinados y regulados por el gobierno central como una pieza más de un único sistema impositivo considerado en su conjunto. Lo cual exige, en virtud del principio de coordinación, que las haciendas estatal, regional y local respondan a unas normas generales a todas ellas<sup>30</sup>.

La coordinación impositiva entre las diferentes haciendas públicas es competencia del gobierno central al amparo de los títulos legitimadores del artículo 149.1.14 de la constitución española (STC 179/1985, de 19 de diciembre), incumbiendo también a los gobiernos regionales cuyos estatutos de autonomía se

<sup>29</sup> SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Ceura, Madrid, 1991, págs.939 y ss.

<sup>30</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J.: «La Hacienda Local. Antecedentes históricos y situación actual. El marco constitucional», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 47.

la hubieran reconocido respecto a los gobiernos locales de su territorio (STC 27/1987, de 27 de febrero).

### 3. LOS ACUERDOS DE IMPOSICIÓN Y ORDENACIÓN

El artículo 59 de la Ley de Haciendas Locales dispone : «Enumeración de impuestos. 1. Los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta ley y las disposiciones que la desarrollen, los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- b) Impuesto sobre Actividades Económicas.
- c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2. Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales».

Como podemos comprobar, este artículo divide los impuestos locales en impuestos de exigencia obligatoria e impuestos de carácter potestativo. División que utilizaremos para el estudio de la imposición y ordenación de los impuestos locales.

#### 3.1. Los acuerdos de imposición

A tenor del artículo 15 de la Ley de Haciendas Locales «salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios».

De este modo, los gobiernos locales únicamente tienen que acordar la imposición de los impuestos de carácter potestativo, es decir, el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, y el Impuesto sobre gastos suuntuarios (modalidad cotos de caza y pesca).

Se ha planteado la cuestión de si el acuerdo de imposición se considera un acto o una norma. Para Calvo Ortega, el acuerdo de imposición tiene un fundamento normativo al darse en el mismo las características propias de toda norma, como son la imperatividad, la abstracción y la generalidad<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> CALVO ORTEGA, R.: «Las Ordenanzas fiscales», *La reforma de las Haciendas Locales*, vol.I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 93.

### 3.2. Los acuerdos de ordenación

Respecto a los impuestos de exigencia obligatoria, no es necesaria la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal, que sólo se llevará a cabo cuando el gobierno local haga uso de los poderes que le confiere la Ley de Haciendas Locales para el cálculo del impuesto. En caso de no utilizar estos poderes, a los impuestos de exigencia obligatoria se les aplicarán las cuantías establecidas en la normativa estatal.

CALVO ORTEGA ha señalado que los gobiernos locales pueden establecer ordenanzas fiscales en todo caso. Esto es debido a que ese poder tiene carácter permanente y va ligado al principio de autonomía. Además, las ordenanzas fiscales habrán de contener las fechas de aprobación y del comienzo de vigencia, sin olvidar que la Ley de Haciendas Locales no es tan exhaustiva que abarque todos los aspectos de los impuestos de exigencia obligatoria<sup>32</sup>.

Con relación a los impuestos de carácter potestativo los gobiernos locales siempre habrán de ejercer los acuerdos de ordenación, es decir, aprobar la correspondiente ordenanza fiscal cuando opten por la imposición de los mismos. De este modo, los impuestos de carácter potestativo no pueden ser exigidos con la sola aplicación de la Ley de Haciendas Locales.

## 4. LAS ORDENANZAS FISCALES

Las ordenanzas fiscales de los gobiernos locales son normas de rango reglamentario, creadas como consecuencia de la atribución del poder reglamentario, que de modo implícito otorga el artículo 140 de la constitución española y de modo expreso por el artículo 106.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, y por el artículo 15 de la Ley de Haciendas Locales.

A tenor del artículo 106.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, se pueden distinguir dos clases de ordenanzas fiscales: ordenanzas generales de gestión y ordenanzas específicas de cada uno de los impuestos.

Respecto de las ordenanzas generales de gestión, podemos señalar que presentan un reducido ámbito de aplicación a tenor del artículo 12 de la Ley de Haciendas Locales: «1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo. 2. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el

<sup>32</sup> CALVO ORTEGA, R.: «Las Ordenanzas fiscales», *La Reforma de las Haciendas Locales*, vol.I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 88 y 89.



apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa».

En cuando a las ordenanzas específicas de cada uno de los impuestos, habrá que diferenciar los que son de exigencia obligatoria y los que tienen carácter potestativo.

#### 4.1. Contenido de las ordenanzas fiscales

Para los impuestos de exigencia obligatoria el contenido de las ordenanzas fiscales es muy reducido, ya que según el artículo 15.2 de la Ley de Haciendas Locales se limitarán «a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias». Además, y de conformidad con el artículo 16.2 de la Ley de Haciendas Locales, habrán de contener, en todo caso, las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Sin embargo, y como bien señalan algunos investigadores, este contenido máximo no hay que entenderlo de forma excesivamente rotunda, puesto que siempre existirá la necesidad de regular ciertos aspectos de la gestión que no hayan sido previstos ni en la ley ni en el reglamento<sup>33</sup>.

Respecto a los impuestos de carácter potestativo, las ordenanzas fiscales habrán de tener un contenido mínimo, a tenor del artículo 16.1 de la Ley de Haciendas Locales, según el cual, dichas ordenanzas, contendrán al menos:

- La determinación del hecho imponible, obligados impositivos, exenciones, reducciones, base imponible y liquidable, porcentajes impositivos, período impositivo y devengo.
- Los regímenes de declaración y de ingreso.
- Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Como se desprende del artículo 16.1 de la Ley de Haciendas Locales, las ordenanzas reguladoras de los impuestos de carácter potestativo, han de contener los elementos esenciales de los mismos. No obstante, hay que subrayar que en estos supuestos los gobiernos locales no pueden regular libremente los elementos esenciales de dichos impuestos<sup>34</sup>.

En definitiva, lo obligatorio es que estas ordenanzas repitan todos los elementos esenciales de los impuestos de carácter potestativo, elementos que vie-

<sup>33</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Las Ordenanzas Fiscales. Criterios para su elaboración», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 123.

<sup>34</sup> GONZÁLEZ PUEYO, J. M.: *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Local de Administración Pública, Madrid, 1990, pág. 24

nen fijados en la Ley de Haciendas Locales, y que no pueden ser modificados por la ordenanza. La repetición de estos elementos sólo tiene un valor informativo, y si fuesen contrarios a la Ley de Haciendas Locales se podrán reclamar ante los tribunales.

## **4.2. Procedimiento de aprobación de las ordenanzas fiscales**

La Ley de Haciendas Locales establece un procedimiento específico para la adopción de acuerdos de imposición y ordenación de los impuestos locales. Este procedimiento específico se regula en el artículo 17 de la Ley de Haciendas Locales, diferenciándose dos fases: la aprobación provisional y la aprobación definitiva.

### *a) Aprobación provisional*

Se distinguen dos supuestos según se trate de ordenanzas de establecimiento de un impuesto y ordenanzas de regulación de un impuesto ya establecido. En el primero, la aprobación debe ser simultánea al acuerdo de imposición. En el segundo, no se requiere un acuerdo separado del que se refiere a la ordenanza misma.

Este procedimiento de aprobación provisional se inicia con la propuesta del alcalde, ya que a éste corresponde la dirección del gobierno local. Para su aprobación se requiere, a tenor del artículo 47.3.h) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, la mayoría absoluta de los miembros del pleno, mayoría ésta que no se exige en los parlamentos estatal y regionales para la regulación de sus impuestos.

El siguiente paso consiste en la exposición al público de la ordenanza provisional. El artículo 17.1 de la Ley de Haciendas Locales dispone que «se expondrán en el tablón de anuncios de la Entidad durante treinta días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas».

A tenor del artículo 17.2 de la Ley de Haciendas Locales el anuncio de exposición al público de las ordenanzas provisionales deberá publicarse en el boletín oficial de la provincia, o en su caso, en el de la comunidad autónoma uniprovincial. Además, las diputaciones provinciales, los órganos de gobierno de las entidades supramunicipales y los ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes deberán publicarlos, en un diario de los de mayor difusión de la provincia o de la comunidad autónoma uniprovincial.

El plazo de treinta días de exposición al público de la ordenanza provisional, debe empezar a computarse a partir de la fecha en que tenga lugar la última publicación del anuncio, cuando además del boletín oficial de la provincia o comunidad autónoma uniprovincial sea necesaria su publicación en la prensa diaria.

### *b) Aprobación definitiva*

Una vez finalizado el período de exposición pública de las ordenanzas provisionales, los gobiernos locales llevarán a cabo la aprobación definitiva, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado.

Los investigadores no se muestran unánimes en cuanto al fundamento de estas reclamaciones. Unos mantienen que no son reclamaciones en sentido estricto, sino más bien *cauces* por medio de los cuales se participa en las decisiones del gobierno local<sup>35</sup>.

Otros investigadores, por el contrario, consideran esta reclamación como un recurso administrativo, es decir, un acto jurídico y no político, a través del cual se solicita la revisión de una norma que ha sido aprobada por el pleno del gobierno local<sup>36</sup>.

Si se hubiesen presentado reclamaciones a la ordenanza provisional, habrá que adoptar un nuevo acuerdo de modo expreso, el cual se integra en el acuerdo de aprobación definitiva. Por el contrario, si no se hubiesen presentado reclamaciones no es necesaria la adopción de un nuevo acuerdo expreso, puesto que a tenor del artículo 17.3 de la Ley de Haciendas Locales se produce la conversión automática del acuerdo provisional en definitivo.

El procedimiento concluye con la publicación de las ordenanzas definitivas en el boletín oficial de la provincia o en el de la comunidad autónoma uniprovincial, según el artículo 17.4 de la Ley de Haciendas Locales. Además, ésta ley exige que se editen las ordenanzas fiscales dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico correspondiente. Esta obligación sólo la tienen las diputaciones provinciales, consejos, cabildos insulares y los demás gobiernos locales cuando su población sea superior a 20.000 habitantes. En todo caso, los gobiernos locales habrán de expedir copias de las ordenanzas fiscales publicadas, a quienes las demanden.

## **4.3. Ámbito territorial de aplicación de las ordenanzas fiscales**

El artículo 107.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, dispone: «Las Ordenanzas fiscales obligan en el territorio de la respectiva Entidad local y se aplican conforme a los principios de residencia efectiva y de territorialidad».

Según el artículo 11 de la Ley General Tributaria, los impuestos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en

<sup>35</sup> RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURÍA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Publicaciones Abella, Madrid, 1989, pág. 121.

<sup>36</sup> CALVO ORTEGA, R.: «Las ordenanzas fiscales», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, vol.I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 99 y 100.

cada caso. En su defecto, los impuestos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás impuestos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado al objeto gravado.

#### **4.4. Ámbito temporal de aplicación de las ordenanzas fiscales**

A tenor del artículo 17.4 de la Ley de Haciendas Locales, las ordenanzas fiscales no entrarán en vigor hasta que no se haya llevado a cabo su publicación. En virtud del artículo 16.1.c) de la Ley de Haciendas Locales, las ordenanzas fiscales contendrán siempre las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

En cuando al cese de la vigencia de las ordenanzas fiscales, éste tendrá lugar porque haya transcurrido el tiempo prefijado en las mismas o porque se produzca su derogación expresa o tácita.

#### **4.5. Reclamación de las ordenanzas fiscales**

El artículo 19.1 de la Ley de Haciendas Locales dispone que las ordenanzas fiscales sólo se podrán impugnar por medio del recurso contencioso-administrativo, no pudiéndose utilizar la vía económico-administrativa.

El recurso contencioso-administrativo se podrá interponer a partir de la publicación de las ordenanzas fiscales en el boletín oficial de la provincia o de la comunidad autónoma uniprovincial, según la forma y plazos que se establezcan por la normativa reguladora de dicha jurisdicción.

A tenor del artículo 19.2 de la Ley de Haciendas Locales «si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada».