

# Las ordenanzas municipales fiscales

Jesús María Chamorro González

*Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo*

1. Introducción. La regulación jurídica de los ingresos tributarios en el ámbito local.
2. Las ordenanzas fiscales. Cuestiones generales.
3. Ordenanzas fiscales generales.
4. Ordenanzas de contenido sustantivo.
- 4.1. Impuestos. 4.2. Tasas y contribuciones especiales.

## **1. Introducción. La regulación jurídica de los ingresos tributarios en el ámbito local**

La constitucionalización del poder local en España pivota en torno al principio de autonomía local como garantía institucional que asegura la existencia de determinadas instituciones, las entidades locales, que son un elemento natural y esencial de la organización político-constitucional del Estado, estableciendo en ellas un núcleo o reducto indisponible para el legislador. Así se desprende de los artículos 137 y 141 de la Constitución, y lo señala el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia, ya desde la temprana Sentencia 32/1981, de 28 de julio. La propia Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, incide, como no podía ser de otra manera, en esta idea, y en su artículo 1 considera a los municipios como entidades básicas de la estructura organizativa del Estado que gestionan con autonomía los intereses de los ciudadanos y colectividades correspondientes.

No vamos a profundizar en los problemas jurídicos y de orden práctico que esas solemnes declaraciones tienen en la vida diaria de nuestras entidades locales, pues de todos es sabido que uno de los capítulos pendientes en nuestra organización político-administrativa es la adecuada definición del papel de la Administración local, y el de su ubicación y relaciones

con otras administraciones territoriales, donde principalmente radica el poder político. Sí nos interesa destacar que como parte fundamental de la tan traída y llevada autonomía local nos encontramos el principio de autonomía financiera, que también recoge el artículo 142 de la Constitución. Precisamente en este concreto ámbito de la autonomía financiera de las entidades locales, se ha dictado la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 48/2003, de 25 de marzo, anudando aquélla al ejercicio de las funciones y competencias que les están legalmente atribuidas.

Las entidades locales, como entes político-administrativos, gozan de una posición constitucional que, además de por los principios citados, se legitima por la extracción democrática de sus protagonistas principales, alcaldes y concejales. Sin embargo, esa posición de liderazgo que mantiene la Administración local como Administración pública más próxima a la realidad que gestiona, y por esa conexión democrática con sus representados, se diluye desde el momento en que aquella posición queda encorsetada por la potestad legislativa que encauza y regula su autonomía, y que proviene de dos centros dotados de una expansiva capacidad política que limita la potencialidad de esos entes locales. En efecto, la única vía alternativa que le queda al municipio es la del ejercicio de su potestad reglamentaria, lógicamente supeditada a la jerarquía normativa de las leyes de superior rango.

Es ésta una situación que condiciona claramente la posición jurídica de las entidades locales y que ha sido objeto de reiterados intentos de superación. Nos detendremos en esta cuestión, pero centrándonos ya en una perspectiva de estudio de la financiación local, y más en concreto, de su potestad tributaria. Como es sobradamente conocido, esta potestad tributaria de las entidades locales ha sido calificada de derivada, no porque algún texto legal así lo establezca, sino porque la Constitución califica de originaria sólo a la del Estado, artículo 133, precepto que incide en que las posibilidades de las corporaciones locales de establecer y exigir tributos se somete a las condiciones y previsiones de la propia Constitución y de las leyes. No obstante, el artículo 142 de la carta magna se refiere a la existencia de tributos propios de las entidades locales. Por tanto, la situación queda lo suficientemente indefinida como para poder ser generadora, lógicamente, de importantes problemas de interpretación.

La norma fundamental de rango legal en materia de financiación local es la Ley reguladora de las haciendas locales, hoy contenida en el Texto refundido aprobado por el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Sin

duda, el resto de normativa vigente en materia de régimen local, y en concreto la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, y el Real Decreto legislativo 718/2986, de 18 de noviembre, por el que se aprueba el Texto refundido de disposiciones vigentes en materia de régimen local, serán también elementos a tener en cuenta. Tampoco podemos dejar de lado la operatividad de una ley básica en materia tributaria, a saber, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria. El siguiente paso, desde el punto de vista de la jerarquía normativa, nos lo ofrecen las ordenanzas municipales, y en concreto las ordenanzas fiscales.

## **2. Las ordenanzas fiscales. Cuestiones generales**

Nuestro objetivo se centra en el estudio de esta clase de norma jurídica, y en concreto trataremos de abordar algunos de los problemas que éstas plantean.

En primer lugar, nos detendremos en el análisis de su posición dentro del sistema de fuentes del Derecho tributario local y sus relaciones con las leyes tributarias estatales.

El artículo 15 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a través del cual se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales –en adelante Ley de haciendas locales– señala que las ordenanzas fiscales son el instrumento legal que las entidades locales tienen a su disposición para la regulación de sus tributos, siempre dentro de los márgenes establecidos en la propia ley. Distingue este precepto entre dos tipos de ordenanzas fiscales, aquellas que regulan los elementos de las distintas figuras tributarias, y aquellas otras que, de conformidad con lo previsto en el artículo 12.2 de la Ley de haciendas locales, regulan la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los distintos tributos locales. Así se desprende de la dicción del artículo 15, apartados 2 y 3. En uno y en otro caso estaremos, como antes adelantábamos, ante normas de rango reglamentario que desarrollan y complementan lo establecido por la ley. En el primer caso, el parámetro de dependencia y desarrollo se centrará fundamentalmente en la Ley de haciendas locales, y en el segundo, en la Ley general tributaria.

En el estricto ámbito de la normativa general del régimen local, el artículo 106.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, también distingue entre estos dos tipos de normas reglamentarias tributarias en la escena municipal, al señalar que la potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de

ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección.

Es necesario destacar que la dicción literal del precepto que se contiene en el texto refundido es mucho más clara y completa que la que se contenía en el antiguo artículo 15 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales. Ahora se distingue claramente entre las ordenanzas fiscales de desarrollo y fijación de los elementos de las distintas figuras tributarias reguladas en la ley, y las ordenanzas referidas a la regulación de la gestión tributaria de los ingresos públicos de esta clase.

La aprobación y publicación de las ordenanzas fiscales tiene un régimen propio de regulación en la Ley de haciendas locales, artículo 17, debiendo significarse que la publicación de las ordenanzas fiscales no sigue los límites del resto de ordenanzas municipales, en la forma establecida en los artículos 107.1 y 111.<sup>1</sup>

### 3. Ordenanzas fiscales generales

Comenzaremos nuestra labor con las ordenanzas recogidas en este apartado 3 del artículo 15. Como ya señalábamos más atrás, el artículo 12.2 de la ley reconoce también su existencia y las enmarca en las posibilidades que tienen las entidades locales de adaptar la normativa estatal al régimen de organización y funcionamiento de cada entidad local. A este respecto, debemos indicar que esa posibilidad no sólo queda recogida en la Ley de haciendas locales, sino que la propia Ley 58/200, general tributaria, reconoce que las ordenanzas municipales van a ser fuentes del ordenamiento tributario en su artículo 7.1.e), en un precepto que lleva precisamente por título el de las fuentes del Derecho. Se produce así una confirmación a escala legal de una realidad, las ordenanzas fiscales municipales regulan y pueden regular los tributos locales. Lógicamente, el precepto de la ley estatal básica, ex artículo 1 de su propio texto, limita las posibilidades de esta fuente del ordenamiento a su supeditación a la ley que debe desarrollar. La disposición cuarta de la Ley general tributaria dis-

---

1. En efecto, las ordenanzas municipales en general entraran en vigor tras el transcurso de los plazos previstos en el artículo 65.2 de la Ley 7/1895, a efectos de su eventual impugnación por el Estado o las comunidades autónomas. Sin embargo, los preceptos citados de esta ley, en la redacción dada a los mismos por la Ley 39/1988, establecieron una excepción al no incluir a estas ordenanzas fiscales en el régimen general de los artículos 65.2 y 70.2.

Además, la Ley 57/2003, también modificó la mayoría necesaria para la aprobación de ordenanzas fiscales, exigiéndose ahora la mayoría simple.

pone en su apartado tercero que las entidades locales podrán desarrollar las disposiciones de la ley a través de las correspondientes ordenanzas fiscales, también poniendo como límite, no sólo el intrínseco de un desarrollo reglamentario, sino también el de las propias competencias locales. Queda por tanto despejado ya el problema de su viabilidad.

No es inusual encontrar en la realidad municipal de nuestro país la existencia de ordenanzas fiscales generales tributarias. Su contenido ciertamente se centra, en la mayoría de los casos, en ejercer de amanuense del legislador estatal, ya que son pocos los resquicios que la normativa estatal, y en concreto la Ley general tributaria, deja abiertos. Además, la previsión de la adaptación de la regulación estatal al organigrama organizativo y funcional de cada Administración local, tal como señala el artículo 12.2 de la Ley de haciendas locales, tampoco ofrece mucho margen de actuación para el reglamentador local. Sin embargo, esta normativa reguladora de las haciendas locales sí que alumbra algunas luces en orden a establecer un ámbito de regulación para este instrumento normativo local. Así, el artículo 10 del texto refundido señala que en materia de los intereses de demora a exigir en los acuerdos de aplazamiento y fracciones de pago de deuda tributarias, las ordenanzas fiscales podrán excluir su exigibilidad cuando se trate de tributos de cobro periódico y notificación colectiva, siempre y cuando se produzca el pago dentro del ejercicio de su devengo. Se trata de deudas tributarias que son frecuentes en este ámbito local. Similar reconocimiento a la viabilidad reguladora de las ordenanzas municipales la encontramos en el artículo 11, relativo esta vez a las infracciones y sanciones tributarias.

Mención aparte merece, a nuestro juicio, la previsión del artículo 137.5 de la Ley 7/1985, tras la reforma operada en la misma por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, cuando regula el órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, y señala que reglamentariamente se establecerá su composición, competencias, organización y funcionamiento, así como el procedimiento de las reclamaciones, reiterando de nuevo que de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley general tributaria y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano. Cabe recordar que este órgano también deberá informar de forma preceptiva todos los proyectos de ordenanzas fiscales. Su ámbito subjetivo de aplicación será el de las entidades locales que se recogen en el artículo 121 de la ley.

En relación con el órgano de gestión tributaria que de forma paralela a la Agencia Estatal de Administración Tributaria se regula en el artículo 135 de la Ley 7/1985 reformada, su régimen pudiera parecer que se contendrá, por asimilación, en el Reglamento orgánico general de la entidad local, tal como se prevé en el artículo 134 al referirse en general a órganos de recaudación, aunque entendemos que será necesaria una ulterior norma de rango reglamentario, de desarrollo y especificación, que sobrepasa el ámbito de reglamento de organización. La creación de este órgano será potestativa dentro del ámbito subjetivo ya señalado del artículo 131 de la Ley 7/1985, modificada por la Ley 57/2003.

Quizás sea éste el momento de señalar que, además de las normativa estatal con rango de ley, también será aplicable a las haciendas locales la normativa de rango reglamentario de aquella procedencia, tal como señala el artículo 12 de la Ley de haciendas locales, indicando que el desarrollo reglamentario deberá respetar aquellas previsiones estatales de rango reglamentario.

El panorama que presenta esta regulación, habilita, a nuestro juicio, unas posibilidades importantes para la potestad reglamentaria local, si bien muy centradas en el ámbito organizativo, siendo así que están muy mermadas las posibilidades de disciplinar las cuestiones relativas a los distintos procedimientos de gestión, recaudación e inspección de tributos, es decir, cuestiones de mayor contenido. El legislador de la Ley general tributaria no previó estas posibilidades, quizás excesivamente pendiente de la importancia con que considero a la Hacienda estatal y lejos de hacer lo mismo con las particularidades de un sistema financiero tan puntual como el local.

No obstante, no debemos olvidar que la Ley general tributaria regula unas bases ex artículo 149.1.18 de la Constitución, lo que no impedirá que el legislador autonómico las pueda desarrollar, contando esta vez con la concreta problemática de las haciendas locales en relación con los procedimientos de gestión de sus tributos, sobre todo tasas y contribuciones especiales, y alguna figura impositiva de naturaleza jurídica específica. Tal posibilidad de desarrollo de la legislación estatal ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 4, si bien poniendo como límite el título competencial que habilita para el Estado con carácter exclusivo el apartado 14 del artículo 149.1 del texto constitucional, y que aquella sentencia concreta en la regulación de instituciones comunes a las distintas haciendas públicas o en la coordinación entre las mismas.<sup>2</sup>

Sin embargo lo anterior, y desde el punto de vista de la regulación a través de ordenanza municipal de las distintas figuras tributarias, sí que podría ser posible una mayor concreción de la gestión de las mismas, cuando es así que la Ley general tributaria no habilita sistemas adecuados. Tal es el caso de la gestión de los tributos fundamentados en un previo padrón o matrícula, que parecen no existir en aquella ley estatal, y que suponen un importante ámbito de la gestión tributaria local. Lo mismo cabe decir de las liquidaciones provisionales, y de la previa actividad de comprobación en algunos tributos locales de gestión a través de autoliquidación, como el ICIO, el IVTNU o las distintas tasas. No obstante, sí es preciso señalar que, conforme establece el artículo 8 de la Ley general tributaria, esa autoliquidación sólo podrá establecerse si una norma de rango de ley lo prevé.<sup>3</sup>

#### 4. Ordenanzas de contenido sustantivo

En relación con los aspectos estrictamente sustantivos de regulación de los tributos locales, la reforma de la Ley de haciendas locales realizada a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, entre otros aspectos, busca la corresponsabilidad de las entidades locales en el proceso de exacción tributaria, lo que intenta lograr a través de la aplicación del juego de su

---

2. La posibilidad de que las comunidades autónomas dicten normativa propia en materia de gestión tributaria de sus propios ingresos públicos está reconocida por la Constitución y por la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En efecto, la Sentencia 233/199 o la 19/1987 abundan en esa idea. Ciertamente, la realidad nos refleja una ausencia de esa normativa autonómica, quizás por el eficaz resultado que produce la aplicación de una normativa estatal muy perfeccionada técnicamente y que conduce a resultados altamente óptimos en cuanto a la recaudación resultante de la utilización de esos cauces procedimentales. Similar conclusión cabe realizar de la aplicación de esa normativa estatal al ámbito local. No obstante, la regulación autonómica siempre deberá conciliarse con las legislación básica en la materia, hoy representada por la Ley general tributaria, ex artículo 149.18 de la Constitución, así como la coordinación de las haciendas públicas exigida por el artículo 149.14. Hemos de resaltar que en la ya citada Sentencia 233/1999 del Tribunal Constitucional, parece insistirse en que la regulación de los tributos debe respetar siempre la legislación estatal, al margen del diseño competencial del título VIII, y que los artículos 133.2 y el 31.1 establecen una reserva de ley para el Estado cuya normativa deberá ser siempre una referencia, ya que estos preceptos establecen que las comunidades autónomas y entes locales podrán establecer y exigir tributos, pero siempre de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Sobre la gestión delegada de tributos locales, véase nuestro trabajo "Algunas notas en relación con la normativa aplicable a la gestión de tributos locales cedida a entes públicos distintos de quienes son sus sujetos activos", en *Revista de Tributos Locales*, núm. 13, pág. 85 y ss. Sosteníamos allí la aplicación, en los casos de gestión delegada autonómica, de las normas de gestión estatales, a salvo, añadimos ahora, la existencia de normativa autonómica de desarrollo de las bases contenidas en la legislación estatal, dentro del ámbito de desarrollo posible y también referido en este trabajo.

autonomía financiera, de forma tal que cada entidad local tenga la posibilidad de tomar sus propias decisiones en la materia. Ello se articula, fundamentalmente, a través de la apertura de la capacidad normativa de los entes locales. En efecto, la determinación de muy diferentes aspectos de los elementos de cada figura impositiva se regulan dejando un amplio margen de concreción a las entidades locales, las cuales podrán dictar sus ordenanzas fiscales municipales dentro de la horquilla de posibilidades que la ley les ofrece. Esto conllevará su responsabilidad ante los administrados, fundamentalmente a través de los procesos electorales.

Una de las principales consecuencias de cuanto antecede es la importancia que adquieren las ordenanzas fiscales municipales desde un punto de vista estrictamente jurídico, lo que sin duda aumentará la potencial importancia y trascendencia de los procesos judiciales de revisión directa e indirecta de estas normas jurídicas de rango reglamentario emanadas de los entes locales. El artículo 16 de la Ley de haciendas locales nos ofrece el contenido de estas ordenanzas fiscales que regulan los aspectos sustantivos de los distintos tributos, distinguiendo entre los tributos de exacción voluntaria, artículo 15, apartado primero, y los obligatorios, que regula en el apartado segundo de este mismo artículo, división ésta que encontramos en el artículo 59. Así serán preceptivos el IBI, el IAE y el IVTM.

En relación con los primeros, las ordenanzas deben ofrecer una regulación cerrada de todos los aspectos que recoge el artículo 16.1, y si alguno de ellos está ausente podría devenir nula la ordenanza. Asimismo, deberá aprobarse de forma simultánea o previa el acuerdo de establecimiento del tributo, artículo 16.1. En el segundo caso, la ordenanza tendrá un contenido de máximos respecto de los márgenes que ofrece el legislador. En ambos casos podrán introducirse previsiones relativas a su gestión, liquidación y recaudación.

#### 4.1. Impuestos

Como hemos señalado, el propio artículo 16 del texto refundido, de conformidad con lo anterior, distingue entre los tributos de imposición necesaria y los voluntarios, añadiendo que en aquello de carácter preceptivo podrán hacer uso de sus competencias, que la ley denomina *facultades*, para adaptarlos a sus pretensiones.



Lo primero que llama la atención es la colaboración de una norma de naturaleza reglamentaria para regular beneficios fiscales, cuestión ésta que siempre ha quedado en manos de la ley –artículo 8.d)–, y que el legislador estatal se había cuidado de no dejar en manos de las entidades locales. Sin duda, no estamos ante una deslegalización, sino tan sólo en una colaboración reglamentaria dentro del margen de la ley, pero ciertamente importante y de trascendencia en la Ley de haciendas locales.

Sobre el contenido de estas ordenanzas, nos remitimos a nuestro trabajo “La reforma de las haciendas locales”, publicado en el número 4 de la revista *Quadernos de Derecho Local*, página 35 y siguientes.

#### 4.2. Tasas y contribuciones especiales

Nos ocuparemos a continuación de la potencial regulación que pueden ofrecer las ordenanzas municipales en relación con las tasas y las contribuciones especiales.

En relación con las primeras, es importante la cuestión relativa a los documentos que las acompañan, y más en concreto la memoria económico-financiera. Los estudios o memorias técnico-económicas son instrumentos esenciales para poder determinar la correcta cuantificación de la tasa y el cumplimiento de los límites establecidos en el artículo 24 de la Ley de haciendas locales. El principio de limitación del importe de la tasa, en general, al coste real o previsible del servicio y, al mismo tiempo, la intrascendencia del coste efectivo en cada supuesto concreto o prestación o actividad recibida, ya que lo que interesa es el coste y mantenimiento del servicio “en su conjunto” (artículo 24.2.1 de la Ley de haciendas locales), exige una previsión general del coste y del número de usuarios potenciales, sin la cual resulta imposible realizar la cuantificación exigida por la Ley de haciendas locales, pues, como afirma la jurisprudencia de manera reiteradísima, “el límite de la imposición de las tasas no se corresponde con los costes de otorgamiento de una concreta licencia, sino de los generales de mantenimiento del respectivo servicio. La ecuación a tener en cuenta no es, pues, la de coste de otorgamiento de una licencia y cuota de las tasas devengadas por ello, sino los costes de mantenimiento del servicio administrativo encargado de la concesión de licencias e importe de las tasas cargadas durante el ejercicio” –sentencias del Tribunal Supremo de 20 de julio de 1994, 6 de febrero de 1995, 20 de marzo de 1996, y 7 y 22 de mayo de 1998.

En principio, y conforme a la literalidad del artículo 25 de la Ley de haciendas locales, la memoria sólo sería exigible para el establecimiento de las tasas, lo cual plantea la duda de su necesidad cuando se trate de la modificación de una ordenanza previa que ya establecía la tasa. Es doctrina común acudir a lo previsto en el artículo 20 de la Ley de tasas y precios públicos –modificado por el artículo 20 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público–, subsidiariamente aplicable en el ámbito local, según prevé su artículo 9.2, que impone la necesidad de la memoria, no sólo para los proyectos de real decreto que acuerden la aplicación de una tasa, sino también para cualesquiera otros que “desarrollen la regulación de la cuantía de la misma”, lo que ya incluye las modificaciones –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 7 de octubre de 1996–. Se considera necesaria la memoria si realmente introduce una modificación sustancial en el régimen preexistente –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de julio de 2000–, conclusión a la que también se ha llegado con fundamento en exigencias de prudencia y equidad –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 24 de marzo de 1997, 19 de diciembre de 1998 y 29 de junio de 1999; en el mismo sentido, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de noviembre de 1991 ó 22 de junio de 1992, y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 19 de febrero de 1993–. Cabría concluir, en sentido contrario, que no es necesaria la memoria cuando la modificación de la cuantía tenga por objeto la adaptación a incrementos inflacionarios conforme a índices oficiales.

Además del informe de la Intervención que impone el carácter económico de la materia, la mayoría cualificada necesaria para la aprobación de la ordenanza exigía el informe de la Secretaría, tal como de manera rotunda resulta del artículo 54 del TRRL en relación con el artículo 47.3.h) de la LRRL. Sin embargo, al reformarse este último precepto en virtud de la Ley 57/2003, desaparece esa necesidad de mayoría cualificada, y por tanto parece que también el informe de la Secretaría. Es necesario señalar que el artículo 137 obliga a que exista informe del órgano económico-administrativo en los proyectos de ordenanzas fiscales.

La omisión del informe de la Secretaría, en cuanto que supone infracción de regla esencial para la formación de voluntad de un órgano colegiado, es determinante de la nulidad de la ordenanza –Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1989, Sentencia del Tribunal Superior

de Justicia de Andalucía de 25 de mayo de 1991 o Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de julio de 2000.

En sentido muy diverso, se han pronunciado otras sentencias, que han considerado que la omisión del informe no alcanza a dar satisfacción a las exigencias del artículo 62 de la LPAC o del 217 de la Ley general tributaria, de manera que la infracción sólo tendría alcance procedimental, ubicable en el artículo 63 de la LPAC o en el 218 de la Ley general tributaria, y su trascendencia se ligaría a que la efectiva emisión del informe hubiese podido variar el sentido de la resolución final adoptada –Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 1995 o Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 3 de mayo de 2000.

Las entidades locales podrán exigir las tasas en régimen de autoliquidación, artículo 27 de la Ley de haciendas locales. Con esta previsión se da satisfacción a la exigencia derivada del artículo 8.g) de la Ley general tributaria, que impone que la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria se contengan en una ley. Al respecto se debe señalar:

1.º. Que no basta con la previsión del artículo 27 de la Ley de haciendas locales para imponer la práctica de autoliquidaciones, sino que en todo caso será necesario su establecimiento y regulación de su régimen, en la correspondiente ordenanza fiscal.

2.º. El establecimiento de un régimen de autoliquidación no impide a la entidad local girar la liquidación complementaria que proceda una vez comprobada la realidad de los datos que en ella constan. Como tiene declarado la jurisprudencia para las liquidaciones de las tasas, las bases declaradas por los sujetos pasivos tienen carácter provisional y dan lugar a una liquidación de carácter provisional, que permite realizar las comprobaciones correspondientes para practicar las oportunas liquidaciones definitivas –sentencias del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 1992, 29 de noviembre de 1993 ó 20 de julio de 1994.

3.º. Por otro lado, el establecimiento de la obligación de autoliquidación no excluye el derecho y la posibilidad del sujeto pasivo de interponer contra la misma los recursos procedentes, pues el pago no presupone la conformidad ni con el importe ni con la procedencia de la tasa –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 25 de marzo de 1996.

Por lo que se refiere a las contribuciones especiales, es necesario que antes de ejecutar las obras que se van a financiar a través de esta modalidad tributaria, se apruebe y se publique su ordenación en el boletín

correspondiente, tal como señala el artículo 34.2 de la Ley de haciendas locales. Sin embargo, sí debe ser previa a la ordenación la aprobación del proyecto de obras o, en su caso, el presupuesto para el establecimiento del servicio, pues es necesario conocer qué se financia (tanto en el aspecto de singularidad de la obra, como de su coste inicial). Así lo afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999, que aclara que aunque la ley no lo diga expresamente es, sin embargo, una consecuencia lógica. También la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 1996 y 17 de abril de 1997, que estima que el proyecto o presupuesto debe haberse aprobado con carácter previo, o simultáneamente, al acuerdo provisional de ordenación.

La falta de aprobación previa del proyecto o presupuesto determina la nulidad del acuerdo de imposición y ordenación –Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1980.

Así, el *iter* sería el siguiente, a saber, aprobación del proyecto de obras, aprobación de la imposición y ordenación de las contribuciones, y ejecución de las obras. Alterar la secuencia, y ejecutar las obras con carácter previo al acuerdo de ordenación e imposición, determinará la nulidad de estos acuerdos –sentencias del Tribunal Supremo de 16 de enero de 1998, 20 de marzo de 1998, 18 de abril de 1998 ó 8 de abril de 1999; también Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 25 de noviembre de 1992, 21 de septiembre de 1999 ó 28 de marzo de 2000, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 7 de junio de 2000 ó 3 de mayo de 1999, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 22 de septiembre de 2000 ó 5 de julio de 2000, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 4 de octubre de 2000 y 27 de septiembre de 2000, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 20 de marzo de 1997, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 14 de marzo de 2001.

Se debe matizar que se viene considerando suficiente, a los efectos de poder iniciar la ejecución de las obras, la aprobación inicial de la imposición y ordenación, siempre que se respete el plazo para posibilitar la asociación de contribuyentes –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 1998 o Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 10 de junio de 1994–. Sin embargo, para poder establecer la cuota (o “liquidación”) provisional será necesaria la aprobación definitiva de la ordenación e imposición –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de mayo de 1996 o

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 23 de febrero de 1998.

En principio, el acuerdo de imposición y ordenación debe adoptarse de manera simultánea, artículo 16.2 de la Ley de haciendas locales, aunque se admite el acuerdo de ordenación con posterioridad a la imposición, siempre que la ordenación acabe existiendo y sea de contenido suficiente –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 27 de febrero de 1998–. Su ausencia, o la omisión de algún requisito fundamental en su tramitación, conlleva la nulidad de todos los acuerdos y actuaciones posteriores –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 1 de julio de 1998.

Entre los requisitos a considerar se ha incluido la publicación de la aprobación definitiva, incluidos los provisionales aprobados automáticamente –sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de marzo de 1997 y 30 de mayo de 1997–, aunque en algún supuesto aislado se ha relativizado la necesidad de la publicación –Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 1998.

