

Clemente Checa
González, *EL SISTEMA
TRIBUTARIO LOCAL*,
Navarra, Aranzadi,
2001, 145 pp.

por Gabriela Crespo
Irigoyen*

Una buena Ley reguladora del sistema tributario local debe dar cumplida respuesta a una serie de cuestiones de notoria importancia y trascendencia, y entre ellas, básicamente a dos, que son, sin orden de prioridad, por una parte la de satisfacer las exigencias derivadas del principio de suficiencia financiera, proporcionando recursos bastantes, tanto cualitativa como cuantitativamente a las Corporaciones locales; y, por otra parte, la de adecuarse con la mayor precisión y rigor posibles a las exigencias de los principios constitu-

cionales incidentes en la materia tributaria tanto con carácter sustantivo, primordialmente el de capacidad económica, como de índole formal.

De esta forma inicia su estudio el doctor Clemente Checa González, quien, a lo largo del texto en comento, desarrolla de manera clara ambos puntos tratando de poner al alcance los estudiosos lo que debería contener una futura Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Primero la Ley 39/ 1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas-Locales, constituye la más actualizada propuesta del legislado, que ha omitido hacer las modificaciones necesarias para adecuarla a nuestro tiempo, ya que, frente a los avances y el desarrollo en este nuevo milenio, requiere mayor abundamiento que las pasadas adecuaciones correspondientes en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, así como las subsiguientes leyes de acompañamiento.

A lo largo del desarrollo del trabajo presentado por el doctor Checa González, hace referencia a las diversas modificaciones que las leyes relacionadas con las Haciendas locales han tenido, como el Estatuto Municipal de Calvo Sotelo de 8 de marzo de 1924, donde se regulaban contribuciones y tasas principalmente sobre el consumo. Posteriormente, existieron diversos ordenamientos por citar de los años 1945, 1953, 1962, 1979, etc.; por lo que antes de la Constitución han sido numerosos los intentos de reforma, pero a la vez insuficientes para contribuir a resolver los problemas financieros de la hacienda local. Por ello la actual legislación de 1988 contribuye de la mejor manera posible a cubrir esos vacíos existentes, pero a la vez cuenta con lagunas que día a día se solventan, contando con el apoyo decidido de los diversos sectores de la sociedad.

* Docente de la Universidad de Salamanca.

Checa González indica que las últimas reformas a las leyes, como por ejemplo a 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 o, como la Ley 50/ 1998, de 30 de diciembre, sobre Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, han hecho al respecto únicamente algunos puntos pero sin cubrir con las necesidades de los beneficiados por ejemplo:

1. En la ley 25/1998, su objetivo: regular las tasas y precios públicos locales que quedaron de manifiesto a raíz de la sentencia constitucional 185/ 1995,¹ que declaró inconstitucionales diversos preceptos y conceptos de la Ley 8/ 1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
2. En relación a la Ley 50/ 1998, su finalidad fue la de mejorar técnicamente determinados aspectos del régimen legal del sistema tributario local, a la par de profundizar en la autonomía local, circunstancia ésta que es la de mayor contenido en la reforma, pero no se otorga cumplida respuesta a las exigencias del principio de suficiencia financiera.

De cualquier forma hay mucho por hacer recalca el doctor Checa González, pues la vigente Ley de Haciendas Locales (LHL) debe de servir de base para la creación de una nueva ley reguladora del sistema tributario local.

El autor, afirma que la polémica relacionada con la factibilidad de que las corporaciones locales puedan o no fijar libremente los tipos de gravamen de sus propios impuestos, es decir, la necesidad de una autonomía local es muy importante. Esta idea se incluyó en una sentencia de la audiencia nacional de 6 de febrero de 1998, no. 278, misma que se resume “en la capacidad de las Entidades Locales para gobernar sus propias Haciendas involucrando a las corporaciones municipales en el proceso de obtención y administración de sus recursos”.

En contra de la misma se encuentra, sin embargo, el contenido y alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria, siempre que se entienda que la fijación del tipo de gravamen está cubierta por este principio, pues existen ciertas discrepancias doctrinales, pues la alícuota tributaria no debe de ser fijada por la ley, pues deben ser las Corporaciones Locales las que tomen tal decisión, en ejercicio de su autonomía y en atención a las circunstancias propias de su Hacienda.

Hay que en cuenta que la corrección de la situación de insuficiencia financiera de las Haciendas Locales no puede venir, o al menos no exclusivamente, por una interven-

1. Tipo: Sentencia referencia-numero: 185/1995. Fecha-aprobación: 14-12-1995, publicación-BOE: 12-01-1996 [«BOE» núm. 11] Resolución-afectada: Ley 8/1989, de 13 de abril. Tasas y precios públicos. Artículo 24.1 a), b) y c). SALA: Pleno: Excmos. Sres. Rodríguez, Gabaldón, García-Mon, Gimeno, De Mendizábal, González, Cruz, Viver, Ruiz, Jiménez De Parga, Delgado y Vives. número-registro: 1.405/1989, Ponente: D. Carles Viver Pi-Sunyer. Recurso de inconstitucionalidad.

ción normativa por parte del legislador, en vista de que las soluciones normativas se han revelado estériles, ya que de otro modo no se entendería tal proliferación de normas dictadas al respecto. Para modificar esta situación sería necesario todo un cambio de mentalidad, una acusada transformación de las bases en las que se asienta el Estado de Bienestar, el Estado Protector o el Estado Providencia. Este modelo de Estado es generador, por su misma esencia y por los propios presupuestos institucionales en los que se asienta, de un creciente e imparable aumento de los gastos públicos.

En un tema tan polémico como éste, la interrogante que surge es: ¿por dónde empezar a recortar ese déficit? ¿Por qué punto comenzar a atajar ese problema? La respuesta a esta cuestión es ciertamente compleja, por lo que parece indudablemente necesario poner un límite a la demanda de gastos sociales, y a su subsiguiente atención por parte de los poderes públicos.

De esta manera se conseguiría, al centrar los esfuerzos y los recursos disponibles para este fin, que las necesidades reales y efectivas pudiesen ser realmente solventadas con eficacia. Ello constituiría, además, el poder actuar selectivamente, con auténtica solidaridad y real justicia distributiva. Lo ahora existente de intentar contentar a todos, a la larga, deja ciertamente insatisfechos a esos mismos, sin que la situación de los que en justicia precisan de ayuda mejore en grado apreciable, al difuminarse los beneficios de los gastos sociales en una pluralidad heterogénea de personas.

Por ello resulta relevante el empleo de las expresiones, dejar cierta libertad a los entes locales y adecuar de modo parcial la cuantía impositiva a las necesidades de financiación de las Haciendas locales, pero nos encontramos ante la interrogante sobre si la tarea realizada ha sido la adecuada. Se debería ser más flexible sobre estas opiniones, ya que, como nos indica Ferreiro Lapatza, la doctrina marcada por el Tribunal Constitucional, en relación a la materia que nos ocupa, ha sido demasiado rígida y formalista, de tendencia centralista, ya que las ordenanzas municipales responden directa e inmediatamente como la ley, y sirven para hacer efectivo el principio de autoimposición, mismo que trae consigo la existencia de una diferencia entre las ordenanzas y los Reglamentos emanados del ejecutivo estatal o autonómico, pues sería con arreglo a la ley tal y como dicta la Constitución Española (CE) en su artículo 31.3.

El principio de capacidad económica constituye la verdadera estrella polar del tributarista. Como afirma el autor, no puede ser entendido como el criterio material y único de justicia en la esfera tributaria, pues bien de acorde con la CE, para conseguir esta eficacia es necesaria la presencia de los principios de igualdad y progresividad, citados en su artículo 31.1, tesis respaldadas también por estudiosos como Palao Taboada, Martín Delgado, Casado Ollero, Agulló Agüero, entre otros.

En el Tribunal Constitucional español estas teorías han apuntalado en sentencias tales como la 27/1981 de 20 de julio, en la que el tribunal alineó en una autorizada

corriente doctrinal relacionada con la predicabilidad de los principios tributarios materiales, al menos de los fundamentales, más que a cada categoría tributaria, al conjunto del sistema tributario, pues la CE lo realiza sin agotar ella el principio de justicia en materia contributiva, pues ahí donde el legislador constituyente deja claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad.

Es este principio el que legitima la acción estrictamente recaudatoria del Estado, sin perjuicio de que otros principios diferentes, que poseen fines distintos, puedan justificar el que en algún caso en específico se excepcione el deber de contribuir. Hoy en día la Administración ha fortalecido descomunadamente su postura en detrimento de los sujetos pasivos, con la anuencia de los tribunales.

Checa González se adscribe a la postura según la cual el principio de capacidad económica implica que, para someterse a gravamen, las manifestaciones de riqueza deben ser reales y efectivas, y no meramente potenciales o presumibles.

De conformidad con el autor, al centrarse en el ámbito de las Haciendas locales, el menoscabo del principio de capacidad económica se evidencia, al gravar la propiedad de los inmuebles, y no su rendimiento, y al incurrir en la duplicidad con el impuesto sobre el patrimonio, pues es contrario al principio de capacidad económica y no confisicatoriedad que se encuentran recogidos en la CE, pero el TC en sentencias como 233/1999, de 16 de diciembre, se contradice y da un punto de vista contrario, pues en la parte medular indica que no se violan los principios aludidos al someter a la propiedad a tributación ni a la coexistencia del impuesto sobre el patrimonio.

Ahora bien, desde un punto de vista fortalecido en la justicia tributaria, nos encontramos ante un impuesto retrógrado y regresivo que vulnera el principio de capacidad económica; por esta razón el doctor Checa González afirma que todos los concretos actos aplicativos del IAE deben de estar ajustados a la noción y a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica, por lo que el juicio que merece un impuesto está condicionado por el grado de desarrollo de la técnica tributaria y por los medios de gestión que la Administración dispone. Las razones fundamentales que justifican la subsistencia de un impuesto son puramente recaudatorias y muchas veces son frágiles.

Diversos autores como Sánchez Galiana, Calatrava Escobar, Casana Merino y Rubio de Urquía han escrito que el sujeto pasivo puede invocar el incremento real, en aquellos supuestos en los que el incremento resultante de la aplicación de la tabla de porcentajes sea superior a aquel, puesto que de no ser así se estaría ante una situación en la que la ley, en vez de ordenar realidades, se convierte en instrumento definitivo de la verdad, no pudiendo prevalecer las necesidades de gestión sobre la realidad económica y, mucho menos, sobre los derechos y garantías de los contribuyentes, situación

refrendada inclusive por la sentencia 679/1997 de 26 de mayo emitida por la Comunidad Valenciana.

Dentro del mismo trabajo en comento, el autor toca el tema de la obligatoriedad en la futura norma de mejor atención al principio de seguridad jurídica, en su vertiente de certeza del Derecho aplicable, de lo cual indica al respecto al igual que Villar Escurra, *la exigencia primaria del principio de seguridad jurídica, habiéndose precisado en la Sentencia del Tribunal Constitucional 46/1990 de 15 de marzo, (...) Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no (...) provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de la normas vigentes e incluso cuáles sean éstas.*

Compartimos con el autor la idea expresada por Rodríguez Bereijo, al indicar que la seguridad jurídica contiene una triple dimensión, a saber: como conocimiento y certeza del Derecho positivo, como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social, y como previsibilidad de los efectos que se derivan de aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros; que muchas veces se encuentran bajo la investidura del principio de confianza legítima.

La postura del Tribunal Constitucional Español ha sido hasta el presente decididamente favorable a entender que los tipos de gravamen de las Corporaciones locales deben establecerse necesariamente mediante Ley, si bien, para salvaguardar la autonomía local, ha señalado que en la fijación de los mismos el legislador debe reconocer a dichos entes una intervención en el establecimiento de los mismos, para lo cual el cauce más idóneo es el de que el legislador establezca una serie de criterios o de límites con relación a las alícuotas tributarias, para que sean después las Corporaciones locales las que decidan, en ejercicio de su autonomía y en atención a las peculiaridades de su Hacienda propia, cuál sea el tipo que, de acuerdo con el marco legal, apliquen en su respectivo ámbito territorial.

En cuanto a este tema, nos indica el autor algo claro de identificar, las tasas, pues resulta muy deficiente la concretización normativa de aquellas que se exigen por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo.²

De donde emanan los requisitos siguientes:

2. La ley 25/1998 ha regulado los elementos esenciales de la tasa pro utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público estatal. En el ámbito local el tercer párrafo del artículo 20 de la ley de Haciendas locales establece los supuestos de utilización privativa o de aprovechamiento especial del dominio público local que originan el pago de una tasa, coloca sin un orden taxativo.

1. Que la prestación del servicio o la realización de la actividad venga impuesta por una disposición normativa, legal o reglamentaria.
2. Que el servicio o actividad requerida resulte imprescindible para la vida privada o social del solicitante.
3. Que el servicio o actividad no se preste o se realice por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

De esta forma apoyándose en Granizo Labradorero, podemos resumir los puntos relevantes de la sentencia de 14 de diciembre, STC185/1995, o lo citado por el TSJ de la comunidad valenciana en sus sentencias de 20 de enero (JT 1995, 13), 10 de abril (JT 1995, 509) o 23 de abril (JT 1998, 957), aplicarse cuestiones tales como las tasas por vigilancia especial de los establecimientos que lo solicita, por otorgamiento de licencias urbanísticas o por las relacionadas con los documentos que expidan o de que entiendan las Administraciones o autoridades locales a instancia de parte.

Cabe señalar lo que autor indica relacionado con la deseable y necesaria armonización, y adecuada articulación, de los ordenamientos tributarios local y autonómico, que es donde se precisa que el legislador debió de haber dejado más campo de actuación al poder tributario autonómico, ya que se encuentra constreñido a la autoridad estatal y el local.

Por citar las relaciones entre las haciendas autonómica y local, ya que el artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) establece una interdicción de la imposición autonómica sobre las materias reservadas a las corporaciones locales, al señalar que las comunidades autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a las corporaciones locales, pues en primer lugar los tributos no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado.

Es inadmisibles encontrar que no indica la LOFCA cuáles sean las materias reservadas a los entes locales, sino que para tan crucial asunto se remite directamente a lo que disponga al efecto una Ley ordinaria, tarea que fue complementada por la Ley de Haciendas Locales (LHL). Por ello esta forma de proceder consistente en que una ley orgánica remita a una ley ordinaria, para que ésta sea la que regule determinados aspectos instrumentales es admisible y sustentado ya por sentencias del Tribunal Constitucional como la Sentencia 137/1986, de 6 de noviembre.

Distinto sería el caso de que el artículo 6.3. LOFCA hubiese sido más preciso, atribuyendo directamente la materia relativa al gravamen de la riqueza inmobiliaria a las corporaciones locales, o fijara parámetros de requisitos y directrices en relación con este asunto.

El autor indica que partiendo de este punto de vista y con base en la interpretación espiritualista del artículo en comento, no se aprecia objeción para que una Comunidad Autónoma no pudiese utilizar como objeto de gravamen alguna de las materias que vienen siendo la base para la exclusiva competencia de los Entes locales. O bien desde una estricta interpretación literal, lo único que conduciría es a consagrar una visión restrictiva del ámbito de actuación y de las posibilidades de financiación de las Comunidades Autónomas, pero que no conllevaría a la defensa de los intereses de las Corporaciones locales, pues éstas seguirían funcionando y ejercitando su capacidad de recaudación.

Por ello, aprovechando los intereses de una futura reforma será interesante contemplar un equilibrio adecuado y conveniente a los intereses tributarios de las Corporaciones Locales y de las Comunidades Autónomas, para que ninguno de ellos tenga que sufrir o padecer a costa de los otros.

Ya en la parte final de la obra el autor señala lo relevante relacionado con la falta de materia de revisión, del cauce económico-administrativo, con carácter general, y a salvo de supuestos concretos. Argumentos en pos de la reimplantación de esta vía y posible forma de articular la misma, con lo que aporta que existe una corriente de pensamiento, cada vez más asentada y acentuada que propugna la reintroducción con carácter potestativo.

Desde el acertado punto de vista del autor, la falta en materia de revisión, del cauce económico-administrativo, con carácter general, y a salvo de supuestos concretos, son argumentos a favor de la reimplantación de esta vía, y la posible forma de articular la misma, y a la vista de la experiencia de años pasados, se hace preciso reintroducir la vía económica-administrativa para que los ciudadanos puedan reclamar contra los actos dictados por las Corporaciones Locales en lo referente a la materia tributaria, eliminando así la situación actualmente vigente en la que únicamente cabe acudir al Tribunal Contencioso (TC) previa interposición de la oportuna reposición, situación ésta que ha supuesto una saturación de los tribunales jurisdiccionales, aparte de originar de esta forma un mayor coste para los promotores, al tener que valerse para ello, si acuden al TC, de abogados y procuradores, lo cual se podría entender como una vulneración del artículo 24 de la CE, al dificultarse el acceso a la justicia.

Por todo ello lo recomendable sería la reimplantación, con carácter general, de la vía económica-administrativa en el ámbito tributario local, logrando de esta forma resolver los inconvenientes que su carácter obligatorio comporta, misma que ha sido objeto de numerosas y acertadas críticas.

La reforma debe profundizar en la reintroducción de órganos que, como sucede en los Tribunales Económico-Administrativos, desarrollen funciones cuasi jurisdiccionales, y no meramente consultivas o preparatorias de la decisión final de otras instancias.

Como indica Checa González, pensar en la creación de unos órganos de resolución de reclamaciones en materia tributaria paritarios, constituidos a partes iguales entre representantes elegidos por parte de los diversos municipios de cada provincia, y representantes elegidos por el Ministerio de Hacienda, debiendo ser el presidente de tales órganos una persona imparcial, para lo cual se podría arbitrar un sistema tendente a conseguir un jurista con el suficiente grado de experiencia, que desarrollarían una verdadera misión resolutoria de conflictos, sin perjuicio, obviamente, de que sus decisiones pudiesen ser impugnadas ante la jurisdicción contencioso-administrativa, a la vista del coste que le supone acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, se pone de relieve, que en este ámbito no está bien concebida la defensa de los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes.

Con esta alternativa se conseguirían todos los objetivos pretendido; una solución para los ciudadanos pronta y expedita, fácil y sin ese coste considerable que acarrea, y, por otra parte, la intervención de este órgano supondría un filtro, eficaz y operativo que facilitaría el desempeño de los órganos jurisdiccionales.

Por todo ello, del juego conjunto de las dos situaciones descritas: recurso de reposición casi siempre desestimado, y allanamiento del recurrente a la decisión del mismo, a la vista del coste que le supone acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa, se pone de relieve que en este ámbito no está bien concebida la defensa de los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes. Pero se debe contemplar a criterio potestativo la reimplantación de la vía económico-administrativa.