

EL PODER TRIBUTARIO DE LAS CORPORACIONES LOCALES ()*

ALEJANDRO MENENDEZ MORENO

SUMARIO: I. INTRODUCCION: DELIMITACION DEL TEMA. II. ANALISIS DEL ARTICULO 133, APARTADOS 1 Y 2, DE LA CONSTITUCION: A) Derecho constitucional español precedente y Derecho constitucional comparado. B) Los demás preceptos Constitucionales concordantes con el 133.1 y 2. C) Significado de la potestad originaria. D) Contenido y alcance del término "leyes". E) Contenido y alcance de la expresión "establecer tributos": a) Respecto del hecho imponible. b) Respecto de las exenciones, el contribuyente, el sustituto y retenedor, el repercutido, el responsable y la base imponible. c) Respecto del tipo de gravamen. III. CONCLUSIONES.

En razón de la conveniencia de iniciar el estudio de cualquier tema delimitando lo que va a ser exactamente su objeto, conveniencia que se acentúa en este caso por la brevedad del trabajo y a la vista, también, de los diversos contenidos que pueden válidamente darse al título de esta comunicación, vamos a empezar, precisamente, concretando lo que va a ser el objeto de la misma.

En este aspecto cabe señalar, en primer lugar, la oportunidad de diferenciar el significado de las expresiones "poder tributario" y "potestad tributaria", diferenciación que hace la doctrina española y que se desconoce, en cambio, en la doctrina italiana, tan influyente en la nuestra en otros aspectos doctrinales. Al respecto de la apuntada diferenciación, en las Notas de Derecho Financiero se escribe: ¿Son poder y potestad la misma cosa?... Emplear el término potestad para referirse a la facultad de dictar normas que regulen el régimen de los ingresos y gastos públicos no parece correcto, dado que el concepto de potestad, cuidadosamente elaborado y arduamente discutido por la doctrina administrativa, debe diferenciarse del de poder... La potestad es algo atribuido a la Administra-

(*) El presente trabajo fue presentado como Comunicación a las Jornadas de Estudio sobre "Organización Territorial del Estado (Administración Local)", organizadas por la Dirección General de lo Contencioso del Estado.

ción por el ordenamiento jurídico, que la coloca en una situación de prerrogativa respecto de los particulares... Podemos afirmar que la supremacía en materia financiera pertenece al poder legislativo, de acuerdo con la normativa constitucional, en tanto que las potestades se predicán de la Administración. Pero la esencial diferencia podemos hallarla en el ámbito de la eficacia, pues mientras que el del poder financiero es teóricamente ilimitado, y anterior, inclusive, a la elaboración de la ley, mediante la cual se manifiesta, el de las potestades viene limitado y circunscrito precisamente por la ley, que es, en todo caso, quien las concede a la Administración" (1). En igual sentido, Vicente-Arche señala que "la potestad tributaria engloba de este modo el poder legislativo verdadero y propio y la potestad reglamentaria de la Administración pública en materia tributaria. Toda la normativa de un tributo deriva, por tanto, de la potestad tributaria. Por el contrario, cuando se alude al poder tributario —y, en términos más generales, al poder financiero— en otros sectores doctrinales, se da del mismo un concepto menos amplio del que acabamos de ver. Se considera, efectivamente, que el poder tributario es el poder de establecer tributos, manifestación en el terreno financiero del poder legislativo. Con lo cual sólo se reconoce dicho poder al ente o entes que, en virtud de la Constitución, están facultados para establecer tributos. Así se distingue indudablemente el poder tributario de la potestad reglamentaria de la Administración pública en materia tributaria, ejercida dentro de los límites señalados en la ley" (2). En definitiva, pues, la referencia al poder tributario, para la generalidad de los autores españoles, significa estrictamente, como han escrito Cortés Domínguez y Martín Delgado, "el poder de establecer tributos" (3), significación que aquí va a darse también inicialmente a dicha expresión, sin perjuicio de que uno de los aspectos que precisamente se ha de suscitarse, a su vez, el de precisar el alcance y significado del poder de establecer tributos, teniendo presente, además, a la hora de valorar —y relativizar— la transcendencia de la precisión terminológica que se acaba de recoger, que la Constitución española actual no habla del poder de establecer tributos, sino de la potestad para establecerlos, de acuerdo con su artículo 133.1, con lo que cobra mayor interés el conocimiento preciso de lo que significa "establecer tributos", que la distinción entre las expresiones "potestad", y "poder" tributarios.

Es el mencionado artículo 133 de la vigente Constitución, en sus apartados 1 y 2, el precepto que alude más expresamente al punto que estamos tratando, y lo hace en los siguientes términos: "1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes". Se trata de un precepto que recuerda —al margen, lógicamente, de la incidencia que en su redacción tiene

(1) Véase Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, dirigido por Fernando Sáinz de Bujanda: "Notas de Derecho Financiero", editado por el Servicio de Publicaciones de la Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, Madrid, 1976, pág. 3.

(2) Ver Fernando Vicente-Arche Domingo: "Notas a los Municipios de Derecho Tributario" de Antonio Berliri, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964. Vol. 1, pág. 177.

(3) Véase Matías Cortés Domínguez y José María Martín Delgado: "Ordenamiento tributario español", ed. Civitas, Madrid, 1977, pág. 15.

la nueva organización territorial del Estado—, como se ha señalado reiteradamente, lo establecido en los artículos 2 y 5 de la Ley General Tributaria (4), e incluso en parte recuerda también al artículo 9 del Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945, según el cual “nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido *establecidos con arreglo a la Ley votada en Cortes*”; pero que no presenta, en cambio, tanta semejanza con el derecho constitucional español más remoto, que no era tan rígido en la preponderante atribución del poder tributario al Estado (5).

La redacción del artículo 133. 1 y 2 de la Constitución española, en el que se distingue, de una parte la potestad tributaria del Estado, a la que se califica de originaria, y de otra, la potestad de las demás administraciones territoriales, es una redacción que se aparta de la existente en otros textos constitucionales comparados, en los que es frecuente el establecimiento de una potestad tributaria compartida entre el Estado y las Administraciones territoriales equiparables a las Comunidades Autónomas del derecho español, y, en los que, por lo general, se desconoce a nivel constitucional el poder tributario de las Corporaciones locales. Este es el caso de Ley Fundamental para la República Federal Alemana (6), de la Constitución Federal Austriaca (7) y, en cierto modo, de la Constitución Federal Suiza (8). Mayor semejanza con la Constitución española guarda

(4) Recordemos la redacción de estos preceptos: “artículo 2. la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes”. “Art. 5. Las Provincias y los Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las Leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público no podrán establecerlos, pero sí exigirlos, cuando la Ley lo determine”.

(5) En efecto, un repaso a este derecho constitucional histórico denota menor rigor al deslindar el poder tributario del Estado y el de las otras entidades públicas. Hagamos este repaso: Constitución de 1812, artículo 338.- “Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas hasta que se publique su derogación o la imposición de otras”; Constitución de 1869, artículo 15.- “Nadie está obligado a pagar contribución que no haya sido votada en Cortes, o por las corporaciones populares legalmente autorizadas para imponerla, y cuya cobranza no se haga en la forma prevista por la Ley”; Constitución de 1876, artículo 31.2.- “Nadie está obligado a pagar contribución que no esté votada por las Cortes o por las Corporaciones legalmente autorizadas para imponerlas”; Constitución de 1931, artículo 115.1º.- “Nadie estará obligado a pagar contribución que no esté votada por las Cortes o por las Corporaciones legalmente autorizadas para ello”.

(6) En su artículo 105 establece: “Una Federación tendrá potestad legislativa exclusiva en materia de aduanas y de monopolios fiscales. 2. La Federación tendrá potestad legislativa concurrentes sobre los demás impuestos cuando le corresponda total o parcialmente el producto de los mismos...”.

(7) Dice el artículo 13: “Se regularán por ley federal específica de naturaleza constitucional (“Ley federal constitucional de la Hacienda”) las competencias de la Federación y de los Estados en materia de tributación”.

(8) El artículo 42 de esta Constitución enumera las fuentes de financiación de la Confederación, y pone de manifiesto la titularidad compartida con los Cantones que la integran de las fuentes tributarias. Dice el mencionado precepto: “Para cubrir sus gastos, la Confederación dispone de las siguientes fuentes: a) el producto del patrimonio federal; b) el producto neto de la administración de correos, de telégrafos y de teléfonos (art. 36),

la Constitución holandesa, que en sus artículos 145 y 188 (9) consagra la supremacía del poder tributario estatal, al igual que acontece con la Constitución italiana (10) y con la de Portugal, ésta última redactada en términos muy claros en cuanto a los ámbitos de reparto de poder tributario (11). Y, por último, cabe destacar el contenido de la Constitución belga, excepcionalmente reconocedora de facultades tributarias para las administraciones territoriales distintas del Estado, tal y como refleja su artículo 110, según el cual: "No se podrá establecer impuesto alguno en beneficio del Estado más que por una ley. No se podrá establecer carga ni tributo alguno por una provincia, aglomeración, federación de municipios o municipio sino mediante decisión del Consejo respectivo. La ley determinará, en relación con los tributos a que se refiere el segundo párrafo, las excepciones cuya necesidad esté demostrada".

así como el de la regalía de la pólvora (art. 41); c) el producto neto de la tasa de exención del servicio militar (art. 18, pár. 4); d) el producto de las aduanas (art. 30); e) la parte federal en el producto neto de la imposición de bebidas destiladas (arts. 32 bis y 34 quater, pár. 7), así como la parte federal en los ingresos brutos de los juegos de azar (art. 35 pár. 5); f) la parte federal en el beneficio neto del banco investido del monopolio de emisión de los billetes de banco (art. 39, pág. 4); g) el producto de los impuestos federales (art. 41 bis y sig.); b) el producto de las tasas y de otras entradas previstas por la legislación". Aclaremos que los preceptos recogidos en nota son los que regulan la materia correspondiente.

(9) Reproducimos por su interés estos preceptos. Artículo 145: "Requerirá sanción del Rey toda resolución de los Estados referente a la introducción, modificación o supresión de una contribución provincial. La ley podrá disponer que también otros acuerdos deban ser sometidos a sanción real con arreglo a las normas que se determinen... La ley establecerá normas generales en materia de impuestos provinciales...". Artículo 188: "No podrá establecerse impuesto alguno en favor del Tesoro Público sino en virtud de una ley. Será igualmente este precepto aplicable a las tasas por utilización de obras y establecimientos del Reino, a menos que esté reservada al Rey la reglamentación de dichas Tasas".

(10) Dice su artículo 119: "Las regiones tendrán autonomía financiera en las formas y con los límites establecidos por leyes de la República, que la coordinará con la Hacienda del Estado, de las Provincias y de los Municipios. Se asignará a las Regiones tributos propios y participaciones en los tributos del Erario Público, en proporción a las necesidades de las Regiones para los gastos necesarios en orden al cumplimiento de sus funciones normales... Cada región tendrá un patrimonio y un dominio propio, según las modalidades que se establezcan mediante ley de la República".

(11) En el artículo 106 se dice: "1. El sistema fiscal será articulado por la ley con vistas a la distribución igualitaria de la riqueza y de las rentas y a la satisfacción de las necesidades hacendísticas del Estado. 2. Los impuestos serán creados por la ley, que determinará su incidencia, el tipo impositivo, los beneficios fiscales y las garantías de los contribuyentes. 3. Nadie podrá ser obligado a pagar impuestos que no hayan sido instituidos con arreglo a la Constitución y cuya liquidación y cobro no se efectúen en las formas dispuestas por la ley". Y el artículo 240, relativo al patrimonio y la hacienda local, dispone: "1. Las entidades locales autónomas tendrán patrimonio y hacienda propios. 2. El régimen de la hacienda local será establecido por ley y se propondrá la justa distribución de los recursos por el Estado y por las entidades locales autónomas y la necesaria corrección de las desigualdades entre las entidades locales del mismo rango. 3. Los ingresos propios de las entidades locales autónomas comprenderán obligatoriamente los procedentes de la gestión de su patrimonio y los que se perciban por la utilización de sus servicios".

Junto a lo preceptuado en el anteriormente transcrito artículo 133.1 y 2 de la Constitución española, resulta imprescindible, para abordar de manera concreta la respuesta sobre el poder tributario de las Corporaciones locales, tener en cuenta también lo dispuesto en el artículo 137 de la propia Constitución (12) y, más explícitamente, el artículo 142, según el cual “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”. Y, a la vista de estos preceptos, resultará conveniente plantearse a continuación el sentido de la denominada “potestad originaria”, tratar de precisar después como ha de entenderse el término “leyes”, y concluir con el significado de la expresión “establecer tributos”.

Presente ya en el artículo 2 de la Ley General Tributaria la expresión “facultad originaria”, de donde, como se ha dicho, procede la constitución “potestad originaria”, su significado ha sido, desde hace tiempo, objeto de consideraciones doctrinales. Así, para las Notas de Derecho Financiero “es posible distinguir un poder financiero originario y un poder financiero derivado, según que venga dado a determinado entes directamente por la Constitución —en España, por las leyes fundamentales o bien las facultades financieras no vengán reconocidas y reguladas directamente por la Constitución, sino por leyes ordinarias. En nuestro ordenamiento positivo, y a tenor del artículo 10 de la ley de Cortes, según el cual éstas conocerán en Pleno tanto de los Presupuestos ordinarios y extraordinarios del Estado como del establecimiento y reforma del régimen tributario, es claro que el Estado goza del poder financiero originario. Los entes territoriales menores sólo podrán ejercitar facultades en materia financiera dentro de los límites que para ellos marca la ley de Régimen Local —ley ordinaria—, de tal modo que de ellos sólo puede predicarse un poder financiero derivado” (13). Y, en igual sentido prácticamente, se manifiestan Cortés Domínguez y Martín Delgado (14).

A la vista, sin embargo, de la redacción de la actual Constitución española, no parece suficiente la explicación que se ha venido dando en la doctrina, anterior a la norma constitucional. Téngase en cuenta que ahora la Constitución reconoce tanto en favor del Estado como de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, la posibilidad de establecer tributos, lo que ocurre es que en el caso del Estado se especifica que se trata de una potestad originaria, y no se dice nada respecto de la naturaleza de la potestad tributaria de las otras dos administraciones territoriales. De este modo, como ha escrito Sáinz Moreno, “el poder financiero originario y el poder financiero derivado son los dos,

(12) Dice este precepto: “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”. El artículo 140 vuelve a proclamar la autonomía municipal.

(13) Ver ob. cit., Vol. 2º, pág. 4.

(14) Véase, ob. cit., págs. 16 y ss.

en la Constitución española de 1978, poderes financieros constitucionales y, por lo tanto, previstos queridos y necesarios" (15).

Esta nueva situación legislativa derivada de la Constitución de 1978 merece pues —y, de hecho, ha merecido a los autores—, una reconsideración sobre el significado concreto de la distinta naturaleza del poder tributario que se atribuye por una parte al Estado y, por otra, a las demás Administraciones territoriales. Así, para Cazorla Prieto debe interpretarse que la Constitución otorga un poder tributario de la misma especie, aunque su ámbito material, sea distinto (16); Sáinz Moreno considera que el Estado tiene, además de competencias exclusivas en materia tributaria, competencia residual cuando las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales no ejerzan las que tienen atribuidas (17); y, para Ramallo Massanet, el carácter originario del poder tributario "equivale a que la Ley del Estado que establece un tributo únicamente está vinculada por los principios de la propia Constitución. Es, por tanto, una Ley de las que hemos llamados de primer grado (dada por el Parlamento estatal y condicionada exclusivamente por la Constitución)" (18). En todo caso, y aunque sea en términos de principio general, no puede desdesharse una interpretación de la expresión constitucional "potestad originaria, que se atribuye al Estado, en el sentido de que éste tiene un poder en el ámbito tributario que podría ser calificado como primario, inicial e incluso "natural", y, por lo tanto, de grado superior, siquiera sea en ocasiones simbólicamente, al de las demás administraciones públicas territoriales. Esta posición prevalente, debe repetirse, tiene naturaleza genérica y habrá de concretarse su alcance con el análisis del resto de los apartados 1 y 2 del artículo 133, y, natural y fundamentalmente, con el de las demás normas constitucionales y de las leyes que las han desarrollado, relacionadas con la materia que se está estudiando; y, desde luego, es compatible con una concepción del poder tributario del Estado que no tenga carácter omnicompreensivo, puesto que no se excluye el reconocimiento del poder tributario de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, e incluso con la atribución de planos o ámbitos de regulación diferenciados para las distintas administraciones territoriales. La operatividad práctica de la expresión "potestad originaria" será más bien residual, inspiradora de soluciones de conflictos no resueltos de forma específica por mandatos y criterios constitucionales más concretos, en definitiva, será semejante a una declaración de principio.

(15) Véase Javier Sáinz Moreno: *"Elementos de Derecho Financiero"*, Editor Rafael Castellanos, Madrid, 1983, Tomo I, pág. 28.

(16) Escribe este autor al respecto: "Todos tienen poder tributario de la misma especie, aunque el ámbito material del mismo sea distinto como consecuencia de la aplicación de los principios constitucional-tributarios que delimitan distintas esferas de actuación". Ver *"Comentarios a la Constitución"*, dirigidos por Fernando Garrido Falla, editorial Civitas, Madrid, 1980, pág. 1.405.

(17) Ver Ob. cit., pág. 28.

(18) Véase Juan Ramallo Massanet, *"Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas"* en *"Hacienda y Constitución"*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 117.

A la vista de lo señalado, la delimitación del ámbito de poder tributario de las Corporaciones Locales requiere continuar con el análisis de la normativa constitucional y, más concretamente, de los apartados 1 y 2 de su artículo 133. El significado que en este precepto debe darse al término "leyes", ha de ser un aspecto interesante para esa finalidad, dado que, de acuerdo con dicho precepto, el Estado establecerá los tributos mediante ley, mientras que las Corporaciones Locales tienen poder de establecer y exigir tributos, pero han de hacerlo de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Las opiniones doctrinales en este punto no son coincidentes. Así, para Lozano Serrano "aunque en sentido muy estrictamente formal el término "Leyes" puede referirse a las dos categorías de éstas —estatales y regionales—, el artículo 133 sólo pretende integrar en su texto a las emanadas de las Cortes Generales"; aclarando más adelante que habría que incluir también los Estatutos de Autonomía (19). Y en igual sentido se han manifestado Martín Queralt (20) y Ferreiro Lapatza (21). Cazorla Prieto, entiende, sin embargo, que "mientras para las Corporaciones locales la limitación infraconstitucional a su poder tributario ha de provenir de la ley ordinaria de las Cortes Generales, ya que nada se dice en otro sentido, en el caso de las Comunidades Autónomas provendrá de una ley orgánica, la de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuya importancia no escapa a nadie" (22). Por último, es diferente a las anteriores la opinión de Ramallo Massanet, para quien "las 'Leyes' a que se refiere el artículo 133.2, serán, pues, en primer lugar, el Estatuto de Autonomía, y, en segundo lugar, las Leyes territoriales propias del orden jurídico particular de cada Comunidad Autónoma. Por eso es el que la Constitución lo haya puesto en plural considero que es un acierto. Cabe que en esta expresión 'Leyes' en plural se entienda incluida también la Ley Orgánica prevista en el artículo 157.3" (23).

La redacción de los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución pueden fundamentar una opinión favorable a que el significado del término "leyes" se refiera a las de carácter estatal, incluyendo también, en cuanto estatales, los Estatutos de Autonomía. Debe tenerse en cuenta que el apartado 1 del artículo 133 habla del ejercicio de la potestad tributaria del Estado señalando que ha de hacerse "mediante ley" esto es, la ley debe ser el instrumento jurídico utilizado

(19) Fundamenta su opinión este autor en tres argumentos: el desarrollo del debate parlamentario, el fundamento material actual del principio de reserva de ley, y la necesaria uniformidad de la regulación de las Haciendas Locales. Ver Carmelo Lozano Serrano, "*La Hacienda municipal en la Constitución*", en *Hacienda Pública Española*, n° 60, 1979, págs. 125 y ss.

(20) Ver Juan Martín Queralt: "*La institucionalización de la Hacienda Pública en los Estatutos de Autonomía*", en *Hacienda Pública Española*, n° 59, 1979, pág. 141.

(21) Véase José Juan Ferreiro Lapatza: "*Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución Española*", en "*La Constitución española y las fuentes del Derecho*", Volumen II, pág. 914.

(22) Ver Luis M. Cazorla Prieto: "*Comentarios a la Constitución*", ob. cit., pág. 1.404 y s.

(23) Ver "*Incidencia...*", ob. cit., pág. 121.

para el ejercicio del poder tributario; en cambio, el apartado 2 de dicho artículo no se refiere al instrumento jurídico para el ejercicio del poder tributario de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, sino al límite de su poder, que lo sería la conformidad, la concordancia o, como dice literalmente el precepto, la actuación "de acuerdo con la Constitución y las Leyes", por lo que, parece inferirse que tales leyes limitadoras en su poder no lo serían las propias de las Comunidades Autónomas, sino, lógicamente las del apartado 1 del propio artículo 133, esto es, las del Estado. Esta interpretación otorga, además, un sentido lógico a la redacción del apartado 2 del mismo artículo 133, en el cual se equipara, a efectos de su sometimiento a las leyes del Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones locales. Lo indicado sería además incompatible, por el significado que se da más adelante a la expresión "establecer tributos" del artículo 133.1, con el supuesto relatado por Ramallo Massanet en estos términos: "Sería un caso extremo, dentro de lo posible, aquel en que un artículo de un Estatuto contuviese un precepto aproximadamente del siguiente tenor: El Parlamento de la Comunidad Autónoma puede mediante ley establecer tributos regionales de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución. Un artículo así en un Estatuto permitiría el derecho a inventar tributos del Parlamento territorial... Y en la dirección opuesta sería también un caso extremo pero igualmente válido el del Estatuto que estableciese una norma diciendo que el Estado proveerá con asignaciones pecuniarias a la Comunidad Autónoma para hacer frente a los costes de las competencias asumidas" (24).

A efectos de la determinación del poder tributario de las Corporaciones locales, objeto de la presente Comunicación, el estudio del artículo 133 de la Constitución nos ha puesto de manifiesto la limitación de este poder a lo previsto en nuestra norma fundamental, la Constitución, y a lo que establezcan, asimismo, las leyes estatales (25). Parece conveniente continuar ahora inquiriendo cual puede ser la incidencia del poder tributario de las Comunidades Autónomas en el poder tributario de las Corporaciones locales, aspecto que no se ha estudiado hasta el momento.

Tampoco sobre este punto existe unanimidad en la opinión de los autores. Así, Palao Taboada estima que las titularidades tributarias de que gozan las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales son de la misma naturaleza (26). Cazorla Prieto por su parte, ha escrito que "no hay, en consecuencia supremacía de la Hacienda autonómica sobre la local. Esta última depende directamente de las Leyes aprobadas por el órgano legislativo español. Por ello, no

(24) Véase "Incidencia...", ob. cit., págs. 119 y s.

(25) No resulta posible en el marco de esta comunicación indagar, a su vez, las cuestiones que plantea la concreción y clases de leyes estatales que son susceptibles de regular en tributos. Nos remitimos al respecto a estas dos obras de carácter colectivo: "Hacienda y Constitución", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, y "La Constitución Española y las Fuentes del Derecho", 3 Volúmenes, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

(26) Véase Carlos Palao Taboada: "La Hacienda regional en el proyecto de Constitución". Lección inaugural del curso académico 1978-1979, Universidad de Zaragoza, pág. 37.

puede haber más interferencia de parte de la Comunidad Autónoma que las establecidas por aquéllas" (27), aunque el mismo autor ha dicho también que "en cuanto a las relaciones de la Hacienda autonómica y de la local, aunque la acción coordinadora en el campo local ha de corresponder principalmente al Estado, parece lógico que el papel de tutela financiera de los entes locales crezca por parte de las Comunidades Autónomas y disminuya para el Estado" (28). Para terminar recogemos la opinión de Lozano Serrano, decididamente partidario de reconocer la superioridad jerárquica de la Hacienda regional sobre la local, y, en consecuencia, de la posibilidad de que las Comunidades Autónomas regulen, sobre todo a través de su respectivo parlamento regional, materias relativas a las Haciendas locales (29).

Las dudas de los autores resultan razonables dada la falta de una clara referencia constitucional al respecto. Así, el artículo 137 reconoce en términos equiparables para las tres administraciones, la autonomía de los municipios, provincias y Comunidades Autónomas (30); y también el silencio sobre las posibles relaciones entre las Haciendas locales y las de las Comunidades Autónomas, de los artículos 142 (31), 156 Y 157, parece abogar en favor de un paralelismo en modo alguno dotado de concordancia, para esta materia. Lo contrario puede inferirse, aunque nunca claramente, de las facultades reconocidas a las Comunidades Autónomas en materia de Régimen local en el artículo 148. 1.2ª (32); igualmente, siquiera de modo implícito, de la declaración del artículo 149.1.14, en el sentido de que la competencia exclusiva del Estado recae sobre la Hacienda general, pero no sobre la local; y también puede fundamentar una opinión favorable al reconocimiento constitucional de la intervención normativa de las Comunidades Autónomas en las Haciendas Locales, las posibles transferencias reconocidas en los apartados 1 y 2 del artículo 150 (33).

(27) Ver Luis Cazorla Prieto: "*Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria*" en Hacienda y Constitución, ob. cit., pág. 791.

(28) Véase del autor: "*Comentarios...*", ob. cit., pág. 1.406.

(29) Véase "*La Hacienda municipal...*", ob. cit., pág. 136 y s.

(30) Dice este artículo: "El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

(31) La única excepción a este silencio, y no es desde luego especialmente significativo, lo constituye la referencia de este artículo a que las Haciendas locales "se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas".

(32) Dice este artículo 148: "1. Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias: ...2ª Las alteraciones de los términos municipales comprendidos en su territorio y, en general, las funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen Local".

(33) Recordemos, dado su interés en este momento, su contenido: "1. Las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal. Sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad de control de las

Precisamente una Ley Orgánica, la de Financiación de las Comunidades Autónomas, de 22 de septiembre de 1980, ha interpretado el oscuro articulado constitucional sobre el que recaían las opiniones de los autores anteriormente citados, reconociendo de manera expresa las potestades de las Comunidades Autónomas en materia de Hacienda local, al disponer en el apartado 3 de su artículo 6º que "Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuesto en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación y coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro". E igualmente se ha reconocido la posibilidad expresada, en los Estatutos de Autonomía (34).

Las consideraciones antedichas, pues, ponen de manifiesto que el poder tributario de las Corporaciones locales está sometido a la Constitución, a las leyes del Estado y, asimismo, a la capacidad de ordenación que éstas otorgan a las Comunidades Autónomas en materia de Hacienda locales. Pero, ciertamente, estas limitaciones no deben ocultar las posibilidades de ordenación que en materia tributaria tienen las Corporaciones locales, sobre cuyo aspecto positivo vamos a hacer las consideraciones subsiguientes, y para lo cual, la comprensión de lo que significa "establecer tributos" de que habla el artículo 133 de la Constitución, ha de resultar decisivo.

La clarificación del aspecto que se acaba de plantear puede reconducirse a los términos de un motivo frecuente de análisis de la reserva de ley, e incluso, más concretamente, a la discusión sobre el carácter absoluto o relativo de la reserva legal. En definitiva, conocer el significado de la expresión constitucional "establecer tributos", requiere conocer los aspectos de la estructura del tributo que han de ser necesariamente regulados mediante ley del Estado. Justamente aquellos otros aspectos que no han de ser regulados así, constituirán el ámbito del poder tributario de las Corporaciones locales, serán, pues, los márgenes entre los que van a operar sus facultades normativas.

Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado".

(34) A modo de ejemplo, reiterado en otros, y dada la pertenencia a su ámbito territorial, recogemos lo establecido en el Estatuto de Autonomía de Castilla-León, aprobado por Ley Orgánica de 25 de febrero de 1983, cuyo artículo 41, enunciado precisamente "coordinación de las Haciendas locales", dice: "1. Corresponde a la Comunidad velar por los intereses financieros de los entes locales de su territorio, respetando la autonomía que a los mismos reconocen los artículos 140 a 142 de la Constitución. 2. Sin perjuicio de la competencia de dichos entes locales, la Comunidad podrá establecer fórmulas de colaboración en la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos de aquéllos. Igualmente, se podrán arbitrar fórmulas de colaboración en la percepción de otros ingresos de los entes locales".

A este respecto, González García plantea en estos términos los diversos contenidos posibles del principio de reserva de ley: "a) que la ley se limite a crear o establecer un tributo vacío de contenido; b), que la ley regule todos los elementos (materiales y formales) de la relación tributaria, y c), que la ley regule todos y sólo los elementos fundamentales de la relación tributaria" (35). Y, entre estas posibilidades, la mayoría de los autores, como va a comprobarse, optan por la tercera, esto es, en favor de una interpretación atenuada o limitada de la reserva de ley.

Así, Lasarte opina al respecto que "no basta con que la Ley instituya un impuesto; es necesario, además, que una norma de ese mismo valor establezca todos los elementos claves de la relación y obligación tributaria"; aunque más adelante opina, con referencia al texto del Proyecto constitucional —que se ha mantenido luego en el definitivo—, que la expresión establecimiento de tributos es pobre, y debería haberse utilizado otra más expresiva como que "la ley regulará el establecimiento y régimen jurídico de los tributos" (36). Una referencia más concreta respecto a los elementos del tributo que debe regular la ley, con fundamento en los que menciona el artículo 10 de la Ley General Tributaria (37), puede encontrarse en Antón Pérez (38), Martín Queralt (39) y Tejerito López,

(35) Véase Eusebio González García: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", en "La Constitución española y las fuentes del derecho", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, Volumen II, pág. 976.

(36) Véase Javier Lasarte: "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978", en "Hacienda y Constitución", pág. 140.

(37) Recordemos el contenido de este artículo 10: "Se regularán, en todo caso, por Ley: a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el artículo 58. b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias. c) La modificación del régimen de sanciones establecidas por Ley. d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación. e) Las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias puedan significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos. f) La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias... h) El establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales. i) Las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales de determinadas actividades o explotaciones económicas. j) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas; y k) la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria.

(38) Señala este autor: "puede decirse que el artículo 31 de la Constitución se limita a formular el principio de reserva de ley, en tanto que el artículo 10 de la Ley General Tributaria nos ofrece la concreción apetecida, es decir, señala la línea divisoria entrelas materias tributarias que han de ser regidas por normas primarias, de rango legal, y aquellas otras que pueden tener acceso a normas secundarias de rango reglamentario. De tal suerte que el artículo 10 de la Ley General Tributaria no formula por sí mismo la reserva de ley, porque carece de rango constitucional, pero es útil en cuanto que viene a completarla e interpretarla, creando ese grado de determinación de lo sustancial que es inexcusable, para que pueda desplegar su eficacia operativa el expresado principio dentro de su modalidad más flexible". Ver José A. Antón Pérez: "Comentarios a las leyes tributarias

para quien "por lo que se refiere a la materia impositiva los elementos esenciales son el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen y los beneficios fiscales que afecten a tributos del Estado. Ahora bien, mientras en los dos primeros casos y por lo que respecta a los beneficios no hay posibilidad de delegar ningún aspecto, por lo que se refiere a la base imponible y el tipo de gravamen la finalidad garantista de la reserva de ley se respeta fijando en el primer caso los criterios de determinación y en el segundo el tipo máximo que puede establecerse" (40).

Sin fundamentarlo en el artículo 10 de la Ley General Tributaria, el precitado Gonzalez García estima que "es evidente que entre los elementos fundamentales de la relación tributaria deben incluirse el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho imponible (hoy también expresamente, y no sólo a sensu contrario, los supuestos de exención —art. 133.3 de la Constitución—), ya que son estos elementos los que fijan el contenido del tributo en cuestión y, en último término, sirven para identificarlo. Sin embargo, no se nos oculta la importancia que a efectos de fijar la cuantía de la prestación tienen la base imponible y el tipo del tributo..." (41).

Mención aparte, dada la extensión del trabajo y su reconocimiento generalizado por los autores, merece la opinión de Pérez Royo, que fundamenta primero el principio de reserva de ley y extrae después, de esa fundamentación, los aspectos de la estructura del tributo que concretamente están cubiertos por dicha reserva legal. Respecto del primer punto escribe que "el criterio para determinar qué elementos de la relación jurídica tributaria deben ser regulados por ley —o con arreglo a ley— ha de ajustarse necesariamente a las exigencias que fundamentan el principio de reserva de la ley... dicho principio pretende garantizar, en primer lugar, el que sean los propios ciudadanos, a través de su representación política, quienes determinen el reparto de la carga tributa, con la doble finalidad de garantizar la exigencia de la autoimposición y de la uniformidad y racionalidad en el reparto" (42). Y de lo dicho deriva oportunamente el autor, que "únicamente los aspectos de la relación jurídica tributaria que afecten a dichas exigencias deberán entenderse cubiertos por el principio de reserva de ley. Empleando una fórmula sintética, puede decirse que la reserva de ley cubre todos aquellos elementos que afectan a la *identidad* o a la *entidad* de la presta-

y financieras" dirigidos por Narciso Amorós Rica, Edersa, 1982, Tomo I, pág. 109.

(39) En su opinión "una ley que pretendiera limitarse a establecer un tributo sin establecer sus señas de identidad —sujetos parivos, hecho imponible, elementos mínimos de cuantificación— no habría establecido siquiera dicho tributo, sino una entelequia". Ver Juan Martín Queralt: "Comentarios a las leyes tributarias y financieras", ob. cit., Tomo I, pág. 22.

(40) Véase José Manuel Tejerizo López: "Las fuentes del derecho financiero a la luz de la Constitución", en "La Constitución española y las fuentes del derecho", ob. cit., Volumen III, págs. 2.021 y s.

(41) Ver ob. cit., página 976.

(42) Véase Fernando Pérez Royo: "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria", Hacienda Pública Española, 1972, n° 14, pág. 223.

ción" (43); para referirse concretamente, luego, a que "de acuerdo con lo que se ha expuesto, aparece comprendida bajo la protección de la reserva legislativa la designación del presupuesto de hecho o hecho imponible y del sujeto pasivo, por un lado (se trata de los elementos de identificación del tributo); y de la base imponible y el tipo, por otro (elementos referentes a la entidad de la prestación)" (44). Ha de hacerse constar que junto a estas opiniones, recogidas en un trabajo del año 1972, el propio Pérez Royo se ha manifestado, con posterioridad a la aparición de la Constitución de 1978, en favor también del carácter relativo del principio de reserva de ley "no solamente sobre la base de la redacción del artículo 31.3 ("con arreglo a la Ley"), sino también (y fundamentalmente), teniendo en cuenta las exigencias que se hallan en la base del mencionado principio y su armonización con otras exigencias del proceso normativo, alguna de ellas sancionada incluso constitucionalmente, como es el caso de las Corporaciones Locales" (45); refiriéndose, asimismo, significativamente, a que entre los elementos esenciales cubiertos por la reserva de ley está el tipo de gravamen (46); si bien, concluye su trabajo, indicando que lo señalado se refiere al examen de las fuentes normativas en el ordenamiento estatal, y que no se aborda el problema de las ordenanzas de exacciones de las Corporaciones locales, para cuyo análisis han de armonizarse "las exigencias derivadas del principio de legalidad, por un lado y del principio de autonomía local por otro" (47).

Una vez conocido este elenco de significativas opiniones doctrinales, se puede abordar una contestación más concreta al tema planteado, esto es, el ámbito del poder tributario de las Corporaciones locales, que, como ya se ha indicado con anterioridad, vendría determinado negativamente por la facultad de dictar normas respecto de todos aquellos elementos y aspectos del tributo no cubiertos específicamente por la reserva de ley estatal.

Una aproximación inicial a esa contestación, debe referirse a la delimitación precisa de los aspectos problemáticos, en el sentido que se indica seguidamente. Como se ha visto, los autores abordan el problema de la cobertura de la reserva de ley con relación a los siguientes elementos del tributo: el sujeto activo, el hecho imponible, las exenciones (aunque este aspecto en menor medida), el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen. Un estudio más pormenorizado de estos elementos, puede hacer llegar a la conclusión de que, dada la ineludible conexión que debe darse entre ellos, la mención específica de algunos resulta innecesaria.

Respecto del sujeto activo del tributo, no es una cuestión que se nos plantee en este trabajo, y, en realidad, no forma parte estrictamente de la estructura del

(43) Ver ob. cit., pág. 233.

(44) Véase ob. cit., pág. 233.

(45) Ver Fernando Pérez Royo: "Relaciones entre normas primarias y normas secundarias en derecho tributario", en "La Constitución española y las fuentes del derecho", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, Volumen III, pág. 1.655.

(46) Véase ob. cit., pág. 1.663

(47) Ver ob. cit., pág. 1.665.

tributo, está fuera de ella, es una cuestión de política tributaria que normalmente habrá de venir contemplada en una Ley, aun cuando la propia naturaleza de la norma reguladora del tributo así como del hecho imponible del mismo (por ejemplo en los casos de tasas y contribuciones especiales), habrá de esclarecer definitivamente quien sea dicho sujeto activo (48).

Es indudable que el hecho imponible debe venir contemplado en la Ley del Estado, de acuerdo con lo que se indicó anteriormente, porque lo contrario sería vulnerar el sentido del artículo 133.1 de la Constitución que señala a la ley —recordemos su expresión: “mediante ley”— como instrumento ineludiblemente utilizable para establecer los tributos. El presupuesto de hecho o hecho imponible de los tributos ha de venir claramente descrito en la ley en el caso de los impuestos, y en el de las tasas y contribuciones especiales deberá hacerse una relación suficientemente concreta de las actuaciones administrativas (servicios públicos, obras públicas y demás actividades), así como de la utilización del dominio público, que determinen, en su caso, la exacción de estas otras clases de tributos.

En relación con las exenciones tributarias debe hacerse una inicial diferenciación. Con respecto a las de la administración estatal, que habrán de estar previstas en la ley de acuerdo con lo establecido en el artículo 133.3 de la Constitución, según el cual “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”. Para las exenciones que se refieran a las Corporaciones locales no existe, en cambio, una expresa referencia constitucional. Pero, aun contando con esta diferenciación que no parece justificada, la necesidad de que el hecho imponible venga prefijado en la ley estatal supone ya una garantía y un límite importante a la posibilidad de establecer exenciones, de tal modo que irían contra lo establecido en la ley aquellas que supusieran un recorte injustificado a la correcta aplicación del hecho imponible descrito por la ley. Téngase en cuenta que, como han señalado Cortés Domínguez y Martín Delgado las exenciones tributarias suponen la existencia de una norma tributaria (norma de exención) que determina la no aplicación en ciertos casos, de otra que tenía previstas unas consecuencias tributarias para esos mismos supuestos (49); de donde se desprende lo señalado anteriormente, en el sentido de que la norma de exención ha de ser susceptible, desde el punto de vista jerárquico, de corregir la aplicación de la que ha establecido el hecho imponible, esto es de una ley esta-

(48) Sobre cuestión semejante, manifiestan una opinión en igual sentido de la que se ha expuesto y se va a sostener también más adelante, Cortés Domínguez y Martín Delgado, cuando escriben que “en estos casos —determinación de si el tributo debe cobrarlo un Municipio u otro, una Provincia u otra—, la solución viene dada por el análisis del hecho imponible del tributo en cuestión”. Ver ob. cit., pág. 294.

(49) Estos autores, definen la exención tributaria de esta manera: “hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de Exención”. Ver su “*Ordenamiento tributaria español*”, ob. cit., pág. 308.

tal. Con todo, es posible que la norma que establece una exención no lleve a cabo propiamente una modificación en la aplicación ajustada y correcta del hecho imponible, sino una aclaración de su contenido o un recordatorio de lo señalado en otras disposiciones legales con incidencia en la Ley que establece el impuesto. En este sentido, aún cuando deba tenerse en cuenta la existencia y operatividad de la preferencia de ley (50), es posible que las Corporaciones locales regulen una serie de exenciones incluidas en las que se acaban de indicar y entre las que habría que contar a la vista de la clasificación que hace Sáinz de Bujanda (51), con las exenciones que vinieran establecidas en normas de derecho internacional o interno previstas en un acuerdo internacional debidamente asumido por nuestro ordenamiento o en una ley del Estado, o las que se derivarán de los propios principios constitucionales, como lo serán las que exonerasen del tributo a consecuencia del establecimiento de un mínimo exento, contemplado en virtud del debido respeto al principio constitucional de capacidad económica.

Debe analizarse también la conveniencia de una referencia en la Ley que establece el tributo, a los sujetos pasivos, para respetar así la reserva legal establecida constitucionalmente. En este punto, como se ha visto ya con relación a las exenciones y como ha de verse respecto de la base imponible, las características del hecho imponible —que sí debe regularse por ley del Estado—, han de ser determinantes de quienes vayan a ocupar la posición de sujetos pasivos, de forma tal que el posible silencio legal sobre el mismo no dejaría abierta la posibilidad de una regulación arbitraria por las Corporaciones locales de los aspectos subjetivos del tributo. Aun cuando esta conexión entre el hecho imponible y los sujetos pasivos, contribuyente y sustituto, no aparece recogida de forma nítida en la Ley General Tributaria (52), los autores han señalado, justamente por este aspecto, las deficiencias de la Ley, y han puesto de manifiesto dicha conexión. Así Cortés Domínguez y Martín Delgado escriben que “en una primera aproximación, podemos decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible” (53). Y respecto de las figuras concretas que se in-

(50) Téngase en cuenta la previsión general de regulación por Ley de las exenciones, del artículo 10.b) de la Ley General Tributaria, e incluso las peculiaridades que para las leyes reguladoras de las exenciones contienen los artículos 14 y 15 de la misma Ley.

(51) Véase Fernando Sáinz de Bujanda: “*Hacienda y Derecho*”, Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963, Tomo III, págs. 441 y ss.

(52) Recordemos sus preceptos más significativos en esta materia. Art. 30 “Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”. Art. 31. “Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. 2. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas”. Art. 32. “Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquel, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro.

(53) Ver ob. cit., pág. 295.

cluyen en el seno de la expresión "sujetos pasivos", se alude a que, en todo caso, existe una conexión con el hecho imponible, o una razón de ser que explica su existencia y determina, en consecuencia, su regulación. Veámoslo. Con relación al contribuyente, dice Ferreiro que lo es "la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la obligación tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado" (54). Respecto del sustituto del contribuyente, Cortés Domínguez y Martín Delgado, explican su naturaleza y significación con estas palabras: "... con fines de comodidad y de agilidad administrativa, utiliza (se refieren al Estado) diversas técnicas de exacción de los mismos, que, a veces, consisten en obtener los medios pecuniarios que necesita de esos sujetos que considera, en justicia, han de contribuir, pero a través de otros sujetos, cuya capacidad económica no considera en esa ocasión, sino que los utiliza como simples intermediarios para gravar a otros sujetos con capacidad económica" (55); el papel, pues, de los sustitutos está predeterminado por el que para esta comodidad y agilidad administrativa les corresponde cumplir, así como por el específico que les asigna el artículo 32 de la Ley General Tributaria y, en su caso, las leyes de cada tributo. (56). También Cortés Domínguez y Martín Delgado se refieren, aun cuando no sea ya sujeto pasivo, al repercutido tributario, señalando que "por razones de comodidad administrativa, en lugar de gravar directamente al repercutido, estableciendo un hecho imponible que contemplase el acto que origine la repercusión, prefiere (se refieren al legislador) montar un mecanismo complejo para obtener el mismo resultado, obligando directamente a un sujeto, al que a su vez faculta para exigir a otro" (57). Y con relación a los responsables del tributo, los mismos autores han manifestado la conexión existente entre el presupuesto de hecho de la responsabilidad respecto del hecho imponible, conexión o dependencia que explican así: "De modo que la dependencia del presupuesto de hecho del que deriva la responsabilidad, respecto del hecho imponible, consiste en que aquél no puede realizarse —lógicamente— si no se ha producido este último, porque el primero está constituido, entre otros, por un hecho que es un efecto jurídico derivado de la existencia del hecho imponible" (58). A la vista de lo indicado, entendemos que la reserva de ley estatal no afecta a los aspectos subjetivos del lado pasivo de la relación jurídico-tributaria, por lo que las Corporaciones locales, en caso de silencio legal, podrán regular su régimen concreto, si bien, como ha quedado expuesto, dicha regulación tiene, junto con el condicionante formal de la preferencia de ley, (artículo 10.a) de la Ley General Tributaria y demás preceptos de ella que regulan los aspectos subjetivos), los determinantes sustantivos que proceden de la ineludible conexión con el hecho imponible que ha de darle descrito la ley del Estado, el respeto a los principios constitucionales

(54) Véase José Juan Ferreiro Lapatza: "*Curso de Derecho Financiero Español*", Marcial Pons, 6ª ed. Madrid, 1983, pág. 447.

(55) Ver ob. cit., pág. 304.

(56) En esta misma función y finalidad cabe encuadrar la más recientemente potenciada figura del retenedor tributario, regulada en las actuales leyes de los impuestos sobre la renta.

(57) Ver ob. cit., pág. 304.

(58) Véase ob. cit., pág. 370.

y en concreto al de capacidad económica, y, en última instancia, la propia naturaleza, función y significado intrínseco —a los que nos hemos referido— de las concretas figuras en su caso objeto de regulación por los entes locales (esto es, contribuyente, sustituto, repercutido o responsable del tributo).

También ha sido motivo de atención al estudiar el ámbito concreto de la reserva de ley, la regulación de la base imponible; y de nuevo, en este caso, hay que referirse a la vinculación del hecho imponible a la base, lo que lleva a concluir que la determinación legal de aquél condiciona de modo fundamental las características reguladoras de ésta. A dicha vinculación se ha referido, en términos de precisión impecable, Ramallo Massanet, quien escribe que “la base normativa no es más que el criterio para la medición de algún o algunos elementos del hecho imponible que el legislador considera esenciales para reflejar la capacidad contributiva” (59), desestimando, a continuación, la lógica jurídica de las figuras tributarias en que esa vinculación no se produce (60). Asimismo, el autor extiende la conexión con el hecho imponible a los supuestos de estimación de la base, de manera que “la estimación de la base no repercute en la congruencia entre presupuesto de hecho legal y base imponible normativa. La estimación no supone abandono de los criterios establecidos por las normas para conocer la base imponible fáctica de un contribuyente” (61). Nuevamente pues, a la vista de estas argumentaciones, puede hablarse del carácter determinante del hecho imponible sobre las características de un elemento de la estructura del tributo, en este caso la base imponible, con lo que la reserva legal de aquél cubre —o debe cubrir y puede jurídicamente hacerse cubrir—, las garantías constitucionales de legalidad en el establecimiento de los tributos, exigiendo de la regulación normativa a realizar en su caso por las Corporaciones locales, la debida coherencia con la regulación del hecho imponible dada por la ley.

Lo que se ha venido señalando hasta ahora ha quedado poner de manifiesto dos aspectos fundamentalmente, que conviene tener presentes de nuevo en este momento. El primero es que la expresión “establecer tributos” del artículo 133.1 de la Constitución, puede interpretarse en el sentido de que lo que ha de regularse mediante ley del Estado es el hecho imponible de los tributos, mientras que las exenciones, sujetos pasivos, repercutidos, responsables y base imponible, no es preciso que se recojan en la ley, además de por las razones que se han expuesto con mayor detalle en cada caso, porque la regulación del hecho imponible condiciona suficientemente el resto de los elementos del tributo que se han mencionado, cuando la estructura tributaria es elaborado de forma correcta. El segun-

(59) Ver Juan Ramallo Massanet: “*Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria*”, en Civitas, Revista española de Derecho Financiero, Octubre-Diciembre 1978, n° 20, pág. 633.

(60) Como escribe este autor “esta ligazón entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación, que implica la ligazón con la base imponible, no sólo es lógica, sino que además es una exigencia del ordenamiento positivo constitucional en cuanto que el mismo prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad contributiva”. Págs. 622 y siguiente.

(61) Ver pág. 638.

do aspecto, que se deriva del anterior, es que las Corporaciones locales tienen poder para regular los referidos elementos del tributo distintos del hecho imponible, poder de regulación que, desde luego, habrá de ejercerse con las importantes limitaciones antedichas.

Llegados a este punto nos resta por analizar la incidencia que la reserva de ley tiene en la regulación del tipo de gravamen. En definitiva, analizar si la ley del Estado, que ha de hacer ineludiblemente la descripción del hecho imponible al establecer los tributos, debe también fijar el tipo de gravamen, de manera más o menos rígida, esto es, fijando un tipo o tipos únicos, o unos tipos máximos. Lógicamente la respuesta a esta cuestión afecta directamente al poder tributario de las Corporaciones locales, que estarían o no facultadas para regular dichos tipos de gravamen, en función de la respuesta que se diera a la cuestión anterior. Cabe decir también, que sabidos los límites que para la capacidad normativa de las Corporaciones locales supone la fijación del hecho imponible por la ley estatal, la posibilidad o no de establecer los tipos tributarios representa el único ámbito de auténtico poder regulador de los tributos, poder que tendrían o no, según la respuesta adoptada, dichas Corporaciones locales. De aquí se desprende también fácilmente, la importancia de la respuesta que haya de darse a la cuestión que se está suscitando.

Como se ha visto anteriormente, la mayor parte de los autores consideran que el tipo de gravamen está bajo la cobertura de la reserva de ley y, por lo tanto, ha de venir señalado en la ley que establezca el tributo, aún cuando la mayor de estas opiniones doctrinales sostienen que la exigencia se debe considerar satisfecha cuando la ley establece un tipo máximo de gravamen. La fundamentación de esta postura es, en definitiva, la misma que la del propio principio de legalidad, esto es la uniformidad y racionalidad en el reparto de las cargas tributarias, e incluso, a niveles más generales, lo señalado por Pérez Royo en cuanto a la garantía de la propiedad y libertad como fundamentos tradicionales, por encima de los cuales hay que reconocer en la actualidad "la garantía y defensa del interés de la sociedad a un desarrollo democrático de una parte tan esencial del conjunto de la política como es la política fiscal" (62).

La posibilidad de sostener, en cambio, que del texto constitucional, de otras disposiciones legales, y también con base en otras consideraciones jurídicas, no es preciso que las leyes estatales señalen los tipos de gravamen respecto de los tributos de carácter local, de manera que su señalamiento pueda formar parte del poder normativo-tributario de las Corporaciones locales, no debe ser desdeñada. Tal posibilidad estaría fundamentada en las argumentaciones que se exponen a continuación.

A) Como es sabido, los artículos 137 y 140 de la Constitución garantizan

(62) Véase Fernando Pérez Royo: "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", en "Estudios sobre el proyecto de Constitución", Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pág. 402.

la autonomía de las Corporaciones locales. El artículo 142 prescribe que las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de sus funciones. La posibilidad de que las Corporaciones locales establezcan los tipos de gravamen para los tributos destinados a financiarles puede, sin graves inconvenientes, considerarse una manifestación de la autonomía local y un instrumento idóneo para la obtención de los medios que les son necesarios (63), dado que mediante el tipo de gravamen se “señala la participación que tiene el acreedor —entre público— en la magnitud elegida como base” (64).

B) La referencia expresa del artículo 133.3 de la Constitución a la reserva de ley para los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado puede interpretarse como indicativa de que la expresión “establecer tributos” del párrafo 1 del mismo artículo 133, no cubre la reserva de ley estatal entendida como aplicable a todos los elementos de la estructura de los tributos, lo que ha hecho necesaria esta mención expresa en el caso de las exenciones.

C) La posibilidad que se está defendiendo no es incompatible con el reconocimiento de la importancia del desarrollo democrático de la política fiscal. Téngase en cuenta el origen y funcionamiento democrático del poder de las Corporaciones locales —que establecen los artículos 140 y 141.2 de la Constitución—, que fundamenta, en última instancia, todas sus actuaciones y potestades.

D) La Ley General Tributaria presenta menor rigor en la exigencia de la regulación legal de la estructura del tributo, con relación al tipo de gravamen, como pone de manifiesto, implícitamente, su artículo 12 (65).

E) La legislación de régimen local en vigor, constituida fundamentalmente por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, reconoce amplias facultades normativas en la determinación de la cuantía de la deuda tributaria por las Corporaciones locales. Y en esta línea parece continuar el Proyecto de Ley de Regulación de las Bases del Régimen Local, cuyo artículo 108.1 reconoce implícitamente la posibilidad de las Corporaciones locales de “imposición de tributos” (66). Fuera del ámbito de la legislación local básica, como es bien conocido, la

(63) A este respecto, la ley de 21 de diciembre de 1983, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales, que, como se verá a continuación, consiente la determinación libre del tipo de gravamen por las Corporaciones locales, señala en su Exposición de Motivos que su propio contenido “hará efectivos los principios constitucionales de suficiencia de recursos y de autonomía para la gestión de sus intereses”.

(64) Véase Juan Ramallo Massanet: “*Hecho imponible y cuantificación...*”, ob. cit., pág. 644.

(65) Recordemos su contenido. Art. 12.- “1. El Gobierno, con carácter general y dentro de los límites o condiciones señalados en cada caso por la Ley, podrá aumentar o disminuir los tipos impositivos o suprimir incluso el gravamen: a) Cuando recaigan sobre las importaciones o exportaciones de productos, mercancías o bienes en general; y b) Cuando graven los actos de tráfico de bienes...”.

(66) Véase el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, II Legislatura. Serie A: Proyectos de Ley, nº 97-I, de 3 de abril de 1984, pág. 1.235.

Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales, ha contemplado en sus artículos 8.1 y 9.1 la posibilidad de establecer un recargo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y su artículo 13.1 ha prescrito que "a partir del 1 de enero de 1984, el respectivo tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana y de la Rústica y Pecuaria *podrá ser fijado libremente por los Ayuntamientos*"; y, con respecto a esta Ley, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de octubre de 1984, además de considerar que esta Ley no vulnera el principio de igualdad y que puede fundamentarse en el artículo 140 de la Constitución, señala que "es claro que cada municipio en uso de la autonomía constitucionalmente establecida y dentro de los límites que la Ley permita podrá establecer tributos a los residentes en su territorio, sin que necesariamente tenga que resultar una tributación igual en todos los Municipios lo que sería contrario tanto al principio de adecuar la imposición a la necesidad de satisfacer gastos, como a la justicia distributiva dadas las diferencias existentes a este respecto entre los Municipios".

F) No faltan tampoco autores que están a favor de una interpretación como la que se está tratando de fundamentar. Es lo que se desprende, implícitamente, de estas palabras de Ramallo Massanet: "... lo cual quiere decir, a mi entender, que la Ley debe por lo menos nominar los posibles impuestos (lo cual —puede interpretarse— significa también que le basta a la ley con hacer sólo eso). Esto es, por otra parte, el sistema tradicional de la Hacienda Local, y así pienso que puede seguir entendiéndose en el artículo 133.2 de la Constitución" (67). E incluso, un autor que está en contra de esta opinión como Lasarte, reconoce que la expresión establecimiento de tributos es pobre (68), lo cual viene a reconocer las posibilidades de una interpretación en el sentido que se está exponiendo, que no habría sino tratar de esclarecer esa pobreza que atribuye Lasarte al texto constitucional. Por otra parte, habría que considerar que la frecuente alusión doctrinal en el sentido de que el ámbito de la reserva de ley sería respetado con la determinación del tipo máximo generoso podría tener una significación real muy semejante al de la libertad de establecimiento del tipo de gravamen por las Corporaciones locales, lo que obligaría a su vez, a concretar el montante y el por qué del tipo máximo admisible, cuestión desde luego sumamente compleja.

La conclusión que se propone en favor del reconocimiento constitucional de la posibilidad de que las Corporaciones locales establezcan libremente los tipos de gravamen, no olvida la necesidad de que una ley del Estado debe reconocérselo, dada la existencia de la preferencia de ley —que ya se ha analizado—, como tampoco que, en su actuación reguladora, las Corporaciones locales han de tener presentes los principios de la Constitución que afectan directamente a la ordenación de los tributos, como los de generalidad e igualdad (69), progresi-

(67) Véase "Incidencia de la Constitución española de 1978...", pág. 20.

(68) Ver "El principio de legalidad tributaria..." ob. cit., pág. 140.

(69) Como he señalado en otra ocasión, el principio de igualdad en materia financiera no puede tener solamente en cuenta el montante de lo que los ciudadanos aportan a los entes públicos, sino también lo percibido de ellos, de aquí que la diferencia de presión fis-

vidad, carácter no confiscatoria y, sobre todo, el de capacidad económica (70) recogidos en el artículo 31.1, así como los de carácter más general, como el de solidaridad (artículos 2 y 138.1), no entorpecimiento de la libre circulación de bienes y personas (artículo 139.2), e incluso, por analogía, los principios de coordinación (artículo 156.1) y de limitación territorial (artículo 157.2), que están previstos para las Comunidades Autónomas.

Tampoco se ignora, con la postura que se ha venido sustentando, que la utilización por las Corporaciones locales de la posibilidad de establecer libremente tipos de gravamen, debe ejercitarse con prudencia, dada la complejidad técnica que esta clase de decisiones puede comportar, desbordante de la capacidad real de que están dotadas, en muchos casos, estas administraciones locales. Asimismo, deben tenerse en cuenta aspectos de sociología y psicología financiera al adoptar medidas tributarias de la naturaleza y trascendencia de las que estamos relatando, aspectos que curiosamente no eran ignorados por la Ley de 21 de diciembre de 1983, de medidas urgentes de saneamiento y reglación de las Haciendas locales —que autorizó como se ha visto, la fijación libre de un recargo municipal sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana y de la Rústica y Pecuaria—, cuando se refería a que las medidas previstas “al tiempo que permiten obtener mayores ingresos para las Corporaciones Locales y responsabilizar a éstas en cuanto a su esfuerzo fiscal, haciéndolas soportar el coste psicológico y político que todo aumento de presión fiscal supone”. Y, a la vista de las discusiones, críticas y resistencia a las medidas adoptadas por las Corporaciones locales en el ejercicio de las posibilidades reconocidas en la precitada ley, parece que dicho coste ha sido elevado.

Se concluye el presente trabajo facilitando la captación de su contenido esencial —dado que su exposición, para reflejar mejor la interconexión entre sus partes y la unidad de su contenido, no se ha subdividido en apartados—, con la exposición de las siguientes conclusiones:

1ª El Estado, en virtud de su potestad originaria, tiene en el ámbito tributario un poder de grado superior al de las demás administraciones públicas territoriales. Esta característica no significa que el Estado tenga un poder tributario omnicompreensivo, puesto que se reconoce también potestad tributaria a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales.

cal no implique, sin más, la inconstitucionalidad de la norma que lo produzca. Véase con mayor detalle esta argumentación en mi colaboración titulada “Principio de generalidad y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, en Cuadernos de la Facultad de Derecho. Universidad de Palma de Mallorca, nº 6-1983, págs. 175 y ss.

(70) En este sentido, Fernando Pérez Royo ha destacado: “Baste referirse al desplazamiento del centro de gravedad de los conceptos fundamentales del derecho tributario desde el propio principio de legalidad tributaria hacia la regla sustancial de la capacidad contributiva, como criterio de fundamentación de la imposición y de reparto de las cargas públicas”. Véase “El principio de legalidad tributaria en la Constitución”, ob. cit., pág. 405.

2ª Se interpreta el artículo 133.1 y 2, de la Constitución, en el sentido de que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales se someten a las leyes del Estado.

3ª Se reconoce, a la vista de las indirectas referencias constitucionales y, sobre todo, de las leyes que han desarrollado su contenido en esta materia, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas regulen, sobre todo a través de su parlamento regional, materias relativas a las Haciendas locales.

4ª El hecho imponible de los tributos de las Corporaciones locales ha de venir necesariamente contemplado en una ley estatal, como consecuencia del mandato del artículo 133.1 de la Constitución, según el cual los tributos han de establecerse mediante ley, y no mediante una norma jurídica de otra naturaleza.

5ª Las exenciones, el contribuyente, el sustituto y el retenedor, el repercutido, el responsable y la base imponible, no tienen que venir necesariamente regulados por la ley estatal que establezca el tributo. Las Corporaciones locales podrán, cuando no lo hagan las leyes, regular su contenido, si bien, las características del hecho imponible descrito en esas leyes y la intrínseca naturaleza jurídico-conceptual de los precitados elementos de la estructura del tributo, serán determinantes imprescindibles de esa regulación; como también lo serán los principios constitucionales y, en especial, el de capacidad económica.

6ª La Constitución no impide tampoco la posibilidad de que las Corporaciones locales establezcan libremente los tipos de gravamen (y en su caso los recargos), en los tributos destinados a su financiación.