

GUÍA DIDÁCTICA

Las Ordenanzas Fiscales

CONTENIDO

- 1 Marco Conceptual de la Ordenanzas Fiscales
- 2 Imposición y ordenación de Tributos Locales
- 3 Contenido de las Ordenanzas Fiscales
- 4 Elaboración y aprobación de las Ordenanzas Fiscales
- 5 Reclamaciones e impugnación de las Ordenanzas Fiscales
- 6 Imposición y ordenación de Tasas y Precios Públicos: la Memoria Económica-Financiera
- 7 La Ordenanza General de gestión, liquidación, inspección y recaudación de tributos locales

1. Marco Conceptual de la Ordenanzas Fiscales

La facultad de imponer y ordenar los tributos locales que se reconoce a las Corporaciones Locales, así como el consiguiente poder reglamentario cuya manifestación más típica son las ordenanzas fiscales, derivan tanto del reconocimiento constitucional de su autonomía para gestionar sus intereses respectivos como de la potestad tributaria limitada que la Constitución Española, CE, les atribuye, todo ello integrado dentro del principio general de legalidad y de la específica reserva de ley en el ámbito tributario.

La potestad reglamentaria de las entidades locales es la más importante e intensa de las prerrogativas de las Corporaciones Locales, ya que significa que éstas participan de la formación del ordenamiento jurídico administrativo que les es de aplicación.

Los artículos 137 y 140 de la CE garantizan la autonomía de los municipios y provincias para la gestión de sus respectivos intereses. Esta autonomía local obtiene también solemne reconocimiento con el tratado internacional que es la Carta Europea de la Autonomía Local de 15 de octubre de 1985. Además disponemos del principio de suficiencia financiera para el desempeño de las funciones que la ley les atribuye, debiéndose nutrir fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas (art. 142 CE).

La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, LRBRL, señala que el Municipio, en su calidad de Administración Pública de carácter territorial y dentro de la esfera de sus competencias, ostenta una serie de potestades o facultades, entre las que se encuentra la **potestad reglamentaria**, o lo que es lo mismo, la capacidad de dictar normas jurídicas de carácter general y de valor subordinado a la Ley.

La autonomía de las Entidades Locales supone la capacidad de dictar normas reglamentarias, esto es, ordenanzas y reglamentos. Esta capacidad reglamentaria estará sometida al principio de jerarquía que se deduce del Estado de Derecho y del principio de legalidad.

La imposición y ordenación de tributos locales es una potestad tributaria derivada de las Haciendas Locales cuyo reconocimiento se recoge en el artículo 133.2 de la CE: "Las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes".

En este sentido las Ordenanzas deben ser un instrumento de consulta e interpretación clara para la aplicación de los tributos de la administración tributaria y ayude al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.

Por un lado las Entidades Locales **deberán** acordar **la imposición** y supresión de sus tributos propios, **y aprobar las correspondientes Ordenanzas Fiscales Regulatoras de los mismos, y a esto le podríamos incluir el acuerdo de imposición y ordenación de los Precios Públicos.**

Además la Entidad Local debe adaptar mediante la Ordenanza General, las normas estatales (Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo) de gestión tributaria o recaudación a su peculiar régimen de organización y funcionamiento.

Distinguiremos por tanto entre Ordenanzas Fiscales (Reguladoras de los Tributos Locales y Precios Públicos) y Ordenanza General que desarrolla la gestión, inspección y recaudación de los ingresos de derecho público.

Los artículos 106 y 107 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, LBRL, determinan el **marco conceptual general** de las **Ordenanzas Fiscales:**

- ◆ Autonomía financiera.
- ◆ Potestad tributaria derivada a través de las Ordenanzas.
- ◆ Competencias propias de gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios.
- ◆ Comenzarán a aplicarse en el momento de su publicación definitiva.
- ◆ Las Ordenanzas fiscales obligan en el territorio de la respectiva entidad local y se aplican conforme a los principios de residencia efectiva y de territorialidad.

De estos preceptos resultan hasta cuatro modalidades o manifestaciones de la potestad reglamentaria en materia tributaria.

1º- Ordenanzas relativas a los tributos de exacción potestativa (art. 15.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, TRLRHL).

2º- Ordenanzas relativas a los tributos de exacción obligatoria (art 15.2 TRLRHL).

3º- Ordenanzas fiscales generales de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos (arts. 12.2 y 15.3 TRLHL, y 106.2 LBRL).

4º- «Disposiciones» interpretativas y aclaratorias (art. 106-2 LBRL).

El TRLRHL desarrolla el contenido de las Ordenanzas Fiscales. A su vez, la DA 4ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT, dispone que «*las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán **desarrollar** lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales*». Ordenanzas fiscales que, figuran expresamente recogidas en el artículo 7.e de la LGT sobre las normas rectoras de los tributos.

En este sentido las Ordenanzas deben ser un instrumento de consulta e interpretación clara para la aplicación de los tributos de la administración tributaria y ayude al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.

2. Imposición y Ordenación de Tributos Locales

Las Entidades Locales sólo podrán decidir la imposición y supresión de los tributos de caracteres voluntarios o potestativos. Sin embargo, los tributos de carácter obligatorio serán exigidos necesariamente por la Entidad Local sin necesidad del previo acuerdo de imposición, no existiendo en este caso capacidad de decisión en este sentido.

Por tanto debemos diferenciar ambos conceptos:

a) TRIBUTOS DE IMPOSICIÓN POTESTATIVA

Para poder exigir los tributos potestativos es necesario que las Entidades Locales acuerden su imposición y lleven a cabo su ordenación. Así resulta de los términos: **«deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes Ordenanzas Fiscales Regulatoras de los mismos»**, recogidos en el artículo 15.1 del TRLRHL.

TRIBUTOS DE IMPOSICION POTESTATIVA	
TIPOS	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS, ICIO. ⇒ IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA, IIVTNU. ⇒ - DEMÁS TRIBUTOS.
CONTENIDO	<ol style="list-style-type: none"> 1. La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo. 2. Los regímenes de declaración y de ingreso. 3. Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Los **acuerdos de aprobación** de estas Ordenanzas deberán adoptarse simultáneamente a los de imposición de los tributos, a que se refieran. Para suprimir dichos tributos deben adoptarse los correspondientes acuerdos de supresión (art. 16.1 del TRLRHL).

Igualmente, los **acuerdos de modificación** de estas Ordenanzas deberán contener la mera redacción de las normas afectadas; y las fechas de la aprobación de la modificación y del comienzo de su aplicación (art. 16.1 del TRLRHL).

Por otro lado, en estos casos de recursos tributarios de carácter potestativo para las Entidades Locales, además de la aprobación de las Ordenanzas, es simultáneo el Acuerdo de Imposición y las normas propias que regulen la gestión de cada figura (que deben ser desarrolladas con generalidad para todas las fases del procedimiento).

NOTA PRÁCTICA: Esta simultaneidad a que aludimos, como expresión legal que establece el art. 16 del TRLRHL, no es exacta. Primero porque se aprueba uno y después el siguiente, y segundo porque el acuerdo de imposición es un acto administrativo singular que se adopta en un sólo trámite de resolución definitiva, mientras que el de aprobación de la Ordenanza es una disposición de carácter general con un procedimiento de trámites sucesivos, que van desde la aprobación provisional hasta la definitiva. Con lo cual la simultaneidad sólo podemos entenderla desde la lectura de que la Corporación Local apruebe los dos a la vez.

La decisión de imponer o establecer un tributo, especialmente en aquellos casos cuya imposición es potestativa, requerirá un análisis previo del procedimiento de gestión y recaudación de la figura tributaria en concreto, para la obtención de su mejor rendimiento.

b) TRIBUTOS DE IMPOSICIÓN OBLIGATORIA

Respecto a los **impuestos de exacción obligatoria** deben exigirse por los Ayuntamientos «*sin necesidad de acuerdo de imposición*», como prescribe el art 38 del TRLHL. La inicial Ley 39/1988 estableció una regulación completa, si bien reconociendo a favor de los Ayuntamientos la facultad de concretar el tipo de

gravamen, por referencia a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias.

La reforma operada por la Ley 51/2002, ha ampliado en varios aspectos el ámbito de decisión propio de los Ayuntamientos respecto a sus tributos de exacción obligatoria, por ejemplo en materia de establecimiento de bonificaciones potestativas.

TRIBUTOS DE IMPOSICION OBLIGATORIA	
TIPOS	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES. ⇒ IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS. ⇒ IMPUESTO SOBRE VEHICULOS DE TRACCION MECANICA.
ACTUACIONES	<p>Sólo cabe una actuación de regulación para cuantificar el tributo, modificando las cuotas mínimas establecidas por la norma y algún elemento esencial.</p> <p><i>Ejemplo:</i> Bonificaciones.</p>
CONTENIDOS DE LAS ORDENANZAS	<ol style="list-style-type: none"> 1. Fijación de los elementos para la determinación de las cuotas. 2. Fecha de aprobación y el comienzo de su vigencia.

Los **acuerdos de aprobación** de estas Ordenanzas deberán adoptarse simultáneamente a los de fijación de los elementos regulados en las mismas.

Los **acuerdos de modificación** de estas Ordenanzas deberán contener la mera redacción de las normas afectadas; y las fechas de la aprobación de la modificación y del comienzo de su aplicación.

El caso de los PRECIOS PÚBLICOS

Respecto a los Precios Públicos y la Ordenanza Fiscal, nada dice al respecto el TRLRHL por lo que en la práctica se han adoptado soluciones distintas para fijar los Precios Públicos:

- ◆ **Tramitar el expediente de imposición y ordenación de los precios públicos** de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 15 a 19 del TRLRHL de la misma forma que los tributos. Es una solución de mayor seguridad jurídica y prevalente.
- ◆ Seguir el **procedimiento** previsto en los arts. 49 y 70.2 LBRL para la **aprobación de Reglamentos y Ordenanzas no fiscales**. Este procedimiento tiene tanto trámites como los de aprobación de las Ordenanzas fiscales, con la demora adicional por lo dispuesto en el art 70.2 LBRL.
- ◆ **No regularse a través de Ordenanza Fiscal**, posición de un sector de la doctrina con apoyo de la Jurisprudencia, por ser un recurso que no tiene carácter tributario.

En este sentido tenemos la **STS 14 de abril de 2000** (resolviendo recurso de casación 4689/19914) declara improcedente la consideración de los acuerdos de establecimiento o modificación de los precios públicos como ordenanzas fiscales.

Por otra parte, es importante señalar que de acuerdo con la STC 239/1999, el Pleno únicamente podría delegar en la Comisión de Gobierno (actualmente Junta de Gobierno) el establecimiento o modificación de aquellos precios que no tienen la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público, es decir aquellos que se exigen por servicios o actividades que no resultan imprescindibles para la vida personal o social de los particulares, cuya solicitud o recepción es voluntaria y que son susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado.

NOTA PRÁCTICA: Para evitar litigiosidad, la opción más recomendable sería aplicar el punto primero anterior (mismo procedimiento que el establecimiento de Tasas); y es que el acuerdo de imposición y ordenación de los precios públicos debe basarse en el contenido de la memoria económico-financiera, cuya ausencia, junto con la publicación de la disposición en la que se fijan los precios; provoca la nulidad del expediente como garantía para el ciudadano.

La Jurisprudencia se refiere a esta materia en la **STS de 15 de Junio de 1994**: « [...] toda propuesta, tanto de fijación de cómo de modificación de precios públicos, **deberá ir acompañada de una memoria económico-financiera**, que justificará el importe de los mismos, el grado de cobertura financiera de los costes correspondientes y, en su caso, las utilidades derivadas de la realización de actividades [...] y que es imposible en ausencia de dicha memoria si el precio público que se fija o modifica está o no justificado [...]»

3. Contenido de las Ordenanzas Fiscales

Como venimos señalando, de acuerdo con el artículo 15 del TRLRHL, debemos diferenciar las dos clases de tributos locales existentes: los de exacción potestativa y los de imposición obligatoria.

a) TRIBUTOS DE IMPOSICIÓN OBLIGATORIA

En estos casos, la ley regula minuciosamente cada uno de los elementos esenciales de los mismos, no siendo necesario, por consiguiente, que los Ayuntamientos aprueben ordenanza alguna; de tal manera que la inactividad de la Entidad Local no impide su exigencia obligatoria.

En caso de que la Entidad Local procediese a la aprobación de Ordenanza Fiscal, esta habría de limitarse a recoger lo regulado en el TRLRHL y regular los elementos

esenciales que pueden ser establecidos por la misma, que son principalmente los tipos impositivos y las bonificaciones.

Ejemplos de ello serán:

- a) En el IBI, la fijación de los tipos de gravamen dentro de los Límites fijados por el artículo 72 del TRLRHL o el establecimiento de bonificaciones potestativas del artículo 74 del TRLRHL.
- b) En el IAE, la modificación de las cuotas en función del coeficiente de ponderación física a que se refiere el artículo 87 o el establecimiento de bonificaciones potestativas del artículo 88.2 del TRLRHL.
- c) En el IVTM, el incremento de cuotas y el establecimiento de bonificaciones potestativas según el artículo 95 del TRLRHL.

En cualquier caso será imprescindible que estos Impuestos sean ordenados estableciendo las fechas de su aprobación y el comienzo de su entrada en vigor.

NOTA PRÁCTICA: Es recomendable, en aras de dotar de seguridad jurídica al procedimiento, que estas cuestiones queden reguladas en Ordenanza en vez de acudir al mecanismo de la inactividad. Igualmente se considera necesario que queden establecidas en la misma las peculiaridades propias de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de estos tributos para su mejor implementación en la Entidad Local.

b) TRIBUTOS DE IMPOSICION POTESTATIVA

En cambio será distinto el contenido de las Ordenanzas de tributos de exacción potestativa.

Este quedará recogido en el artículo 16 del TRLRHL:

- ◆ El hecho imponible.
- ◆ El sujeto pasivo.

- ◆ Los responsables.
- ◆ Las exenciones, reducciones y bonificaciones.
- ◆ base imponible y liquidable.
- ◆ El tipo de gravamen o cuota tributaria.
- ◆ El período impositivo.
- ◆ El devengo.
- ◆ Los regímenes de declaración y de ingreso.
- ◆ Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.
- ◆ La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

No obstante, aunque este artículo utilice la expresión «*contendrán al menos*», no todos los elementos tributarios que se contemplan en dicha norma se deberán recoger necesariamente en la Ordenanza. Y es que el precepto «*sobreentiende*» que ello será así en la medida que lo permitan las previsiones de la ley sustantiva que haya creado cada tributo, esto es, el propio TRLRHL.

En cuanto a los actos de imposición y ordenación de este tipo de tributos, se tratará de actos de contenido distinto aunque inicialmente inseparables, ya que para poder aplicar dichos impuestos se deben dar ambos actos.

NOTA PRÁCTICA: En cuanto al contenido de las Ordenanzas Fiscales, deben tenerse en cuenta las siguientes recomendaciones:

a) El **Hecho Imponible** debe estar claramente delimitado para evitar errores de aplicación, no será suficiente para la determinación del hecho imponible fijar un servicio o servicios por referencia a la tasa y terminar con la frase «*y análogos*». Es necesario especificar de forma precisa todos y cada uno de los supuestos de hecho que van a dar lugar al nacimiento de este elemento tributario.

b) En los **Sujetos Pasivos** se debe medir la eficacia recaudatoria, si se establece como sujeto pasivo el arrendatario de una vivienda puede hacer disminuir la recaudación, en todo caso es conveniente regular la figura del sustituto del contribuyente y responsables tributarios en su caso. Por ejemplo el sustituto en el ICIO.

c) Conviene, con carácter previo, **distinguir entre exención y no sujeción**, por tratarse de conceptos distintos y perfectamente diferenciados.

La exención se refiere a hechos o personas sujetas a un determinado tributo que de no existir la norma de exención no quedarían exonerados de cumplir la obligación tributaria, viene regulado en el art. 22 de la LGT como aquellos supuestos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria.

La no sujeción, es el propio legislador el que establece de forma concreta cuáles son esas situaciones que expresamente excluye del ámbito de un tributo. El art 20 de la LGT dispone que la ley puede completar la delimitación del hecho imponible mediante la "mención de los supuestos no de sujeción".

d) La **magnitud dineraria** o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible tal como contempla el art 50 de la LGT es fundamental para la aplicación correcta de las Tasas y Precios Públicos.

e) Las fechas de aprobación y del comienzo de su aplicación, deben indicarse de forma clara, conectando así con el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

4. Elaboración y aprobación de las Ordenanzas Fiscales

Como venimos exponiendo, las Entidades Locales gozan de autonomía local y potestad reglamentaria que se ejercerá a través de sus Ordenanzas y Reglamentos, que seguirán lo dispuesto en el artículo 17 y siguientes del TRLRHL para su elaboración, publicación y publicidad.

El Acuerdo de aprobación de las Ordenanzas Fiscales será competencia del Pleno, en virtud del artículo 22.2.e) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y la validez del Acuerdo requerirá el voto favorable de la mayoría simple de los miembros presentes, como se establece en el artículo 47.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Así, a la vista del correspondiente proyecto de Ordenanza Fiscal, será necesaria la emisión de informe de Intervención y Dictamen de la Comisión de Hacienda, como requisitos

previos y necesarios de la aprobación provisional por el Pleno. Este **informe del Interventor será preceptivo** a tenor de los arts. 168.1 y 214 del TRLRHL, al igual que lo será el Dictamen de la Comisión informativa, cuando exista.

Tras su aprobación provisional por el Pleno, procederá la apertura de un periodo de información pública, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento, en su sede electrónica y en el Boletín Oficial de la Provincia, durante treinta días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados a que se refiere el artículo.18 del TRLRHL podrán examinar el expediente y presentar las alegaciones que estimen oportunas.

A su vez, las Entidades Locales con población superior a diez mil habitantes deberán publicar el anuncio, además, en uno de los diarios de mayor difusión de la Provincia o en el de la Comunidad Autónoma si es esta Uniprovincial. Es por tanto de un requisito esencial, como ha resaltado la jurisprudencia. La STS de 5-12-2002 determina la nulidad derivada de tal omisión.

NOTA PRÁCTICA: El plazo de exposición pública es de treinta días hábiles como mínimo. El incumplimiento del plazo legal es causa de nulidad de pleno derecho.

Finalizado el plazo de información pública se adoptará el Acuerdo definitivo que proceda, resolviendo las alegaciones presentadas y aprobando la redacción definitiva de la Ordenanza.

A este respecto, la Ley prevé dos situaciones distintas: que haya habido reclamaciones en el plazo de exposición pública o que dicho período de tiempo haya transcurrido sin esa circunstancia:

- a) En el primer caso, siguiendo la regla general de la **Ley 39/2015**, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la Administración dictará resolución expresa *«en todos los procedimientos cualquiera que sea su forma de iniciación»*, la Corporación debe adoptar el acuerdo definitivo que proceda *«resolviendo las reclamaciones que se hubieren presentado y aprobando la redacción definitiva de la ordenanza»*. Esto significa que se deben considerar y

debe darse respuesta a todas las «reclamaciones» de los interesados. La necesidad de acuerdo expreso de aprobación definitiva de la Ordenanza Fiscal, habiéndose presentado alegaciones en el trámite de información pública, así como la publicación del texto íntegro de la ordenanza debidamente aprobada en el Boletín Oficial correspondiente, «constituyen requisitos para la regularidad del procedimiento de aprobación de la misma, cuya ausencia determina su nulidad». (SSTS de 27-5-1996 y de 1-7-1996).

Con buen criterio la Ley exige que esta resolución deba aprobar «la redacción definitiva de la ordenanza». Un requisito que guarda relación con el artículo 9.2 de la LGT, determinando que toda modificación de leyes y reglamentos que modifiquen normas tributarias ha de contener «la nueva redacción de las que resulten modificadas». Mandato que conecta claramente con el principio de seguridad jurídica.

El acuerdo de aprobación definitiva se adoptará con los mismos requisitos señalados para el de aprobación provisional. Esto es, la competencia viene atribuida al Pleno de la Corporación con el quórum de la mayoría simple en aplicación del artículo 47.1 de la LBRL.

Si como consecuencia de la resolución de reclamaciones hubiese **modificaciones en el acto de aprobación definitiva y estas sean sustanciales** se debe proceder a un nuevo periodo de exposición pública (de ahí la recomendación que las Ordenanzas Fiscales sean aprobadas inicialmente como máximo en septiembre), si las modificaciones no son sustanciales no es necesario proceder a un nuevo periodo de exposición pública.

b) En el caso de que no se hubiere presentado ninguna reclamación se entiende definitivamente adoptado el acuerdo inicial, esto es, aprobación definitiva automática. No obstante en aras de dotar de seguridad jurídica al acto, es importante que en el anuncio de aprobación definitiva, con edición del texto íntegro, se haga mención a estos extremos de la aprobación automática.

NOTA PRÁCTICA: En caso de que no se hubiesen presentado alegaciones, el Acuerdo provisional se entenderá definitivo, sin necesidad de Acuerdo expreso, pues el TRLRHL, prevé la elevación automática a definitiva.

Finalmente, el acuerdo definitivo y el texto íntegro de la Ordenanza Fiscal se publicarán en el Boletín Oficial de la Provincia, de manera que la misma no entrará en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación. Asimismo, el Acuerdo de aprobación definitiva se notificará a aquellos interesados que hubieran presentado alegaciones.

Además, las Entidades Locales de gran población, superior a veinte mil habitantes, editarán el texto íntegro de la Ordenanzas fiscales reguladoras de sus Tributos dentro del primer cuatrimestre del ejercicio económico correspondiente.

NOTA PRÁCTICA: Para facilitar el conocimiento de las ordenanzas fiscales, el artículo 17.5 del TRLRHL impone a todas las Entidades Locales la obligación de expedir copias a quienes así lo soliciten, materializando el derecho del ciudadano aludido en el artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

FASES DEL PROCEDIMIENTO DE TRAMITACION Y APROBACION DE ORDENANZAS FISCALES.		
FASE	PROC.	ACTUACIONES
1ª	APROBACION PROVISIONAL	<ol style="list-style-type: none"> 1. Adopción de acuerdo, de conformidad con el artículo 47 de la LBRL, por mayoría simple. 2. Exposición al público por plazo no inferior a 30 días, durante los cuales, los interesados, podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas. 3. Publicación en el B.O.P. o de la Comunidad Autónoma Uniprovincial del anuncio de exposición al público, publicación que, para las Diputaciones Provinciales, Entidades Supramunicipales y Ayuntamientos de población superior a diez mil habitantes, será necesario realizar, también en un diario de los de mayor difusión.
2ª	APROBACION DEFINITIVA.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Acuerdo definitivo que proceda, resolviendo las reclamaciones y aprobando la redacción definitiva de la Ordenanza, su derogación o las modificaciones, a que se refiere el acuerdo provisional; o si no las hay, elevación automática del mismo 2. Publicación del texto íntegro de los acuerdos definitivos y de las Ordenanzas o sus modificaciones, en el B.O.P. o de la Comunidad Autónoma Uniprovincial.

5. Reclamaciones e impugnación de las Ordenanzas fiscales.

a) Reclamaciones en el periodo de exposición pública

En los treinta días hábiles de exposición pública de las Ordenanzas (publicación de la aprobación inicial o provisional) los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

Para el examen de estas Ordenanzas ya indicábamos que el citado artículo 17 del TRLRHL impone a todas las Entidades Locales la obligación de expedir copias a quienes así lo soliciten, materializando el derecho del ciudadano aludido en el artículo 13 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, LPACAP.

Serán **interesados** las personas físicas o jurídicas que invoquen un interés en el asunto y en general las establecidas en el artículo 4 de la LPACAP. Al respecto puede resultar orientativa la previsión del artículo 18 del TRLHL, reconociendo esa condición (a los efectos de puesta de manifiesto del expediente y presentación de reclamaciones) no sólo a los que resulten afectados en cada caso por la aprobación de una Ordenanza Fiscal, sino también a los Colegios oficiales, Cámaras, Asociaciones y demás entidades legalmente constituidas para velar por los intereses profesionales, económicos o vecinales cuando actúen en defensa de los que les son propios.

NOTA PRÁCTICA: Es importante tener en cuenta que el hecho de que se haya dado curso y respondido a escrito de alegaciones no significa, por sí solo, que la Administración Local reconozca su condición de interesados, lo que puede acarrear la falta de legitimación activa en un posterior recurso contencioso-administrativo que tenga por objeto la ordenanza.

El trámite de audiencia ha de seguir la regla general; es decir, mediante notificación individual, toda vez que tal modo de comunicación lo exige el artículo 40.1 de la LPACAP, no sólo para las resoluciones en sentido estricto, sino también para los

actos de trámite que afecten a los derechos o intereses de las correspondientes personas.

NOTA PRÁCTICA: En caso de ser desconocidos por la Administración o de ignorarse su domicilio, habrá de procederse conforme a las prescripciones al efecto contenidas en los artículos 42 y 43 de la misma LPACAP.

Transcurrido el plazo de presentación de reclamaciones y sugerencias, éstas serán resueltas por el Pleno del Ayuntamiento que podrá aceptarlas en su totalidad, sólo en parte o rechazarlas.

Por último debe señalarse que la aprobación definitiva se producirá, como es sabido, una vez resueltas las reclamaciones y sugerencias. Por ello, será nula la Ordenanza cuando el acuerdo definitivo se limite a desestimar las reclamaciones presentadas, sin acordar la aprobación definitiva.

b) Impugnación de las Ordenanzas fiscales

Contra los acuerdos definitivos de las Entidades Locales en materia de aprobación y modificación de estas Ordenanzas fiscales, los interesados podrán interponer el recurso contencioso administrativo en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la publicación definitiva en el B.O.P., que en ningún caso suspenderá por sí solo la aplicación de dichas Ordenanzas.

Las **características de este recurso** son:

1. No es posible formular un recurso de reposición previo a tenor del artículo 107.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, LJCA.
2. Se impondrá el recurso ante el Tribunal Superior de Justicia competente en el territorio y será posible aunque no se hayan formulado reclamaciones previas en el periodo de exposición pública o bien estas hayan sido o no, desestimadas.

3. Contra las Sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia en materia de Ordenanzas fiscales, se podrá interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo según el artículo 86 de la LJCA.

4. Además de la impugnación directa cabe también la impugnación indirecta con independencia de que se haya recurrido o no directamente la Ordenanza y al margen del resultado de este recurso.

La impugnación indirecta sólo se admite con carácter general para contrastar la legalidad de la norma, aunque a veces se invoque también la insuficiencia de la memoria económica en materia de tasas y precios públicos, de ahí la importancia de este documento al que le dedicaremos un epígrafe en esta guía.

5. Las Sentencias anulatorias de las Ordenanzas no afectarán a los actos administrativos firmes aplicados antes de su anulación. No procede por tanto la devolución de ingresos indebidos cuando se trata del ingreso realizado para liquidar una deuda que quedo firme y consentida, salvo que el Tribunal ordene lo contrario. En este caso se modificará la Ordenanza para contemplar el objeto de anulación.

NOTA PRÁCTICA: Tras la entrada en vigor de las nuevas normas sobre recursos de casación ante el Tribunal Supremo introducidas por la Ley Orgánica 7/2015, que ha reformado la Ley Orgánica del Poder Judicial, a pesar de no cumplir el criterio de cuantía pueden ser impugnadas las Ordenanzas en casación al alto Tribunal, si se valora que existe interés casacional objetivo. Otra razón más para, apostando por la seguridad jurídica, seguir las pautas del T.S., que ahora deberán tener un valor general y unificador importante.

6. La imposición de tasas y precios públicos: la Memoria económica-financiera

La elaboración de un Estudio económico-financiero del coste de los servicios es un elemento esencial para la exacción de las tasas.

El artículo 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, hace referencia a la **obligatoriedad de elaborar una Memoria Económico-Financiera** no sólo en los supuestos de creación “ex novo” de una nueva tasa, sino también en los de modificación de las cuantías en los siguientes términos: *«toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta»*. De igual manera se pronuncia el artículo 26. 2 de la LTPP para el caso de precios públicos.

Cabe recordar que el «*principio de equivalencia*» o de autofinanciación de las tasas determina que el **importe total estimado de la tasa no debe superar el coste real o previsible global o en su conjunto del servicio público o actividad de que se trate**.

En el caso concreto de las Tasas, la Memoria económico financiera es recogida en el artículo 24 del TRLRHL y su aprobación constituye una «*pieza clave para la exacción de las tasas*», según el TS.

Características de la Memoria Económico-Financiera

Siguiendo lo dictaminado por el Tribunal Supremo, la Memoria Económico-Financiera se caracteriza por:

1. Ser un medio que permite garantizar y justificar el principio de equivalencia. Para ello debe contener todas las precisiones y justificaciones del desarrollo articulado de la Ordenanza Fiscal.

2. Determinar el coste real o previsible del servicio en su conjunto o, en defecto, el valor de la prestación recibida. Asimismo, es necesario que figure la justificación razonada por la que se han adoptado unos determinados criterios de cuantificación de la cuota para la elaboración de las liquidaciones.

En el caso de las **tasas**, se tomarán en consideración los siguientes costes:

1. Costes directos,
2. costes indirectos o generales,
3. costes financieros y amortización del inmovilizado, y
4. costes necesarios para garantizar el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio.

En el caso de los **precios públicos**, se deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada. Cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la Entidad podrá fijar precios públicos por debajo del límite previsto en el apartado anterior.

En estos casos, deberán consignarse en los presupuestos de la Entidad las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante si la hubiera.

3. En caso de impugnación indirecta de la Ordenanza, será posible invocar también la insuficiencia de la Memoria Económica en materia de tasas y precios públicos, motivo que justifica la inclusión en el expediente tanto para el establecimiento de tasas o precios como para su modificación, salvo que el motivo sea actualizar tarifas con el IPC.

7. La Ordenanza General de gestión, liquidación, inspección y recaudación de tributos locales.

a) Ordenanza General

El art. 106 de la LBRL, configura la autonomía de las Entidades Locales para establecer y exigir tributos de acuerdo con el párrafo 2º del mencionado artículo, que establece:

*«La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de ordenanzas fiscales de sus tributos propios y de **ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones Locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias e las mismas**».*

Esta potestad reglamentaria de aprobar ordenanzas generales es de vital importancia para las Entidades Locales en cuanto al establecimiento de procedimientos de gestión, recaudación e inspección de sus propios tributos, o normas especiales para la mejora de sus procedimientos generales para todos los ingresos de derecho público, como pudiera ser, a modo de ejemplo, los aplazamientos y fraccionamientos.

Tal necesidad viene determinada muy especialmente en los tributos de imposición obligatoria, porque la inexistencia de Ordenanza Fiscal remitiría a las normas generales de los tributos, que no contempla aspectos generales de la gestión y recaudación.

Igual sucede en los supuestos de tributos potestativos, ya la Ordenanza Fiscal de estos, por sí misma, no puede recoger todos los aspectos generales de la gestión tributaria; siendo por ello necesario una adecuada identificación de las normas y procedimientos, determinando aquellos elementos, métodos y medios esenciales para la configuración de los mismos.

A título de *ejemplo*, podemos enumerar:

- 1º. Remisiones a normativa general aplicable.
- 2º. Procedimiento general de la gestión tributaria.
- 3º. Determinación de la base imponible.
- 4º. Sistema de declaraciones y mecanismo de comprobación.
- 5º. Regulación de los Sujetos Pasivos, obligados tributarios y expedientes de responsabilidad tributaria y de sucesores.
- 6º. Régimen de liquidaciones tributarias y padrones.
- 7º. Autoliquidaciones tributarias.
- 8º. Mecanismos de comprobación y valoración del hecho imponible.
- 9º. Sistema de Notificaciones.
- 10º. Inspección de los tributos.
- 11º. Régimen de consultas tributarias.
- 12º. Recaudación.
- 13º. Recursos y reclamaciones.
14. Aplazamiento y fraccionamientos.
15. Competencias de los distintos órganos en la aplicación de los Tributos. Esencialmente de la Tesorería como órgano de recaudación.
16. Datas y fallidos e insolvencias.
17. Procedimiento de la subasta de bienes.
18. Domiciliaciones.
19. Procedimientos de revisión y recursos.

Con carácter general, la Entidad Local podrá adaptar mediante la Ordenanza General las normas estatales (LGT y reglamentos de desarrollo) de gestión tributaria o recaudación a su peculiar régimen de organización y funcionamiento, como pudieran ser el lugar de publicación de las notificaciones por comparecencia además del BOE, o la exigencia o no de intereses de demora en fraccionamiento de pago en periodo voluntario y deudas de vencimiento periódico, etc.

NOTA PRÁCTICA: Como modelos exhaustivos de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección se pueden mencionar las correspondientes a los Ayuntamientos de Sevilla, y las Diputaciones de Barcelona y Sevilla.

Al frente de las Ordenanzas Fiscales de Madrid se encuentra **la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Recaudación e Inspección**, que contiene las normas aplicables al

ejercicio de las competencias del Municipio en las materias de gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, en cuanto estas funciones se ejerzan directamente por el mismo, que contiene un Anexo con el Índice Fiscal de calles, que clasifica todas las vías públicas de Madrid en seis categorías a efectos de calcular el Impuesto de Actividades Económicas y otros Tributos y Precios Públicos.

b) Disposiciones Interpretativas y Aclaratorias

Reguladas en el inciso final del artículo 106.2 de la LBRL, atribuyen a las Corporaciones Locales potestad para dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias en materia de tributos propios.

Esta peculiaridad de nuestro ordenamiento fiscal aparece igualmente recogida en el art. 12.3 de la LGT, en la Sección correspondiente a la «*interpretación, calificación e integración*».

Estas disposiciones interpretativas no integran derecho objetivo y, a diferencia de los verdaderos reglamentos, no vinculan ni en vía administrativa, ni, desde luego, a los tribunales.

En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo **STS de 10-2-1984**, en la que, si bien se admite el ejercicio de esta potestad, puntualiza que tal interpretación no puede imponerse a los tribunales, que en el ejercicio de la potestad jurisdiccional se ajustan a lo dispuesto en el art. 3.1 del Código Civil.

Mediante una interpretación aclaratoria o interpretativa no podemos tener un verdadero reglamento, de ahí la nulidad de pleno Derecho si la norma interpretativa realmente pretende suplantar a los reglamentos.

La mejor doctrina científica viene negando a las órdenes interpretativas capacidad para innovar el ordenamiento jurídico, por lo que, en consecuencia, si al amparo del precepto supuestamente de cobertura (art. 12.3 de la LGT o 106.2 de la LBRL) se dictan normas jurídicas sin la debida habilitación legal, «*deben ser consideradas nulas*».

En el ámbito local, el alcance de esta facultad debe circunscribirse a la interpretación de las Ordenanzas Fiscales locales por la Entidad que las haya aprobado.

El artículo 135 de la LBRL encomienda al órgano de gestión tributaria (optativo en los Ayuntamientos de municipios denominados «*de gran población*»), entre otras materias, la de interpretación de las normas tributarias propias del Ayuntamiento.

Precisamente ese órgano competente debiera quedar clarificado por las Ordenanzas Generales, pues es muy común que los Órganos de Gestión Tributaria, Inspección y la Tesorería como Órgano de Recaudación, emitan Instrucciones o Circulares para la aplicación de los tributos.