

# REVISTA DE HACIENDA LOCAL



EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO



## SUMARIO

PRESENTACIÓN: Gabriel Casado Ollero ..... 291

### ESTUDIOS

- La comprobación y la liquidación en el procedimiento de gestión tributaria*, por JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO ..... 303
- Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración en la gestión de los tributos locales (con especial referencia a algunas de las modificaciones introducidas en ese ámbito por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de M.F.A.O.S.)*, por JUAN MANUEL BARQUERO ESTEVAN ..... 365
- Las Ordenanzas fiscales y la regulación de las infracciones y sanciones tributarias tras la Ley 50/1998: el arco de Hércules sin flechas*, por FRANCISCO JAVIER ALONSO MADRIGAL ..... 397
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: algunas consideraciones de interés*, por TOMÁS COBO OLVERA ..... 427
- La tributación internacional sobre los negocios a nivel local: un heterogéneo marco de imposición*, por M.<sup>a</sup> CARMEN TRUEBA CORTÉS ..... 439
- La adaptación del régimen contable de las Haciendas Locales al Plan General de Contabilidad Pública: principales modificaciones*, por ANTONIO M. LÓPEZ HERNÁNDEZ ..... 457

### JURISPRUDENCIA

- Exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Construcciones*, por JOAN PAGÈS I GALTÉS ..... 477
- La cuantificación de las tasas locales en la jurisprudencia: parámetros para su cuantificación y principio de capacidad económica*, por JESÚS CATALÁN SENDER ..... 525

**LAS ORDENANZAS FISCALES  
Y LA REGULACION DE LAS INFRACCIONES  
Y SANCIONES TRIBUTARIAS  
TRAS LA LEY 50/1998:  
EL ARCO DE HERCULES SIN FLECHAS**

Por

**FRANCISCO JAVIER ALONSO MADRIGAL**

Doctor en Derecho.

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
en la Facultad de Derecho de la U.P.C.O.-I.C.A.D.E.

**SUMARIO:**

1. LA SITUACIÓN ANTERIOR A LA LEY 50/1998: 1.1. *Ordenanzas fiscales generales.* 1.2. *Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos propios.*—2. LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 50/1998: 2.1. *La nueva redacción del artículo 11 L.R.H.L.* 2.2. *Ordenanzas fiscales generales.* 2.3. *Ordenanzas fiscales de cada tributo.*—CONCLUSIÓN.

Existe en nuestra doctrina una viva polémica en torno a la potestad normativa local. El problema, en los términos en los que lo formula el profesor PAREJO ALFONSO, es el siguiente: «aun cuando la potestad nor-

mativa es inherente a la autonomía local y los entes que institucionalizan ésta integran una administración específica y distinta, por contar con una legitimación democrática directa, estamos ante una instancia que sólo es capaz de expresar su voluntad mediante decisiones de naturaleza y alcance puramente administrativos o sometidos plenamente al derecho administrativo, lo que significa que estas decisiones y, desde luego, las normativas, están sujetas a los institutos de la reserva de Ley y la primacía de ésta» (1).

Por lo que se refiere a la reserva de Ley para el establecimiento de los tributos y las Ordenanzas Fiscales la doctrina tributaria se encuentra muy dividida. En un primer grupo se posicionan aquellos autores que, como los profesores FERREIRO (2), RAMALLO (3) y ZORNOZA (4), hacen hincapié en el principio de autonomía local y el principio democrático de representación popular al que responde, como la ley, la Ordenanza Local; y en la virtualidad de ésta para dar cumplimiento al principio de autoimposición que está en el núcleo de las exigencias sustantivas de la reserva a la ley del establecimiento de los tributos. En función de ello, consideran que la expresión «con arreglo a la Ley» empleada por el artículo 31.1 de la Constitución debe entenderse de modo diferente cuando se refiere a la Ordenanza municipal que cuando se refiere al Reglamento estatal o autonómico. Tomando como base estas consideraciones, el profesor FERREIRO considera que la Constitución permite y quizás, incluso, aliente la concesión de un amplio margen de acción a los municipios en esta materia. Margen que podría llevar no sólo a la fijación libre del tipo en ciertos tributos, sino a la determinación, dentro del marco fijado por la Ley, de la base y el hecho imponible de otros tributos (5). Más lejos

(1) PAREJO ALFONSO, L.: «La potestad normativa de los Entes Locales Territoriales necesarios», en *Ponències del Seminari de Dret Local. Quarta edició del seminari (Curs 91-92)*, Ajuntament de Barcelona, 1993, págs. 23 y 24.

(2) FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de derecho financiero español*, 14.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 66-68. «La Hacienda local. Antecedentes históricos y situación actual. El marco constitucional», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 49 y 50. En este mismo sentido FERREIRO LAPATZA, J. J.; SIMÓN ACOSTA, E., y MARTÍN QUERALT, J.: *El proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, I.E.F., Madrid, 1988, págs. 28 y 29.

(3) RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», *R.E.D.F.*, Cívitas, núm. 60, 1988, págs. 520 y 521.

(4) ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Balance de los primeros años de aplicación de la Ley reguladora de las Haciendas Locales», en *Ponències...*, cit., pág. 57.

(5) FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Hacienda...*, cit. pág. 50.

lleva el profesor ZORNOZA este margen cuando tan sólo excluye del mismo el denominado derecho de inventar impuestos (6).

Frente a estos autores, en un segundo grupo, se posicionan aquellos otros, como los profesores LASARTE ALVAREZ (7), CALVO ORTEGA (8), ALONSO GONZÁLEZ (9) y MAZORRA MANRIQUE DE LARA (10), que hacen hincapié en las otras finalidades a las que responde la reserva de Ley. Junto a la garantía democrática implícita en el principio de autoimposición la misma serviría también a la unidad del ordenamiento y la igualdad ante la Ley. En función de ello, se muestran remisos a relativizar la reserva de ley para el establecimiento de los tributos los autores antes citados. Sentido éste en el que también se ha pronunciado la S.T.C. 19/1987, de 17 de febrero (11).

Tal y como denuncia PAREJO, que se sitúa claramente en el primero de los grupos en polémica, en relación con las materias reservadas constitucionalmente a la Ley, contrasta la escasa resistencia ante la necesidad con la que se interpreta el campo de decisión susceptible de ser remitido o entregado al Reglamento cuando se produce en favor del ejecutivo, que carece de representatividad y legitimación democrática directas, con la resistencia que provocan las propuestas de cesión de

(6) ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Balance...*, cit., pág. 57.

(7) LASARTE ALVAREZ, J.: «Los conflictos sobre Hacienda Local ante el tribunal Constitucional», en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria* (1981-1989), Tecnos, Madrid, 1990, pág. 564.

(8) CALVO ORTEGA, R.: «Las ordenanzas fiscales», en *La reforma de las Haciendas Locales*, t. I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 75. De forma más matizada en «Constitución y Haciendas Locales», en *R.E.D.F.*, Cívitas, 1998, págs. 561 y 562.

(9) ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 87 y 88. «Jurisprudencia constitucional en materia de Haciendas Locales», en *Tratado...*, cit., pág. 63.

(10) MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración», en *Tratado...*, cit., pág. 117.

(11) (F.J. 4.º): «Los Ayuntamientos, como corporaciones representativas que son (art. 140 de la Constitución), pueden, ciertamente, hacer realidad, mediante sus Acuerdos, la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica —y en el reconocimiento actual, en nuestro ordenamiento— de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria. Pero es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios —la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes— que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2, no permiten, manifiestamente, presentar al Acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley para la adopción de unas decisiones que sólo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar».

ese mismo campo a los entes locales, dotados, en cambio, de legitimación democrática propia (12).

Esta misma discusión se puede reproducir en relación con la materia administrativa sancionadora (13). Valga como ejemplo lo dispuesto en el mismo *Preámbulo* del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (14):

«En el ámbito local, las ordenanzas —con una larga tradición histórica en materia sancionadora— son el instrumento adecuado para atender a esta finalidad y para proceder en el marco de sus competencias a una tipificación de infracciones y sanciones; en este sentido, pese a la autorizada línea doctrinal que sostiene que las ordenanzas locales, en cuanto que normas dictadas por órganos representativos de la voluntad popular, son el equivalente en el ámbito local de las Leyes estatales y autonómicas y tienen fuerza de ley en dicho ámbito, el Reglamento ha considerado necesario mantener el referente básico del principio de legalidad, de modo que las prescripciones sancionadoras de las ordenanzas completen y adapten las previsiones contenidas en las correspondientes leyes.»

Sentido en el que también se ha decantado la jurisprudencia. Podemos citar a este respecto la S.T.S. de 29 de mayo de 1998 (15).

(12) PAREJO ALFONSO, L.: «La potestad...», cit., pág. 26.

(13) Acerca de la potestad sancionadora administrativa de los entes locales, GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La problemática puesta en aplicación de la L.R.J.-P.A.C.: el caso del Real decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal», en *R.E.D.A.*, 1993, y NIETO GARCÍA, A.: *Derecho Administrativo Sancionador*, 2.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 1994, págs. 115 y ss., y «El ordenamiento administrativo sectorial y la potestad sancionadora de la Administración local», en *Ponències...*, cit., pág. 203.

(14) *B.O.E.* de 9 de agosto.

(15) (R.J. 1998/5457) F.J. 4.<sup>o</sup> y F.J. 5.<sup>o</sup>: «La adecuada solución de la cuestión planteada exige tomar en consideración que el mencionado artículo 25.1 de la Constitución, además de una garantía de orden material y alcance absoluto, por razones de seguridad jurídica, que exige la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, impone otra garantía de carácter formal que se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de las conductas, pues el término «legislación vigente» que se contiene en aquel artículo, es expresivo de una reserva de ley en materia sancionatoria, tal como se recoge en una reiterada jurisprudencia constitucional (...) que pone de manifiesto que el principio de legalidad sancionadora constituye un verdadero derecho subjetivo fundamental que, en lo que interesa —sentido formal—, exige el rango formal de ley, como expresa una Sentencia del Tribunal Supremo de 14 noviembre 1997,

Pero sean cuales sean los límites establecidos por la reserva de Ley a la potestad normativa local y al margen de las cuestiones generales relativas a la potestad administrativa sancionadora de los entes locales, resulta evidente que por debajo del «techo» constitucionalmente establecido para la ordenanza fiscal, esta norma reglamentaria se encuentra forzosamente condicionada, en función de su rango, por los concretos límites que a la regulación de la materia tributaria sancionadora en el ámbito tributario local la ley ha establecido entre norma legal tipificadora de infracciones, normas reglamentarias estatales y Ordenanzas fiscales. Tal y como ha sido señalado por PAREJA (16), la posibilidad de intervención de la administración local en las distintas materias que constituyen su ámbito competencial viene condicionada a la especificación concreta que en cada caso las distintas leyes sectoriales puedan establecer al respecto, lo que se traduce en múltiples riesgos potenciales para la preservación de un contenido reconocible de la autonomía local que se adecue a la garantía constitucional. Estos límites son los que van a ser estudiados en este trabajo en primera instancia, sin perjuicio de que a la hora de interpretar su alcance sea forzoso hacer referencia a los límites constitucionales.

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, «*De medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*» (17), realiza en su artículo 18 —Capítulo IV, «*Sistema tributario local*», del Título I, «*Normas tributarias*»— una im-

---

mientras que otra del mismo Tribunal, de fecha 10 febrero 1997, indica que resulta claro que una Ordenanza Municipal no puede ser fuente primaria de un ordenamiento sancionador, ni aun en el ámbito de las relaciones de sujeción especial, y que su oportunidad reguladora en ese campo debe partir de la base de una previa regulación en la ley, a la que debe ajustarse, tal como, además, hoy resulta de los artículos 127 y 129 de la Ley 30/1992, que se refieren a todas las Administraciones Públicas, y, en concreto, a la local, según el artículo 2.1.c) de la misma, criterio igual al establecido en otra de esta Sala de 6 noviembre 1995, que contempla un supuesto similar.

Obviamente, de ello resulta que la exigencia de ley en materia de sanciones administrativas, aunque de posible desarrollo reglamentario pero siempre con sujeción a la ley, no puede suplirse o sustituirse con genéricas referencias a las competencias municipales sobre determinadas materias, al principio de autonomía de las entidades locales, con apoyo en los artículos 137 y 140 de la Constitución, a las competencias reglamentarias de tales entidades o a otros extremos como el referido a las facultades de aprobar Ordenanzas (...), y ello implica ausencia de la necesaria cobertura legal específica, a los efectos sancionadores de referencia, lo que impone declarar que no ha lugar al recurso de casación interpuesto».

(16) PAREJA Y LOZANO, C.: «Autonomía y potestad normativa de las corporaciones locales», en *R.A.P.*, núm. 138, 1995, págs. 110 y 111.

(17) *B.O.E.* de 31 de diciembre.

portante reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (18) (L.R.H.L. en adelante). Entre los numerosos preceptos objeto de modificación se encuentran los artículos 11, 12, 15 y 16 de la L.R.H.L., en cuya nueva redacción parece afectarse de manera significativa al régimen de las Ordenanzas fiscales y, en particular, a la intervención de las mismas en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias.

El artículo 18.7.º de la Ley 50/1998 añade a la redacción original del artículo 11 de la L.R.H.L. la siguiente previsión: *«con las especificaciones que resulten de la presente Ley y las que, en su caso, se establezcan en las Ordenanzas fiscales al amparo de la Ley»*. El artículo 12 de la L.R.H.L. es modificado por el artículo 18.8.º, que especifica la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente junto a la Ley General Tributaria como norma reguladora de la materia de *«gestión, liquidación, inspección y recaudación»* —a mi modo de ver innecesariamente, puesto que el precepto ya se refería a *«las demás leyes del Estado»* reguladoras de la misma— y añade un segundo número al precepto: *«A través de sus Ordenanzas fiscales las Entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa»*. En el artículo 18.10.º de la Ley 50/1998 se añade un tercer apartado al artículo 15 L.R.H.L.: *«Asimismo, las Entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta Ley, bien mediante la aprobación de Ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de Ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales»*. Y, por último, el artículo 18.11.º añade a los números 1 y 2 del artículo 16 L.R.H.L. el siguiente párrafo: *«Asimismo, estas Ordenanzas fiscales podrán contener, en su caso, las normas a que se refiere el apartado 3 del artículo 15»*. A estas modificaciones habría que añadir la novedad introducida por el artículo 18.17.º, que añade al artículo 77 de la L.R.H.L. el siguiente párrafo: *«La falta de presentación de las declaraciones a que se refiere el párrafo anterior, o el no efectuarlas dentro de los plazos aludidos en el mismo, constituirá infracción tributaria simple»*.

(18) B.O.E. de 30 de diciembre.



La nueva redacción de estos preceptos, lejos de suponer un intento por parte del legislador de corregir las limitaciones que la anterior normativa, la contenida en la redacción original de la Ley 39/1988, impuestas atribuido por la Ley, supone, por el contrario, un significativo aumento de las restricciones legales a las posibilidades de regulación por parte de estas normas reglamentarias municipales.

## 1. LA SITUACIÓN ANTERIOR A LA LEY 50/1998

Conviene, a efectos del análisis, distinguir entre los tres tipos de Ordenanzas fiscales recogidos en la Ley de Bases del Régimen Local (19) (L.B.R.L.) y la L.R.H.L.: Ordenanzas fiscales generales y Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos propios en sus dos variantes, reguladoras de los tributos de exacción potestativa y reguladoras de los tributos de exacción obligatoria.

### 1.1. ORDENANZAS FISCALES GENERALES

En primer lugar, en cuanto a las Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección, no aparecían mencionadas en la L.R.H.L. Si bien es cierto que aparecen recogidas en el número 2 del artículo 106 de la L.B.R.L. como manifestación de la potestad reglamentaria local, reproduciendo para el ámbito normativo local la distinción efectuada por la Ley General Tributaria entre las ordenanzas (reglamentos) propias de cada tributo y las ordenanzas generales:

«2. La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de las Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección» (20).

(19) Ley 7/1985, de 2 de abril, *Reguladora de las Bases del Régimen Local* (B.O.E. de 3 de abril. C.E. B.O.E. de 11 de junio)

(20) Dicha distinción también se recogía en los números 1 y 2 del artículo 185 del Texto Refundido del Régimen Local —Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes en Materia de Régimen Local (B.O.E. de 22 y 23 de abril de 1986. C.E. B.O.E. de 11 de julio de 1986)—: «1. (...) las Entidades locales acordarán la imposición de sus tribu-

La L.R.H.L. se limitaba a regular —en la Sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo III de su Título I dedicada a la «Imposición y ordenación de los tributos locales»— las Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios, sin hacer ninguna referencia a las Ordenanzas fiscales generales (21), con lo que se planteaba la duda de su pervivencia.

En cualquier caso, tal y como indicaba CALVO ORTEGA (22), las ordenanzas horizontales (aquellas previstas para aspectos aplicables a todos los impuestos), de persistir, tendrían un campo de aplicación muy reducido, dada la extensión amplísima que de la aplicación de las normas estatales hacía el artículo 12 de la L.R.H.L.:

«La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.»

La posibilidad de existencia efectiva de estas Ordenanzas generales era prácticamente nula, según MAZORRA MANRIQUE DE LARA (23), debido a la potencialidad de producción reglamentaria a favor del Estado que se produce, a tenor de la Disposición Final primera de la L.R.H.L., al autorizar

«al Gobierno de la Nación para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente Ley».

Producción normativa que desplazaría, según el artículo 12 de la L.R.H.L., a la local.

Por lo que se refería específicamente al régimen de infracciones y sanciones, el razonamiento anteriormente expuesto podría ser reproducido en términos idénticos a los que se ha hecho, en relación con el artículo 11 de la L.R.H.L. El mismo, de forma paralela a la del artículo 12, declaraba de aplicación en materia de tributos locales no

---

*tos propios y aprobarán, simultáneamente, las correspondientes Ordenanzas para su aplicación (...). 2. De igual forma podrán aprobar Ordenanzas Generales de gestión, recaudación e inspección».*

(21) RUBIO DE URQUÍA, J. I., y ARNAL SURÍA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Publicaciones Abella, Madrid, 1989, pág. 114. También MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Las ordenanzas...*, cit., pág. 118.

(22) CALVO ORTEGA, R.: *Las ordenanzas...*, cit., págs. 90-91.

(23) MAZORRA MANRIQUE DE LARA S.: *Las ordenanzas...*, cit., pág. 119.

sólo el régimen de infracciones y sanciones regulado en la Ley General Tributaria (24) (L.G.T. en adelante), sino también el contenido «en las disposiciones que la complementen y desarrollen»,

con lo que estaba vedando en la práctica el desarrollo que de la misma pudiera realizarse en las Ordenanzas fiscales generales.

Como pusieron de manifiesto RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA, las Entidades locales habrían de aplicar, además de las normas contenidas en los artículos 77 a 89 de la L.G.T., todas aquellas del Estado —bien de rango legal, bien de rango reglamentario— que integraran el régimen de las infracciones y sanciones tributarias (25) y, en consecuencia, cualquier regulación local de carácter general que entrara en contradicción con lo dispuesto en normas reglamentarias estatales que desarrollaran el régimen sancionador previsto en la L.G.T. entraría en contradicción con dicho precepto legal y, por lo tanto, sería nula; no en virtud del rango de aquellos preceptos estatales, sino en el de la propia L.R.H.L.

Por lo tanto, la intervención de las Ordenanzas fiscales habría de limitarse, en todo caso, a aquellos aspectos del régimen sancionador que no hubieran sido objeto de desarrollo por parte de la reglamentación estatal, por un lado, y a ulteriores especificaciones o adaptaciones de dicho régimen por otro; con lo que lo dispuesto en el artículo 11, en combinación con la regulación reglamentaria estatal, dejaría a aquéllas un ámbito realmente muy reducido de actuación en la materia (26).

(24) Ley 230/1963, de 28 de diciembre, *General Tributaria* (B.O.E. de 31 de diciembre).

(25) RUBIO DE URQUÍA, J. I., y ARNAL SURÍA, S.: *Ley reguladora...*, cit., págs. 94 y 95.

(26) El problema de la delimitación de los espacios propios de la potestad reglamentaria estatal y local y, concretamente, si el poder local puede ser «comprimido» o «invadido» por el poder gubernamental es planteado por PAREJO ALFONSO, L., *La potestad...*, págs. 29-31, que considera que, si bien el Reglamento no puede, en su función de colaboración con la Ley, alterar o restringir los límites a los que la norma local está sujeta, sí que forma parte del bloque de legalidad definitorio del marco de autogobierno local que la norma local ha de respetar. El profesor CALVO ORTEGA, R.: *Constitución...*, cit., pág. 568, considera inadmisibles los reglamentos estatales como normación previa a las normas municipales. «La única excepción serían los reglamentos de desarrollo de la Ley general estatal ya que la invocación y recepción de ésta por la Ley tributaria municipal aún bloque (a la Ley y a sus Reglamentos). En otras palabras, si esta Ley tributaria municipal (hoy la L.R.H.L.) dispone que la gestión, liquidación, etc., de los tributos locales se realizará de acuerdo con la L.G.T. lo debe ser también de acuerdo con sus normas de desarrollo. En otras palabras, la remisión a la Ley general lo es, lógicamente, a su bloque normativo».

Pero aún ese reducido papel residual es más que dudoso que pudiera ser desempeñado por las Ordenanzas Generales de gestión, recaudación e inspección. En la L.R.H.L., al no hacerse referencia a las mismas, no les era asignado ningún contenido como propio, pero la propia distinción, realizada por la L.R.H.L. en sus artículos 11 y 12, entre «el régimen de infracciones y sanciones» y la materia de «gestión, liquidación, inspección y recaudación», apuntaba hacia la exclusión de aquel ámbito de la regulación contenida en las Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección (27). En la misma dirección apuntaba también, antes de ser derogado la totalidad de su título VIII por la letra d) del número 1 de la Disposición derogatoria de la Ley 39/1988, el Texto Refundido del Régimen Local. En el mismo «El régimen de infracciones y sanciones» aparece, en la letra d) del número 3 del ya citado artículo 185, como contenido necesario de las «Ordenanzas reguladoras de los tributos locales», no de las «Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección» a las que hacía referencia en su número 2. La propia L.G.T. regula las «Infracciones y sanciones tributarias» en el Capítulo VI de su Título II «Los tributos», y no en el Título III «La gestión tributaria», en el que se regula la gestión (Capítulos I a IV), recaudación (Capítulo V) e inspección (Capítulo VI).

En segundo lugar, las disposiciones de carácter reglamentario —caso de las Ordenanzas fiscales— necesitan de una habilitación legal para intervenir en materias que, como la tributaria sancionadora, están sometidas a una reserva de ley para su regulación. Resulta evidente que cuando la intervención reglamentaria se produce en el ámbito de las materias reservadas, la habilitación por parte de la Ley al Reglamento ha de ser expresa (o implícita pero inequívoca), además de perfectamente delimitada. En este sentido se pronuncian, sin ánimo de ser exhaustivos, SANTAMARÍA (28), BAÑO (29), REBOLLO (30) y NIETO (31). Esta

(27) La anterior Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local, Ley 41/1975, de 19 de noviembre, disponía igualmente en el número 1 de su artículo 718 que «Cada exacción, excepto las multas, será objeto de una Ordenanza, en la que deberá constar: (...) c) (...) las responsabilidades por el incumplimiento de la Ordenanza, y casos de defraudación».

(28) SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo*, C.E.U.R.A., Madrid, 1988, págs. 787 y 795.

(29) BAÑO LEÓN, J. M.: *Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (Remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978)*, Cívitas, Madrid, 1991, págs. 192 y 193: «Para que el Gobierno ejerza la potestad reglamentaria en una materia reservada a la Ley hace falta al menos que una Ley prevea esa posibilidad. (...) (la

exigencia de habilitación al Reglamento por parte de la Ley ha sido expresada de forma inequívoca por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo (32), así como por el Consejo de Estado (33).

Adicionalmente, aun cuando dicha exigencia de habilitación legal no derivara de la Constitución misma, por lo que se refiere al ámbito tributario sancionador, la propia Ley ha excluido expresamente la intervención reglamentaria en la regulación de esta materia. La Ley no sólo prohíbe al Reglamento la modificación de esta materia. La Ley no sólo cualquier regulación de la materia por fuente de rango inferior a la Ley, aunque no modifique o derogue la regulación legal (34), sino número 1 del artículo 77 de la propia L.G.T. que:

«Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes»

y reiterar el número 3 del mismo artículo que:

«Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes»,

reserva por parte de la Constitución de una materia) está impidiendo a la administración que actúe si previamente el legislador no le autoriza».

(30) REBOLLO PUIG, M.: «Juridicidad, legalidad y reserva de ley como límites a la potestad reglamentaria del gobierno», en *R.A.P.*, núm. 125, 1991, pág. 129: «lo que la reserva de Ley significa finalmente es la exclusión del ejercicio de la potestad reglamentaria atribuida mediante autorizaciones generales como la del artículo 97 C.E. Por tanto, en materias constitucionalmente reservadas, el Gobierno no tiene otro poder reglamentario que el que le confiera una Ley mediante una habilitación normativa específica».

(31) NIETO GARCÍA, A.: *Derecho Administrativo sancionador*, cit., págs. 272 y 273: «la Ley remitente —cabalmente para cumplir con las exigencias que supone tal reserva— tiene que cumplir determinados requisitos: (...) ha de habilitar la presencia del Reglamento, es decir, autorizar su dictado o, si se quiere, abrirle la puerta, dado que sin esa habilitación previa no cabe una regulación reglamentaria (...) La habilitación es, desde luego, inexcusable; pero no es imprescindible que se realicen mediante una cláusula expresa, sino que puede realizarse de forma implícita».

(32) S.S.T.C. 37/1987, de 26 de marzo (F.J. 3.º) y 99/1987, de 11 de junio (F.J. 3.º). S.S.T.S. de 26 de diciembre de 1984 (Ar. 6729), 27 de marzo de 1985 (Ar. 9954) y 14 de diciembre de 1998 (Ar. 1668).

(33) «Las modalidades concretas que deben revestir las infracciones y la determinación, dentro de los límites señalados, de las sanciones, puede realizarse mediante norma reglamentaria, si la Ley expresamente lo autoriza». Dictamen 44525, de 15 de octubre de 1982.

(34) Tal y como inútilmente proclama la letra c) del artículo 10 de la L.G.T.: «Se regularán, en todo caso, por Ley: (...) C) La modificación del Régimen de sanciones establecidas por Ley»; exigencia que impone el principio de jerarquía sin necesidad de previsión expresa de la Ley.

la Ley General Tributaria está *autorreservando a las Leyes* la tipificación de las infracciones tributarias (35).

En estos preceptos se incluyen inequívocas referencias a la Ley como norma en la que han de contenerse la regulación de las infracciones y sanciones tributarias. Estas referencias, en mi opinión, han de interpretarse en el sentido señalado de excluir la intervención reglamentaria de dicha tipificación. Tanto da, a mi modo de ver, que se afirme que son constitutivas de infracción las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en la Ley, como que se establezca que *sólo por Ley* se regularán las conductas constitutivas de infracción y las sanciones correspondientes (36).

Es evidente que el Reglamento no puede contradecir un mandato contenido en una norma de rango legal, no puede eliminar la fuerza pasiva del artículo 77 de la Ley General Tributaria. Aunque el Reglamento no venga a modificar o derogar la regulación establecida con rango de Ley, la simple intervención reglamentaria en la ordenación de las infracciones y sanciones tributarias contraría lo dispuesto por la Ley y, por tanto, modifica la regulación de aquéllas contenida en ésta en lo que se refiere al mandato de que sean precisamente *las Leyes* y no otras normas las que contengan las normas tributarias sancionadoras. Por todo ello resulta evidente que cualquier intervención reglamentaria de las Ordenanzas fiscales en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias ha de contar como requisito previo para su validez con una remisión legal expresa por parte de la Ley.

(35) Examinado el artículo 10 de la Ley General Tributaria también puede entenderse establecida una autorreserva legal para la regulación de las sanciones. Si ponemos en relación la letra a) del mismo: «*Se regularán en todo caso por Ley: a) La determinación (...) de todos los demás elementos directamente integrantes de la cuantía de la deuda tributaria*» con el número 2 del artículo 58; en el que se recogen como parte integrante de dicha deuda tributaria [letra c)] «*Las sanciones pecuniarias*», podemos concluir razonablemente que la Ley General Tributaria establece que la regulación (y no simplemente la modificación) de dichas sanciones pecuniarias, ha de realizarse en todo caso por Ley.

(36) El cambio de redacción operado por la reforma de 1985 en la Ley General Tributaria proporciona un criterio adicional de interpretación que apunta en esta misma dirección. La redacción originaria de la Ley General Tributaria, como ya he señalado, era de un tenor bien diferente: «*Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo*». La supresión en la definición de la infracción, que se mantiene en la reforma del 95, de la referencia a «*los reglamentos de cada tributo*» parece inequívocamente dirigida a una exclusión —con carácter general— de la intervención reglamentaria en las normas tributarias sancionadoras.

En la redacción original de la L.R.H.L. no había ninguna remisión a la Ordenanza fiscal para la regulación de la materia tributaria sancionadora. La misma, de existir, había de encontrarse en la L.G.T. La remisión al Reglamento que realizaba el número 2 del artículo 78 de la Ley General Tributaria:

«Dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracción de cada uno de ellos»

no amparaba el desarrollo reglamentario realizado por las Ordenanzas fiscales de gestión, recaudación e inspección. Aunque las mismas sean normas reglamentarias y tengan un carácter inequívocamente tributario, no pueden ser consideradas «normas reglamentarias de los tributos» en el sentido de dicho precepto. Al exigir el mismo que la especificación reglamentaria sea realizada «de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno» de los tributos, no incluía especificaciones realizadas con un alcance general para una serie de tributos y, parece claro, exigía que fueran los reglamentos, las Ordenanzas, propios de cada uno de los mismos los que realizaran dicha especificación.

Abonan esta conclusión tanto los antecedentes del precepto como una interpretación del mismo realizada en conexión con otros preceptos de la L.G.T. y, de forma inequívoca, la vigente redacción del mismo. En efecto, su redacción en el momento de la aprobación de la Ley General Tributaria remitía inequívocamente a los «Reglamentos generales de cada impuesto», al tiempo que el número 1 del artículo 77 admitía la tipificación de infracciones en los «reglamentos de cada tributo» (37).

En segundo lugar, la nítida distinción efectuada por el artículo 17 de la L.G.T. entre

- «a) Los Reglamentos Generales dictados en ejecución y desarrollo de las Leyes Tributarias.
- b) Los Reglamentos propios de cada tributo»

distinción que reitera la efectuada en la letra c) del número 1 del artículo 9 del mismo cuerpo legal, que establece que los tributos se registrarán

(37) ROMERO MATA, P.: «Consideración crítica del vigente régimen sancionador», en XXXII Semana de Estudios de derecho financiero, I.E.F., Madrid, 1986, págs. 668 y 669.

«por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de esta Ley (...) y por el propio de cada tributo»,

también viene a apoyar la idea de que la remisión efectuada por el artículo 78 al Reglamento a las *normas reglamentarias de los tributos* no era una remisión indiferenciada al Reglamento, sino una remisión limitada a los reglamentos *propios* de cada tributo.

La nueva redacción del artículo 78, introducida por la reforma de 1995 (38), distingue también claramente entre ambos tipos de Reglamento:

«2. Las leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos, que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la Ley, por las normas reglamentarias de los tributos.

3. Por su parte, los reglamentos de desarrollo de esta Ley podrán especificar, dentro de los límites comprendidos en la misma, las infracciones y sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes de índole general antes mencionados».

El número 3 fue añadido a la misma precisamente porque la referencia a «*las normas reglamentarias de los tributos*» que contiene el número 2, que se corresponde con la que contenía la anterior, no comprende estos supuestos en la remisión que efectúa, como no los comprendía la que efectuaba la anterior redacción del mismo.

Restaría por determinar si las Ordenanzas fiscales de gestión, recaudación e inspección, podían ser calificadas como reglamentos de desarrollo de la L.G.T., lo que las situaría al amparo de la remisión del citado número 3 del artículo 78, así como si están comprendidas entre las llamadas a la determinación reglamentaria de la aplicación de los criterios de graduación por el artículo 82.2 de la L.G.T.:

«Reglamentariamente se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación.»

Que no contiene referencia alguna al tipo de norma reglamentaria al que se remite dicha regulación.

(38) Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General tributaria (B.O.E. de 22 de julio).



Ciertamente, la remisión al reglamento que realizan estos preceptos no tendría que ser entendida necesariamente como una remisión al reglamento estatal. Si no se entiende así, el desarrollo reglamentario que realizarían las Ordenanzas fiscales sería un desarrollo de la L.G.T. y aquéllas, en esta materia, serían normas de desarrollo de ésta a efectos de lo dispuesto en el artículo 78.3. No obstante, lo dispuesto en el artículo 11 de la L.R.H.L. —en su redacción original— se ha entendido que excluía esta posibilidad. Como he señalado, al establecerse en el mismo que el régimen de infracciones y sanciones aplicable en materia de tributos locales fuera el regulado en la L.G.T. y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, se entendió que se estaba exigiendo que el desarrollo reglamentario de la L.G.T. en materia tributaria sancionadora fuera realizado por los reglamentos estatales y no por Ordenanzas municipales. Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de julio de 1992 (J.T. 1992/144), afirma la aplicación del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, a las Haciendas Locales:

«la única aparente razón de la imposición de una multa de 15.000 pesetas habría de radicar en la omisión de haber acompañado una fotocopia del D.N.I. a la declaración efectuada. Evidentemente, esa sanción no puede mantenerse, puesto que el artículo 5.º del Real Decreto de 18 de diciembre de 1985 (aplicable a las Haciendas Locales en razón de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de 28 de diciembre de 1988) regula que la imposición de una sanción consistente en multa en cuantía fija habrá de estar precedida de una moción o propuesta motivada del funcionario competente, lo que aquí no ocurre».

## 1.2. ORDENANZAS FISCALES REGULADORAS DE LOS TRIBUTOS PROPIOS

Por lo que se refiere a las Ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de los tributos propios, las mismas contaban —en cuanto que normas reglamentarias de los tributos y a diferencia, como ya se ha expuesto, de las Ordenanzas generales— con la habilitación contenida en el número 2 del artículo 78 de la L.G.T. para la especificación

de infracciones tributarias simples. No obstante, la nueva redacción del artículo 78 introducida por la Ley 25/1995, al limitar la habilitación al Reglamento a los de desarrollo de la Ley General Tributaria y relegar a los reglamentos propios de cada tributo a la especificación de supuestos de infracción tipificados en otras leyes previa habilitación de las mismas, privó a las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos propios de la posibilidad de realizar esta especificación; puesto que en la L.R.H.L. no se tipificaban supuestos de infracción simple que «*en su caso*», de haberse establecido en la misma una habilitación, pudieran desarrollar.

Por otra parte, con respecto a las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos de exacción obligatoria, se planteó la duda de si, de conformidad con lo que se disponía en el número 2 del artículo 16 de la L.R.H.L.:

«2. Las Ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior contendrán, además de los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias de los respectivos impuestos, las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación»,

dichas Ordenanzas podían establecer la regulación de algún otro aspecto del tributo en cuestión, como la especificación de una infracción simple referida al mismo, por ejemplo.

En opinión de RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA (39), fuera de las circunstancias enumeradas en el párrafo anterior, las Ordenanzas fiscales que se comentan no debían recoger ningún otro aspecto del tributo de que se trate, pues dichos aspectos estaban fuera de la capacidad ordenadora de las Entidades locales. En este sentido, cabe advertir que, a diferencia de lo que sucedía con relación a las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos de exacción voluntaria, respecto de las cuales el contenido de la Ley tenía el carácter de mínimo, el contenido en las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos de exacción obligatoria se entendió que no tenía el carácter de mínimo sino de máximo, de tal suerte que cualquier otra regulación contenida en las mismas, distinta

(39) RUBIO DE URQUÍA, J. I., y ARNAL SURÍA, S.: *Ley reguladora...*, cit., págs. 119 y 120. En el mismo sentido GONZÁLEZ PUEYO, J. M.: *Manual de ingresos locales tributarios y no tributarios*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1990, págs. 23 y 24, y MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Las ordenanzas fiscales...*, cit., págs. 122 y 123.

de la expresamente prevista en el artículo 16.2 de la Ley, sería nula de pleno derecho. En este sentido se pronunció la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia de 20 de julio de 1994 (40).

Tan rotunda formulación tuvo que ser matizada por parte de la doctrina ante la innegable necesidad de regulación por parte de los Ayuntamientos de los aspectos relativos a la gestión tributaria no previstos en la Ley ni en las normas reglamentarias de desarrollo (41). La misma habría de ser entendida en el sentido de vedar la intervención de las Ordenanzas fiscales en la regulación de los aspectos sustanciales de estos impuestos, salvo que la propia Ley estatal les confiera facultades determinadas al respecto (42). En función de ello, la intervención de estas Ordenanzas en la regulación de los aspectos sustantivos de estos impuestos, salvo que la propia Ley estatal les confiera facultades determinadas al respecto (42). En función de ello, la cuanto se entendiera que se trata de un aspecto sustantivo del tributo, requeriría de habilitación legal; pero si cuenta con la misma, caso del número 2 del artículo 78 de la L.G.T. en su anterior redacción, lo dispuesto en el número 2 del artículo 16 no habría de considerarse, de acuerdo con esta interpretación, una limitación a la intervención reglamentaria adicional a la contenida en el artículo 11 de la L.R.H.L.

(40) (J.T. 1994/885). F.J. 3.º: «El propio carácter obligatorio de estos tributos hace que el régimen de su imposición y ordenación sea mucho más reducido que el de los tributos de exacción voluntaria, circunscribiéndose a la posibilidad de fijar, dentro de los límites señalados por la Ley, los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias. En consecuencia, los Ayuntamientos vienen obligados a exigir estos impuestos sin necesidad de acuerdo alguno de imposición, pues ésta viene determinada por la propia Ley estatal, y tampoco deben aprobar Ordenanza fiscal alguna, pues la exacción de los impuestos de referencia se ha de llevar a cabo con arreglo a la normativa estatal. (...). El contenido de sus Ordenanzas Fiscales es muy limitado, y se concreta, en su caso, en la fijación de los elementos necesarios para la cuantificación de las respectivas cuotas tributarias, y en el señalamiento de las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación (art. 16.2, párrafo primero, L.R.H.L.). En relación a esta materia, sólo cabe añadir que, fuera de las circunstancias enunciadas, las Ordenanzas fiscales que se comentan no deben recoger ningún otro aspecto del tributo de que se trate, pues dichos aspectos están fuera de la capacidad ordenadora de las Entidades Locales».

(41) RUBIO DE URQUÍA, J. I., y ARNAL SURÍA, S.: *Ley reguladora...*, cit., pág. 120. CALVO ORTEGA, R.: *Las ordenanzas fiscales...*, cit., pág. 96. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Las ordenanzas fiscales...*, cit., pág. 123.

(42) RUBIO DE URQUÍA, J. I., y ARNAL SURÍA, S., *op. cit.*, loc. cit.

## 2. LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 50/1998

### 2.1. LA NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 11 L.R.H.L.

Con la aprobación de la Ley 50/1998 el legislador parece dar reconocimiento legal a la posibilidad de intervención de las Ordenanzas fiscales en la regulación del régimen de infracciones y sanciones en la modificación que realiza en el artículo 11 de la L.R.H.L., cuya redacción original, como he señalado, excluía dicha intervención. Parecería que se pretende dejar sin efecto dicha exclusión, al menos en parte, al añadirse a dicho precepto, en el número 7.º del artículo 18, la siguiente previsión:

«con las especificaciones que resulten de la presente Ley y las que, en su caso, se establezcan en las Ordenanzas fiscales al amparo de la Ley».

En una primera aproximación a esta nueva redacción del artículo 11 de la L.R.H.L. pudiera parecer que el mismo atribuye a las Ordenanzas fiscales un papel meramente residual en la regulación del régimen de infracciones y sanciones *«regulado en la Ley General Tributaria y en las disposiciones que la complementen y desarrollen»*, que sería aplicable íntegramente *«con las especificaciones —podría entenderse que del régimen tanto legal como reglamentario estatales— que (...) en su caso se establezcan en las Ordenanzas fiscales»*. De acuerdo con esta interpretación, las posibilidades de intervención de la ordenanza fiscal no se habrían alterado con respecto a las que les atribuía —más bien les vedaba— la redacción original del precepto, con lo que quedarían arrinconadas en la práctica por la normativa reglamentaria estatal de desarrollo. Sin embargo, no creo que la nueva redacción del precepto permita mantener esta interpretación. A pesar de que el empleo del término *«especificaciones»* parece abocar a la misma, tres datos nos desviarían de ella.

El primero sería el hecho de que las *«especificaciones»* a las que hace referencia resulten tanto de la Ley —*«la presente Ley»*, la L.R.H.L.— como de las Ordenanzas fiscales. Evidentemente, no puede interpretarse que la L.R.H.L. esté limitada en esta especificación por lo dispuesto en la normativa reglamentaria estatal de desarrollo; tampoco lo estarían las Ordenanzas fiscales, que aparecen recogidas en el mismo

plano que la L.R.H.L. El segundo sería el que el precepto condicione la intervención de las Ordenanzas fiscales a que la misma se realice «*al amparo de la Ley*» y no de «*las disposiciones que la complementen y desarrollen*», con lo que parece admitirse dicha intervención sin condicionarla a la que pudiera realizarse en la normativa reglamentaria estatal de desarrollo. El tercero sería la referencia misma a las Ordenanzas fiscales, que es introducida por la nueva redacción, lo que indica la voluntad del legislador de atribuir a las mismas un papel superior al que tenían en la regulación de esta materia según la redacción anterior del mismo precepto, en la que ninguna referencia se hacía a las mismas.

A la vista de ello, la nueva redacción del artículo 11 de la L.R.H.L. podría interpretarse en un sentido diametralmente opuesto, según el cual esta nueva previsión añadida al mismo remitiría a las Ordenanzas fiscales la especificación del «*régimen de infracciones y sanciones regulado en la Ley General Tributaria*» sin otra limitación. Esto sería tanto como admitir válida la intervención reglamentaria local en la regulación de cualquier aspecto del régimen sancionador, siempre que se realizara dentro de los límites establecidos por la L.G.T., sin entrar en contradicción con la misma; admitir, en definitiva, el desarrollo reglamentario local de todo el régimen legal de infracciones y sanciones de la L.G.T. a través de las Ordenanzas fiscales sin limitar el mismo a los supuestos en que existe una remisión a la norma reglamentaria. Creo que tampoco cabe entenderse el precepto en este sentido. Una remisión al reglamento de tan amplio alcance no podría sino entrar en conflicto con la reserva de ley vigente para el establecimiento de infracciones y sanciones tributarias. O al menos con la reserva de ley tal y como creo que dicho instituto debe ser entendido en nuestro ordenamiento (43), puesto que creo que nada cabría objetar al mismo si se entiende que la reserva establecida por el artículo 25 de la Constitución Española es una reserva relativa en el ámbito administrativo sancionador, tal y como hace la mayor parte de la doctrina (44) y la misma jurisprudencia cons-

(43) ALONSO MADRIGAL, F. J.: *Legalidad de la infracción tributaria. Reserva de Ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador*, Dykinson, Madrid, 1999.

(44) En contra, en la doctrina administrativa GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Curso de Derecho administrativo*. 3.<sup>a</sup> ed., Cívitas, Madrid, 1991, pág. 164. GONZÁLEZ PÉREZ J.: *Régimen jurídico de la administración local*, Publicaciones Abella, Madrid, 1985, pág. 678, y «La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, pág. 97. SUAY RINCÓN, J.: *Sanciones administrati-*

titucional (45). Si se entiende así la reserva la remisión al reglamento —a la Ordenanza fiscal— que realizaría el nuevo artículo 11 no podría calificarse, en absoluto, de una remisión contraria a este instituto, por hacer posible «una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley» (46), puesto que la regulación de las infracciones y sanciones tributarias realizada por la L.G.T., a cuyos límites habría de someterse la regulación local, está bastante lejos de constituir unas normas legales vacías de todo contenido material propio (47).

No creo, en cualquier caso, que éste sea el sentido del nuevo artículo 11 de la L.R.H.L. Al establecerse en el mismo que la especificación a realizar por parte de las Ordenanzas fiscales ha de realizarse «en su caso (...) al amparo de la Ley», creo que está exigiendo algo más que la mera conformidad de la norma reglamentaria local con la regulación legal contenida en la L.G.T. Ese «amparo» que la Ley debe proporcionar a las Ordenanzas fiscales para que las mismas «en su caso» especifiquen el régimen de infracciones y sanciones tributarias ha de ser, en mi opinión, el mismo con el que ha de contar cualquier intervención reglamentaria: una remisión expresa al reglamento por parte de aquélla. Es decir, el nuevo artículo 11 de la L.R.H.L. no estaría abriendo a las Ordenanzas fiscales otro ámbito de intervención en la regulación de esta

vas, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, Bolonia, 1989, págs. 171-172 y 176. REBOLLO PUIG, M.: *Potestad sancionadora, administración y salud pública*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 1989, págs. 462 y 463. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La problemática...*, cit., pág. 667. MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE: «La infracción tributaria y el delito fiscal después de las novelas que modifican el Código Penal y la Ley General Tributaria», en *La reforma de la Ley General Tributaria: relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente*, Artel, Barcelona, 1995, págs. 111 y 112. En la tributaria, FERREIRO LAPATZA, J.: «Las infracciones tributarias en la reforma de la L.G.T.», en *Revista Jurídica de Cataluña*, 1985, págs. 898 y 899. RUFÍAN LIZANA, D. M.: «La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la L.G.T.», R.E.D.F. Cívitas, núm. 58, 1988, pág. 237.

(45) Si bien en alguna sentencia el Tribunal Constitucional ha afirmado que «la legislación en materia penal y punitiva se traduce en *reserva absoluta* de ley» SS.T.C. 15/1981, de 7 de mayo (F.J. 7.º); 25/1984, de 23 de febrero (F.J. 3.º); 140/1986, de 11 de noviembre (F.J. 5.º); 42/1987, de 7 de abril (F.J. 2.º); 116/1993, de 29 de marzo (F.J. 3.º), la cual no admitiría, «salvo casos o hipótesis de normas preconstitucionales, la remisión al reglamento», S.T.C. 61/1990, de 29 de marzo (F.J. 7.º).

(46) SS.T.C. 83/1984, de 24 de julio (F.J. 4.º); 61/1990, de 29 de marzo (F.J. 7.º); 83/1990, de 4 de mayo (F.J. 2.º); 341/1993, de 18 de noviembre (F.J. 10.º); 6/1994, de 17 de enero, (F.J. 2.º); 45/1994, de 15 de febrero, (F.J. 3.º).

(47) SS.T.C. 42/1987, de 7 de abril (F.J. 2.º); 29/1989, de 6 de febrero (F.J. 2.º); 83/1990, de 4 de mayo (F.J. 2.º); 177/1992, de 2 de noviembre (F.J. 2.º).

materia que el que ya haya sido abierto por la L.G.T. a los reglamentos estatales. Su virtualidad sería únicamente la de no condicionar este desarrollo reglamentario local al realizado por la norma reglamentaria estatal. En consecuencia, las remisiones al reglamento que aparecen recogidas en las normas reguladoras de las infracciones y sanciones de la L.G.T. habrían de entenderse realizadas, tras la modificación del artículo 11 de la L.R.H.L., tanto a las normas reglamentarias estatales como a las Ordenanzas fiscales municipales, sin que éstas estén ya condicionadas en su contenido por aquéllas.

La primera de estas remisiones sería la contenida en el artículo 78.2 L.G.T. cuando permite a «*Las leyes de cada tributo (...) tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos, que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la Ley, por las normas reglamentarias de los tributos*». Como he señalado, la L.R.H.L. no tipificaba supuestos de infracciones simples que pudieran ser objeto de desarrollo reglamentario por parte de las ordenanzas fiscales. La Ley 50/1998 tipifica, en el número 17.º de su artículo 18, un supuesto de infracción simple, al añadir al apartado 2 del artículo 77:

«Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar declaraciones de alta, baja o variación, por las alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes inmuebles que tengan trascendencia a efectos de este Impuesto. Dichas declaraciones se formalizarán en las condiciones, plazos y modelos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda»

el siguiente párrafo:

«La falta de presentación de las declaraciones a que se refiere el párrafo anterior, o el no efectuarlas dentro de los plazos aludidos en el mismo, constituirá infracción tributaria simple».

Con el mismo se eleva a rango legal lo que dispusiera el artículo 5 del Real Decreto 1448/1989 (48), de 1 de diciembre, desarrollo del artículo 77 de la L.R.H.L., hasta su derogación por la Disposición Derogatoria Única, número 2, letra c) del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, *por el que se desarrolla el régimen sancionador tributa-*

(48) B.O.E. de 5 de diciembre.