

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE



Impugnación de las Ordenanzas Fiscales

Actualizado a 21 de enero de 2015

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Ediciones Francis Lefebvre

FERNANDO HERNÁNDEZ GUIJARRO

Abogado fiscalista. Doctor en Derecho por la Universidad de Valencia

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 30,16 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-16268-26-9
Depósito legal: M-2711-2015
Impreso en España por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

| | <u>Nº marginal</u> |
|---|--------------------|
| Capítulo 1. Ordenanzas Fiscales | 100 |
| Capítulo 2. Medios de impugnación de las Ordenanzas Fiscales | 150 |
| Capítulo 3. Recursos contra sentencias que se pronuncian sobre Ordenanzas Fiscales ... | 400 |
| Capítulo 4. Principios tributarios de la Constitución Española | 500 |
| Capítulo 5. Reserva de Ley en la impugnación de las Ordenanzas Fiscales | 550 |
| Capítulo 6. Principios de Justicia tributaria en la impugnación de las Ordenanzas Fiscales | 700 |
| Capítulo 7. Principios de las Haciendas Locales en la impugnación de las Ordenanzas Fiscales | 950 |
| Anexos | 1100 |
| 1. Formularios | 1102 |
| 2. Jurisprudencia seleccionada | 1180 |
| 3. Bibliografía | 1250 |

Tabla Alfabética

Abreviaturas

| | |
|--------------------|---|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| AN | Audiencia Nacional |
| art. | artículo |
| BI | Base Imponible |
| BOE | Boletín Oficial del Estado |
| BOP | Boletín Oficial de la Provincia |
| CC | Código Civil (RDLeg 24-7-1889) |
| CGPJ | Consejo General del Poder Judicial |
| Const | Constitución Española |
| disp.adic. | disposición adicional |
| disp.trans. | disposición transitoria |
| HI | Hecho Imponible |
| ICIO | Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras |
| IP | Impuesto sobre el Patrimonio |
| IRNR | Impuesto sobre la Renta de no Residentes |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| IS | Impuesto sobre Sociedades |
| ISD | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| ITP-AJD | Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados |
| IVA | Impuesto sobre el Valor Añadido |
| L | Ley |
| LBRL | Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (L 7/1985) |
| LEC | Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000) |
| LGT/1963 | Ley General Tributaria (L 230/1963 –derogada–) |
| LGT | Ley General Tributaria (L 58/2003) |
| LHL | Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004) |
| LIRPF | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006) |
| LIS | Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004) |
| LISD | Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987) |
| LJCA | Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998) |
| LOFCA | Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LO 8/1980) |
| LOTC | Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LO 2/1979) |
| LRJPAC | Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992) |
| LTPP | Ley de Tasas y Precios Públicos (L 8/1989) |
| PGD | Principios Generales del Derecho |
| RD | Real Decreto |
| RDL | Real Decreto Ley |
| RDLeg | Real Decreto Legislativo |
| Rec | Recurso |
| redacc | redacción |
| RPS | Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora (RD 1398/1993) |

| | |
|------------|--|
| RST | Reglamento General del régimen sancionador tributario (RD 2063/2004) |
| TCo | Tribunal Constitucional |
| TS | Tribunal Supremo |
| TSJ | Tribunal Superior de Justicia |

Capítulo 1. Ordenanzas Fiscales

| | | |
|---|-----|------------|
| 1. Marco constitucional de los municipios | 105 | 100 |
| 2. Potestad normativa de los municipios..... | 115 | |
| 3. Ordenanza Fiscal como norma reglamentaria y su impugnación | 125 | |

1. Marco constitucional de los municipios

(Const art.137, 140 y 142)

El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses (Const art.137). Por otra parte, la Constitución garantiza la **autonomía** de los municipios y su **personalidad jurídica** plena; su gobierno y administración corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por (Const art.140):

- Alcaldes y
- Concejales.

En el **plano financiero**, las Haciendas Locales deben disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutren fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas (Const art.142).

Dentro de este marco constitucional, la LBRL ha ido introduciendo en sus modificaciones, más autonomía a las Entidades Locales y un equilibrio dinámico propio de un sistema de **distribución del poder**. En su Exposición de Motivos afirma que: «el principio constitucional de autonomía y el administrativo de la descentralización, en que se fundamenta el nuevo Estado, implican las diversificaciones de los centros del poder público administrativo y la actuación de cada uno de ellos, en su ámbito propio, con plena capacidad y bajo la propia responsabilidad» para lo cual hay que «articular los intereses del conjunto, reconociendo a cada uno lo suyo y estableciendo las competencias, principios, criterios y directrices que guíen la aplicación práctica de la norma en su conjunto de forma abierta a la realidad y a las necesidades del presente».

Por lo expuesto, los Municipios:

- a) tienen un marco constitucional claro y específico basado en los **principios de autonomía y suficiencia**,
- b) disponen de una **competencia plena** sobre las materias que le son propias y
- c) dicho marco está desarrollado en la **legislación estatal** que será la encargada de desarrollar el mandato constitucional.

2. Potestad normativa de los municipios

(LBRL art.4.1, 84.1 y 106.2)

El máximo exponente de la autonomía local y competencia normativa viene recogido en la LBRL estableciendo que corresponden en todo caso a los municipios las potestades (LBRL art.4.1):

1. Reglamentaria y de autoorganización.
2. Tributaria y financiera.

Con carácter general, esta **potestad reglamentaria** se recoge en la LBRL art.84.1 que otorga a las Corporaciones Locales la facultad de dictar Ordenanzas.

Y en lo que a **materia tributaria** se refiere, la potestad reglamentaria de las Entidades Locales se ejerce a través de (LBRL art.106.2):

- Ordenanzas Fiscales reguladoras de sus tributos y
- Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección.

Asimismo, se recoge la potestad de dictar Ordenanzas Fiscales en la LHL art.12.2, a través de las cuales las Entidades Locales podrán adaptar la legislación 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.

PRECISIONES **1)** Esta potestad reglamentaria de las Entidades Locales es tanto para normas de carácter sustantivo como adjetivo. A tal efecto, se pueden aprobar Ordenanzas Fiscales reguladoras de los distintos **tributos locales**, o bien aprobar Ordenanzas Fiscales reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación tributaria municipal (LHL art.15.3).

2) La LBRL art.49 en conjunción con la LHL art.17 establece el **procedimiento** para la aprobación de las Ordenanzas Fiscales.

- 120** Se puede afirmar (por todo lo expuesto hasta el momento) que los municipios tienen una verdadera potestad reglamentaria por ministerio de la Ley y que dicha norma toma por nombre Ordenanza. Siendo de interés a los efectos de este estudio las denominadas Ordenanzas Fiscales que son las **normas jurídicas** de naturaleza reglamentaria dictadas por el pleno de la corporación para ejercer sus competencias en materia tributaria, ya sea regulando:

- de forma singular los distintos y concretos **tributos propios** de la Entidad Local;
- los aspectos formales del conjunto de **tributos gestionados** por la Entidad Local.

Esta potestad reglamentaria es ejercida por una entidad sujeta al principio democrático de **representación popular** (Municipios), y por ello gozan de un fundamento distinto de las normas reglamentarias estatales o autonómicas.

Sin embargo, el principio de reserva de ley tributaria limita su valor superior; lo que se traduce en un reconocimiento superlativo de la reserva de ley tributaria frente a otros principios constitucionales que pudieran ser de aplicación en materia municipal, básicamente **autonomía y suficiencia financiera** (TCo 179/1985 y 19/1987; éstas declararon inconstitucional el establecimiento libre de un recargo municipal sobre el IRPF, así como la fijación también del porcentaje de la contribución territorial, por parte de los Ayuntamientos).

Por ello, la Ordenanza Fiscal entra en colaboración con la **reserva legal estatal**, para aportar elementos de concreción, por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas, siempre en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad con la ley.

3. Ordenanza Fiscal como norma reglamentaria y su impugnación

(Const art.106; LBRL art.113)

- 125** Partiendo de lo señalado (plena capacidad jurídica del municipio y de su potestad reglamentaria y tributaria, nº 105 s.), ha de verse la naturaleza jurídica de los Reglamentos a los efectos de estudiar la **viabilidad de impugnación** de los mismos.

A este respecto, el Reglamento no es sino una disposición de la Administración; por ello, en general la reglamentaria es una **potestad jurídica** y no política, y por tanto sujeta al principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los Poderes Públicos:

La potestad reglamentaria es, pues, un poder jurídico que participa en la elaboración del Ordenamiento jurídico, de suerte que la norma reglamentaria queda integrada en el mismo. Pero la norma reglamentaria no es incondicionada, sino que está sometida a la Constitución y a las Leyes (Const art.97) (TS cont-adm 20-2-96, EDJ 52260).

En definitiva, la potestad reglamentaria **no es soberana**, sino que está sometida a estrictos límites que derivan no sólo de la ley sino también de los principios generales del Derecho.

- 130** Como conclusión, se puede afirmar que:
- a)** a los Municipios les corresponde la potestad reglamentaria en el ámbito de sus competencias;
 - b)** dicho ámbito se extiende a las potestades tributarias que les son propias; y,

c) como potestad administrativa, sus disposiciones de carácter general quedan sujetas al control de los Tribunales (Const art.106). **130**

(sigue)

A tal efecto, los **actos** que pongan fin a las reclamaciones formuladas en relación con los acuerdos de las Corporaciones en materia de imposición, aplicación y efectividad de tributos o aprobación y modificación de Ordenanzas Fiscales, los interesados pueden interponer directamente el recurso contencioso-administrativo (LBRL art.113).

Es decir, contra las Ordenanzas Fiscales no cabe otro **recurso** que el **contencioso-administrativo** que se puede interponer, a partir de su publicación en el boletín oficial de la provincia, o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, en la forma y plazos que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción (LHL art.19.1).

Capítulo 2. Medios de impugnación de las Ordenanzas Fiscales

| | | |
|---|-----|------------|
| 1. Introducción | 155 | 150 |
| 2. Procedimiento contencioso-administrativo..... | 170 | |
| a. Recurso directo contra Ordenanzas Fiscales. Formularios..... | 190 | |
| b. Recurso indirecto contra Ordenanzas Fiscales. Formularios..... | 220 | |
| 3. Procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona..... | 260 | |
| a. Trámites | 280 | |
| b. Formularios..... | 300 | |
| 4. Viabilidad del recurso indirecto como medio de control de las Ordenanzas Fiscales | 305 | |
| 5. Conexión del recurso indirecto con la cuestión de ilegalidad | 320 | |

I. Introducción

Se comienza con el análisis de los **medios de impugnación** que brinda el ordenamiento jurídico para combatir una Ordenanza Fiscal y obtener las vías que se pueden utilizar, en su caso, cuando dicha norma contravenga alguno de los principios jurídicos que se abordan más adelante. **155**

Esta primera parte se circunscribe a la búsqueda y obtención de los **medios de control** de las Ordenanzas Fiscales por la jurisdicción contencioso-administrativa. No obstante, hay que detenerse sucintamente en la vía administrativa previa para enlazar del todo y correctamente el devenir de la norma municipal desde que es aprobada y publicada en el Diario Oficial hasta que un Tribunal se pronuncia sobre su adecuación a Derecho.

En efecto, la cuestión a dilucidar inicialmente es si antes de la impugnación ante los Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa existe un recurso administrativo (preceptivo o potestativo) que pueda conocer de la **pretensión de nulidad** de una Ordenanza Fiscal por motivos de infracción de los principios generales. Para ello, se debe atender básicamente a la LRJPAC, LBRL, LHL, LGT y la LJCA (leyes que proporcionan el **régimen de revisión** de los actos, normativos o no, de las Corporaciones Locales).

Ha de afirmarse que el **sistema de recursos** en materia tributaria es complejo tanto desde el punto de vista técnico como jurídico. Junto a ello, para interponer un tipo de recurso u otro, con efectos jurídicos diferentes, depende:

- qué Administración sea competente en el tributo y
- en qué momento de la tramitación del acto tributario nos encontremos.

Partiendo de la legislación citada anteriormente y del sistema complejo de recursos dentro del ámbito tributario local, lo primero que se pone de manifiesto es la imposibilidad de **impugnar en vía administrativa** y de forma directa la Ordenanza Fiscal. **160**

En este sentido se pronuncia la LRJPAC, estableciendo sin ningún género de duda que contra las disposiciones administrativas de carácter general no cabrá recurso en vía administrativa (LRJPAC art.107.3).

PRECISIONES Sobre la aplicación básica de este precepto y la improcedencia del recurso administrativo se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo: TS cont-adm 17-5-04, EDJ 55032 y 22-6-09, EDJ 134815; la primera indicó que «cualquiera que sea la **naturaleza del vicio** de que adolezca la disposición administrativa de que se trate no cabe impugnarla directamente en vía administrativa».

Cuestión distinta es el **recurso de reposición** que puede interponerse contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos locales, cuando su impugnación se fundamente **165**

en la nulidad de la Ordenanza Fiscal que aplica. Sin embargo, en este caso, el objeto del recurso es el propio acto administrativo, sin perjuicio del fundamento que soporte la pretensión de anulación del mismo.

Por todo lo expuesto, y comprobada la inviabilidad del recurso administrativo directo contra la Ordenanza Fiscal, a lo largo de este capítulo se analiza la forma de combatir dicha norma ante los Tribunales jurisdiccionales; ya sea:

- de **forma directa** tras su aprobación y publicación; como
- de **forma indirecta** cuando se recurre un acto de aplicación de la misma con fundamento en su no conformidad a Derecho.

2. Procedimiento contencioso-administrativo

- 170** La Constitución establece que los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (Const art.106.1).

También se señala por la LOPJ, que el orden contencioso-administrativo conoce de las pretensiones que se deduzcan en relación con la **actuación de las Administraciones públicas** sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la ley (LOPJ art.9.4).

Y por último, la LJCA art.1.1 hace idéntica referencia a la **competencia** de los Juzgados y Tribunales de lo contencioso-administrativo para conocer de las disposiciones generales de carácter reglamentario.

Además de lo anterior, se debe tener siempre presente que uno de los **principios capitales** de nuestro Estado de Derecho es la sumisión de todos los poderes públicos a la Constitución y al resto del Ordenamiento jurídico y que todos tenemos el derecho fundamental a la **tutela judicial efectiva**.

La LJCA trata de superar la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como una **revisión judicial** de actos administrativos previos, es decir, como un recurso al acto, y de abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración, y así, por razón de su objeto, establece **cuatro modalidades** de recurso:

1. el tradicional, dirigido contra actos administrativos, ya sean expresos o presuntos;
2. el que, de manera directa o indirecta, versa sobre la legalidad de alguna disposición general, que precisa de algunas reglas especiales;
3. el recurso contra la inactividad de la Administración; y
4. el que se interpone contra actuaciones materiales constitutivas de vía de hecho.

- 175** Este marco jurídico de tutela judicial frente a la actividad de la Administración no es baladí pues, las distintas Administraciones Públicas, son las que en ejercicio de sus potestades y de sus privilegios pueden incidir con mayores **consecuencias** directas sobre los **ciudadanos**. No es extraño, por tanto, que todo el montaje técnico del control de la acción del poder se instrumentara esencialmente a través del control por los Tribunales de la actividad de la Administración Pública. Este **control** constituye, sin duda, la mayor **garantía** de los ciudadanos frente a decisiones de la Administración que les afectan directa o indirectamente.

Por lo que al objeto de estudio interesa, hay que centrarse en el recurso que, de manera directa o indirecta, versa sobre la juridicidad de la Ordenanza Fiscal (disposición administrativa de carácter general) pues el recurso contra reglamentos ejerce en la sociedad una verdadera **función purgativa** al evitar de raíz que un vicio inserto en un reglamento se propague, se multiplique, amplifique sus efectos en la extensión y en el tiempo a través de los miles y miles de actos singulares de aplicación de este Reglamento.

PRECISIONES 1) Es en este sentido, se puede decir: una **terapéutica** que opera sobre las causas fisiológicas de la enfermedad, y no simplemente, como es en buena parte el recurso sobre los actos, sobre sus síntomas.

2) Las Ordenanzas Fiscales son normas que gozan de naturaleza reglamentaria y, por lo tanto, son jurídicamente obligatorias. No en vano, y como afirma el TS cont-adm 19-9-89, EDJ

8119: *El Reglamento forma parte del Ordenamiento, en tanto que el acto es algo ordenado que se produce en aplicación de aquél.*

3) En idéntico sentido: TS cont-adm 19-1-87 y 9-3-87.

En resumen, la **depuración** de las disposiciones reglamentarias ilegales puede hacerse a través de una doble vía: **180**

a) mediante una **impugnación directa**, esgrimiendo un recurso contra el reglamento ilegal, o

b) mediante una **impugnación indirecta**, en que lo que se recurre inmediatamente es un acto administrativo, si bien el vicio del mismo es la aplicación de una disposición reglamentaria ilegal, mediatamente impugnada. Este último caso complementado con la particular regulación de la cuestión de ilegalidad.

Estos medios de impugnación jurisdiccional han de servir para ejercer el **control** de las Ordenanzas Fiscales en aplicación de los principios y garantías que se estudian seguidamente pues, además de sus funciones informadora, interpretativa e integradora, existe la cuarta función que es obligado reconocer a los principios generales, que es la de constituir **límites a las potestades discrecionales y reglamentarias** (como explícitamente reconocen TS cont-adm 23-1-89, EDJ 412; 16-5-90, EDJ 5135 y 8-10-90, EDJ 9113, quedando así reforzado su papel de piezas del ordenamiento con **valor autónomo** y no como simples elementos interpretativos del Derecho dado).

Por todo lo expuesto, en los siguientes apartados se estudian los recursos contencioso-administrativos que de alguna forma permiten una verdadera **función purgativa** de Ordenanzas Fiscales que son contrarias a Derecho¹ pues, tal y como señaló el TS auto cont-adm 13-3-00, Rec 5021/98: *Sólo pueden ser objeto de impugnación directa o indirecta, ante esta jurisdicción, disposiciones reglamentarias, nunca Leyes o disposiciones con fuerza de Ley.*

a. Recurso directo contra Ordenanzas Fiscales. Formularios

(LJCA art.25.1)

La Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa asegura las más amplias posibilidades de someter a **control judicial** la legalidad de las disposiciones reglamentarias generales, preservando los que se han dado en llamar recursos directo e indirecto y eliminando todo rastro de las limitaciones para recurrir. Al mismo tiempo procura que la impugnación de las disposiciones generales se tramite con celeridad y que aboque siempre a una decisión judicial clara y única, de efectos generales, con el fin de evitar **innecesarios vacíos normativos** y situaciones de inseguridad o interinidad en torno a la validez y vigencia de las normas. **190**

No obstante, y siendo conscientes de la amplitud del control jurisdiccional que establece la LJCA art.1.1, no será admisible el recurso contencioso-administrativo contra un reglamento que se limita a reproducir una **norma con rango de ley**, pues supone impugnar ésta, resultando el cauce adecuado para ello la cuestión de inconstitucionalidad. Por lo que la Ordenanza Fiscal que reitere lo dispuesto por la ley que fija el tributo local en cuestión, aún en el caso de que regule elementos sujetos a reserva de Ley, no podrá ser combatida por vía del recurso contencioso-administrativo en la medida en que reproduzca ésta.

PRECISIONES Se entiende, no obstante, que esa **validez** de la Ordenanza Fiscal está sujeta ineludiblemente a la vigencia en paralelo de la ley que reproduce, pues, una modificación del texto legal que, por ejemplo, redujese el HI o los parámetros que cuantifican la BI, dejarían a la norma reglamentaria en una situación de quiebra del PGD de reserva de Ley por esa reducción, y, por lo tanto, ante una **invalidez sobrevenida**.

¹ No se analizará la «excepción de ilegalidad» prevista en la LOPJ art.6, por cuanto, su función, es inaplicar la norma reglamentaria contraria a la Constitución, a la ley o al principio de jerarquía normativa, y no su expulsión del Ordenamiento jurídico.

195 Objeto La LJCA reconoce como objeto de impugnación a las disposiciones de carácter general de la Administración pública. Por ello, en relación al recurso directo, el **mecanismo de impugnación** no ha variado sustancialmente con la ley jurisdiccional anterior. Junto a ello, la LHL especifica que, contra las Ordenanzas Fiscales no cabe otro recurso que el contencioso-administrativo que se podrá interponer, a partir de su publicación en el boletín oficial de la provincia, o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, en la **forma y plazos** que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción (LHL art.19).

Quedando claramente establecido con este marco legal que la impugnación se dirige contra la norma reglamentaria, es decir, la Ordenanza Fiscal. Siendo decisión del recurrente combatir la totalidad o parte de sus disposiciones.

En definitiva, el objeto del proceso será verificar:

- si la **disposición general** infringe otras de superior jerarquía, o
- si reglamenta alguna **materia reservada** a la ley (LRJPAC art.51.1 y 62), así como
- si fue **aprobada** siguiendo el procedimiento establecido.

200 Legitimación para interponer recurso Corresponde:

- a)** a cualquier persona con un interés directo, o
- b)** cualquier persona que resulte afectada por el acuerdo de aprobación de la Ordenanza Fiscal, así como
- c)** los colegios oficiales, cámaras oficiales, 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.

Estas partes están legitimadas para reclamar previamente contra el **acuerdo provisional** de aprobación o modificación de la Ordenanza Fiscal (LHL art.18) y, por lo tanto, mantiene su calidad de legitimados para la interposición del correspondiente recurso directo.

Por parte de la LJCA no existe limitación ni restricción a esta legitimación, más bien al contrario, se ratifica en su art.19.1 a) y b).

PRECISIONES **1)** Existe una consolidada jurisprudencia del TCo que reafirma la calidad de legitimado a los **particulares con un interés legítimo**: TCo 160/1985; 24/1987; 195/1992; esta última establece que *a partir de la Constitución la noción de interés directo como requisito de legitimación de la LJCA art.28 ha quedado englobado en el concepto más amplio de «interés legítimo» por obra de su art.24.1, precepto que precisamente emplea esta expresión en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva. Interés legítimo, real y actual, que puede ser tanto individual como corporativo o colectivo y que también puede ser directo o indirecto.*

2) A tal efecto, el TS cont-adm 4-2-04, EDJ 7313, afirmó que:

*La jurisprudencia es unánime en considerar que los **particulares titulares** de un interés legítimo están legitimados para la impugnación directa de los Reglamentos, aun cuando no sean necesarios para su aplicación actos de requerimiento o sujeción individual. En consonancia con ello, la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa prescinde de esas restricciones de la legitimación que puede hoy considerarse como una reliquia del pasado.*

3) Por ello se puede concluir que cualquier persona física o jurídica que ostente un **derecho o interés legítimo** está legitimada para interponer el recurso directo contra la Ordenanza Fiscal.

205 Órgano jurisdiccional competente (LJCA art.10.1.b) La LJCA regula que serán las Salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia las que conozcan de los recursos contra las disposiciones generales emanadas de las Entidades Locales.

La claridad del precepto hace innecesario cualquier debate; no obstante, sí resulta conveniente indicar que dicha **competencia** será igual para conocer de las Ordenanzas Fiscales de cualquier Entidad Local, sea esta:

- de **régimen organizativo común** o
- de las denominadas de **«gran población»**.

Plazo de interposición (LJCA art.46.1) Es de 2 meses contados desde el día siguiente al de la publicación de la disposición general. **210**
El cómputo de los plazos se rige como cualquier procedimiento ordinario por el régimen establecido en la LJCA art.128.

PRECISIONES En este sentido, la **doctrina constitucional** concretó que «sólo la publicación en el «Boletín Oficial» de la Provincia ha de entenderse dotada de eficacia jurídica» (TCo 233/1999 FJ 8º), sin perjuicio de que las Comunidades Autónomas pudieran hacer la publicación de conformidad con el LHL art.17.4.

Formularios En lo que respecta a estos escritos, los modelos que recogen el recurso directo son: **215**
– escrito de interposición de recurso directo (nº 1105) y
– escrito de demanda (nº 1110).

b. Recurso indirecto contra Ordenanzas Fiscales. Formularios

Tal y como se ha comprobado anteriormente, la LRJPAC no permite la impugnación directa de las disposiciones generales (nº 160; LRJPAC art.107.3). Sin embargo, acto seguido el art.107.3 párrafo 2º señala que los recursos contra un acto administrativo que se funden únicamente en la nulidad de alguna disposición administrativa de carácter general podrán interponerse directamente ante el órgano que dictó dicha disposición. Por lo que, sin ser un recurso contra la Ordenanza Fiscal, lo que **habilita** la LRJPAC es impugnar el acto de aplicación y efectividad de los **tributos locales** con el fundamento de la nulidad de la norma municipal aplicada. **220**

Los preceptos que regulan el recurso administrativo que, en su caso, se pueda interponer contra el acto de aplicación de la Ordenanza Fiscal serán los previstos en la LBRL y en la LHL art.14.

Sin embargo, la resolución del correspondiente recurso parece que no puede ir más allá de la **declaración de nulidad o anulabilidad** del acto administrativo impugnado, no de la Ordenanza, que no ha sido objeto (ni podrá serlo) del recurso (TS cont-adm 7-4-87, EDJ 2807). Tras la resolución del recurso administrativo, queda abierta la puerta al denominado recurso indirecto.

PRECISIONES Este recurso indirecto puede tramitarse por el **procedimiento ordinario** y por el procedimiento **abreviado** (LJCA art.78), a diferencia del recurso directo que no puede ventilarse por el procedimiento abreviado al no darse los presupuestos para sustanciarse por éste.

Objeto La LJCA realizó un encomiable esfuerzo por diseñar la herramienta que evitara la pervivencia de aquellas normas cuya validez hubiera sido cuestionada, sobre todo en los procesos en los que su supuesta ilegalidad hubiera servido para anular los actos dictados en aplicación de la misma. **225**

Por ello estableció que, además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los **actos** que se produzcan **en aplicación** de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a derecho (LJCA art.26.1).

En conjunción con esta vía de impugnación prevé que cuando un juez o tribunal de lo contencioso-administrativo dicte una **sentencia firme estimatoria** por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, planteará la **cuestión de ilegalidad** ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición, salvo que sea el competente para conocer del propio recurso directo contra ésta o que sea el TS que puede declarar, en cualquier grado, la ilegalidad de las normas reglamentarias (LJCA art.27).

Es de destacar que la LJCA fija un mandato legal (*deberá plantear la cuestión de ilegalidad*) al órgano jurisdiccional que estime por sentencia firme un recurso por considerar ilegal la disposición general aplicada. Debiendo dicho juez o tribunal, por consiguiente, iniciar un **procedimiento especial** denominado «cuestión de ilegalidad» cuya finalidad será, para el

caso de ser estimada, la eliminación de la disposición administrativa cuya ilegalidad sirvió de base para estimar el recurso indirecto.

- 230** Este mecanismo jurídico da un impulso al **principio de seguridad jurídica** (Const art.9.3). En este sentido, el TS cont-adm 6-3-00, EDJ 5386, es aleccionador:

... la introducción obligatoria de la cuestión de ilegalidad –art.27, en relación con los artículos 123 a 126, inclusive– cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso-Administrativo no competente para conocer del recurso directo, hubiera dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, aunque la sentencia que resuelva la cuestión no afecte a la situación jurídica a su vez resuelta por la decisión judicial inicial –art.126.5–, produce el resultado, sin duda beneficioso para la seguridad jurídica, de facilitar para lo sucesivo la erradicación de Reglamentos ilegales.

Este régimen procesal pretende, como se habrá notado, que el recurso indirecto produzca derivativamente el **mismo efecto** que el recurso directo, esto es, la depuración definitiva y con efectos *erga omnes* de la validez o invalidez de un Reglamento puesto en cuestión, en beneficio de la seguridad jurídica y de la limpieza del Ordenamiento.

Por todo lo expuesto, se puede concluir que el recurso indirecto se dirige:

- a) de forma inmediata contra el **acto administrativo tributario** que se recurre, y
- b) de forma mediata contra la **norma reglamentaria**.

En este sentido, lo característico y singular de este recurso no es su objeto (ni la actividad impugnada ni la pretensión), sino su fundamentación en la **nulidad de la Ordenanza Fiscal** aplicada.

PRECISIONES Por lo que respecta a la **vía jurisdiccional**, el recurso indirecto estaba contemplado en la anterior Ley procesal. Así, su artículo 39.2 establecía que: *También será admisible la impugnación de los actos que se produjeran en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho.*

Sin embargo, el efecto de las **sentencias favorables** dictadas en estos procesos sólo producía consecuencias en el acto impugnado y no en la disposición general. Todo lo cual producía una manifiesta distorsión jurídica por virtud de la cual, pese a dictarse Sentencias anulando actos por evidente ilegalidad de la norma reglamentaria aplicada, ésta **seguía amparando** nuevos actos administrativos.

- 235 Legitimación para interponer recurso** Como se vio en el recurso directo (nº 200 s.), tanto la norma procesal como la de Haciendas Locales otorga legitimación a:

- las personas físicas o jurídicas que ostentasen algún derecho o interés legítimo y también
- entidades habilitadas para la defensa de derechos e intereses colectivos.

Ello tenía su fundamento, entre otras razones, porque nos encontrábamos ante **acuerdos de contenido reglamentario** dotados de abstracción y generalidad.

En el recurso indirecto, sin embargo, dado que no se impugna la norma sino el acto administrativo que la aplica, se estará ante un **acuerdo concreto y determinado** (con expresión de los hechos y elementos esenciales que lo originan, así como de los fundamentos de derecho, ex LGT art.102.2.c) y LRJPAC art.54.1). Por lo que los legitimados son los que ostenten un derecho o interés legítimo en dicho acto o liquidación tributaria individualizada (normalmente la persona o personas destinatarias del acto administrativo).

No en vano, la administración actuante debe **notificar individualmente** la misma e indicar al obligado tributario *los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición*» (LGT art.102.2.d).

- 240** Por dicho motivo, el recurso indirecto se plantea y tramita como un **recurso contencioso-administrativo** más, ya sea por el procedimiento ordinario o abreviado. Siendo importante traer a colación que la falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto, no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en que tales disposiciones no son conformes a derecho (LJCA art.26.2).

No obstante lo anterior, el **principio de cosa juzgada** debe ser considerado a la hora de conocer de un recurso indirecto cuando exista una sentencia pronunciada sobre la misma Ordenanza Fiscal por la vía de un recurso directo previo.

Órgano jurisdiccional competente (LJCA art.8.1) Dado que en el recurso indirecto se combate una resolución que agota la vía administrativa previa, el órgano competente para conocer de este recurso viene dado por las **normas procesales de distribución competencial**. A tal efecto, y como quiera que nos encontramos ante un acto de una entidad local que aplica la Ordenanza Fiscal, por indicación de la LJCA art.8.1, es el Juzgado de lo contencioso-administrativo, en única o primera instancia, el que conoce de este recurso. Siendo competente en concreto, el juzgado que corresponda en función del **territorio**.

245

Llegado este momento conviene preguntarse qué sucede cuando el mismo u otros recurrentes, han impugnado previamente la Ordenanza Fiscal por recurso directo e inician, ante la liquidación tributaria y su recurso administrativo, el recurso indirecto. A este respecto, la LJCA no se pronuncia de forma clara. Por ello, se entiende que no se trata de una verdadera litispendencia sino más bien una **prejudicialidad**, y por ello, en estos casos procede la suspensión del recurso sobre impugnación de las liquidaciones tributarias, en espera de que se resuelva la **legalidad o ilegalidad** de la ordenanza fiscal (TSJ Cataluña cont-adm 3-6-04, EDJ 87314).

Por lo que respecta al procedimiento, sea el general (LJCA art.45 s.), o abreviado (LJCA art.78), dependerá de la **cuantía** de la resolución impugnada; se tramitan por el procedimiento abreviado aquellos cuya cuantía no supere los 30.000 €.

Plazo de interposición (LJCA art.46) Es el común, es decir, el plazo de 2 meses. Teniendo como peculiaridad esta impugnación indirecta que, cada vez que se notifique una resolución que ponga fin a la vía administrativa y que aplique la Ordenanza Fiscal, el plazo se abrirá de nuevo.

250

PRECISIONES 1) Igualmente, si el **acto** es **presunto**, el plazo para recurrir será de 6 meses a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto (LJCA art.46).

2) La sentencia que se dicte en el recurso indirecto, sus efectos y el planteamiento de la cuestión de ilegalidad se analizan detenidamente en nº 320 s.

Formularios En lo que respecta a estos escritos, los modelos que recogen el recurso directo son:

255

- escrito de interposición contra acto expreso (nº 1115);
- escrito de interposición contra silencio administrativo (nº 1120);
- escrito de demanda (nº 1125);
- escrito de interposición en el procedimiento abreviado (nº 1130).

3. Procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona

(Const art.14 a 29 y 53.2; LJCA art.114 a 122)

Anteriormente se han visto los recursos contencioso-administrativos directo e indirecto que se encuadran dentro de los procedimientos ordinarios de la LJCA Título IV (art.25 y 26; ver nº 170 s.). Estos dos instrumentos, junto con la cuestión de ilegalidad que complementa al recurso indirecto, son, como se ha comprobado, dos **vías válidas de control jurisdiccional** de la Ordenanzas Fiscales. Mas no son los únicos que otorga la ley procesal.

260

A continuación se analiza la otra vía que otorga el ordenamiento jurídico para que los administrados puedan defenderse de una Ordenanza Fiscal que pudiera infringir los **principios tributarios constitucionales**. Si bien, para que prospere este procedimiento especial, será condición *sine qua non* que el principio jurídico infringido otorgue un derecho de amparo constitucional, es decir, un derecho fundamental.

En definitiva, el recurso puede dirigirse contra **actos y disposiciones** impugnables en **vía contencioso-administrativa** y también contra la inactividad y vía de hecho de las Administraciones Públicas, siempre que sean, claro es, lesivas o vulneradoras de derechos fundamentales protegibles en última instancia por el TCo.