

# Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

## Ordenanzas fiscales y principio de legalidad: nulidad de “tasas pactadas” entre la corporación local y los contribuyentes

**María Teresa Mories Jiménez**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla*

### RESUMEN:

La previsión en la Ordenanza Fiscal núm. 23 del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros (Cáceres) reguladora de la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros, posibilitando que el tipo de gravamen sea fijado de mutuo acuerdo entre la Corporación local y los contribuyentes, mediante la celebración de un convenio de colaboración, vulnera el principio de legalidad y no es admisible en nuestro ordenamiento.

**Palabras clave:** tasa, ordenanzas fiscales, uso especial de la vía pública, convenios de colaboración, tipos de gravamen, principio de legalidad.

### ABSTRACT:

Tax Ordinance no. 23 of the Jerez de los Caballeros Town Council (Caceres), which regulates the Tax on the exclusive and special use of land, underground and overhead of the public thoroughfare by companies exploiting supply services, allows the rate of taxation to be determined by an agreement between the local entity and the taxpayers by means of a collaboration agreement violates the principle of legality and is not admissible in our legal system.

**Key words:** tax fee, tax ordinance, special use of the public thoroughfare, collaboration agreement, rate of taxation, principle of legality.

## 1. LAS ORDENANZAS FISCALES COMO MANIFESTACION DE PODER FINANCIERO DE LOS ENTES LOCALES

Según ha venido señalando el TC, el principio de legalidad en materia tributaria, que proclama el artículo 31.3 de la Constitución, alcanza a la creación *ex novo* de

*Ordenanzas fiscales y principio de legalidad: nulidad de "tasas pactadas" entre la corporación local y los contribuyentes* (María Teresa Mories Jiménez)

un tributo y a los elementos esenciales o configuradores de este (por todas, vid. SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4º; 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3º; y 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º). El hecho de que las Corporaciones Locales (en adelante CCLL) no puedan dictar leyes, determina que cuando se trata de tributos locales este artículo 31.3 CE deba ponerse en conexión con los artículos 133.2, 140 y 142 de la Carta Magna, integrando la reserva de ley estatal y la autonomía municipal, de modo que los municipios «habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los arts. 140 y 133.2 de la misma Norma fundamental» (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 b).

Por todo ello, la referencia al establecimiento de tributos por parte de las Entidades locales tiene un significado distinto en cuanto a su alcance y contenido ya que, a diferencia de las CCAA, las CCLL no pueden dotarse de nuevos tributos directamente, ni modificar libremente su regulación básica, porque no se cumpliría con las exigencias del principio de legalidad, necesitando por ello de la existencia de una Ley previa que así lo determine. Como viene afirmando la jurisprudencia "la garantía de la autonomía local (arts. 137 y 140 CE) impide que la ley contenga una regulación agotadora de una materia –como los tributos locales– donde está claramente presente el interés local" [STC 132/2001, de 8 de junio, FJ 5]» (vid. ATC 123/2009, de 30 de abril, FJ 3º), de manera que se puede afirmar, por tanto, que en el ámbito municipal la concreción de los elementos configuradores del tributo previstos en la ley estatal requiere la correspondiente ordenanza fiscal (vid. STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10º, y ATC 123/2009, de 30 de abril, FJ 3º), ahora bien, esta ordenanza fiscal tendrá que concretar y delimitar de forma precisa los elementos de los citados tributos, con sometimiento a las previsiones que se contienen en las leyes que rigen el régimen tributario local y no en contradicción con estas.

Como bien resume FERNÁNDEZ PAVÉS, ese "establecimiento de tributos" que pueden desarrollar las CCLL consistirá básicamente en:

- a) Su puesta en vigor o declaración de exigibilidad a través del Acuerdo de Imposición correspondiente, en el ámbito de los tributos potestativos (las tasas son uno de ellos), o permitiendo su aplicación directa cuando otro ente público con poder legislativo previamente los haya creado, limitándose a valorar su oportunidad y necesidad en cada caso concreto en relación con la contribución a las arcas locales con su pago.
- b) *Regulando por vía reglamentaria como complemento y dentro de los límites de la ley y de acuerdo con sus criterios determinados aspectos de su régimen jurídico*, como pueden ser la determinación, la precisión o modificación de elementos de la estructura (como en el caso de los elementos de cuantificación), o en otros supuestos escogiéndolos o seleccionándolos (por ejemplo, beneficios fiscales o régimen de autoliquidación).
- c) Dictando el resto de normativa reglamentaria del tributo local desarrollando sus aspectos básicos en lo que así se prevea o resulte necesario, o mediante la regulación directa de aquellos otros elementos no esenciales de su régimen jurídico, y por tanto no sometidos al principio de legalidad.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, el artículo 106.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LRBR) prescribe que esta potestad reglamentaria local se ejercerá mediante Ordenanzas fiscales. Dichas ordenanzas fiscales, según establece el artículo 7.1.e) LGT, constituyen una fuente del Derecho tributario, en tanto que son normas reglamentarias dictadas en desarrollo de la propia LGT y las demás normas legales que contengan disposiciones en materia tributaria. Mediante esta potestad normativa, las entidades locales ejercen un ámbito de libre decisión muy mayor que el reconocido a la normativa reglamentaria estatal y autonómica para la regulación de las materias de su competencia, si bien como todas las potestades debe ejercerse respetando los límites legalmente establecidos.

La Disposición Adicional primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC) establece en el apartado 2.a) que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley: "Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa", por lo que es el Capítulo III, sección segunda del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), el que contiene la regulación en materia de imposición y ordenación de tributos locales, refiriéndose en su artículo 15 a las ordenanzas fiscales como los instrumentos que permiten a las entidades locales acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar la regulación de estos.

Consideramos con PAGÉS I GALTÉS, que el ordenamiento jurídico positivo ampara una amplia definición de Ordenanza fiscal para incluir a los dos tipos de ordenanzas a los que se refiere el artículo 106.2 LRBR que distingue entre "Ordenanza fiscal" que regula tributos locales específicos, y "Ordenanza general" que regula aspectos generales de gestión aplicables al conjunto de tributos locales. Para este autor las Ordenanzas fiscales son "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 (Ordenanzas fiscales específicas), ya sea regulando los aspectos formales del conjunto de tributos gestionados por la entidad local (Ordenanzas fiscales generales)". Puesto que las tasas son tributos locales de carácter potestativo, los entes locales utilizarán ese instrumento tanto para proceder a su establecimiento y regulación de sus elementos esenciales, como para la regulación de los aspectos formales que se deriven de su aplicación.

Ahora bien, "la potestad reglamentaria en el ámbito local está plagada de habilitaciones y facultades de disposición de las entidades locales que, si bien deben respetar escrupulosamente la reserva de ley, en un justo equilibrio con el principio de autonomía y suficiencia financiera, tendrán cierto margen de maniobra en la determinación de sus tributos propios" (CASAS AGUDO); es por ello que las relaciones entre ley y ordenanza no son idénticas a las existentes entre ley y reglamento ejecutivo, de hecho, el procedimiento de elaboración de las ordenan-

## Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

*Ordenanzas fiscales y principio de legalidad: nulidad de "tasas pactadas" entre la corporación local y los contribuyentes* (María Teresa Mories Jiménez)

zas se asimila al de las leyes parlamentarias en algunos aspectos. Por ejemplo, solo el Pleno puede dictar ordenanzas, porque solo el Pleno es representativo según criterios de acceso plenamente democráticos; y el proceso de elaboración es público, basado en los principios de publicidad, discusión y votación, y debe ser ejercido por el propio Pleno sin posibilidad de delegación.

Ahora bien, cuando nos adentramos en el análisis de la normativa que regula ese proceso de elaboración y aprobación de las Ordenanzas fiscales, nos encontramos con ciertas dosis de indeterminación y discrecionalidad, en especial en el ámbito de las tasas, que la doctrina viene rechazando desde hace mucho tiempo, sobre todo en lo referente a la determinación del hecho imponible y la cuantificación, pues en muchos casos las ordenanzas fiscales se apartan y contradicen lo que se establece en el Ley, generando elevadas dosis de conflictividad ante los Tribunales del que este pronunciamiento que analizamos no es una excepción. Creemos que debería reformarse el TRLHL para introducir nuevos principios y reglas que abogaran por una mejor regulación de esta materia, y precisarán mejor los contornos de las tasas, de manera que los textos de las Ordenanzas fiscales sean suficientemente claros y precisos en la determinación de los elementos esenciales de dichos tributos, ajustándose mejor a lo que previamente hubiese establecido la citada Ley. El hecho de que la materia tributaria tenga un carácter especial hace que algunos de estos principios recogidos en las leyes administrativas no resulten de aplicación, lo que entendemos que contribuye a situar en una posición peor al ciudadano cuando actúa como contribuyente que cuando actúa como mero administrado.

## 2. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA SENTENCIA COMENTADA

El litigio trae su causa en la impugnación por parte de la empresa de suministros MET Energía España, S.A de unas liquidaciones practicadas en concepto de la denominada tasa "[...] por Garras, Palomillas, Postes, Vientos, Cables, Cajas de Acometidas, Distribución, Registro o Medida de Líneas Eléctricas o de Telecomunicaciones o de gas, Pozos, Arquetas, Registros y Cables que se instalen sobre la Vía Pública o su Subsuelo; Básculas y Aparatos para la Venta Automática y Otros Análogos que se establezcan sobre la Vía Pública, su Subsuelo o vuelen sobre la misma" (sic), con fundamento en la indeterminación de esta norma reglamentaria en lo referido a la base imponible y al tipo de gravamen determinantes de la deuda tributaria que debe ser satisfecha, ya que solo se alude a este en el artículo 7 de la citada OF referido al devengo, haciendo depender la cuantificación del tributo de un convenio o acuerdo con el contribuyente que no podrá superar el 1,5% de los ingresos brutos, pudiéndose establecer un gravamen inferior.

La Ordenanza no contiene ninguna otra mención a la cuantificación de la tasa, ni en el artículo 4, referido a los sujetos pasivos; ni en el artículo 9, regulador de las obligaciones formales y materiales. No hay más alusiones, en la Ordenanza, sobre la forma de determinar el importe de la tasa, atendiendo a lo dispuesto

en el artículo 24.1.c) TRLIS. Pese a ello, el artículo 5, relativo a la cuota, establece el importe de la tarifa para cada una de las modalidades de tasa –no cifrándolo, como exige el artículo 24.1.c) TRLIS, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas– sino mediante una tarifa en función de los metros lineales o cuadrados de ocupación del demanio viario, a razón de 1,62 euros por cada metro cuadrado de ocupación del subsuelo con atarjeas o tuberías; y la misma suma, por metros cuadrados lineales en la ocupación del suelo, subsuelo o vuelo con cables de conducción o de cualquier otra finalidad.

Tanto el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Badajoz como el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimaron las pretensiones de la recurrente. Al respecto hay que señalar que el TSJ Extremadura en sentencia núm. 93/2021, de 19 de mayo (rec. de apelación núm. 68/2021; ECLI:ES:TS-JEXT:2021:588) se limitó a reproducir los mismos argumentos que contenía un caso idéntico que había sido resuelto en apelación por el citado Tribunal en la Sentencia 84/2020, de 24 de julio (rec. de apelación núm. 69/2020; ECLI:ES:TS-JEXT:2020:463), confirmando la sentencia de instancia al entender que la ordenanza respeta los artículos 24.1. c) y 27.2 del TRLHL con relación a los convenios de colaboración, indicando además que "se conocían todos sus extremos al tratarse de una ordenanza muy anterior al ejercicio fiscal de que estamos tratando" –estaba vigente desde 2009–, como si ese argumento fuera un criterio que por sí solo diera validez al texto de la ordenanza fiscal que regulaba la tasa.

Ante estas circunstancias la empresa MET Energía España, S.A, preparó recurso de casación contra la STSJ Extremadura mediante escrito presentado el 21 de junio de 2021 ante la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ Extremadura que lo tuvo por preparado el día 22 de junio de 2021. Los motivos aducidos en el citado recurso se basaban en considerar infringidos los artículos 16, 24.1.c) y 27 del TRLHL;106 de la Ley LRBRL, 18 LGT y 9.3 de la Constitución ["CE"], entendiendo que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida y que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), c), y g) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

Concurría además otro hecho destacable y es que el recurso de casación preparado suscitaba una cuestión jurídica similar a la del recurso RCA 4843/2020, admitido mediante auto de 11 de marzo de 2021 (RCA 4843/2020, ECLI:ES:TS:2021:2890A), por lo que el TS consideró que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merece igual respuesta que la que en aquel auto se contiene.

Por todo ello, con fecha de 9 de marzo 2022, la Sección de Admisión de la Sala de lo contencioso-administrativo (sección segunda) del TS, acuerda admitir el

*Ordenanzas fiscales y principio de legalidad: nulidad de "tasas pactadas" entre la corporación local y los contribuyentes* (María Teresa Mories Jiménez)

recurso de casación indicando que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

*"Determinar si la previsión contenida en una ordenanza fiscal, posibilitando que el tipo de gravamen de una tasa exigida por el ayuntamiento en concepto de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local sea fijado de mutuo acuerdo entre la Corporación local y los contribuyentes, mediante la celebración de un convenio de colaboración, contraviene los principios de legalidad, seguridad jurídica y no disponibilidad del crédito tributario".*

### 3. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El alto Tribunal en la Sentencia núm. 485/2023 de 17 de abril (Recurso de casación núm. 4650/2021; ECLI:ES:TS:2023:1597) remite a la doctrina jurisprudencial establecida en la STS núm. 726/2022, de 14 de junio de 2020 (Recurso de casación núm. 4843/2020; ECLI: TS:ES: 2022:2427) que, como hemos señalado, tuvo por objeto un litigio idéntico al que ahora se plantea, respecto de la misma empresa y de la misma Ordenanza, por lo que reproduce los argumentos expuestos en ésta, declarando la nulidad radical del artículo 7, apartados 3 y 6 de la Ordenanza Fiscal núm. 23 del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros y, por tanto, la nulidad de las liquidaciones que derivaron de ésta, en base a las siguientes conclusiones:

*"1) La exigibilidad de una tasa municipal deriva de la ley y, en su desarrollo, de la ordenanza correspondiente, sin que sea admisible que su exigencia o no y, en el caso primero, su cuantificación, se haga depender de un convenio o acuerdo con el contribuyente.*

*2) Los tributos locales y, en especial, las tasas, dado su carácter potestativo como modalidad de financiación de servicios públicos de competencia local, requieren de la ordenanza correspondiente, que ha de respetar la Ley de Haciendas Locales y la demás legislación que sea de aplicación, sin que, en caso de discordancia, sea posible prescindir de los términos de la ordenanza ilegal y girar el tributo conforme a las directas previsiones de la ley.*

*3) En caso de hechos imponderables tipificados en el artículo 24.1.a) del TRLHL, la tasa se cuantifica, conforme a la ley, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos precedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas, sin que sea lícito sustituir el importe por una tarifa basada en el número de metros lineales o cuadrados, según los casos, que se multiplica por una cantidad unitaria por cada metro [...]"*

### 4. PROBLEMAS PLANTEADOS POR LA ORDENANZA FISCAL NÚM. 23 AYUNTAMIENTO DE JERÉZ DE LOS CABALLEROS

#### 4.1. UN PROBLEMA RECURRENTE: LA NECESIDAD DE UNA CLARA Y PRECISA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA TASA EN LA CORRESPONDIENTE ORDENANZA FISCAL COMO GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA Y BUENA REGULACIÓN

Como señalábamos en el apartado introductorio para la gestión de los "tributos locales de exacción potestativa" no es suficiente con las prescripciones de la

LGT y sus normas de desarrollo, sino que es necesario que la Ordenanza fiscal respectiva establezca el contenido mínimo del tributo en cuestión, y que recoja el concreto régimen de gestión del tributo de que se trate, de entre los distintos regímenes que prevé la normativa general tributaria del Estado, que se regirá, eso sí por las normas generales estatales que correspondan. Es por ello, por lo que artículo 16.1 TRLHL establece el contenido mínimo que deberán contener las ordenanzas fiscales:

- a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo.*
- b) Los regímenes de declaración y de ingreso.*
- c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación".*

En ese contenido mínimo, se puede apreciar la clara referencia a los elementos configuradores del tributo, entre los que forman parte los elementos de cuantificación del tributo: base imponible y liquidable, tipos de gravamen o cuota tributaria, debiendo exigir a las CCLL que el texto de las ordenanzas fiscales que elaboren y aprueben sea claro y preciso, y respete lo que exige la Ley. Continúa señalando este artículo 16 TRLHL que, además de estos elementos esenciales del tributo (en nuestro caso, de la tasa), dichas ordenanzas fiscales podrán contener, en su caso, las normas de gestión, inspección, recaudación y revisión de estos. En cuanto a la fórmula de aprobación, el artículo es bastante escueto pues indica que "los acuerdos de aprobación de estas ordenanzas fiscales deberán adoptarse simultáneamente a los de imposición de los respectivos tributos" y que "los acuerdos de modificación de dichas ordenanzas deberán contener la nueva redacción de las normas afectadas y las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación",<sup>1</sup>. Posteriormente los artículos 17, 18 y 19 del TRLHL desarrollan particularidades de las ordenanzas fiscales, en cuyo análisis y comentario no podemos detenernos en estas páginas, aunque si queremos recordar que todo el procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales debe ser absolutamente respetuoso con lo dispuesto en el TRLHL, para no verse afectado por un vicio que determine la nulidad de la citada Ordenanza fiscal.

Según hemos indicado en un apartado anterior la tasa objeto de nuestro comentario se regula en la Ordenanza fiscal núm. 23 del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros (Cáceres) publicada en el BOP núm. 6 de 12 de enero de 2009 (a fecha

---

<sup>1</sup> Excede de nuestro comentario el análisis del procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales que debe ser absolutamente respetuoso con lo dispuesto en el TRLHL, para no verse afectado por un vicio que determine la nulidad de la citada Ordenanza fiscal. Es el artículo 17 TRLHL el que se refiere a la elaboración, publicación y publicidad de las ordenanzas fiscales, configurando un procedimiento específico que se aparta de las normas comunes que regulan la potestad reglamentaria en la Ley 39/2015 LPAC para la aprobación de las Ordenanzas Fiscales. El artículo 18 TRLHL regula las vías para reclamar por parte de los interesados contra los acuerdos provisionales que regulan las ordenanzas fiscales, y el artículo 19 del mismo texto legal, se refiere al recurso 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.

*Ordenanzas fiscales y principio de legalidad: nulidad de "tasas pactadas" entre la corporación local y los contribuyentes* (María Teresa Mories Jiménez)

de hoy todavía aparece este texto inicial en la web de dicho Consistorio: <https://jerezdeloscaballeros.sedelectronica.es/transparency/7504fe28-df16-4e57-87cc-44f996823314/>)

Corresponde en primer lugar analizar si dicha regulación es clara y precisa, y contiene todos y cada uno de los elementos esenciales a que hace referencia el artículo 16 de la LRHL, para constatar si pudiera existir una vulneración del principio de seguridad jurídica. Al respecto hay que indicar que el hecho imponible de la tasa, regulado en su artículo 3, viene constituido por la utilización, aprovechamiento o disfrute especial de bienes de dominio público motivado por "el establecimiento o vuelo sobre la vía pública, así como en el subsuelo de las mismas de Rieles, Postes, Cables, Palomillas, Cajas de Amarre, de Distribución o Registro, Básculas, Aparatos para la venta automática y otros análogos". Este uso del dominio público encaja en uno de los supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local previsto en favor de las entidades locales en el artículo 20.3 TRLHL, en concreto el que se recoge en la letra k: "Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o vuelen sobre ellos".

El artículo 4 OF alude a los sujetos pasivos, recogiendo sin más, lo establecido con carácter general en el artículo 23 de la LRHL, no alude en ningún caso a las empresas explotadoras de suministros que resulten de interés general que se verán afectadas por el citado tributo, cuando entendemos que debiera haberlas mencionado ya que tienen un régimen específico a la hora de cuantificar el importe de la citada tasa. Pero no queda ahí la cosa, pues la cuestión se complica fundamentalmente en relación con los elementos de cuantificación del tributo, ya que el artículo 5 OF al referirse a la cuantía, se limita a establecer unas tarifas que atienden a los elementos que se van a colocar en el suelo, subsuelo o vuelo (columnas, palomillas, sujetadores, transformadores, cajas de amarre, etc.) o a los metros lineales de ocupación del suelo, subsuelo o vuelo que se ocupen con cables de conducción o de cualquier otra finalidad, sin hacer referencia a las empresas explotadoras de suministros que resulten de interés general y su fórmula de cálculo específica de este tipo de tasas (regulada en el art. 24.1.c TRLHL). A continuación, se alude a las exenciones y bonificaciones para indicar que no se prevé ninguna en esta OF, siendo de aplicación los previstos en la Ley (art. 6 OF).

El artículo 7 aparentemente se refiere al devengo (al menos eso es lo que reza su título), pero al detenernos en su lectura, nos encontramos con un auténtico despropósito de precepto, claro ejemplo de lo que no debe hacerse por un Ayuntamiento a la hora de establecer una ordenanza fiscal reguladora de una tasa, pues se contienen elementos referidos al devengo (apartado primero: "la obligación de pago de la Tasa regulada en esta ordenanza nace en el momento de la solicitud de la preceptiva licencia"); elementos referidos al pago de la tasa (apartado 2: "el pago de la tasa se realizará mediante ingreso directo en la Tesorería Municipal



previa liquidación efectuada de los aprovechamientos u ocupaciones"); y lo más sorprendente, la posibilidad de que el Ayuntamiento y las empresas explotadoras de suministros puedan llegar a acuerdos para fijar un importe de la tasa que como máximo llegue al 1,5% de sus ingresos brutos, por lo que se puede establecer un porcentaje inferior, olvidando al respecto lo establecido de forma obligatoria y sin excepciones en el artículo 24.1 c) LRHL en relación con la cuantificación de este tipo de tasas para estas empresas. El resto de los artículos de la OF siguen sin precisar este último aspecto, pues se refieren a obligaciones materiales y formales (mezclando de forma indiscriminada unas y otras), a la inspección y recaudación y las infracciones y sanciones con remisión a la regulación de estas en los textos legales que resultan de aplicación.

Al margen del procedimiento de cuantificación de la tasa (del que nos ocuparemos en el apartado siguiente) que, como seguidamente veremos, será la clave para declarar la nulidad de la tasa por ser contrario a lo que establece el artículo 24.1. c) TRLHL, creemos que la regulación de la tasa es manifiestamente mejorable en cuanto a los requisitos de claridad y precisión que se exigen a la hora de establecer un tributo de carácter potestativo como esta tasa en la que, dado lo establecido en el TRLHL, es precisamente la ordenanza fiscal la que permite su exigencia pues es la que crea este tributo. En términos del Juzgado Contencioso núm. 2 de Badajoz "la redacción del artículo 7 no es muy afortunada, ni un ejemplo de excelencia literaria".

Ahora bien, ¿es esta deficiente regulación motivo suficiente para entender vulnerado el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE? A juicio del TS no, pues tomando los razonamientos de la STS 275/2021, de 25 de febrero (rec, casación núm. 1986/2019; ECLI:ES:TS:2021:803) entiende que, si bien han de mejorarse los procedimientos de elaboración de las normas, incluidos los relativos a las ordenanzas fiscales, y su calidad técnica; la incorporación expresa, en nuestro ordenamiento jurídico, del principio de buena regulación supone un avance, de cara a que la producción normativa respete un principio tan fundamental como es el de seguridad jurídica. Ahora bien, considera el Alto Tribunal que el principio de buena regulación no es tan novedoso como pudiera parecer, pues constituye una especificación de otros principios ya consagrados en nuestro ordenamiento jurídico al máximo nivel, entre ellos el propio principio de seguridad jurídica, contemplado en el artículo 9.3 CE. De esta forma trae al respecto la doctrina del TC que, en su sentencia 46/1990, de 15 de marzo (FJ 4º) consideró "que la exigencia del art. 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica, implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas".

Atendiendo a estas consideraciones, el TS considera que la redacción de los preceptos controvertidos de las Ordenanzas fiscales analizados en las STS 275/2021, 726/2022 y 485/2023 "no es técnicamente correcta, pero no llega a ser contraria al principio de seguridad jurídica, pues como hemos dicho reiteradamente, reproduciendo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: solo si en el ordenamiento

*Ordenanzas fiscales y principio de legalidad: nulidad de "tasas pactadas" entre la corporación local y los contribuyentes* (María Teresa Mories Jiménez)

jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generasen en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para el cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica" (por todas, STS de 9 de julio de 2018, rec. 1163/2018). La incertidumbre que genera la deficiente redacción de los preceptos citados de la OF no es razonablemente insuperable, por lo que considera que la redacción del texto de la Ordenanza fiscal núm. 23 del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros no vulnera el principio de seguridad jurídica de manera que no es este el reproche jurídico que determina la ilegalidad de las citadas Ordenanzas Fiscales.

#### 4.2. VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD E INDISPONIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO: LA CUANTIFICACION DE LA TASA NO PUEDE SER PACTADA CON EL CONTRIBUYENTE A TRAVÉS DE UN CONCIERTO O CONVENIO DE COLABORACIÓN

El verdadero problema que se plantea en la Ordenanza Fiscal objeto del pronunciamiento del Tribunal Supremo que comentamos y que determinará su nulidad es el referido a la vulneración del principio de legalidad, ya que en sus preceptos hay una absoluta indeterminación del tipo de gravamen y, además, una remisión para su concreción a un acuerdo entre el Ayuntamiento y el contribuyente, totalmente inidóneo para establecer el gravamen pues contraviene el mandato contenido en el artículo 24.1 c) TRLHL, que es el que resulta de aplicación en el caso de este tipo de tasas de ocupación del dominio público por empresas explotadoras de suministros que resulten de interés general. Es curioso que el Tribunal Supremo se limite a hacer referencia sólo al principio de legalidad, y no aluda al principio de indisponibilidad del crédito tributario, pese a que se hacía referencia a éste en la determinación de la cuestión de interés casacional en el auto de 9 de marzo de 2022.

El núcleo del problema lo encontramos en el artículo 7 de la OF, que –aunque en el título hace referencia al devengo–, dispone en sus apartados 3 y 6 lo siguiente:

*"3. El Ayuntamiento podrá llegar a un concierto con las Compañías suministradoras de electricidad, así como con empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o una parte importante del vecindario, consistiendo el importe de esta tasa hasta el 1,5% de los ingresos brutos obtenidos por dicha Compañía en el Término Municipal".*

*6. El Ayuntamiento podrá llegar a un concierto con la Compañía de la Distribución de Gas Canalizado para uso industrial, y para uso doméstico, comercial y pequeño industrial, consistiendo el importe de esta tasa en el porcentaje acordado de los ingresos brutos obtenidos por dicha compañía en el término municipal".*

Como se constata, la Ordenanza fiscal núm. 23 del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros, en este punto va en contra de lo previsto en el artículo 24.1 c) TRLHL

en la modalidad de uso privativo del dominio público en caso de compañías suministradoras de electricidad, que establece: "cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas", por cuanto:

- 1) Se somete al convenio con la compañía el importe de la tasa, con la sola salvedad de que no se podrá superar el 1,5 por 100, lo que permite un gravamen inferior.
- 2) Estaríamos ante una especie de tasa convencional o paccionada, no nacida de la ley, sino del pacto o convenio, como si estuviéramos en el ámbito del Derecho privado, basado en la libertad contractual y en la autonomía de las partes, cuando es bien sabido que en el ámbito tributario rige el principio de indisponibilidad del crédito tributario (art. 18 LGT).
- 3) El devengo, regulado en el artículo 21 LGT, no es institución fiscal idónea para regular la cuantificación de la tasa.
- 4) El artículo 5 de la Ordenanza, ni especifica el caso especial de las compañías suministradoras, ni cuantifica la tasa en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos, como manda la ley, ni contiene previsión específica que concuerde con el art. 24.1 c) TRLIS. Se limita el citado artículo 5 a establecer una tarifa en función de los metros lineales o cuadrados de ocupación del demanio viario, a razón de 1,62 euros por cada metro cuadrado de ocupación del subsuelo con atarjeas o tuberías; y la misma suma, por metros cuadrados lineales en la ocupación del suelo, subsuelo o vuelo con cables de conducción o de cualquier otra finalidad.

Es manifiesta la contradicción del precepto con lo dispuesto en el TRLHL, por ello no se entienden los argumentos del Juzgado contencioso número 2 de Badajoz y del TSJ Extremadura que, apreciando ambos la contradicción entre la Ordenanza y la norma legal (la OF no aplica lo establecido en el artículo 24.1 c) TRLHL), consideran que realizando una interpretación integradora de la LRHL, la citada OF permite su aplicación, pues a su juicio estaríamos ante "infracciones pequeñas o veniales de los reglamentos que no determinan la nulidad de una disposición".

Como acertadamente señala el TS (ST 726/2022 FD 4º, y ST 485/2023, FD 5º que reproduce los argumentos de la anterior) esto no es aceptable, pues el artículo 47.2 LPAC declara taxativamente que "también serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales", consagrando así el principio de jerarquía normativa.

*Ordenanzas fiscales y principio de legalidad: nulidad de "tasas pactadas" entre la corporación local y los contribuyentes* (María Teresa Mories Jiménez)

El principio de legalidad no permite que exista una contradicción entre la norma reglamentaria y la ley, por lo que no se entiende que el Juzgado de lo Contencioso de Badajoz y el TSJ Extremadura, reconociendo esa clamorosa contradicción, minimizarán la relevancia jurídica de esa ilegalidad del artículo 7, apartados 3 y 6 de la OF al afirmar que "...la nulidad de una disposición solo es predicable cuando incurra en las infracciones más graves", lo que a su juicio no se producía en este caso. Esto llevó al TSJ Extremadura a "confirmar la sentencia de instancia toda vez que la ordenanza no hace sino recoger lo que dispone el artículo 24.1. c) de la Ley de Haciendas Locales y con relación a los convenios de colaboración debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 27.2 de la citada Ley de 2004, y en este sentido y de las circunstancias expuestas, señalar que se conocían todos sus extremos al tratarse de una ordenanza muy anterior al ejercicio fiscal de que estamos tratando, tratándose de elementos contenidos en la ordenanza de acuerdo con los postulados de la ley que citamos por lo que no se vulnera el principio de legalidad".

Con ello parece decirse que las determinaciones normativas de la ordenanza que establece y regula la tasa, en tanto sean contrarias a la ley, deben entenderse como no puestas, como superfluas o inoperantes, siendo así que los supuestos convenios de colaboración no existirían ya o no serían eficaces por tratarse de una ordenanza muy anterior al ejercicio fiscal del devengo –dando a entender, más o menos, que se trata, en el artículo 7, apartados 3 y 6 de aquella, de previsiones inaplicables por desuso–.

Como acertadamente argumenta el TS, "con esa interpretación se está alterando sustancialmente lo que la ordenanza dice, sea cuando fuera el momento de establecimiento de esta muy extraña forma convencional o paccionada de fijar –con ocasión de la regulación del devengo– el *quantum* de la obligación tributaria pues, como es sabido, las leyes –las normas– sólo se derogan por otras posteriores, sin que el desuso o la práctica en contrario posean fuerza para derogarlas o inaplicarlas. Si lo que sobrevive en una ordenanza es una ocurrencia, una anomalía o una ilegalidad, lo que debe hacer la corporación competente es modificarla para acomodar su contenido a la ley de las haciendas locales, pero habrá necesariamente de afrontar su contenido, como expresión de la voluntad normativa, si se hace dentro de la ley, de la entidad local".

Es evidente que esa interpretación de las instancias judiciales extremeñas no puede sostenerse, más si cabe ante una tasa en la que la cuantificación viene establecida con carácter obligatorio y sin excepción alguna por el propio TRLHL en el artículo 24.1 c) al que antes nos referíamos, por lo que cualquier norma reglamentaria que fuera en contra de lo allí expuesto infringiría la ley y sería nula de pleno derecho. Es más incluso aunque la ordenanza fiscal pudiera no contemplar este método de cálculo, sería de aplicación inexcusable por mandato legal (MUÑOZ MERINO).

En nuestro caso la OF sustituye la previsión obligatoria del art. 24.1 c) del TRLHL (el 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en este término municipal dichas empresas suministradoras de ser-

vicios de interés general), por una tarifa basada en el número de metros lineales o cuadrados de la ocupación del dominio público por parte de las empresas de suministros; y da un paso más, al utilizar la figura de los convenios de colaboración establecidos con una finalidad distinta (art. 27.2 TRLHL: colaboración en la gestión del tributo), para pactar el importe que las compañías suministradoras de gas o electricidad tengan que pagar por esa ocupación del dominio público, creando un nuevo tipo de tasas "paccionadas o convencionales" que, lógicamente, no tienen cabida en nuestro ordenamiento tributario.

En este punto, nos sorprende que el TS no haya hecho ninguna alusión concreta al principio de indisponibilidad del crédito tributario del artículo 18 LGT, tal y como anunciaba en el auto de admisión del recurso, si bien entendemos que la indisponibilidad en el actuar de la Administración es consecuencia de la legalidad. Como ha señalado recientemente GARCÍA NOVOA –en relación con el principio de indisponibilidad– dado que la Administración no es titular de un interés particular, sino de intereses generales que ha de perseguir por medio de potestades atribuidas legalmente, el fundamento de la indisponibilidad para la Administración radica en la legalidad de su actuar. Entendido así, la Administración no puede disponer porque no tiene intereses propios que puedan ser objeto de disposición, de manera que es la ley la que fija el alcance de la disponibilidad, y puesto que la Ley es la que establece el tipo aplicable en este tipo de tasas (elemento esencial), no es posible que la Administración a través de algún acuerdo o convención con los propios contribuyentes pacte unos tipos diferentes.

Por todo ello, si se me permite la expresión, estábamos ante "la crónica de una muerte anunciada", pues el Tribunal Supremo recogiendo la doctrina jurisprudencial establecida en el FD cuatro de la STS 726/2022 de 14 de junio de 2022, declara la nulidad radical de la ordenanza y la de las liquidaciones inspiradas en ella que son objeto de impugnación, a las que arrastra y condiciona la nulidad de aquella, que ha de ser declarada, con publicación del fallo anulatorio, respecto del artículo 7, apartados 3 y 6, de la ordenanza fiscal núm. 23 del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros, lo que se publicará en el mismo boletín oficial en que fue publicada la ordenanza fiscal (arts. 27.3 y 72.2 LJCA).

## 5. CONCLUSIONES

El análisis de las sentencias núm. 726/ 2022 y 485/2023, nos ha permitido poner de manifiesto algunas cuestiones que consideramos básicas para avanzar en una mejor regulación de la normativa reglamentaria en la que se concreta el poder tributario de los Ayuntamientos. Consideramos que hay que ser especialmente rigurosos en relación con las Ordenanzas fiscales que juegan un papel tan importante en el ámbito de la Hacienda local, y avanzar hacia una mejor regulación porque solo así se logrará que la producción normativa local respete el principio de seguridad jurídica, de manera que también hay que exigir que los encargados de elaborar estas ordenanzas fiscales persigan la claridad y precisión, huyendo

*Ordenanzas fiscales y principio de legalidad: nulidad de "tasas pactadas" entre la corporación local y los contribuyentes* (María Teresa Mories Jiménez)

de normas poco claras e imprecisas que produzcan confusión en los operadores jurídicos y en los ciudadanos sometidos a ellas.

No podemos olvidar que los tributos locales y, en especial, las tasas, dado su carácter potestativo como modalidad de financiación de servicios públicos de competencia local, requieren de la ordenanza fiscal correspondiente, que ha de respetar la legislación en materia de hacienda local y la demás legislación que sea de aplicación, sin que, en caso de discordancia, sea posible prescindir de los términos de la ordenanza ilegal y girar el tributo conforme a las directas previsiones de la ley. Por ello, no tienen cabida en nuestro ordenamiento tasas, como la analizada, que hacen depender algún elemento esencial, como es la cuantía del tributo a pagar, de un convenio o acuerdo con el contribuyente, siendo además contrarias a lo dispuesto en el artículo 18 LGT en relación con la indisponibilidad del crédito tributario.

Por último, dado que la tasa regulada por la ordenanza fiscal núm. 23 del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros regulaba uno de los hechos impositivos tipificados en el artículo 24.1.c) del TRLHL, su cuantificación debiera haberse realizado sin excepción alguna y de forma obligatoria conforme a lo previsto en dicho precepto, es decir, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas, sin que sea lícito sustituir el importe por una tarifa basada en el número de metros lineales o cuadrados, según los casos, que se multiplica por una cantidad unitaria por cada metro.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- CASAS AGUDO, D.: "Consideraciones sobre el poder tributario local y el principio de legalidad. Particular problemático en la regulación de las tasas", *Tributos Locales*, núm. 132/2017, pp.13-35.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: "La potestad tributaria local. Las Ordenanzas locales", *Tributos Locales*, núm. 108/2012-2013, pp.15-43.
- GARCÍA NOVOA, C., "Cuestión previa: ¿es la indisponibilidad un impedimento para la previsión legal de mecanismos para la prevención y resolución alternativa de conflictos tributarios?", en Fundación Impuestos y Competitividad, *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*, Madrid, 2023, pp. 25-62.
- MERINO JARA, I.: "Principios rectores de las tasas", en *Tasas Locales*, (Dir. Chico de la Cámara y Galán Ruíz), Aranzadi, Navarra, 2011, pp. 125-146.
- MUÑOZ MERINO, A., "Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local. Las tasas de las compañías explotadoras de servicios de suministro", en *Tasas Locales*, (Dir. Chico de la Cámara y Galán Ruíz), Aranzadi, Navarra, 2011, pp. 375-407.
- PAGÈS I GALTÉS, J.: "La ordenanza fiscal en materia de tasas locales", en *Tasas Locales*, (Dir. Chico de la Cámara y Galán Ruíz), Aranzadi, Navarra, 2011, pp. 63-124.
- ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E.: "Las Tasas", en *Los tributos locales*, 2ª Ed. (Cord. Marín-Barnuevo Fabo), Civitas Thomson Reuters, Madrid, 2010, pp.791-917.