

Nicolás Sánchez García

Auditor de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana
Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Fiscalización de ingresos de las entidades locales

RESUMEN/ABSTRACT:

Un adecuado control del presupuesto y de su ejecución exige la comprobación de que las previsiones de ingresos y las estimaciones de los beneficios fiscales que afectan a los tributos se han calculado con rigor, al tiempo que se hace imprescindible una fiscalización de los procedimientos de reconocimiento, extinción y devolución de los ingresos, para un adecuado control de los diferentes estados de la contabilidad pública.

En las fiscalizaciones de las entidades locales se deberían revisar los procedimientos de establecimiento de los tributos potestativos y de aprobación de las ordenanzas reguladoras de sus tributos, comprobando que se han cumplido todos los trámites establecidos en Ley reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).

En el mismo sentido, debería hacerse una revisión del establecimiento de los tipos de gravamen o de los coeficientes de modificación de las cuotas tributarias en las correspondientes ordenanzas fiscales, que deben ajustarse a los límites y supuestos establecidos en la LRHL; así como de las exenciones y bonificaciones potestativas aplicadas en los tributos locales, en la medida en que se encuentran sujetas al principio de reserva de ley y solo pueden ser establecidas si se han previsto de forma expresa en una norma con rango de ley.

An appropriate control of the budget and its execution requires checking that revenue forecasts and estimates of tax benefits that affect the taxes have been calculated with rigor, at the time that it is essential to a control of the procedures of recognition, extinction and return of income, for an adequate control of the different stages of public accounting.

In the audits of local authorities should be checked the procedures of establishment of start-up taxes and approval of the ordinances of their tributes, checking that all the formalities established in regulatory law of the local estates (LRHL) have been met.

In the same sense, there should be a review of the establishment of the types of assessment or coefficients of modification of the tax assessments in the corresponding tax regulations, which must conform to the limits and assumptions set out in the LRHL; optional exemptions and bonuses applied in local taxes, insofar as they are subject to the principle of reservation of law and can only be established if they are planned in a manner expressed in a standard of legal rank.

INGRESOS PÚBLICOS, INGRESOS LOCALES, CONTROL INGRESOS, CONTROL PRESUPUESTO, TASAS LOCALES
PUBLIC REVENUES, LOCAL REVENUES, REVENUE CONTROL, BUDGET CONTROL, LOCAL RATES

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

1. FISCALIZACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS

En los artículos 136 y 153 de la Constitución se diseña el modelo de control de la actividad financiera de las Administraciones públicas, que remite al Tribunal de Cuentas, al que se le asigna la fiscalización de las cuentas y de la gestión económica de Estado y del sector público, así como el control de la actividad económica y presupuestaria de los órganos de las comunidades autónomas.

En la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas se especifica que a este órgano le corresponde la fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público, función que se refiere al sometimiento de esta actividad a los principios de legalidad, eficiencia, economía, transparencia, así como a la sostenibilidad ambiental y la igualdad de género; que se ejercerá en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos¹.

En el mismo sentido, se han diseñado las competencias de las diversas instituciones de control de cuentas que se han creado en las comunidades autónomas, con una remisión genérica a la fiscalización de la actividad económico-financiera del sector público y el sometimiento a los principios a los que ésta debe ajustarse².

La actividad económico-financiera del sector público abarca los ámbitos de los ingresos y de las obligaciones, que se regulan en lo que se ha denominado Derecho Financiero, que es el conjunto de normas y principios que tienen por objeto la constitución y gestión de la Hacienda Pública, aunque esta rama del derecho se descompone en varias partes y cada una de ellas tiene un carácter jurídico propio³.

La idea de que la actividad económico-financiera del sector público recoge las áreas de ingresos y gastos se ha recogido de forma expresa en algunas de las leyes

que regulan las instituciones autonómicas de control de cuentas, haciendo mención a que su control se extiende cuantos actos den lugar al reconocimiento de derechos y a los ingresos que de ellos se deriven, así como a su recaudación⁴, a que se comprobará la legalidad y regularidad de los ingresos públicos⁵, así como de las exenciones y bonificaciones fiscales⁶.

En cualquier caso, las referencias al control de los ingresos son muy limitadas, al contrario de lo que sucede con otras áreas de la actividad económico-financiera del sector público relacionadas con el gasto público, que son citadas de forma expresa en las leyes reguladoras de las instituciones de control de cuentas, como las que se refieren a la situación y las variaciones de su patrimonio, los contratos formalizados, la utilización de caudales y efectos públicos, la concesión y aplicación de subvenciones, créditos y avales o la contabilidad electoral.

La situación descrita ha determinado que la inmensa mayoría de los informes que han aprobado las instituciones de control externo de las cuentas públicas se refieran a la fiscalización del gasto público y apenas se hayan realizado informes referidos al ámbito de los ingresos públicos⁷. Se ha avanzado mucho en el control del gasto público, que no solo se limita a comprobar que se ajusta a la legalidad vigente, sino también a los principios constitucionales de eficiencia y economía, pero queda un largo camino por recorrer en lo que se refiere al control de los ingresos de las Administraciones públicas, en especial los de naturaleza tributaria⁸.

Un adecuado control del presupuesto exige una revisión de su formación, al objeto de comprobar que las previsiones de ingresos y las estimaciones de los beneficios fiscales que afectan a los tributos se han calculado con rigor, en la medida en que estas cifras son las que determinan los niveles de gasto que se recogen en los diferentes programas presupuestarios⁹.

¹ Artículos 2.a) y 9 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

² Artículos 1 y 5.1.a) de la Ley 6/1985, de 11 de mayo, de Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana; artículo 4.a) de la Ley de 24 de junio de 1985 del Consello de Contas de Galicia; artículo 4.1 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, reguladora de Cámara de Cuentas de Madrid; artículo 4.a) de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Comptes de las Illes Balears; artículo 4.a) de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Asturias; artículo 3.a) de la Ley 11/2009, de 30 de diciembre, de la Cámara de Cuentas de Aragón.

³ Sainz de Bujanda. *F. Sistema de Derecho Financiero*, Vol. I, Ed. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid 1977, págs. 476-484.

⁴ Artículo 2.a) de la Ley 18/2010, del 7 de junio, de la Sindicatura de Comptes de Cataluña; artículos 1.2 y 9.1 de la Ley 1/1988 de creación del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas; artículo 4.a) de la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía; artículo 5.a) de la Ley 4/1989, de 2 de mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias.

⁵ Artículo 1 de la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra; artículo 6.1 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, reguladora de Cámara de Cuentas de Madrid; artículos 1.1 y 5.1 de la Ley 2/2002, de 9 de abril, reguladora del Consejo de Cuentas de Castilla y León.

⁶ Artículo 2.2 de la Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, reguladora de la Cámara de Comptos de Navarra; artículo 4.b) de la Ley de 24 de junio de 1985 del Consello de Contas de Galicia; artículo 2.1.c) de la Ley 1/1988 de creación del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas; artículo 5.g)1 de la Ley 11/1999, de 29 de abril, reguladora de Cámara de Cuentas de Madrid; artículo 2.2.c) de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Comptes de las Illes Balears; artículo 2.e) de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Asturias.

⁷ Lagarón Comba, M., *Acerca de la fiscalización de los ingresos tributarios*, Revista *Auditoría Pública* nº 34/2004, pág. 69.

⁸ Una relación de los informes de fiscalización referidos a ingresos efectuados por el Tribunal de Cuentas y las Instituciones Autonómica de Control de Cuentas se recoge en el trabajo de López Díaz, A., Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los ingresos de los entes públicos por los OCEX, Revista *Auditoría Pública* nº 46/2008, pág. 10.

⁹ López Díaz, A., "Algunas cuestiones sobre ..." op. cit., pág. 21; Fernández Espinosa, M.G., Los beneficios fiscales y su control externo, *Auditoría Pública* nº 35/2008, págs. 97-99. Campos Fernández, M. y Grau Ruiz, M.A.; El presupuesto de beneficios fiscales y su evolución en el marco del Estado de las Autonomías, *Auditoría Pública* nº 41/2007, págs. 86-89.



El control de la ejecución presupuestaria también exige una revisión específica de las modificaciones presupuestarias realizadas durante el ejercicio, en atención a que en muchas de ellas es un dato fundamental la valoración de los ingresos con las que se financian y en las que se fundamentan.

En el mismo sentido, se hace imprescindible una fiscalización de los procedimientos de reconocimiento, extinción y devolución de los derechos o ingresos, en la medida en que son factores que tienen una gran relevancia en la elaboración de los diferentes estados de la contabilidad pública, entre ellos la liquidación del presupuesto, resultado presupuestario o remanente de tesorería¹⁰.

La fiscalización de los ingresos públicos viene referida fundamentalmente al control de la legalidad y regularidad, tanto en los aspectos materiales referido a su establecimiento, como en los procedimientos de gestión desarrollados por las Administraciones públicas¹¹, conforme se expresa en la declaración de Lima aprobada por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores¹².

En la citada declaración se hace mención a que las entidades fiscalizadoras superiores deben ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo las declaraciones individuales de los contribuyentes; que incluya la rentabilidad

de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma¹³

La garantía del cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, con la finalidad de contribuir a corregir el déficit público, también exigen un control de los ingresos públicos¹⁴, con la finalidad de comprobar su adecuado registro en los presupuestos y posteriormente en la contabilidad de las Administraciones públicas¹⁵.

2. FISCALIZACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS LOCALES

En la fiscalización de la actividad económico-financiera de las entidades locales, y con independencia de los razonamientos expuestos, es imprescindible que las instituciones de control de cuentas hagan una revisión exhaustiva del cumplimiento de la legalidad por estas entidades, tanto en el establecimiento de sus tributos, como en el ejercicio de las facultades que les reconoce la legislación vigente para diseñar un sistema tributario propio.

El poder tributario derivado que tienen las entidades locales, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional¹⁶, permite que desarrollen las siguientes actuaciones que deberían ser revisadas por las instituciones de control externo:

¹⁰ Brusca Aljarde, I., La fiscalización externa de los ingresos en el sector público local, *Revista Española de Control Externo* nº 23/2006, pág. 95.

¹¹ López Díaz, A., "Algunas cuestiones sobre ..." op. cit., pág. 25.

¹² Artículo 20 de la declaración de Lima que se puede consultar en la siguiente página web "<http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework>"

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ Lagarón Comba, "Acerca de la fiscalización...", op. cit., pág. 74. Los citados principios se recogen en los artículos 3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

¹⁵ Rubio Delgado, F.J., El control de los ingresos públicos, ICE Tribuna de Economía nº 757/1996, pág. 116. López Díaz, A., "Algunas cuestiones sobre ..." op. cit., pág. 20.

¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 233/199, de 16 de diciembre, en la que se ratifica la doctrina recogida en las sentencias 19/1987, de 17 de febrero y 179/1985, de 19 de diciembre.

- En los impuestos obligatorios de los ayuntamientos no es necesaria la aprobación de un acuerdo específico de establecimiento por parte del Pleno de la entidad local, aunque es posible que ésta apruebe una ordenanza fiscal específica, con la finalidad de incrementar las cuotas tributarias mínimas previstas en la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) o de establecer algunos de los beneficios fiscales potestativos previstos en el citado texto legal¹⁷.
- En los tributos de carácter potestativo de las entidades locales se debe aprobar por el pleno un acuerdo de establecimiento del tributo con unos requisitos específicos para cada caso concreto, así como una posterior ordenanza fiscal, en la que se regule su régimen jurídico, dentro de los márgenes de actuación que permite la LRHL¹⁸.

Las citadas actuaciones referidas a los tributos potestativos también se desarrollan en relación a los precios públicos que, aunque no tienen naturaleza tributaria, constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público que pueden establecer las entidades locales, en las que han de aprobar un acuerdo expreso de establecimiento y una posterior ordenanza que regule su régimen jurídico, actuaciones que deben ser revisadas por las instituciones de control externo¹⁹.

Existe una variada jurisprudencia sobre determinadas actuaciones de las entidades locales, fundamentalmente de los ayuntamientos, que son contrarias al ordenamiento jurídico y que constituyen un uso ilegítimo de la autonomía que les reconoce el artículo 140 de la Constitución. Se trata de iniciativas que solo llegan a los tribunales de justicia en contadas ocasiones y sobre las cuales podrían las instituciones de control externo realizar actuaciones concretas de control en sus informes de fiscalización.

En relación a todos los tributos de las entidades locales se deberían revisar los procedimientos de aprobación de las ordenanzas fiscales reguladoras de cada uno de ellos, que pueden regular determinadas materias de su régimen jurídico y que ha de ajustarse a lo dispuesto

en los artículos 15 a 18 de la LRHL, respetando de forma estricta todos los trámites que se establecen en estos preceptos legales, en especial los siguientes, que pueden determinar la nulidad de la ordenanza fiscal:

- La exposición pública de los acuerdos provisionales de aprobación de la ordenanza fiscal por un periodo mínimo de treinta días hábiles, en las condiciones establecidas en el artículo 17.1 y 2 de la LRHL, plazo que comenzará a computarse desde la última de las publicaciones realizadas por la entidad local²⁰, durante el cual los interesados pueden examinar el expediente administrativo y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

En todos los supuestos se debe formalizar la publicación en el tablón de anuncios de la entidad local y en el boletín oficial de la provincia, en determinados supuestos en uno de los diarios de mayor circulación de la provincia, y se configura como un trámite que es fundamental en el marco de garantías a favor de los contribuyentes que se recogen en la Constitución y no es un elemento procedimental de observancia discrecional, sino de cumplimiento inexcusable²¹.

- La publicación del texto íntegro de los acuerdos de imposición, modificación o supresión de los tributos, una vez se haya producido la aprobación definitiva de la ordenanza fiscal o se haya elevado a definitiva la aprobación provisional, por no haberse presentado alegaciones en el trámite de exposición pública, que se tiene que formalizar cuando haya finalizado el periodo de exposición pública, en el boletín oficial de la provincia o de la comunidad autónoma, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 17.4 de la LRHL y con todos los trámites establecidos²².

Se deberían revisar por las instituciones de control externo, asimismo, todas las actuaciones que permite desarrollar la LRHL para

¹⁷ En virtud de lo dispuesto en el artículo 59.1 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) los impuestos obligatorios de los ayuntamientos son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

¹⁸ Los impuestos potestativos que pueden establecer los ayuntamientos, de acuerdo con el artículo 59.2 de la LRHL son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Los ayuntamientos también pueden establecer tasas y contribuciones especiales, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 57 y 58 de la LRHL. Estos tributos potestativos también pueden ser establecidos por las diputaciones provinciales, conforme a los artículos 132 y 133 de la LRHL, y por las entidades supramunicipales, de acuerdo con el artículo 152 de la LRHL.

¹⁹ La posibilidad de que las entidades establezcan precios públicos se recoge en los artículos 41, 127, 148 y 152 de la LRHL.

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 11 de junio de 2011, 5 de febrero de 2009 y 2 de marzo de 2002.

²¹ STS de 5 de febrero de 2009, 1 de julio de 1991 y 10 de mayo de 1988. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunitat Valenciana de 30 de junio de 2004 y STSJ de Murcia de 26 de marzo de 2003.

²² STS de 27 de noviembre de 2014, 3 de octubre de 2013, 16 de julio de 2012, 15 de enero de 2007 y 8 de noviembre de 2001. STSJ de la Comunitat Valenciana de 4 de abril de 2014 y STSJ de Cataluña de 31 de marzo de 2014.

configurar un sistema tributario propio en los municipios, con una mayor o menor presión fiscal, en cumplimiento del acuerdo de autonomía que se recoge en el artículo 140 de la Constitución, entre las que se encuentra el establecimiento de los tipos de gravamen o de los coeficientes de modificación de las cuotas tributarias en las correspondientes ordenanzas fiscales, que deben ajustarse a los límites y supuestos establecidos en la LRHL²³.

La facultad que tienen los ayuntamientos de establecer los coeficientes de situación en el Impuesto sobre Actividades Económicas, que modifican las cuotas tributarias en el impuesto, no pueden ser establecidos de forma arbitraria, sino que debe estar debidamente justificada y atender a criterios razonables, donde la capacidad económica y la proporcionalidad deben ser tenidos en cuenta, motivación que debe recogerse en la correspondiente memoria o exposiciones que preceden a las ordenanzas fiscales correspondientes²⁴.

En relación a los beneficios fiscales en los tributos locales, el artículo 9.1 de la LRHL dispone que solo podrán reconocerse aquellos que estén expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales. En este contexto las entidades locales pueden establecer los beneficios fiscales potestativos que se encuentran previstos de forma expresa en normas legales, pues se encuentran sometidas al principio de reserva de ley, sin que tengan competencias los municipios para incluir en la gestión de un tributo una minoración de la cuota no contemplada en la LRHL o en una ley específica que regule la materia²⁵.

Las exenciones y bonificaciones potestativas son establecidas de forma individual por cada uno de los ayuntamientos en las correspondientes ordenanzas fiscales y entre las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico que ha constatado la jurisprudencia y que deberían ser revisadas por las instituciones de control externo se encuentran las siguientes:

- Con relativa frecuencia en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) que se gestiona en los municipios turísticos, se aprueban medidas concretas para que los residentes paguen unas cuotas reducidas, circunstancia que supone el

establecimiento de un beneficio fiscal sin fundamento en ninguna norma con rango de ley. Esta circunstancia se produce cuando el municipio subvenciona una parte del importe del impuesto a todos aquellos empadronados en el término municipal y supone un agravio o discriminación entre los propietarios de bienes inmuebles, según su condición de residentes en el municipio, que determina el establecimiento de un beneficio fiscal que vulnera el principio de reserva de ley que rige en el ámbito tributario²⁶.

- Esta situación también se produce en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) cuando se prevé la concesión de una subvención por la utilización de determinados materiales, circunstancia que supone un beneficio fiscal no previsto en la LRHL, que no es susceptible de ser establecido por el municipio, que puede vulnerar el derecho a la libertad de empresa y el principio de igualdad, en la medida en que se esté provocando la eliminación del mercado de determinados productos. Esta situación se produce, incluso, si el desarrollo normativo de las subvenciones se efectúa por un decreto de la alcaldía y no por la ordenanza fiscal del ICIO²⁷.
- En el mismo sentido, no cabe aplicar una exención en una tasa local que se prevé en el pliego de condiciones administrativas de un contrato público, pues una cláusula contractual no puede contravenir lo dispuesto en una norma legal de aplicación necesaria y ello sin perjuicio de la eventuales reclamaciones que pudieran corresponder con base a la normativa contractual pública²⁸.

En la LRHL se recogen una serie de tributos potestativos en los que las entidades locales han de aprobar el preceptivo acuerdo de establecimiento y una posterior ordenanza fiscal reguladora, en los que se tienen que cumplir una serie de requisitos específicos, que deberían ser revisados en las fiscalizaciones de las citadas entidades. En este contexto, en relación a las tasas locales se podrían revisar las siguientes cuestiones, que han sido puestas de manifiesto por la jurisprudencia:

²³ Sánchez García, N., Tributos locales. Comentarios y casos prácticos, Ed. Centro de Estudios Financieros, 7ª edición, Madrid 2017, pp. 24-27.

²⁴ STS de 27 de enero de 2010, 16 de julio de 2009, 16 de julio de 2003, 22 de febrero de 2000 y 23 de enero de 1998. STSJ del País Vasco de 14 de abril de 2014 y STSJ de Madrid de 13 de febrero de 2013.

²⁵ STS de 19 de mayo de 2014, STSJ de Cantabria de 7 de abril de 2010.

²⁶ STS de 19 de mayo de 2014, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Andalucía de 28 de mayo de 2012 y 9 de mayo de 2011, STSJ de Cantabria de 7 de abril de 2010.

²⁷ STS de 1 de mayo de 2014, STSJ de Cataluña de 15 de septiembre de 2011, 16 de octubre de 2003 y 30 de enero de 2002.

²⁸ STSJ de Galicia de 20 de mayo de 2015.



- Las entidades locales pueden establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, o bien por la prestación de servicios o realización de actividades, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 20.1.B) de la LRHL. En este contexto, la prestación de un servicio, como puede ser el suministro y distribución de agua potable, debe ser objeto de una tasa, con independencia de la modalidad de gestión empleada, incluso en los casos en que el servicio es gestionado por un ente público que actúa en régimen de derecho privado, las denominadas entidades públicas empresariales, a través de sociedades municipales o por un concesionario, siempre que su titularidad siga siendo pública²⁹.
- En el importe de las tasas el principio rector no es el de capacidad económica, pues no se trata de un impuesto, sino el principio de equivalencia al que debe ajustarse³⁰, formulado mediante la ecuación coste de la prestación del servicio o de la realización de la actividad igual al importe global de la tasa³¹. La aplicación de este principio implica que resulta necesario asegurar que queden excluidos los supuestos de una evidente desproporción entre ambos conceptos, por lo que no se pueden establecer las cuotas tributarias incrementando el coste del servicio en función de criterios totalmente ajenos y extraños al coste del propio servicio o actividad³².
 - Con independencia del principio anterior, que se aplica con carácter general, el artículo 24.4 de la LRHL dispone que para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas. En este contexto, carece de sentido establecer bonificaciones en las tasas locales que no remitan al citado principio, sino otros criterios, como puede ser el de la residencia, pues supone una discriminación intolerable respecto de otros contribuyentes³³.

En relación a las tasas que establecen las entidades locales, que es una parte muy significativa de su sistema tributario, hay una cuestión que debería ser revisada con detalle en las fiscalizaciones de las instituciones de control de cuentas, que es la necesidad de aprobar, con carácter previo, un informe técnico-económico en el que se ponga de manifiesto el valor de mercado de los bienes de dominio público o la previsible cobertura del coste de los servicios públicos o actividades, que son los criterios tenidos en cuenta para la cuantificación de las cuotas tributarias³⁴.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones en el sentido de que el informe técnico-económico no puede merecer la ca-

²⁹ STS de 23 de noviembre de 2015, 22 de mayo de 2014, 13 de junio de 2011 y 5 de febrero de 2010.

³⁰ López Díaz, A., "Algunas cuestiones sobre ..." op. cit., pág. 23. Lagarón Comba, "Acerca De la fiscalización...", op. cit., pág. 72.

³¹ STS de 3 de julio de 2014, 20 de febrero de 2009 y 18 de septiembre de 2007.

³² STSJ de Andalucía de 13 de abril de 2015.

³³ STSJ de Extremadura de 17 de diciembre de 2013.

³⁴ López Díaz, A., "Algunas cuestiones sobre ..." op. cit., pág. 23. Aguado Fernández, M. D. y otros, Guía de las Haciendas Locales, Ed. CISS, Bilbao 2005, p. 95.

lificación de mero requisito formal que debe preceder a la aprobación de una ordenanza fiscal y que es perfectamente subsanable, sino que se trata de un instrumento muy relevante, necesario para garantizar el cumplimiento del principio de equivalencia y para la determinación directa de la cuantía de la deuda tributaria, de modo que si falta en la tramitación de la ordenanza fiscal, ha de convenirse que la misma carece de un elemento esencial determinante de su validez y no responde a los criterios legalmente establecidos para la cuantificación de las cuotas tributarias de las tasas, conforme se dispone en el artículo 24.1 de la LRHL³⁵.

Los informes técnico-económicos requieren una justificación razonada de la cuantificación de las cuantías de las tasas, recogiendo los criterios tenidos en cuenta y las explicaciones suficientes que justifiquen el cumplimiento de los principios tributarios a los que hace referencia el artículo 31.1 de la Constitución y la LRHL, impidiendo que la discrecionalidad administrativa se convierta en arbitrariedad, cumpliendo también funciones de garantía, en tanto que se posibilita a los afectados conocer las razones que llevan a la administración local a la imposición de las tasas y que justifican la fijación de los criterios y parámetros establecidos para la liquidación de la cuota tributaria, haciendo posible su control³⁶.

En el contexto expresado, en el caso de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades, los informes técnico-económicos deben contener una descripción detallada de los costes dimanantes de la prestación de los servicios, distinguiendo entre costes directos, donde se describen detalladamente las remuneraciones de personal, tributos, el material y suministros, entre otros; de los costes indirectos detallados en diversos conceptos debidamente especificados; recogiendo, asimismo, una relación de rendimientos, especificando los derechos liquidados por la tasa durante los ejercicios económicos precedentes³⁷.

La revisión de los informes técnico-económicos permitiría valorar si las tasas se han establecido de acuerdo con los criterios establecidos en la LRHL y si el régimen jurídico de éstas debería ser modificado por la entidad local, al tiempo que permitiría evaluar el cumplimiento de los criterios de eficiencia y economía que se recogen en el artículo 31.2 de la Constitución,

lo cual ofrecería una información de gran utilidad para la ciudadanía, teniendo en cuenta que se trata de tributos con cuotas tributarias reducidas, en los que es improbable la presentación de recursos por parte de los contribuyentes.

- En relación al establecimiento de contribuciones especiales, que es otro de los tributos potestativos que pueden establecer las entidades locales, sería de gran interés revisar las siguientes cuestiones:
- Comprobar que se han establecido con ocasión de la realización de una obra pública, el establecimiento o ampliación de un servicio público, teniendo en cuenta que la expresión ampliación de un servicio público no ampara los incrementos cualitativos, sino tan solo los cuantitativos, de forma que quedan fuera de su marco de aplicación las obras de mejora, entretenimiento, reparación y mantenimiento, conservación o reposición, así como la renovación o sustitución de elementos³⁸. En estos supuestos, aunque también hay una inversión, esta no es suficiente para justificar la exigencia de las contribuciones especiales³⁹.
- En las contribuciones especiales concurren un beneficio general para la colectividad y un beneficio especial para determinadas personas, que deben ponderarse de forma adecuada, que son los requisitos que de forma expresa se establecen en el artículo 28 de la LRHL. En este sentido, el beneficio especial que legitima la imposición de la contribución especial tiene que ser real y efectivo, debe haberse producido y ser evaluable en el momento de realizarse las obras o el establecimiento de los servicios, de forma que no puede depender de circunstancias hipotéticas y aleatorias de un futuro eventual e incierto, debiendo estas circunstancias reflejarse en los informes que deben constar en los expedientes administrativos correspondientes⁴⁰.
- La base imponible de las contribuciones especiales debe calcularse de acuerdo con los criterios establecidos en los artículos 31.2 de la LRHL, teniendo en cuenta que la contribu-

³⁵ STS de 25 de junio de 2015, 3 de julio de 2014, 19 de diciembre de 2007, 7 de febrero de 2006, 1 de julio de 2003, 7 de marzo de 2003, 6 de marzo de 1999, 23 de mayo de 1998, 12 de marzo de 1997 y 22 de junio de 1995.

³⁶ STS de 25 de junio de 2015.

³⁷ STSJ de Castilla y León de 18 de septiembre de 2015, STSJ de Aragón de 25 de abril de 2015, STSJ de Andalucía de 9 de abril de 2015.

³⁸ STS de 30 de diciembre de 2008 y 10 de junio de 2002, STSJ de Castilla y León de 3 de julio de 2015, STSJ de Andalucía de 18 de julio de 2011 y 11 de febrero de 2006, STSJ de la Comunitat Valenciana de 17 de septiembre 2008, STSJ de Cataluña de 16 de febrero de 2006 y 15 de marzo de 2005.

³⁹ Sánchez García, N., "Tributos locales...", op. cit, p. 960.

⁴⁰ STS de 30 de diciembre de 2008 y 10 de julio de 2008, STSJ de Cataluña de 5 de marzo de 2009.

ción especial financia el coste de la inversión soportado por la entidad local, que es la cuantía resultante de restar, a la cifra del coste total, el importe de las subvenciones o auxilios que obtenga del Estado o de cualquier otra persona, o entidad pública o privada⁴¹, sin que las variaciones en el coste de las obras pueda ser arbitrarias, pues deben enmarcarse en las posibilidades que permite la Legislación de Contratos del Sector Público, por circunstancias imprevistas que han surgido en el desarrollo de las obras, pero no por variaciones en el proyecto, pues en este supuesto debería repetirse íntegramente el expediente de la contribución especial⁴².

- La entidad local debe escoger uno de los módulos de reparto de la base imponible de la contribución especial entre los contribuyentes que se establecen en el artículo 32.1 de la LRHL, cuya aplicación conjunta o separada es facultad discrecional del municipio, sin que se puedan aplicar criterios distintos, pues constituyen un auténtico *numerus clausus*⁴³, aunque se debe dejar constancia en el expediente administrativo de las razones que han determinado la elección del módulo concreto, de forma que exista una proporcionalidad entre la carga tributaria de los contribuyentes y el beneficio especial que han experimentado, sin que sean suficiente la utilización de referencias genéricas⁴⁴.
- Las inversiones que se financian con las contribuciones especiales se deben realizar con posterioridad a la aprobación de éstas y de la notificación de las liquidaciones y cuotas tributarias singulares a los contribuyentes, pues si las obras comenzaran con anterioridad, los interesados habrían sido privados de un derecho reconocido por la ley, lo que constituye un vicio productor de indefensión y por lo tanto de nulidad insubsanable de la contribución especial⁴⁵.

En relación a los precios públicos que pueden establecer las entidades locales, con la aprobación de las

correspondientes ordenanzas reguladoras, cabe hacer mención a las siguientes cuestiones que deberían ser revisadas en los trabajos de fiscalización:

- La necesidad de que los precios públicos se establezcan en los supuestos en los que no concurre ninguna de las circunstancias especificadas en el artículo 20.1.B) de la LRHL y de que su importe cubra como mínimo el coste del servicio, conforme se dispone en el artículo 44.1 de la LRHL, para lo cual se tienen que elaborar por las entidades locales los preceptivos informes técnico-económicos que garanticen la cobertura de los servicios⁴⁶.
- Revisar los supuestos en los que en las correspondientes ordenanzas se establezcan precios por debajo del coste de los servicios, que solo es posible cuando concurren razones de interés general que así se justifiquen en el correspondiente expediente administrativo, sin que puedan establecerse con carácter general o en función de criterios que discriminen a unos ciudadanos sobre otros, como puede ser la residencia⁴⁷.

⁴¹ STSJ de Cataluña de 13 de septiembre de 2007 y 24 de octubre de 2005, STSJ de la Comunitat Valenciana de 12 de noviembre de 2001.

⁴² STS de 10 de julio de 1999, 18 de abril de 1998 y 17 de abril de 1996.

⁴³ STS de 10 de junio de 2002, 10 y 6 de febrero de 1998, STSJ de Cataluña de 11 de octubre de 2010, 30 de junio de 2005 y 14 de septiembre de 2001, STSJ de la Comunitat Valenciana de 9 de mayo de 2003, STSJ de Madrid de 14 de junio de 2002.

⁴⁴ STSJ de Castilla y León de 6 de marzo de 2015, STSJ de Asturias de 21 de abril de 2003, STSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2002.

⁴⁵ STS de 7 de marzo de 2007 y 24 de febrero de 2004, STSJ de La Rioja de 14 de marzo y 3 de mayo de 2012, STSJ de Andalucía de 4 de octubre de 2010.

⁴⁶ STS de 28 de septiembre de 2015, 12 de noviembre de 2004 y 22 de abril de 2000, STSJ de la Comunitat Valenciana de 4 de diciembre de 2013, STSJ de Andalucía de 4 de octubre de 2010, STSJ de Cataluña de 17 de septiembre de 2004. López Díaz, A., "Algunas cuestiones sobre ..." op. cit., pág. 23.

⁴⁷ STSJ de Castilla y León de 13 de septiembre de 2010, STSJ de la Comunitat Valenciana de 15 de diciembre de 2003, STSJ de Madrid de 27 de enero de 1997