

EL HECHO IMPONIBLE

Queda hecho el depósito que marca la ley 11.723
Todos los derechos reservados
© by ABELEDO-PERROT S.A. Editora e Impresora
Lavalle 1280 -1328, Buenos Aires, Argentina

I.S.B.N.: 950-20-0054-4

A Benvenuto Griziotti.

El derecho de propiedad de esta obra comprende para su autor la facultad de disponer de ella, publicarla, traducirla, adaptarla o autorizar su traducción y reproducirla en cualquier forma, total o parcial, por medios electrónicos o mecánicos, incluyendo fotocopia, grabación magnetofónica y cualquier sistema de almacenamiento de información; por consiguiente nadie tiene la facultad de ejercitar los derechos precitados sin permiso del autor y del editor, por escrito.

Los infractores serán reprimidos con las penas del artículo 172 y concordantes del Código Penal (arts. 2, 9, 10, 71, 72, ley 11.723).

IMPRESO EN ARGENTINA

T

Las Tasas de las Entidades Locales

(El Hecho Imponible)

Eugenio Simón Acosta

ARANZADI

EDITORIAL

I Introducción

La reciente promulgación de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público (RCL 1998, 1737 y 2423), ha modificado los preceptos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, relativos a las tasas y a los precios públicos (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851). Por ello nos ha parecido aconsejable realizar en esta monografía un estudio de adaptación a la nueva normativa de la abundante jurisprudencia existente en esta materia¹. La dimensión habitual de los Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria impone una limitación de espacio que nos obliga a acotar el tema, debido al gran número de sentencias existentes en esta materia. Por ello vamos a concentrar nuestro trabajo en la naturaleza jurídica de las tasas y en el aspecto material del hecho imponible de este tributo, esto es, el uso del dominio público y las actividades y servicios que generan el nacimiento de la obligación de contribuir.

Como es sabido, la STC 185/1995, de 14 de diciembre (RTC 1995, 185), declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos, en los que se establecía el concepto y las diferencias entre las tasas y los precios públicos. En aquella sentencia se afirmó que la finalidad última de la reserva de ley continúa siendo la de

1. En esta monografía de jurisprudencia se comentan las decisiones judiciales sobre tasas a la luz de las categorías jurídicas, conceptos e ideas que el autor ha desarrollado en otros trabajos ya publicados sobre las tasas locales, entre los que cabe mencionar «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, Ed. Lex Nova. Valladolid, 1991, pgs. 103 y ss.; «Tasas Municipales», en la obra colectiva *Fiscalidad Municipal sobre la propiedad urbana*, Ed. Lex Nova. Valladolid, 1982, pgs. 25 y ss.; «Los principios del beneficio, capacidad económica y provocación de costes y los tributos propios municipales», *A problemática da tributação local / Local taxation*, Ministério do Planeamento e da Administração do Território. Coimbra, 1989, pgs. 193 y ss.; «Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales», *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975, pgs. 253 y ss.

gurar que un ente público cuente con la voluntaria aceptación de sus representantes cuando impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos². Se hacía necesario determinar qué es una prestación patrimonial coactiva, ya que a ella se refiere el artículo 31.3 de la CE cuando habla de prestaciones patrimoniales de carácter público.

Lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta radica –según la doctrina del TC– en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado, y si en el origen de la institución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al utilizar el bien de dominio público, el servicio o la actividad administrativa de cuya realización surge dicha obligación.

La imposición coactiva de la prestación patrimonial –dice el TC– o, que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la actividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público.

Por consiguiente, la prestación es coactiva y queda sometida a la reserva de ley en los siguientes casos: a) Cuando la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público. b) Cuando, siendo libre la realización del supuesto de hecho, éste no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista solicitud del contribuyente. c) Cuando el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar, es decir, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida individual o social. d) Cuando la prestación pecuniaria deriva de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho.

² Se trata de una afirmación discutible, pero éste no es el lugar de debatir una cuestión que no altera las consecuencias que pueden extraerse para el problema que ahora nos ocupa. Ver SIMÓN ACOSTA, E.: «El principio de legalidad o reserva de ley tributaria», *Principios constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca. México, 1993, pgs. 148 y ss.

De aquí extrajo el TC la consecuencia de que no pueden ser precios públicos, caracterizados por la voluntariedad de su pago, las prestaciones exigidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, porque ese tipo de uso está supeditado a la obtención de una concesión o una autorización que corresponde otorgar exclusivamente a la Administración. Existe, por tanto, una situación que puede considerarse de monopolio ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados debe acudir forzosamente a los entes públicos titulares de tales bienes.

Tampoco pueden serlo las prestaciones en las que concurra una sola de las dos características que permiten calificarlas como coactivas: la obligatoriedad del servicio o su prestación por un ente público en régimen de monopolio de hecho o de derecho. Según la primera redacción de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (RCL 1989, 835), y de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, para calificar una prestación como precio público era suficiente que concurriese una de las dos características: o que el servicio no sea de recepción obligatoria o que fuese susceptible de ser prestado por los particulares.

La estimación parcial del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, suscitó inmediatamente la duda de si el fallo era trasladable a la definición de las tasas y precios públicos establecida por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que contenía artículos con el texto igual al de los que habían sido expulsados del ordenamiento. El TSJ de Extremadura reaccionó con agilidad ante este problema y, un mes más tarde del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, dictó sentencia en la que se ponía de relieve la especialidad del papel que juega el principio de reserva de ley en la articulación de la Ley con las normas reglamentarias emanadas de los órganos representativos de las Corporaciones locales. La tacha de inconstitucionalidad aplicada a la LTPP no se podía extrapolar sin reservas a la LHL.

«Es necesario recalcar –dijo el TSJ de Extremadura– algunos aspectos que determinan la existencia de notables divergencias entre la Ley de Tasas y Precios Públicos y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, o lo que es lo mismo, entre los supuestos que se pretenden comparar y que hacen que estime esta Sala que el artículo 41 A) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, no es inconstitucional. El Tribunal Constitucional se enfrentaba, digamos para entendernos, a los precios públicos estatales, hoy, por contra, nos encontramos resolviendo un problema planteado con

un precio público municipal, lo cual resulta de capital relevancia a la hora de reflexionar sobre el principio de reserva de ley. El Estado tiene, por su propia configuración y posición constitucional, la potestad de dictar Leyes, por contra, a los municipios les está vedada esa posibilidad ya que el constituyente únicamente le ha otorgado la capacidad para dictar normas reglamentarias. La colaboración Ley y Reglamento en el ámbito local alcanza unos perfiles singulares, lo cual impide trasladar mecánicamente la doctrina del Tribunal Constitucional al caso que nos ocupa. El principio de reserva de ley no puede llegar a convertirse en un impedimento para que los Ayuntamientos intervengan de alguna forma en el diseño de su propia Hacienda, es voluntad del constituyente que los Ayuntamientos puedan producir normas en aspectos que les afectan sustancialmente, conclusión que resulta avalada por la propia finalidad de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre y que, como dice su propia exposición de motivos, no es otra que, amén de racionalizar el sistema financiero y tributario de las Haciendas Locales, hacer efectivos hasta los mayores límites posibles los principios de autonomía y suficiencia financiera, permitiéndoles incidir en la determinación del volumen de sus recursos». (STSJ Extremadura de 22 enero 1996 [JT 1996, 56]).

La intervención del Pleno del Ayuntamiento en la aprobación de los precios públicos locales sorteaba el reproche de inconstitucionalidad contra las normas de la LHL³.

No obstante, un elemental sentido de armonía de la regulación de las tasas y precios públicos estatales y locales ha aconsejado al legislador trasladar al ámbito local el contenido de las reformas operadas en la definición de las tasas y precios públicos estatales. La Ley 25/1998, de 13 de julio, ha efectuado una reordenación completa de la Sección 3ª del Capítulo III del Título I de la LHL (arts. 20 a 27), donde se contiene el marco general de la regulación sustantiva de las tasas de las Haciendas Locales.

Los artículos 20 a 27 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, regula-

3. Sin embargo una reciente Sentencia del TS de 4 junio 1998 (RJ 1998, 4779) declara la inconstitucionalidad del art. 41.1 A) de la LHL porque, según afirma, es idéntico al art. 24.1 de la LTPP que el Tribunal Constitucional anuló por vulnerar la Constitución. En mi opinión, esta teoría no puede ser compartida. De un lado, el TS no tiene potestad para declarar la inconstitucionalidad de ningún precepto legal, sea o no idéntico a otro que haya sido objeto de sentencia del Tribunal Constitucional. Por otra parte, dos preceptos no son idénticos por el hecho de que su contenido gramatical sea el mismo. Pueden proceder de órganos distintos, en cuyo caso la identidad gramatical bien poco significa. O basta con que estén incardinados en un contexto diferente, como es el caso que nos ocupa, para que no puedan extraerse las mismas conclusiones de uno y otro. La STSJ de Extremadura citada en el texto nos parece mejor concebida que la del Tribunal Supremo.

dora de las Haciendas Locales constituyen el núcleo principal del régimen jurídico de las tasas, común para todas las Haciendas Locales, cualquiera que sea la naturaleza del sujeto activo: municipios, provincias, entidades supramunicipales y entidades de ámbito territorial inferior al municipio. Las normas específicas de la Hacienda de cada una de estas entidades sólo contiene –por cuanto a las tasas se refiere– una escueta remisión a las normas comunes citadas⁴, alrededor de las cuales va a girar nuestro estudio de jurisprudencia sobre la naturaleza de las tasas y su hecho imponible.

4. Para los Municipios, el art. 58 LHL dice que «los Ayuntamientos podrán establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público municipal, según las normas contenidas en la Sección 3ª del Capítulo III del Título I de la presente Ley».

El art. 122, relativo a las provincias, dice: «Las Diputaciones provinciales podrán establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia, y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes del dominio público provincial según las normas contenidas en la Sección 3ª del Capítulo III del Título I de la presente Ley, salvo lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 24.1».

En relación con las entidades supramunicipales, el art. 133.1 establece: «Las Comarcas, Areas Metropolitanas, Entidades municipales asociativas y demás Entidades supramunicipales podrán establecer y exigir tasas, contribuciones especiales y precios públicos, de conformidad con lo previsto en sus respectivas normas de creación y en los términos establecidos en la presente Ley y disposiciones que la desarrollen».

Y, por fin, para las entidades menores, el art. 137.2 dispone que «las Leyes de las Comunidades Autónomas sobre régimen local que regulen las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio, determinarán los recursos integrantes de sus respectivas Haciendas, de entre los previstos en esta Ley para los Municipios...», añadiéndose en el apartado 3 que «serán aplicables a los recursos citados en los apartados anteriores las disposiciones de la presente Ley correspondientes a la Hacienda municipal, con las adaptaciones derivadas del carácter de ingresos propios de sus entidades titulares».

II

La naturaleza jurídica de las tasas locales en la doctrina

II.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La naturaleza jurídica de las tasas y su distinción con los impuestos ha sido objeto de un debate doctrinal que cuestiona el acierto de su definición legal del artículo 26 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490), que se sustenta en la estructura del aspecto material del hecho imponible. Como bien dice el Profesor DE LA PEÑA VELASCO «pese a la existencia de una definición legal de esta categoría tributaria, tanto históricamente como en la actualidad el estudio o conceptualización de lo que haya de entenderse por tasa ha sido y es difícil y polémico»⁵.

El contenido de dicho artículo 26 LGT –que no tiene carácter preceptivo sino conceptual y, por tanto, no es vinculante–, aún hoy sigue siendo generalmente admitido, de forma tácita o expresa⁶. A pesar de que quienes se han ocupado específicamente de las tasas ponen de manifiesto algunas de las contradicciones que se derivan de él, no se han producido posturas abiertamente beligerantes, como las que el autor de este trabajo ha mante-

5. DE LA PEÑA VELASCO: «Las tasas y precios públicos: su proyección en la Hacienda Local», *Palau 14*, núm. 8, 1989, pg. 18.

6. Según CORTÉS DOMÍNGUEZ (*Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas. Madrid, 1985, pgs. 175 y 176) lo único que diferencia a las clases de tributos es el aspecto material del hecho imponible. En lo demás, incluso en su fundamento, todos los tributos son iguales. «Este aserto –dice CORTÉS– puede suscitar alguna objeción. Así, por ejemplo, podría argüirse que el fundamento de la tasa es distinto del que corresponde al impuesto... Tal objeción no es válida habida cuenta que por mandato constitucional todos los tributos están sometidos al principio de capacidad económica». Frente a ello se puede argüir que la Constitución no dice que «todos los tributos están sometidos al principio de capacidad económica», sino que «todos contribuirán según su capacidad económica», lo que no excluye necesariamente otros modos de contribución. Además, aunque todos los tributos estén informados por ese principio constitucional, ello no significa que siempre opere como fundamento o razón de ser del tributo.

nido siempre frente al mismo. Salvo algunas excepciones⁷, no se cuestiona que el hecho imponible sea determinante de la naturaleza de las tasas, aunque a la vez se sostiene –con evidente contradicción– que esos tributos quedan desfigurados o cambian de naturaleza cuando la base imponible, la cuota o el sujeto pasivo no se regulan en consonancia con los fines esenciales y objetivos que se atribuyen a esta categoría tributaria.

Si la regulación de la base, el tipo u otros elementos puede transformar la naturaleza del tributo es porque esa naturaleza no depende exclusivamente del hecho imponible. El hecho imponible sigue ejerciendo en la doctrina científica una influencia mayor a la que, aun siendo importante, realmente le corresponde en la construcción dogmática del Derecho tributario.

Comencemos recordando cómo se enfocó el problema por la doctrina, en cuyos primeros tiempos ejerció un influjo notable el enfoque propio de la ciencia económica, con el que habitualmente se trataban los problemas tributarios. Si excluimos alguna obra aislada que concibió la tasa como una carga, en su acepción técnico-jurídica, o a una condición para el uso o disfrute de servicios públicos⁸, puede afirmarse que los autores han estado siempre de acuerdo en algunas ideas básicas acerca de las tasas: que son un tipo de tributo, consistente en una obligación debida por quienes utilizan servicios públicos divisibles, por los afectados por actuaciones administrativas particulares, o por quienes son autorizados para usar el dominio público. Pero el alcance de este consenso doctrinal es limitado, pues la disputa aflora en cuanto se entra a diferenciar las tasas de los dos institutos entre los que forma frontera: los impuestos y los precios.

II.2. TASAS Y PRECIOS

El problema de la distinción entre tasas y precios es antiguo y discu-

7. Cfr. MATEO RODRÍGUEZ: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, 1978, pg. 74; y, más concretamente, el mismo autor en «Principios rectores de la cuantificación de las tasas y precios públicos en el Derecho español», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991, pgs. 275 y ss. CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA: *Ingresos tributarios municipales*, Ed. Cámara Oficial de Comercio e Industria. Cáceres, 1989, pg. 32. HINOJOSA TORRALVO: «Régimen jurídico financiero de las utilidades privativas y los aprovechamientos especiales del dominio público», *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI. Granada, 1990, pg. 312.

8. BERLIERI: *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, trad. Vicente-Arche, Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1964, pgs. 423 y ss. En ediciones posteriores de su obra abandonó este concepto.

tido. La polémica fue sostenida, primeramente, por los economistas, con los criterios y enfoques propios de esa ciencia. Para muchos autores las tasas eran una de las categorías de ingresos públicos semejante a los precios, por su carácter de contraprestación por el beneficio recibido en la utilización de los servicios públicos⁹. Hay quien llega incluso a suprimir las tasas de la clasificación de ingresos públicos, quedando encuadradas dentro de alguna de las categorías de precios¹⁰.

Cuando los economistas formulan la distinción entre tasas y precios ponen de relieve las características que, desde su punto de vista, son importantes y no se fijan, como es lógico, en los elementos jurídicos de la prestación. Así, algunos autores se apoyan en las características del servicio prestado. DE VITI DE MARCO piensa que la tasa es el precio de un servicio público y en esto se distingue del resto de los precios percibidos por la Administración. Lo esencial para este autor es el carácter público o no público del servicio¹¹. El problema se traslada entonces a la determinación de qué servicios pueden llamarse públicos, con lo que la distinción se complica considerablemente, pues «el concepto de servicio público no tiene, ni siquiera en la doctrina, un contenido ni unos límites precisos»¹².

9. La llamada teoría del cambio fue sostenida por autores como RAU, ROSCHER, UMPFEMBACH, STEIN, WAGNER, SCHALL, EHLERS, EHEBERG, TOEPFER, NEUMANN, y SAX (cfr. M. PUGLIESE: *Le tasse nella Scienza e nel Diritto positivo italiano*, Cedam. Padova, 1930). Véase también DE VITI DE MARCO: *Principios fundamentales de Economía financiera*, Ed. Rev. de Derecho Privado. Madrid, 1934, pgs. 80 y ss.; VAN DER BORGH, *Hacienda Pública*, I, Ed. Labor. Barcelona, 1929 y G. INGROSSO: *Corso di Finanza Pubblica*, Jovene. Napoli, 1969, pg. 325.

10. Así ocurre en una de las más conocidas clasificaciones económicas de ingresos públicos: precios privados, precios cuasiprivados, precios públicos, precios políticos, contribuciones e impuestos. Ver EINAUDI: *Principios de Hacienda Pública*, Ed. Aguilar. Madrid, 1968, pg. 9.

11. DE VITI DE MARCO: *Principios fundamentales de Economía financiera*, op. cit., pg. 80: «Ya se indicó que la tasa es un precio. También, como hacen algunos, puede dársele el nombre de precio público, siempre que sólo se llame así al reclamado por el Estado, es decir, al que sea precio de un servicio público».

12. Cfr. CALVO, Rafael: «Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero», *Hacienda Pública Española*, núm. 1 (1970), pg. 135. A primera vista parece que DE VITI DE MARCO soluciona esta cuestión diciendo que son servicios públicos todos los que presta el Estado: «Los bienes que el Estado produce para satisfacer necesidades de la comunidad se denominan servicios públicos; con ello no se pretende expresar que sirven al público, sino que son producidos por él» (pgs. 32 y 38 de la obra citada). Pero, además, un este concepto al de necesidad colectiva, y dice: «Pero esto no es más que una definición. De ella no cabe deducir lógicamente... que sólo las Empresas privadas sean o deban ser quienes produzcan bienes destinados a satisfacer todas las necesidades individuales» (*Principios fundamentales de Economía Financiera*, op. cit., pg. 38). De donde se colige que no todos los servicios prestados por el Estado son servicios públicos para él.

Otros autores, como EINAUDI, distinguen los diferentes tipos de precios atendiendo a que su cuantía sea superior (precio privado y cuasi-privado), igual (precio público) o inferior (precio político) al coste del servicio prestado¹³.

Más extendida es la opinión según la cual las tasas son los precios debidos por servicios prestados por los entes públicos con carácter de monopolio, de hecho o de derecho¹⁴.

Existen, por fin, otros autores que, sin apreciar diferencia sustancial entre tasa y precio, los distinguen basándose en otros criterios que no es necesario explicitar, pues han tenido escasa aceptación en la doctrina y, como los anteriores, son ajenos al vínculo jurídico que origina la prestación¹⁵.

13. EINAUDI, *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar. Madrid, 1968, pg. 9. Véase también AGUALLO AVILÉS, Angel: *Tasas y precios públicos*, Ed. Lex Nova. Valladolid, 1992, pgs. 104 y ss.

14. Así CAMMEO («Le tasse e la loro costituzionalità», *Giurisprudenza italiana*, 188-IV, pgs. 204 y ss.), aunque dice que también puede haber tasas sin monopolio «cuando por razones de utilidad general se implantan por los entes públicos industrias o se ofrecen servicios iguales ejercitados por los particulares». En la misma línea de opinión están RICCA SALERNO, G.: «Le entrate ordinarie dello Stato», en el *Trattato di Diritto Amministrativo italiano*, dirigido por ORLANDO. Milán, 1902, Vol. IX. (ambos citados por PUGLIESE, M.: «Le tasse nella Scienza e nel diritto positivo italiano», *op. cit.*, pg. 28; GIANNINI, A. D.: «El concetto giuridico di tassa», *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, año I, 1937, núm. 1, pg. 25; *Istituzioni di Diritto tributario*, *op. cit.*, pg. 67 y BERLIRI, A.: *Principi di Diritto tributario*, *op. cit.*, pg. 138). También defendió esta teoría G. INGIROSSO, que pone toda su atención en la coacción como elemento definidor de los ingresos tributarios, manifestándose esta coacción en la ausencia de libertad de concurrencia: «La coacción, en efecto, considerada en el consumo y en el precio, y en el cobro, hace que todo ingreso público que no se opere en régimen de mercado libre... siga reglas, sistemas, criterios de economía financiera y a la vez venga operada siempre en un régimen en el cual la libre disponibilidad del cambio por parte de un sujeto esté o bien solamente limitada o completamente anulada». «En nuestra opinión, el elemento, el único elemento para discriminar los ingresos tributarios de otros ingresos públicos, está en la coacción» (*Corso di Finanza Pubblica*, Ed. Jovene. Nápoles, 1969, pgs. 244 y 245). También BIELSA, R.: «Cuando el servicio es prestado en forma de monopolio de *iure* es retribuido con una tasa por el usuario o consumidor. Pero cuando no existe ese monopolio la retribución del servicio se llama "precio", como son los de transporte, sea urbano o no» (*Estudios de Derecho Público*, Vol. IV, Ed. Depalma. Buenos Aires, 1962, pg. 635).

15. Así, puede citarse a DE FRANCISCI GERBINO, que sostiene que cuando en la prestación del servicio adopta la Administración una posición de predominio en la relación jurídica, a ese servicio corresponde el pago de una tasa («La classificazione giuridica e la classificazione finanziaria delle entrate dello Stato», *Rivista di Diritto Pubblico*, 1917, T. I. citado por PUGLIESE, M.: «Le tasse nella Scienza nel diritto positivo italiano», obra citada, pg. 29). También puede incluirse en este grupo residual de autores a VAN DEL BORGHT, que dice: «Las tasas se diferencian con la mayor precisión ideológica respecto de los precios

Desde el punto de vista jurídico todos los anteriores planteamientos son rechazables, pues ninguno de ellos tiene en cuenta los elementos estructurales de la relación jurídica, o los principios o normas que la regulan¹⁶. Se basan en características ajenas a la relación jurídica que produce el ingreso público, de forma que podrían todas ellas ser alteradas sin que el régimen jurídico de prestación variara un ápice.

Podemos decir incluso más: el problema está mal planteado, pues el precio, tal como lo conciben los autores citados, no es una categoría jurídica. En Derecho se llama precio a la contraprestación que está obligado a satisfacer el comprador en el contrato de compraventa. Sin embargo los precios a que nos referimos aquí son en realidad las obligaciones bilaterales o recíprocas que tienen contenido dinerario.

Entre las obligaciones bilaterales y la tasa hay un elemento común: el sustrato económico. En efecto, la tasa es un pago efectuado a favor de un ente público con motivo de la prestación de un servicio o entrega de un bien que dicho ente público realiza por lo general en beneficio del pagador y previa petición por parte de éste.

Ahora bien, de la reciprocidad real o fáctica de prestaciones no puede deducirse, sin más, la reciprocidad o bilateralidad en sentido jurídico. Ciñéndonos a nuestro enfoque, para que exista una obligación recíproca o una contraprestación, no basta con que simultáneamente nazcan obligaciones a cargo de dos sujetos, sino que, como ya reconocía la Sentencia del TS de 5 enero 1905, es preciso además que la obligación de cada una de las partes haya sido querida como equivalente de la otra, y, por consiguiente, exista entre ellas una mutua condicionalidad¹⁷. Pero no es sólo esto. Resulta, además, que, para que pueda hablarse de cambio, contraprestación, precio u obligación recíproca, es necesario que esas prestaciones u obligaciones tengan su fuente en un acuerdo de voluntades, en un contrato.

que devengan los productos y prestaciones resultantes de la actividad económica de las empresas públicas... La esencia de las tasa no radica en que la entidad pública no rebase con esta retribución la cantidad de gastos que la prestación lleva consigo, sino que estas retribuciones, cuya cuantía se establece por la misma entidad, sean previamente percibidas» (*Hacienda Pública*, obra citada, pgs. 137 y 138).

16. En ordenamientos donde el conceptualismo jurídico no está tan desarrollado como entre nosotros, la distinción entre impuestos y tasas es aún más confusa y está menos perfilada. Véase FERNÁNDEZ JUNQUERA: *La Hacienda Local en un Estado Federal*, Marcial Pons. Madrid, 1994, pgs. 68 y ss.

17. Consecuencia de ello es la no aplicabilidad a la tasa de instituciones que conforman la esencia de la obligación recíproca, tales como el pacto comisorio, la «exceptio non adimpleti contractus» o la «compensatio mora».

De este modo cobra sentido el concepto de contraprestación, pues la causa de consentir en obligarse reside precisamente en la adquisición simultánea del derecho a la prestación correlativa. Obviamente este planteamiento no puede ser extrapolado al ámbito de las tasas, donde la voluntad del sujeto pasivo es irrelevante en orden al nacimiento de la relación jurídica por la que se satisface una cantidad de dinero al ente público¹⁸ y la mejor prueba de ello es que los posibles defectos de esa voluntad en nada influyen, por regla general, en el nacimiento y cuantía de la obligación tributaria. Y, a mayor abundancia, para poder hablar de obligaciones recíprocas es imprescindible que exista obligación, lo cual teóricamente no sucede siempre que hay una relación de prestación de servicio público y simultáneamente de tasa porque: a) por un lado, no siempre existe obligación del ente público frente al particular que pretende acceder al servicio, dado que el derecho subjetivo a la prestación del servicio no nace de la simple existencia de

18. En este sentido y por cuanto se refiere al problema que ahora nos ocupa, tiene razón TEJERIZO LÓPEZ al afirmar que «con las naturales divergencias que ponen de manifiesto la existencia de diversos tipos de tributos, la estructura de todos ellos es idéntica: el legislador escoge unos ciertos presupuestos fácticos porque entiende que son los idóneos para actuar los principios constitucionales en vigor, y su realización provoca, con todos los matices que se quiera, la obligación de satisfacer una cantidad de dinero en concepto de tributo» (TEJERIZO LÓPEZ: «La causa de los tributos», *HPE*, núm. 64, 1980, pgs. 221 y 222).

En alguna ocasión se ha defendido que la tasa es un pago voluntario, no impuesto por la ley, porque el sujeto pasivo es libre de solicitar o no el servicio de la Administración. Aparte de la grave dificultad que a esta teoría opone el que hay servicios «obligatorios» (cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA: «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *Revista de Administración Pública*, núm. 12, 1953, pg. 138), debe admitirse con A. D. GIANNINI que «el que al verificarse el presupuesto de hecho deba concurrir más o menos intensamente la voluntad del particular, y el que esta voluntad esté más o menos libre o coaccionada, son todos ellos elementos que concurren en la determinación legislativa del presupuesto, y que deben ser tenidos presentes siempre que se trata de determinar si el presupuesto se ha realizado o no, pero que no tienen influencia alguna sobre la naturaleza y sobre las modalidades de la obligación tributaria. Desde este punto de vista, la diferencia entre impuesto y tasa es menor de lo que a primera vista se pueda suponer. Puesto que... en la mayor parte de los casos... depende de la voluntad del obligado realizar todos o alguno de los actos para que el presupuesto se verifique, también los impuestos podrían llamarse en este sentido voluntarios, pero se enunciaría un concepto desprovisto de todo valor teórico y práctico» (GIANNINI, A. D.: «Il concetto giuridico di tassa», *op. cit.*, pg. 18).

Desde otro punto de vista, también BERLIRI defendió algún tiempo —como ya hemos dicho antes— el carácter no obligatorio de la tasa (cfr. BERLIRI, *Principios de Derecho tributario*, vol. I, trad. y notas de VICENTE-ARCHE, Ed. de Derecho Financiero. Madrid, 1964, pgs. 423 y ss.), si bien posteriormente y por efecto de la crítica de algunos autores (vid. especialmente ANTONINI, Euclide: «La formulazione della legge e le categorie giuridiche: in particolare della tassa come onere», *Studi in onore de A. D. Giannini*, Giuffrè. Milano, 1961, pgs. 57 y ss.), el maestro boloñés cambió su opinión (cfr. BERLIRI: *Principi di Diritto tributario*, Vol. II, Giuffrè. Milano, 1972, pgs. 151 y ss.).

éste sino del acto de admisión, expreso o tácito, de la Administración¹⁹; y b) por otro lado, aun existiendo obligación por la Administración de admitir al particular al servicio o, más concretamente, de realizar la prestación, cabe la posibilidad de que no haya nacido previamente la obligación de pagar la tasa, ya que el hecho imponible puede ser configurado —en teoría— como presupuesto legitimador de un posterior acto de imposición del que nacerá la obligación²⁰, o bien porque el pago de la tasa sea presupuesto de hecho o requisito de admisibilidad al servicio²¹.

Por tanto, la diferencia jurídicamente relevante entre la tasa y los llamados «precios» consiste en que la tasa es una obligación o relación jurídica «ex lege», y en este sentido es una prestación pública impuesta, mientras que los precios son obligaciones nacidas de un acuerdo de voluntades.

Así lo proclama, con acierto, el TSJ de Murcia en su Sentencia de 12 julio 1995 (JT 1995, 841), donde podemos leer que «mientras en el precio público la relación que se establece es contractual y voluntaria para quien lo paga, en la tasa aparece la nota de coactividad propia del tributo y, consecuentemente, las exigencias propias del principio constitucional de legalidad para su creación y aplicación. Las tasas son tributos...».

II.3. TASAS E IMPUESTOS

En cuanto a las diferencias que separan la tasa del impuesto, puede considerarse clásica la opinión de A. D. GIANNINI, que ha ejercido una influencia notable en nuestra legislación y en nuestra doctrina. Según el maestro italiano son impuestos «las prestaciones pecuniarias que el ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la Ley, con el fin de obtener un ingreso»²². En cambio, las tasas son «prestaciones

19. Dice ALESSI que «se puede afirmar que existe un derecho verdadero y propio sólo en los siguientes casos: a) Cuando se trata de prestaciones ofrecidas a cualquiera que las solicite, sin que se conceda a la Administración potestad discrecional alguna en relación con la admisión o no admisión del solicitante... b) O bien, tratándose de prestaciones ofrecidas "intuitu personae"... cuando se trate de requisitos *precisos*, en el sentido indicado, en presencia de los cuales la Administración está obligada a la admisión» (ALESSI, Renato: *Principi di Diritto Amministrativo*, Vol. I, Giuffrè. Milano, 1974, pg. 474).

20. Sobre el tema, véase MICHELI: *Corso di Diritto Tributario*, UTET. Torino, 1974, pgs. 147 y ss.

21. Cfr. ALESSI: *Principi di Diritto Amministrativo*, *op. cit.*, pg. 487.

22. GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Giuffrè. Milano, 1972, pg. 56.

pecuniarias debidas a un ente público con base en una norma legal, y en la medida establecida por ella, por el desarrollo de una actividad del mismo ente que concierne en modo particular al obligado»²³. Las diferencias entre impuesto y tasa fueron explicadas por el autor en un trabajo pionero sobre la materia: «Mientras la obligación de impuesto no tiene otro fundamento que la justifique, fuera de la sujeción del contribuyente al poder financiero del ente público, la obligación relativa a una tasa tiene su necesario presupuesto en el hecho de que se haya producido o deba producirse la prestación de un servicio público que concierne personalmente al obligado»²⁴.

La Ley General Tributaria incorporó al ordenamiento español estas ideas y, como es sabido, definió los impuestos como tributos cuyo hecho imponible es un hecho acto o negocio que manifiesta la capacidad económica del sujeto pasivo, mientras que las tasas son tributos cuyo hecho imponible es, resumidamente, una actividad administrativa o la utilización del dominio público.

Sin embargo, a poco que se profundice, resulta insatisfactoria esa diferenciación de los impuestos y las tasas sobre la base del puro dato fáctico de la estructura del hecho imponible. Si algún sentido tiene establecer diferencias entre ambos, ello se debe a que cada uno de estos tributos colabora de forma diversa a realizar el objetivo común del justo reparto de las cargas tributarias. Intuitivamente se aprecia que la función de la tasa y la función del impuesto, en orden a la realización de la justicia tributaria, son distintas. Si no fuera por esa diferencia sustantiva, ¿qué sentido tendría la distinción? ¿acaso no son sustancialmente iguales la tasa y el impuesto en todo lo demás? Tanto la estructura y elementos (hecho imponible, base, sujetos...) como los procedimientos de gestión y recaudación son básicamente iguales, no tienen más que diferencias contingentes, como las que existen entre dos impuestos o dos tasas. Si no se reconoce más rasgo individualizador que la estructura del hecho imponible habría que concluir que las tasas no son más que especies particulares del género impuestos²⁵.

23. A. D. GIANNINI, *op. ult. cit.*, pg. 60.

24. GIANNINI, A. D.: «Il concetto giuridico di tassa», *op. cit.*, pgs. 12 y 13.

25. Algún autor ha negado la autonomía conceptual de las tasas, y no es extraño que lo haga si se afirma que sus diferencias con el impuesto residen en el distinto hecho imponible. Aunque no compartimos la postura de B. COCIVERA, por lo que veremos después, ha de reconocerse su coherencia: «Bajo este aspecto tasa e impuesto demuestran una perfecta identidad: ambos son debidos en base a la potestad financiera del Estado, originaria o derivada... Lo cierto es que la distinción entre tasa e impuesto es más formal que jurídica, y que si todavía hoy nos obstinamos en mantener distintos los impuestos de las tasas, ello se debe a la influencia de la teoría económica» (COCIVERA: *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè. Milano, 1959, pg. 276).

Así pues, con ser cierto que el hecho imponible de la tasa será normalmente una actividad administrativa, su diferencia con el impuesto radica en que éste pretende simplemente dar cumplimiento al mandato constitucional de que se debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función de la capacidad económica. La tasa, por más que quieran forzarse los razonamientos para demostrar lo contrario, no puede de ningún modo cumplir esa misión porque el presupuesto de hecho de la mayoría de las tasas, o incluso de todas ellas (la realización de una actividad administrativa), no pone de manifiesto la capacidad contributiva o capacidad económica del sujeto pasivo²⁶. Si las tasas se configuran de acuerdo con el principio de capacidad económica se llega al absurdo resultado de que se violará el propio principio de capacidad económica al tratar de cumplirlo, pues los afectados pagarán de acuerdo con su capacidad, pero no estarán sometidos al deber de contribuir quienes, teniendo la misma capacidad, no soliciten o reciban determinados servicios públicos. Es decir, algunos sujetos contribuirán según su capacidad, pero no todos. Algunos tratan de salvar esta objeción diciendo que el hecho de recibir un servicio público pone de manifiesto la existencia de capacidad económica, pero esta idea es una deformación de la realidad. Quien solicita o recibe un servicio sólo demuestra que tiene necesidad de recibir, no capacidad de dar²⁷.

26. Esto ya lo señaló, con indudable acierto, MAFFEZZONI, F.: «...solamente algunas figuras particulares se prestan a ser índices, aunque imperfectos, de capacidad económica de contribuir a los gastos públicos, mientras todas las demás no lo son en absoluto. En efecto, las demás prestaciones de los entes públicos indican necesidades a satisfacer con el concurso de este ente, pero justamente por esto demuestran la necesidad de recibir de tales entes, no la capacidad de dar a los mismos. Quien solicita asistir a una escuela pública o una prestación de órganos jurisdiccionales demuestra sólo la necesidad de recibir, no la capacidad de dar» (MAFFEZZONI, F.: *Il principio di capacità contributiva nel Diritto finanziario*, UTET. Torino, 1970, pg. 36). Entre los defensores de la aplicación del principio de capacidad contributiva a las tasas se reconoce la ineficacia del mismo como criterio informador de sus normas reguladoras. Así, el Profesor E. GONZÁLEZ GARCÍA, afirma que «El principio de capacidad contributiva en materia de tasas difícilmente puede servir como instrumento de graduación o de medida de la prestación. Pero la exigencia constitucional se cumple con la simple presencia de algún síntoma de riqueza gravable en el presupuesto de hecho del tributo, incluso se ha llegado a afirmar por algunos de nuestros estudiosos del tema (PÉREZ DE AYALA y G. CASADO), que es suficiente con que el tributo sea respetuoso o no se oponga a las consideraciones derivadas del principio de capacidad contributiva» (GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Concepto actual de tributo: Análisis de jurisprudencia*, Ed. Aranzadi. Pamplona, 1996, pg. 23). Véase también GONZÁLEZ GARCÍA: «La tasa como especie del género tributo», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991, pgs. 25, 30 y ss.

27. Así, José María LAGO MONTERO afirma que «el beneficio obtenido, el coste del servicio, en la medida en que pueda calcularse, son índices reveladores de capacidad económica recién exteriorizada, que deben conciliarse con los índices reveladores de la capacidad de pago previa de los contribuyentes», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991, pg. 97.

pecuniarias debidas a un ente público con base en una norma legal, y en la medida establecida por ella, por el desarrollo de una actividad del mismo ente que concierne en modo particular al obligado»²³. Las diferencias entre impuesto y tasa fueron explicadas por el autor en un trabajo pionero sobre la materia: «Mientras la obligación de impuesto no tiene otro fundamento que la justifique, fuera de la sujeción del contribuyente, al poder financiero del ente público, la obligación relativa a una tasa tiene su necesario presupuesto en el hecho de que se haya producido o deba producirse la prestación de un servicio público que concierne personalmente al obligado»²⁴.

La Ley General Tributaria incorporó al ordenamiento español estas ideas y, como es sabido, definió los impuestos como tributos cuyo hecho imponible es un hecho acto o negocio que manifiesta la capacidad económica del sujeto pasivo, mientras que las tasas son tributos cuyo hecho imponible es, resumidamente, una actividad administrativa o la utilización del dominio público.

Sin embargo, a poco que se profundice, resulta insatisfactoria esa diferenciación de los impuestos y las tasas sobre la base del puro dato fáctico de la estructura del hecho imponible. Si algún sentido tiene establecer diferencias entre ambos, ello se debe a que cada uno de estos tributos colabora de forma diversa a realizar el objetivo común del justo reparto de las cargas tributarias. Intuitivamente se aprecia que la función de la tasa y la función del impuesto, en orden a la realización de la justicia tributaria, son distintas. Si no fuera por esa diferencia sustantiva, ¿qué sentido tendría la distinción? ¿acaso no son sustancialmente iguales la tasa y el impuesto en todo lo demás? Tanto la estructura y elementos (hecho imponible, base, sujetos...) como los procedimientos de gestión y recaudación son básicamente iguales, no tienen más que diferencias contingentes, como las que existen entre dos impuestos o dos tasas. Si no se reconoce más rasgo individualizador que la estructura del hecho imponible habría que concluir que las tasas no son más que especies particulares del género impuestos²⁵.

23. A. D. GIANNINI, *op. ult. cit.*, pg. 60.

24. GIANNINI, A. D.: «Il concetto giuridico di tassa», *op. cit.*, pgs. 12 y 13.

25. Algún autor ha negado la autonomía conceptual de las tasas, y no es extraño que lo haga si se afirma que sus diferencias con el impuesto residen en el distinto hecho imponible. Aunque no compartimos la postura de B. COCIVERA, por lo que veremos después, ha de reconocerse su coherencia: «Bajo este aspecto tasa e impuesto demuestran una perfecta identidad: ambos son debidos en base a la potestad financiera del Estado, originaria o derivada... Lo cierto es que la distinción entre tasa e impuesto es más formal que jurídica, y que si todavía hoy nos obstinamos en mantener distintos los impuestos de las tasas, ello se debe a la influencia de la teoría económica» (COCIVERA: *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè. Milano, 1959, pg. 276).

Así pues, con ser cierto que el hecho imponible de la tasa será normalmente una actividad administrativa, su diferencia con el impuesto radica en que éste pretende simplemente dar cumplimiento al mandato constitucional de que se debe contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función de la capacidad económica. La tasa, por más que quieran forzarse los razonamientos para demostrar lo contrario, no puede de ningún modo cumplir esa misión porque el presupuesto de hecho de la mayoría de las tasas, o incluso de todas ellas (la realización de una actividad administrativa), no pone de manifiesto la capacidad contributiva o capacidad económica del sujeto pasivo²⁶. Si las tasas se configuran de acuerdo con el principio de capacidad económica se llega al absurdo resultado de que se violará el propio principio de capacidad económica al tratar de cumplirlo, pues los afectados pagarán de acuerdo con su capacidad, pero no estarán sometidos al deber de contribuir quienes, teniendo la misma capacidad, no soliciten o reciban determinados servicios públicos. Es decir, algunos sujetos contribuirán según su capacidad, pero no todos. Algunos tratan de salvar esta objeción diciendo que el hecho de recibir un servicio público pone de manifiesto la existencia de capacidad económica, pero esta idea es una deformación de la realidad. Quien solicita o recibe un servicio sólo demuestra que tiene necesidad de recibir, no capacidad de dar²⁷.

26. Esto ya lo señaló, con indudable acierto, MAFFEZZONI, F.: «...solamente algunas figuras particulares se prestan a ser índices, aunque imperfectos, de capacidad económica de contribuir a los gastos públicos, mientras todas las demás no lo son en absoluto. En efecto, las demás prestaciones de los entes públicos indican necesidades a satisfacer con el concurso de este ente, pero justamente por esto demuestran la necesidad de recibir de tales entes, no la capacidad de dar a los mismos. Quien solicita asistir a una escuela pública o una prestación de órganos jurisdiccionales demuestra sólo la necesidad de recibir, no la capacidad de dar» (MAFFEZZONI, F.: *Il principio di capacità contributiva nel Diritto finanziario*, UTET. Torino, 1970, pg. 36). Entre los defensores de la aplicación del principio de capacidad contributiva a las tasas se reconoce la ineficacia del mismo como criterio informador de sus normas reguladoras. Así, el Profesor E. GONZÁLEZ GARCÍA, afirma que «El principio de capacidad contributiva en materia de tasas difícilmente puede servir como instrumento de graduación o de medida de la prestación. Pero la exigencia constitucional se cumple con la simple presencia de algún síntoma de riqueza gravable en el presupuesto de hecho del tributo, incluso se ha llegado a afirmar por algunos de nuestros estudiosos del tema (PÉREZ DE AYALA y G. CASADO), que es suficiente con que el tributo sea respetuoso o no se oponga a las consideraciones derivadas del principio de capacidad contributiva» (GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Concepto actual de tributo: Análisis de jurisprudencia*, Ed. Aranzadi. Pamplona, 1996, pg. 23). Véase también GONZÁLEZ GARCÍA: «La tasa como especie del género tributo», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991, pgs. 25, 30 y ss.

27. Así, José María LAGO MONTERO afirma que «el beneficio obtenido, el coste del servicio, en la medida en que pueda calcularse, son índices reveladores de capacidad económica recién exteriorizada, que deben conciliarse con los índices reveladores de la capacidad de pago previa de los contribuyentes», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991, pg. 97.

Llegados a este punto, alguien objetará que si las tasas no se fundan en el principio de capacidad económica son inconstitucionales, porque el artículo 31 CE dice que el criterio para contribuir es la capacidad económica²⁸. Dejemos para más adelante la respuesta a esta objeción. En este momento la traemos al debate para señalar que esa conclusión es más coherente que la postura de quienes se empeñan en tratar de demostrar lo indemostrable: que las tasas se devengan al amparo del principio de capacidad económica.

Con las tasas no se pretende hacer contribuir por el hecho de tener capacidad económica, sino que las tasas persiguen que quienes, mediante actos lícitos, provocan especialmente un gasto o un perjuicio, económicamente evaluable, a las arcas públicas, contribuyan también especialmente a su sostenimiento. Así lo defendí ya en un trabajo publicado en 1975²⁹.

El principio de capacidad económica no justifica la existencia de la tasa, aunque sí actúa sobre ella imponiéndole límites: es obvio que las tasas no deben ser exigidas a quienes no tienen capacidad económica. Esta observación no es una fútil disquisición intelectual. Jurídicamente no es lo mismo que la tasa tenga como fundamento o finalidad gravar a quien provoca gastos y que la capacidad económica sea una causa de exención, o que, por el contrario, sea la capacidad económica el fundamento jurídico de la tasa. Son muy diferentes las consecuencias que se derivan de uno u otro principio, para la regulación concreta de cada uno de los aspectos del tributo.

Pues bien, en la fecha actual, muchos autores siguen sin enfrentarse abiertamente a la definición legal de tasas, aunque progresivamente se ha ido produciendo un cierto distanciamiento de ella.

El Profesor VICENTE-ARCHE, en un trabajo que vio la luz en 1976,

28. El Profesor FERREIRO LAPATZA opina que nuestra Constitución no reconoce como principio rector del reparto de la carga tributaria más que al principio de capacidad y no tolera la aplicación del principio del beneficio a tasas y contribuciones especiales como un principio diferente y contrapuesto al principio de capacidad. El profesor de Barcelona defiende que la Constitución alienta la aproximación al límite de lo posible del régimen jurídico de tasas y contribuciones especiales al régimen general de todos los tributos, basado en el principio de capacidad [FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons. Madrid, 1998 (20ª edición), pg. 191]. También se manifiesta decidido partidario de esta tesis MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Marcial Pons. Madrid, 1995, pg. 77.

29. «Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales», *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975, pgs. 261 y ss.

puso de relieve algunas de las características sobresalientes de las tasas en relación con el resto de los tributos, llegando incluso a negarle el carácter de prestación contributiva, esto es, afirmando que las tasas no son propiamente tributos, si por tributo se entiende la institución a través de la cual se cumple el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos en función de la capacidad económica. Según VICENTE-ARCHE, el hecho imponible de la tasa no tiene estructura contributiva y la tasa, aunque sea un medio de obtener ingresos públicos, no se fundamenta en el deber genérico de contribuir al sostenimiento del gasto público³⁰.

30. Merece la pena transcribir «in extenso» algunos párrafos del trabajo del Profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO: «Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español», *REDF*, núm. 7, 1975:

«El sostenimiento de los gastos públicos puede producirse, como realmente se produce, de diferentes formas, tantas cuantos son los medios a través de los cuales obtienen ingresos pecuniarios los entes públicos... (pg. 458).

... Cabe preguntarse si todas ellas pueden incluirse en la norma constitucional que ordena contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica. Es claro que, ante todo, deben excluirse del ámbito de aplicación del precepto constitucional... aquellas aportaciones obligatorias de los particulares que, aun traduciéndose en ingresos públicos, no estén informadas en la idea de contribución, es decir, que no respondan a la tutela del interés del ente público a la cobertura de sus necesidades financieras. Contribución al sostenimiento de los gastos públicos equivale, por ello, a esa tutela especial (en orden, precisamente, a los gastos públicos) para el sujeto activo de las prestaciones... (pg. 459).

De los razonamientos expuestos se desprende que si bien existen diversas formas de sostener los gastos públicos, la norma constitucional que ordena contribuir al sostenimiento de los mismos solamente se refiere a una de esas formas de sostenimiento, que es precisamente la que se produce a través de la contribución, o tributo, de los particulares. La articulación técnico-jurídica de esta contribución ya no está en la Constitución. Es la ley ordinaria la que desarrolla el mandato constitucional, mediante la configuración de las obligaciones contributivas de los ciudadanos, dependientes de unos determinados presupuestos de hecho. Esas obligaciones contributivas constituyen, como decimos, manifestaciones del deber de contribuir establecido en la Constitución. De donde se desprende la necesidad de que dichos presupuestos de hecho tengan una estructura contributiva... (pg. 462).

Además, la estructura contributiva de los presupuestos de hecho significa que han de reflejar la capacidad de los sujetos pasivos para soportar la contribución. Esta capacidad, por tanto, se denomina lógicamente capacidad contributiva... Siendo esto así, el presupuesto de hecho contributivo no puede concebirse más que en la medida en que manifieste la idoneidad del sujeto pasivo para soportar esa carga, es decir, para realizar esa transferencia de riqueza a favor de un ente público. De donde resulta que *el presupuesto de hecho contributivo ha de incorporar una manifestación de riqueza o fuerza económica del sujeto pasivo, entendida como fuente de la que pueda detraerse el tributo...* (pg. 462).

El presupuesto de hecho de la tasa no presenta una estructura contributiva. Esta opinión, claro está, depende del significado que se atribuya al término contribución. Si se entiende como expresamos, en el sentido de tutela del interés del ente público a la cobertura de sus necesidades financieras, con las consecuencias que esta contribución lleva consigo, *la tasa queda excluida del ámbito contributivo precisamente porque no satis-*

También MARTÍN QUERALT duda de que la tasa sea un medio adecuado de hacer efectivo el principio de capacidad económica. Su tesis es que la tasa ha tenido importancia en tanto en cuanto los tributos que se adaptan perfectamente a la capacidad económica de los contribuyentes no han estado suficientemente desarrollados, tanto desde el punto de vista de su estructura técnica, como en la importancia cuantitativa de los recursos que proporcionan al presupuesto público. En la medida en que dichos tributos han evolucionado y han adquirido el papel que les corresponde en el sistema tributario, la tasa ha de pasar a segundo plano: «a partir del momento en que el impuesto tiene, como hoy ocurre, una notable incidencia en esas economías (las sujetas a tributación), hace brotar un interrogante de difícil respuesta, que viene a cuestionar la legitimidad de la tasa como categoría jurídica o, cuanto menos, a recortar sensiblemente su campo de aplicación. Si el pago de un fuerte impuesto sobre la renta personal agota, en sí mismo, la capacidad contributiva de un determinado contribuyente, cuál es, cabría preguntarse, la legitimidad sobre la que reposa la exigencia de una tasa por la prestación de un servicio concreto. Si la capacidad contributiva se agota, normativamente, con el pago de los impuestos, la tasa deberá pagarse, en su caso, por la concurrencia de otros principios, no, desde luego, por exigencias de una capacidad contributiva que ya quedó satisfecha previamente al satisfacer aquéllos»³¹.

Con motivo del estudio y crítica de la nueva categoría legal de los precios públicos, algunos autores han tenido que volver sobre el concepto y la naturaleza de las tasas. Precisamente ahora es cuando se han manifestado con más claridad las insuficiencias del concepto tradicional basado en la estructura del hecho imponible. La casi unánimemente rechazada autonomía del precio público, que legalmente se diferencia de la tasa por el hecho imponible o presupuesto de hecho, ha obligado a recapacitar sobre la validez del aspecto material del hecho imponible como criterio para la elaboración de categorías tributarias.

face el mencionado interés público, sino que interés a no soportar la carga económica de la actividad desarrollada en beneficio del particular. No se discute, pues, que la tasa sea una de las formas de obtención de ingresos públicos, o lo que es lo mismo, de sostenimiento de los gastos públicos; lo que se postula, en cambio, es que no representa una contribución de los ciudadanos... (pg. 467).

...Parece evidente que el presupuesto de hecho de la tasa, tal como lo define el artículo 26 LGT, tampoco refleja en modo alguno la capacidad económica de los sujetos pasivos, porque no constituye una manifestación de fuerza económica. La relación singular del particular con una actividad de la Administración pública, no puede ser nunca una manifestación de fuerza económica que revele la idoneidad del sujeto pasivo para soportar el tributo... (pg. 467)».

31. MARTÍN QUERALT: «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», *Palau 14*, núm. 4, 1988, pgs. 3 y 4.

Así FERREIRO LAPATZA, aunque acepta que, de acuerdo con el artículo 26 LGT, la principal diferencia entre tasas e impuestos radica en la presencia o ausencia de actividad estatal en el hecho imponible, afirma seguidamente que esta diferencia no sería relevante si «no tuviera como base y razón de ser la de posibilitar la adecuación de la cantidad a pagar al beneficio derivado por el sujeto pasivo de la actividad estatal que le afecta, beneficia o recibe». Y —sigue diciendo— «resulta así que la principal diferencia, la diferencia esencial entre tasas y contribuciones especiales de un lado e impuestos de otro, lo que determina y explica el especial régimen jurídico de tasas y contribuciones especiales frente al régimen jurídico general de los tributos al que se acomodan los impuestos, radica en que mientras en tasas y contribuciones especiales se acepta el principio del beneficio, en los impuestos se aplica el principio general de capacidad como principio general de reparto de la carga que los tributos representan»³².

Ya antes, el profesor citado había rechazado rotundamente la distinción entre tasas y precios públicos, legalmente fundada también en la estructura del presupuesto de hecho, porque la naturaleza jurídica de la institución no deriva sólo del hecho imponible, sino de su entero régimen jurídico: «Los precios públicos —dijo FERREIRO— se añaden así a la larga lista de denominaciones (derechos, cánones, gravámenes, exacciones, etc.), que en nuestra historia tributaria han recibido las tasas parafiscales. Denominaciones que, como es obvio y ya había indicado la STC de 16 noviembre 1981, no pueden por sí solas desvirtuar la verdadera naturaleza jurídica de las instituciones que se designan. Naturaleza jurídica que deriva de su entero régimen jurídico. Y que en esta ocasión revela la identidad esencial de precios públicos y tasas»³³.

Pero incluso quienes aceptaron la validez científica de la categoría legal del precio público desde su creación, se vieron en la necesidad de acudir a criterios más sólidos que los diseñados por la ley basados, como repetidamente hemos dicho, en la estructura del presupuesto de hecho. Según CORS MEYA, «la tasa, como todo tributo, tiene que respetar tanto el

32. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pgs. 190 y 191. Efectivamente es cierto que la razón de ser de la tasa como categoría de tributos no es otra que la concurrencia de principios rectores distintos de los que se aplican en el impuesto. De otro modo no tendría sentido la diferenciación entre tasas e impuestos, tal como he defendido siempre. Pero, a mi juicio, el principio rector de las tasas no es el principio del beneficio, pues se pueden exigir tasas por actividades que no beneficien al sujeto pasivo, o incluso por actividades que le perjudiquen. La razón de ser de la tasa es el principio de provocación de costes: quien provoca el gasto, paga.

33. FERREIRO: *Curso de Derecho Financiero Español*, op. cit., pgs. 378 y 379.

principio material de justicia en el reparto de la carga tributaria (capacidad económica), como el principio de legalidad... En cualquier caso los precios públicos no pueden infringir el principio de capacidad económica, ya que no les vincula constitucionalmente... La incongruencia de que la tasa no realice la función tributaria que le es propia, realizando más bien la de un precio, no puede justificar la consideración contraria de que los precios públicos sean unas tasas, ya que aquéllos ni material ni formalmente son unos tributos»³⁴. Aunque en estas palabras no se cuestiona directamente la definición de tasa basada en el hecho imponible, no es menos cierto que se admite que la tasa puede dejar de realizar «la función tributaria que le es propia» cuando sus elementos subjetivos y cuantitativos (no sólo el hecho imponible) se regulan de determinada forma. En definitiva, la tasa puede dejar de ser verdadera tasa, aunque conserve el hecho imponible propio de las tasas.

Como puede observarse, el panorama es más bien oscuro. Ahora bien, algunas conclusiones pueden extraerse: una, que la definición legal de tasas carece de consistencia técnica; dos, que en la definición de la tasa juega un papel esencial su fundamento jurídico, en el que debe inspirarse su entera regulación; tres, que el fundamento jurídico de la tasa no se encuentra (aunque algunos sostienen lo contrario) en el principio de capacidad económica.

En vista de ello hay que preguntarse si las tasas se hallan verdaderamente huérfanas de fundamento constitucional o, incluso, si llegan a ser abiertamente inconstitucionales: es la consecuencia a la que se aproximan algunos de los autores citados³⁵.

34. CORS MEYA, «Delimitación entre tasas y precios públicos», *RHAL*, núm. 57, 1989, pg. 334.

35. VICENTE-ARCHE, refiriéndose al ordenamiento preconstitucional –aunque, salvadas las diferencias, sus palabras mantienen valor–, dijo: «A tenor del ordenamiento vigente... puede sostenerse que la tasa se halla huérfana de fundamento constitucional, y, de aquí que la anarquía en el establecimiento de tasas parafiscales que caracterizó la etapa anterior a la entrada en vigor de la Ley 26 octubre 1958 no resultase, en puridad, inconstitucional» («Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español», *op. cit.*, pg. 469). «Determinados institutos –y éste es el caso de la tasa– presentan un rostro arisco cuando se trata de acomodar su ordenación a las exigencias del texto constitucional» (MARTÍN QUERALT: «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», *op. cit.*, pg. 3). «Teniendo en cuenta que las tasas van a ser, previsiblemente, los más significativos de entre los tributos propios de las Comunidades Autónomas, nos encontramos con que esta fuente de financiación de las mismas... se ve abocada a un modelo de Hacienda que, sin llegar a contravenir el constitucional (se refiere al criterio de la capacidad económica), se inspira en criterios diferentes a los de este último» (LOZANO SERRANO: «Ordenación de las tasas por las Comunidades Autónomas», *Palau 14*, núm. 4, 1988, pg. 40).

Nosotros no creemos que la tasa carezca de fundamento constitucional, si esta expresión se entiende como que la tasa es contraria a la Constitución. Puede admitirse que no existe una formulación expresa del principio de provocation de costes, que es el que, a mi juicio, justifica la tasa. Pero ello no significa que la contribución basada en ese principio haya de ser considerada anticonstitucional. Para ello sería preciso demostrar que el principio de capacidad económica es exclusivo y excluyente de cualquier otro, tarea difícil si se tiene en cuenta que el artículo 31 CE menciona separadamente el principio de capacidad económica y el ideal del «sistema tributario justo», de donde se deriva que este último puede fundarse en otros principios diferentes, siempre que no se desconozca la primacía que corresponde a la capacidad económica como criterio de contribución.

Supongamos que el sistema tributario está suficientemente evolucionado como para poder afirmar que mediante impuestos se hace efectivo el principio de capacidad económica. Habría que preguntarse entonces si es imprescindible que mediante esos impuestos se financie la totalidad del presupuesto público o, por el contrario, si no sería justo también o incluso si no sería más justo que se llame a contribuir de forma especial a quienes provocan o se benefician especialmente de ciertos gastos realizados por la administración cuando presta servicios a particulares.

Para MARTÍN QUERALT, la realización efectiva del principio de capacidad económica mediante los impuestos, provoca el desplazamiento de la tasa. «Un sistema tributario con una imposición personal insignificante conlleva, en su misma inanidad, la patente de corso que tolera la existencia de categorías tributarias de dudosa raigambre. Tasas y tributos parafiscales se benefician de la escasa beligerancia de los impuestos personales. Su propia existencia, a la postre, no es más que el precio a satisfacer por la perpetuación de un sistema que, con todos los inconvenientes teóricos que se quiera, se muestra escasamente beligerante con la acumulación del capital y su pacífica transmisión de padres a hijos. Cuando las reglas del juego se alteran, cuando los impuestos que gravan la renta y el capital adquieren una nueva entidad, dejando de ser nada, la pacífica aceptación del “statu quo” anterior da paso a actitudes desusadamente críticas ante posibles quiebras del principio de capacidad económica... Y esta convicción en las insuficiencias del actual ordenamiento está produciendo un resultado claro: la tasa va desplazándose, cada día con mayor claridad, desde el ordenamiento estatal al autonómico, al tiempo que mantiene su presencia en el local»³⁶.

36. MARTÍN QUERALT: «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», *op. cit.*, pg. 11.

A mi juicio estas observaciones sólo pueden ser parcialmente compartidas. En efecto, es cierto que, en un sistema tributario sólidamente anclado en los impuestos, se hace menos necesaria la tasa: al recaer el coste de los servicios públicos divisibles sobre los que tienen mayor capacidad económica, la injusticia de inexistencia de tasas es más tolerable que si su importe se hiciera recaer sobre las economías modestas mediante un sistema impositivo deficiente. Pero esto no significa que un buen sistema impositivo deba desplazar necesariamente a la tasa. Lo que realmente ocurre y ha ocurrido siempre en el sistema estatal es que el volumen de tasas es de tan escasa importancia relativa en el presupuesto, que más de una vez se ha prescindido de ellas.

En segundo lugar es cierto que las tasas se ubican principalmente en el ámbito local. Pero la razón no es el mayor o menor grado de «constitucionalidad» de las mismas, pues si son inconstitucionales lo serán en cualquier nivel territorial. La razón es simplemente que las administraciones de menor dimensión prestan muchos más servicios divisibles y, por tanto, constituyen el campo mejor abonado para el desarrollo de este tipo de tributos³⁷.

Así pues, el robustecimiento del principio de capacidad económica con impuestos no se opone a la existencia de tasas. En una Administración, como la de hoy, que asume la producción y prestación de numerosos bienes y servicios, es perfectamente explicable, desde la perspectiva del reparto justo de las cargas públicas, que el usuario de dichos bienes y servicios contribuya especialmente, con independencia de la contribución que le corresponda en función de su capacidad económica. La tasa es también un medio para alcanzar el «sistema tributario justo», medio tanto más necesario cuanto mayor sea la intervención administrativa en la prestación de servicios divisibles.

En mi opinión, se puede hablar de un principio jurídico, perfectamente compatible con nuestra Constitución, aunque no esté recogido expresamente en ella, en el que se funda la creación y exigencia de tasas: el principio de provocación de costes. Quien provoca costes de forma especial puede ser llamado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas

37. La mayor presencia de las tasas en la Hacienda Local es una constante histórica, y difícilmente puede afirmarse que el desarrollo de la imposición (tributos propios o recargos sobre tributos autonómicos estatales) en este ámbito pueda provocar la expulsión de las tasas del ordenamiento: véase el capítulo que dedico a los principios generales de la tributación propia de los municipios en SIMÓN ACOSTA, E.: «Tributación propia sobre actividades constructoras e inmobiliarias», *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI. Granada, 1990, pgs. 21 y ss.

en función del coste provocado, sin perjuicio de que se le pueda (e incluso se le deba) eximir del tributo si carece de medios para hacer frente al mismo³⁸. Este principio motriz de la tasa es el que, como veremos, informa toda su regulación positiva.

Cuestión distinta es que se niegue el carácter de tributo a una institución que no sienta sus raíces el principio de capacidad económica. Si el tributo se define en función del principio de capacidad económica, efectivamente las tasas quedan al margen del mismo. Esta es, como vimos, la postura de VICENTE-ARCHE y también puede considerarse en esta línea la opinión de CORS MEYA. Según este último autor las tasas –tributo basado en el principio de capacidad económica– son compatibles con los precios públicos, también prestaciones públicas legalmente impuestas, a las que no es de aplicación el principio de capacidad económica. «Con la nueva Ley reguladora de las Haciendas Locales –dice CORS MEYA–... un importante número de los tradicionales supuestos de tasas se configuran como precios públicos. De esta manera se convierten unos recursos tributarios en no tributarios. Tal conversión es inicialmente positiva ya que se da entrada legal a una figura, los precios públicos, que pueden expresar abiertamente la idea de contraprestación sin entrar en conflicto con el texto constitucional. Idea que late constantemente en la configuración positiva de nuestras tasas y en abierta oposición a la voluntad constitucional»³⁹. Parece que todo queda reducido a una cuestión semántica: lo que este autor llama precios públicos es lo que conocemos como tasas. No alcanzo a ver cómo podrían configurarse las tasas prescindiendo totalmente de lo que el autor citado llama «idea de contraprestación».

Los tributos son obligaciones dinerarias «ex lege» cuya finalidad objetiva principal es la de proporcionar recursos económicos a los entes públicos. Por tanto las tasas son una categoría de tributos, que se caracteriza porque su fundamento es el principio de provocación de costes.

II.4. LAS TASAS Y LA RECIENTE CATEGORÍA LEGAL DE LOS PRECIOS PÚBLICOS

Entre las tasas y los precios públicos existe la misma diferencia sus-

38. Sobre el significado que atribuyo al principio de provocación de costes véase SIMÓN ACOSTA, E.: «Tasas municipales», *Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana*, Ed. Lex Nova. Valladolid, 1982, pgs. 36 y ss.

39. CORS MEYA: «Delimitación entre tasas y precios públicos», *op. cit.*, pg. 333.

tancial que entre tasas y precios. Las primeras son un tributo, mientras que los precios públicos son obligaciones nacidas de la voluntad del obligado, es decir, derivadas de un negocio jurídico, de un contrato.

No hay que confundir, como ya hemos tenido ocasión de afirmar, la voluntad como origen de la obligación con el grado de libertad de que goza la persona para obligarse. Si no se distinguen convenientemente estas dos ideas, llegaremos a la errónea conclusión de que los impuestos son también voluntarios cuando el sujeto pasivo es libre de realizar o no el hecho imponible. La libertad de realizar el hecho imponible no afecta a la naturaleza coactiva («ex lege») del tributo. Del mismo modo, la mayor o menor necesidad de contratar no transforma la naturaleza voluntaria («ex contractu») del negocio jurídico, salvo que la circunstancia que constriñe al obligado sea de tal intensidad que anule su voluntad y pueda hablarse de un vicio de consentimiento (violencia o miedo).

Sin embargo el Tribunal Constitucional ha completado con su doctrina el elenco de situaciones en las que debe entenderse que no existe verdadero consentimiento del sujeto obligado en una relación de cambio con la Administración. En los casos en que no hay verdadera libertad de contratación con la Administración no puede formarse válidamente un consentimiento negocial y, por este motivo, las prestaciones que en tales casos se exijan son prestaciones impuestas (prestaciones patrimoniales de carácter público, en la terminología constitucional), sometidas al principio de reserva de ley⁴⁰.

Esas situaciones son las definidas por la STC 185/1995, de 14 de diciembre (RTC 1995, 185), que ya hemos expuesto antes: uso del dominio público, servicios de solicitud o prestación obligatoria, servicios indis-

40. Se apoya, pues, en la teoría de la coacción como elemento distintivo entre tasas y precios: véase al respecto, AGUALLO AVILÉS: *Tasas y precios públicos*, op. cit., pgs. 90 y ss.; y, del mismo autor, «Un criterio jurídico para delimitar tasas y precios: la dicotomía prestación espontánea-prestación impuesta», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991. Ahora bien, una cosa es la coacción o libertad como hecho jurídico del que se derivan efectos jurídicos (si hay coacción no hay consentimiento ni, por tanto, contrato); y otra cosa distinta es la naturaleza «ex lege» o «ex contractu» de una obligación. El Tribunal Constitucional puede interpretar la Constitución diciendo que está prohibido establecer precios por servicios esenciales o monopolizados, pero esto es una consecuencia de un acto de voluntad, de una norma, no una derivación lógica o científica de un concepto jurídico. Véase FALCÓN Y TELLÁ: «Tasas, precios públicos y reserva de ley», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991, pg. 66. COLLADO YURRITA: «Tasas y precios en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales», *Impuestos*, 1989, T. I, pgs. 342 y ss.

pensables para la vida personal o social y actividades o servicios administrativos monopolísticos.

Adviértase bien que el TC no ha establecido un concepto de precio público ni de tasa, sino que se ha limitado a definir el ámbito en el que se desenvuelve el principio constitucional de reserva de ley⁴¹. El concepto doctrinal de tasa y precio que antes hemos defendido no resulta alterado por la sentencia del TC, que no ha hecho más que declarar inconstitucional el establecimiento de precios por determinados servicios, y ha proscrito la posibilidad de establecer vínculos contractuales bilaterales o recíprocos en la relación prestacional de ciertos servicios públicos necesarios o insustituibles.

La nueva redacción dada a la LHL por la Ley 25/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1737 y 2423), es respetuosa con la doctrina del Tribunal Constitucional. La configuración de las tasas se funda en tres ideas fundamentales:

1. Pueden establecerse tasas por la utilización del dominio público o por cualesquiera servicios o actividades de su competencia que afecten al sujeto pasivo. La diferencia entre la tasa y el precio reside, por tanto, en la naturaleza «ex lege» o contractual de la obligación de pago.
2. Hay determinados servicios por los que sólo pueden exigirse tasas. Respecto de ellos se prohíbe el establecimiento de precios: los servicios obligatorios, los imprescindibles y los monopolizados.
3. Se vuelve a la técnica tradicional de enumeración ejemplificativa de usos del dominio público o actividades o servicios por los que pueden establecerse tasas (véanse los aps. 3 y 4 del art. 20 de la LHL)⁴².

41. La creación de los precios públicos en 1988 y 1989 fue un artificio para eludir el principio constitucional de reserva de ley, como puso de manifiesto FERREIRO LAPATZA: «Tasas y precios públicos: La nueva parafiscalidad», *CREDF*, núm. 64 (1989), pgs. 485 y ss.; y, del mismo autor, «Tasas y Precios. Los precios públicos», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991, pgs. 35 y ss. Véase también MARTÍN QUERALT: «El régimen jurídico de los precios públicos en el Derecho español», *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Marcial Pons. Madrid, 1991, pgs. 379 y ss.

42. Técnica que, en su momento, suscitó la cuestión de la posible fricción con la reserva de ley, por causa de la invocación a la analogía con que dicha lista se cerraba (véase CALVO ORTEGA: «Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos», *Crónica Tributaria*, núm. 6, 1972, pgs. 18 y ss.).

Se ha producido, pues, un cambio radical en el ámbito legal de las tasas y precios públicos. La facultad de establecer tasas queda notablemente ampliada⁴³, puesto que la opción por la tasa frente al precio público es siempre posible. Cualquier servicio o actividad puede prestarse en régimen de tasa. Queda, de este modo, superada la polémica sobre la obligatoriedad de cobrar precios públicos por determinados servicios o actividades, y sin vigencia la jurisprudencia dictada al respecto. Uno de los casos más controvertidos fue el de las prestaciones cobradas por abastecimiento domiciliario de agua potable que, según STS de 18 octubre 1994 (RJ 1994, 7583), «debe encuadrarse no en la categoría de las tasas, como ha hecho la sentencia de instancia, sino en la de los precios públicos, como sostiene la Corporación». Hoy día no puede sostenerse esta tesis pues, cualesquiera que sean las características del servicio de abastecimiento de agua, el Ayuntamiento siempre puede acudir a la tasa para financiar éste o cualquier otro servicio.

Se ha establecido así una diferencia importante entre el concepto legal de tasa en el ámbito local y el concepto general que establece el artículo 26 de la LGT. Este último precepto sigue instalado en la equivocación de definir las tasas en función de las características del servicio y parece que reduce el ámbito de la tasa al uso del dominio público y a los servicios obligatorios, esenciales y monopolizados. Craso error, pues no existe ninguna dificultad conceptual ni constitucional para que puedan establecerse tasas por otro tipo de servicios.

43. A diferencia de la reforma de las tasas 1988 y 1989, que fue extraordinariamente restrictiva de las tasas y expansiva de los precios públicos: cfr. RUBIO DE URQUÍA: *El sistema tributario local, II, Tasas y Precios públicos*, CEF. Madrid, 1989, pg. 10.

III

Hecho imponible de las tasas locales

De acuerdo con la nueva redacción del artículo 20 LHL, pueden establecerse tasas «por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos».

III.1. TASAS POR UTILIZACION DEL DOMINIO PUBLICO LOCAL

Para que la utilización el dominio público pueda generar tasas locales es necesario que concurren tres circunstancias: a) Que se trate de un aprovechamiento especial o privativo. b) Que sea un uso legítimo. c) Que los bienes sean de dominio público local.

III.1.A. Uso privativo o especial

III.1.A.a. Concepto

El uso general del dominio público, el que no provoca restricciones al uso que del mismo pueden hacer otras personas, no es susceptible de ser elevado a la categoría de hecho imponible de una tasa porque las tasas se fundan, como ya hemos dicho, en la provocación de costes, que pueden consistir en gastos soportados por las arcas públicas o en restricciones del disfrute de bienes o servicios soportadas por el resto de los ciudadanos. Usamos el término «restricciones» en un sentido más amplio que el que tiene el concepto de uso privativo en el artículo 75 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales (RCL 1986, 2217): uso que limita o ex-

cluye la utilización por los demás interesados. El llamado uso común especial, en el que concurren circunstancias singulares de intensidad, peligrosidad u otras semejantes, es también a estos efectos un uso restrictivo, dado que el propio carácter «especial» lo hace incompatible con un uso semejante de todos los ciudadanos: en caso contrario no existiría la especialidad.

Incluso puede afirmarse que la restricción de uso en que se funda la tasa es más amplia que los supuestos de uso especial e incluye algunos casos de uso común general libre, pero escaso. El aprovechamiento especial se caracteriza porque no es libre y está sometido a licencia. El uso restrictivo que justifica que se exija tasa no es necesario que sea un uso sometido a licencia previa. Basta que se trate de bienes escasos, aunque formalmente de uso general, para que pueda afirmarse que el uso de unos provoca la pérdida del beneficio del uso por otros, siendo en tal caso perfectamente razonable la imposición del deber de contribuir para compensar dicha pérdida. Rechazamos, por tanto, la interpretación que equipara el concepto tributario de «aprovechamiento especial», con el «uso común especial» a que aluden los artículos 75 y 77 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales. Nótese que los términos empleados por ambas normas no son iguales. Hay, sin embargo, alguna sentencia en la que parece aceptarse la identidad de significados⁴⁴.

Por el contrario, no puede exigirse tasa cuando, autorizándose mediante licencia el uso del dominio público, la licencia se otorga en circunstancias que hacen imposible la utilización, como ocurre con una licencia temporal notificada después de vencido el plazo para el que fue concedida (STSJ de Canarias de 10 enero 1996 [JT 1996, 26]). Lo fundamental no son las formalidades con las que se autoriza el uso, sino la restricción que se provoca a la utilización de los bienes por otras personas.

III.1.A.b. Tasas por aparcamiento no vigilado

Las tasas por aparcamiento no vigilado son un claro ejemplo de uso no sometido a licencia, por el que se pueden cobrar tasas. Cuando la densidad de vehículos dificulta el uso de la vía pública como lugar de estacionamiento, comienza a ser razonable la exigencia de una tasa para compensar el beneficio de aparcar frente a la molestia que soportan quie-

nes no pueden hacerlo por falta de espacio. Hoy es uno de los supuestos expresamente enumerados por el artículo 20.3 de la LHL: «Estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse». La capacidad de los Ayuntamientos de regular los usos de las vías urbanas, haciendo compatible la equitativa distribución de los aparcamientos entre los usuarios, ha sido reconocida por la jurisprudencia, como es el caso de la STSJ de Madrid de 16 enero 1996 (JT 1996, 63).

III.1.A.c. Publicidad en la vía pública

Otro supuesto que tiene particular interés es el de la publicidad realizada en la vía pública. La letra s) del artículo 20.3 de la LRHL autoriza a establecer tasas por «instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local o visibles desde carreteras, caminos vecinales y demás vías públicas locales». Se contemplan aquí dos situaciones diferentes. Una, el anuncio colocado en el dominio público, que no ofrece duda como hecho imponible de una tasa. El segundo caso es más discutible: los anuncios visibles desde la vía pública. Nos encontramos ante un exceso del legislador, que ha venido a revestir con la forma de tasa a lo que otrora fue un impuesto de escasa consistencia: el Impuesto Municipal sobre la Publicidad. No es nueva esta técnica de la metamorfosis para conservar figuras tributarias de dudoso fundamento⁴⁵.

El TSJ de la Comunidad Valenciana efectuó una construcción doctrinal elogiada en relación con las tasas (entonces precios públicos) por la utilización del dominio público con fines publicitarios. La STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 enero 1995 (JT 1995, 13) distinguió tres casos: a) Los soportes publicitarios, cualquiera que sea su naturaleza, instalados en el demanio público municipal: en la medida en que esta instalación implica ocupación excluyente o beneficio particular con restricción de su utilización por terceras personas, es evidente que puede sujetarse a precio público. b) La publicidad visible desde el dominio público, que no existe justificación alguna para gravar con una prestación, porque ni se produce ocupación alguna del dominio, ni puede hablarse de un uso privativo excluyente, ni puede calificarse o englobarse la situación dentro de lo que tradicionalmente se ha calificado uso especial, pues ni existe uso, ni

44. Me refiero a la STSJ de la Comunidad Valenciana de 10 abril 1995 (JT 1995, 509), según la cual «se sujetan al pago de este precio público aquellas actividades que requieran la existencia de un previo título habilitante; "sensu contrario", si no existe habilitación no puede hablarse de utilización privativa ni de aprovechamiento especial, y en consecuencia desaparece el presupuesto objetivo que determina el nacimiento del precio».

45. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: «Tributación propia sobre actividades constructoras e inmobiliarias», *La fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local*, CEMCI. Granada, 1990, pgs. 38 y ss.; y «El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 57, 1989, pgs. 355 y ss.

especialidad calificada alguna determinante de peligrosidad o intensidad. c) La publicidad repartida o arrojada en la calle, que debe englobarse –a juicio de la Sala– dentro de lo que tradicionalmente se ha considerado como uso general, pues el acto de repartir publicidad de mano en la vía pública, en modo alguno impide uso al resto de los ciudadanos, ni implica «per se», una situación de peligrosidad, intensidad, escasez o rentabilidad, que especialice el uso.

Sin embargo la lógica de esta sentencia ha de ceder hoy ante el mandato, menos razonable, del texto legal.

III.1.A.d. *Viviendas ocupadas por maestros*

Según el TSJ de Andalucía (Granada) no está sujeta a tasa (en la sentencia, precio público) la utilización viviendas, afectas al centro escolar, por los maestros. En estos casos, aunque se trata de una utilización privativa, no hay propiamente restricción en el uso ajeno, puesto que son bienes que, por su propia afectación, no están destinados al uso general, sino a la actividad docente. Por este motivo entiende la Sala que no existe propiamente hablando un uso privativo que justifique que se exija una tasa. Es contrario a Derecho –dice la Sala– «el establecimiento de un precio público por la utilización privativa de viviendas para maestros por parte de sus usuarios...» ya que no existe utilización privativa y en beneficio particular por los mismos, sino adscripción al servicio público docente» (STSJ de Andalucía, Granada, de 14 abril 1997 [JT 1997, 339]; y de 4 marzo 1996 [JT 1996, 783]).

III.1.B. **Uso legítimo. Compatibilidad de la tasa con la indemnización de los daños causados a los bienes**

Cuando hablamos de que la tasa compensa perjuicios causados al resto de la sociedad no queremos decir, en absoluto, que se trate de daños ilícitos. La compensación de los daños causados por actos ilícitos tiene su cauce jurídico en la acción de responsabilidad aquiliana ejercitable por otros conductos procesales. Aquí no se trata de reparar daños ilícitos, sino de compensar la pérdida o restricción legalmente provocada por el uso legítimo del dominio público.

Así pues, es acertada la jurisprudencia que afirma que «el uso ilegítimo realizado sin previa concesión, no es generador de la obligación de pago de esta contraprestación» (STSJ de Andalucía, Granada, de 30 enero

1995 [JT 1995, 94]), aunque habría que matizar que ello se ha de hacer depender de lo que en concreto se establezca en la Ordenanza reguladora. La tasa es un tributo que se funda en la provocación de costes. No es una sanción ni una indemnización de los daños materiales causados a los bienes de dominio público. Sin embargo ello no quiere decir que sea siempre necesario un previo acto de autorización para que se devengue la tasa. Este aspecto puede ser objeto de regulación en las respectivas Ordenanzas fiscales, en las que no vemos dificultad para que se establezca que el uso ilegítimo o la usurpación del dominio público, en tanto en cuanto provoque una restricción del uso ajeno, dé lugar al nacimiento de la tasa, sin perjuicio de las demás responsabilidades en que incurra el interesado por causa de la ilicitud de su acción. También cabe exigir, a título de indemnización y no de tasa, un importe equivalente a la tasa cuando la Ordenanza sólo prevea como hecho imponible el uso debidamente autorizado. La STSJ del País Vasco de 23 septiembre 1994 (JT 1994, 1098) trata un caso de usurpación de uso no autorizado del dominio público que es calificado por la sentencia como uso privativo, dado que se produjo el cerramiento de un terreno que impedía absolutamente el uso general. La Sala estima que de este uso se derivan derechos económicos (tasas) a favor de la Administración, sin que proceda la compensación económica por el uso ilegítimo sin la previa regularización de la relación jurídica entre el particular y el ente público. La argumentación de esta sentencia es algo confusa.

La tasa por la utilización del dominio público es compatible, por precepto expreso de la Ley, con la indemnización de los daños o del deterioro causado en los bienes por el uso, incluso si se trata de uso autorizado y lícito. El deber de reparación está impuesto por el artículo 24.5 de la LHL, y la entidad local no puede condonar, ni siquiera parcialmente, el importe de la indemnización.

III.1.C. **Bienes de dominio público de titularidad del ente local**

Cada ente local sólo puede establecer tasas por la utilización del dominio público de que sea titular. Se trata de una exigencia lógica que excluye de tasa la utilización del dominio privado (incluso el dominio privado de los entes públicos, que se cede en régimen contractual), así como la utilización de dominio público no local.

La STS de 31 enero 1995 (RJ 1995, 455) enjuicia un precio público (hoy tasa) por aprovechamientos que alteren el estado natural de cualquier terreno y dice que este supuesto se extiende a situaciones no autorizadas por la Ley porque «no se trata en este caso de definir a qué utilización se

refiere el precepto, sino el objeto sobre el que recae dicha utilización que no puede ser otro sino bienes del dominio público local, ni tampoco con las competencias que los Ayuntamientos tienen en materia de medio ambiente». La intervención por razones medioambientales puede dar lugar a una tasa por el otorgamiento de la correspondiente licencia, pero no a una tasa por utilizar terrenos que no son del Ayuntamiento.

Tampoco puede el Ayuntamiento exigir tasa por la utilización del dominio público de titularidad de otros entes públicos, como es el caso de las playas que integran el dominio público estatal. Puede consultarse al respecto la STSJ de Canarias (Tenerife) de 27 enero 1995 (JT 1995, 48).

III.2. TASAS POR PRESTACION DE SERVICIOS Y REALIZACION DE ACTIVIDADES

Los entes locales pueden establecer tasas por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos (art. 20 LHL).

III.2.A. Servicios y actividades de competencia local

III.2.A.a. Actividad del ente local

Para que los entes locales puedan exigir tasas es necesario que la actividad o servicio sea de su competencia y se ejecute por la propia Administración acreedora.

Ello no obsta a que en el procedimiento intervengan otros entes públicos, como sucedió en el caso de una licencia urbanística concedida por la Comisión Provincial de Urbanismo, por la que un Ayuntamiento decidió exigir una tasa. El TSJ de Galicia, en Sentencia de 10 junio 1994 (JT 1994, 710), llegó a la conclusión de que «la Tasa impugnada se devengó, por cuanto la actividad administrativa prestada por el Ayuntamiento no se agotó ni agotaba con el acto concreto de la concesión de licencia urbanística, si se advierte que el propio Ayuntamiento debe formalizar y expedir la licencia a la vista del acuerdo de otorgamiento por parte de aquella Comisión...».

La actividad administrativa y el servicio deben ejecutarse de acuerdo con lo dispuesto por la ley y en el ámbito de la competencia del ente local, sin que sea obstáculo el hecho de que materialmente se preste el servicio a través de cualquiera de las formas organizativas que autoriza la legislación de régimen local (art. 85 LBRL). Es el caso, por ejemplo, del servicio de retirada de vehículos de la vía pública que en muchas ocasiones se presta en régimen de gestión indirecta por empresas mixtas, aunque en estos casos la orden de retirada del vehículo, que implica ejercicio de autoridad, sólo puede ser dada por un agente municipal sino consta la orden del agente, la tasa no es exigible: véanse, en este sentido, SSTSJ de Madrid de 28 mayo 1997 (JT 1997, 857), de 8 abril 1997 (JT 1997, 694) y de 9 mayo 1997 (JT 1997, 504).

El requisito de que el servicio sea de competencia del ente local no impide la prestación de servicios fuera del término municipal y cobrar tasas por dichos servicios, como ocurre en el caso del servicio de extinción de incendios, cuya «prestación extraterritorial, esto es, fuera del término municipal, no enerva su devengo o exacción, pues frente a la regla general de que los servicios municipales se prestan y actúan de acuerdo con el principio de territorialidad, otros principios, como los de cooperación, eficiencia y servicio a los ciudadanos, a que alude el artículo 3.2 de la Ley 30/1992, sin olvidar la coordinación, justifican el que, en determinadas situaciones, determinados servicios municipales se puedan y, aun, deban prestarse fuera del término municipal, como sin duda ocurre con servicios tales como el de policía local o el de extinción de incendios, respecto de los cuales, tanto aquella normativa básica en materia de régimen local, como otras leyes sectoriales, así la 2/1986, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad o la Ley 2/1985, sobre Protección Civil, prevén tal posibilidad para situaciones de emergencia o peligro grave para personas o bienes y previo requerimiento de las autoridades competentes» (STSJ de Galicia de 28 febrero 1997 [JT 1997, 87]).

III.2.A.b. La efectiva prestación del servicio público

Ha sucedido con cierta frecuencia que algunos entes locales han puesto más interés en cobrar las tasas que en prestar los servicios correspondientes. Por eso hay que empezar proclamando el que ya hace tiempo denominé principio de subsidiariedad de la tasa respecto del servicio⁴⁶. La tasa no es un fin en sí misma. El cobro de la tasa sólo está justificado

46. Cfr. SIMÓN ACOSTA: «Tributos locales», *Tratado de Derecho Municipal*, T. II, Ed. Civitas. Madrid, 1988, pg. 2253.

cuando el servicio se ha prestado de forma efectiva o se ha desarrollado la actividad con la que se satisface el interés público que justifica la intervención administrativa. La jurisprudencia ha aceptado la idea: «La efectiva realización de la actividad o del servicio es requisito fundamental para el devengo de la tasa, lo que es consecuencia ineludible del principio de subsidiariedad de la tasa respecto del servicio. El servicio o la actividad municipal no tienen como fin el cobro de tasas, sino que su objeto consiste en la satisfacción de necesidades realmente sentidas por el municipio o los individuos. La tasa existe en función del servicio y no el servicio en función de la tasa» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 14 abril 1998 [JT 1998, 618]).

(a) *No basta con que exista el servicio, es necesario que se preste: prevención de incendios, alcantarillado, basuras*

La primera consecuencia que de ello se deriva es que la mera existencia del servicio no es suficiente para legitimar el cobro de tasas. Reiteradamente se han pronunciado los Tribunales sobre la improcedencia de una tasa por el servicio de «prevención» de incendios, es decir, por la mera existencia del servicio de extinción. Ya hace tiempo que así lo dictaminó el Tribunal Supremo. La STS de 4 octubre 1983 (RJ 1983, 5024), confirmando la sentencia apelada, afirmó que la tasa no puede ser percibida por la mera existencia de un servicio, sino por su prestación efectiva. Esta sentencia es válida para interpretar el vigente artículo 20.4 k), que se refiere a los servicios de «prevención» de incendios, de ruinas y en general de protección de personas. No es «prevención» la mera existencia del servicio de extinción de incendios. La prevención gravada con tasa ha de ser una actividad concreta dirigida a evitar un daño específico.

Del mismo modo es ilegal la tasa de alcantarillado si el sujeto pasivo utiliza una instalación propia, en lugar de la red municipal de desagües. Así se desprende de la STS de 27 junio 1990 (RJ 1990, 5451), así como de la STSJ de Navarra de 13 septiembre 1994 (JT 1994, 1132) y STSJ de Murcia de 4 diciembre 1995 (JT 1995, 1551), aunque el caso debe ser objeto de matizaciones. En efecto, la efectiva prestación del servicio no significa que siempre sea preciso que el usuario haga uso efectivo del mismo. Hay servicios que se prestan de forma efectiva y que son de uso general y, en ocasiones, obligatorio, por lo que no es obstáculo al cobro de la tasa el hecho de que un ciudadano concreto no los utilice. El caso más típico es el de las tasas por recogida de basuras o de residuos sólidos, aunque también puede aplicarse al alcantarillado, pues si el usuario está conectado a la red, puede afirmarse que es usuario del servicio y no es

imprescindible su utilización efectiva en la medida en que no son controlables los actos singulares de uso (aunque es frecuente cuantificar esta tasa en función del consumo de agua, que es un índice aproximado del grado de utilización del servicio de alcantarillado).

Sobre la tasa de recogida de residuos sólidos hay abundante jurisprudencia en el sentido indicado. Es necesario que el servicio de recogida se preste de forma efectiva en la zona donde estén situados los inmuebles donde presumiblemente se generan los residuos, pero no es imprescindible que el titular de dichos inmuebles use de forma efectiva el servicio prestado. Así, la STSJ de Canarias de 26 mayo 1993 (JT 1993, 720) dice que la prestación real del servicio queda acreditada con la certificación del concesionario, sin perjuicio de que, concretamente, la recurrente haya procedido o no a su utilización. Igualmente, la STSJ de Galicia de 12 marzo 1996 (JT 1996, 351), que confirma la liquidación de la tasa porque el servicio de recogida pasa a una distancia no superior a 100 metros del establecimiento o local donde se desarrolla la actividad industrial del sujeto pasivo. Por el contrario, la STSJ de Castilla-La Mancha de 25 septiembre 1997 (JT 1997, 1335) entiende que no se presta de forma efectiva el servicio en una zona donde en una distancia de 300 metros no existen contenedores para la recogida de la basura. La mayor diseminación de la población en Galicia es probablemente la causa de que la misma distancia de 300 metros sea considerada suficiente para el cobro de la tasa por el TSJ de esa Comunidad Autónoma (STSJ de Galicia de 27 diciembre 1996 [JT 1996, 1593]).

No procede el cobro de la tasa cuando los locales por los que pretende exigirse son locales cerrados donde se ha demostrado que no se generan basuras, pues en este caso es claro que el servicio no se ha prestado ni siquiera presumiblemente. Así lo acuerda la STSJ de Castilla y León de 9 marzo 1998 (JT 1998, 1093). En sentido similar, STSJ de Castilla-La Mancha 13 febrero 1998 (JT 1998, 380) y STSJ de Madrid de 28 enero 1998 (JT 1998, 299).

(b) *No es necesario que la actividad efectivamente realizada sea la solicitada por el sujeto pasivo*

Sin embargo no deja de ser efectivo y real el servicio o la actividad por el hecho de que se preste o realice con un contenido distinto del solicitado por el interesado. Es lícita la tasa cobrada por la solicitud de una licencia cuando, tras las actuaciones administrativas procedentes, se deniega la licencia. La Ordenanza –dijo la STS de 11 octubre 1994 (RJ

1994, 7570)– «dota de cobertura a la exacción derivada de la petición de licencia, momento en que nace la obligación de contribuir, sin que el pago de los derechos correspondientes prejuzgue la concesión de la licencia».

III.2.A.c. *Servicios y actividades obligatorias que no satisfacen intereses públicos. Inspección de motores, licencia de apertura*

Un síntoma muy seguro de la «desnaturalización» de la tasa es la existencia de servicios públicos obligatorios por los que se cobra un tributo, que no responden a necesidades reales. También lo es la imposición de límites a los derechos de los particulares con intervenciones administrativas de control cuando de hecho el control no existe y se exige la tasa. En estos casos, es posible que el servicio y la tasa se hayan establecido con la finalidad de proporcionar ingresos netos en lugar de repartir costes provocados y su legalidad será, cuando menos, discutible.

Entre las experiencias prácticas de esta clase hay que enumerar ciertas *tasas por inspección de calderas, motores, ascensores, transformadores*, etc., cuando la inspección no se realiza o se ejecuta sólo de forma aparente. El principio de subsidiariedad de la tasa respecto al servicio nos lleva a pensar que en estos casos no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. La jurisprudencia ha entendido, con toda la razón, que aunque se realice en apariencia la actividad definida como presupuesto de la tasa, dicha actividad no es hecho imponible si no sirve para cumplir los fines objetivos (no recaudatorios) que a dicha actividad legalmente corresponden.

En la tasa por inspección de motores encontramos, como hemos dicho, algunos ejemplos de ello. Es jurisprudencia reiterada que es imprescindible que se produzca una verdadera inspección para que se devengue esa tasa. La inspección debe ser lo suficientemente minuciosa para que quede garantizado el interés público de prevención de peligros o molestias al vecindario. Además corresponde al Ayuntamiento la prueba de que la inspección se ha realizado de forma que se satisfagan los fines que la justifican. De otro modo, y especialmente cuando no se produce la visita de inspección o ésta se limita a una comprobación ocular de los motores o máquinas, la obligación tributaria no nace⁴⁷.

47. La jurisprudencia donde se reconocen estas ideas básicas es muy antigua y reiterada. «Del acta que encabeza el expediente municipal –dice el TS– se induce que, si bien el perito industrial municipal realizó de modo efectivo una visita a la fábrica de cementos, dicha visita no constituyó una inspección encaminada a la determinación del buen funcionamiento de las máquinas ni de sus características y demás circunstancias sino que del acto se desprende que se limitó a una mera relación sucinta de la maquinaria a la que después se aplicó esa tarifa base de la liquidación discutida, por lo que hay que

La redacción del vigente artículo 20.4 k) parece limitar la exigencia de las tasas de inspección de motores e instalaciones análogas a los establecimientos industriales y comerciales, que es donde puede tener sentido prestar dicho servicio por ser en esos establecimientos donde potencialmente pueden producirse peligros o molestias. «A sensu contrario» puede entenderse que no es exigible la tasa por inspección de instalaciones de viviendas o despachos profesionales, aunque, como sabemos, la enumeración del artículo 20.4 no es taxativa.

También ha ocurrido a veces con la tasa por licencia de obras que

concluir que en el presente caso no tuvieron dichos servicios la intensidad e identidad suficientes para determinar las exacciones que se pretenden, criterio que se viene sustentando por esta Sala entre otras en sus Sentencias de 15 junio 1968 (RJ 1968, 3428) y 2 noviembre 1971 (RJ 1971, 4355)» (STS 21 septiembre 1972 [RJ 1972, 3787]). La STS 20 enero 1975 (RJ 1975, 65) hace un resumen de la doctrina jurisprudencial sobre la materia, destacando los siguientes puntos:

- «1) Que debe tenerse en todo caso presente que para la legitimidad de las exacciones... es requisito condicionante la efectiva utilización del servicio...
- 2) Que por consiguiente la mera existencia de dicho servicio, no faculta en modo alguno para la exacción de estos gravámenes.
- 3) Que la visita de Inspección debe en consecuencia *realizarse* comprobando que los motores se encuentran en buen estado de funcionamiento y las instalaciones agraven garantías de seguridad y salubridad, por lo que no es bastante a los efectos referidos, hacer una sucinta relación de máquinas, y girar en su visita una liquidación.
- 4) Que dicha visita de Inspección debe además *acreditarse* con la consignación de los detalles necesarios, la firma del Ingeniero visitante y además la del representante de la empresa visitada, o la de dos testigos en su defecto.
- 5) Que todo esto se exige para evitar, como declara la Sentencia de esta Sala de 26 octubre 1965 (RJ 1965, 4615) que se conviertan estas tasas por efectiva prestación de servicios, en verdaderos arbitrios municipales, contra la legalidad vigente».

En igual sentido pueden verse SSTS 19 abril 1975 (RJ 1975, 1835), 15 junio 1968 (RJ 1968, 3428), 26 octubre 1965 (RJ 1965, 4615), 24 marzo 1966 (RJ 1966, 1427), 1 marzo 1971 (RJ 1971, 1004), etc.

Más recientemente, la STSJ de Madrid de 5 diciembre 1995 (JT 1995, 1647) dice que «una inspección de una instalación eléctrica...» no puede limitarse a la comprobación de los extremos que han de tenerse en cuenta para la determinación del impuesto: esta inspección tiene que llegar a más para que pueda generar la obligación contributiva, ya que ha de comprobar que el funcionamiento de los motores inspeccionados no afecta ni puede afectar a la vida e integridad de las personas o a sus bienes o a la regularidad de las funciones que tales motores están llamados a cumplir, y según se desprende del acta extendida el 1 de septiembre de 1992, origen de la exacción cuestionada, ninguna de esas finalidades se cumplieron».

La misma cuestión, pero sobre la tasa de apertura de establecimientos, se plantea en la STS de 1 marzo 1967 (RJ 1967, 810), donde se acepta que «la tasa responde a la prestación municipal del servicio que, en el de apertura de establecimientos, consiste en averiguar si reúne las condiciones de tranquilidad, seguridad y salubridad, aparte de las de urbanismo debidamente aprobadas por lo que la obligación fiscal no nace si no se ha realizado el servicio».

se concede sin control efectivo de la obra o proyecto. El único control administrativo es el del cobro de la tasa.

La jurisprudencia ha ido, no obstante, poniendo cortapisas a los Ayuntamientos que han establecido servicios ficticios o sólo aparentes, o han realizado actividades innecesarias, con el fin de cobrar tasas. *La tasa por licencia de apertura de establecimientos* ha sido más de una vez objeto de debate, porque algunos Ayuntamientos se han empeñado en exigir licencia –y tasa– en ciertos casos en que la intervención administrativa podía considerarse innecesaria: licencia por cambio de titularidad del negocio, por resultar de aplicación nuevos epígrafes de la Licencia Fiscal, por realización de actividades complementarias de la principal, por incremento de capital de la sociedad titular del establecimiento, o incluso por cambio de su denominación social. Sobre estos temas hay jurisprudencia abundante y contradictoria.

El criterio del TS puede resumirse diciendo que admite la posibilidad de establecer tasa por licencia de apertura en aquellos casos, distintos de la puesta en marcha de la actividad, en los que median circunstancias que justifican una nueva intervención del Ayuntamiento para salvaguardar los intereses de los vecinos, como por ejemplo cuando se produce un cambio en la actividad empresarial de suficiente entidad que altere los supuestos de hecho que se consideraron relevantes para el otorgamiento de la licencia vigente. Es decir, cuando existe una actividad municipal de policía administrativa que se justifique por sí misma.

Esta es la postura de la STS de 20 noviembre 1971 (RJ 1971, 5191), que admitió la validez de una tasa por licencia de apertura exigida con ocasión del *cambio de una actividad* que, siendo inicialmente de fabricación de accesorios y repuestos para automóviles y motocicletas, se amplió a la de fundición de hierros en horno eléctrico, frotamientos térmicos de piezas, pintura automática y soldadura autógena. «La razón de la nueva licencia municipal y del devengo de los derechos correspondientes al servicio por segunda vez prestado –dice la sentencia– está en el presumible aumento de la peligrosidad o de las molestias a causa del ejercicio de unas actividades distintas de las contempladas al tiempo de la expedición de la primera licencia de apertura...».

Consecuentemente, otras sentencias denegaron la posibilidad de establecer tasa por licencia de apertura cuando se impuso la obligación de solicitar licencia por hechos sin entidad suficiente para justificar la intervención del Ayuntamiento. Así, la STS de 26 mayo 1976 anuló la liquidación por tasa de licencia de apertura exigida a una oficina administrativa

que estaba ya en funcionamiento, por el mero hecho de que la empresa había *aumentado el volumen de su actividad principal* y, por ello, había pasado a tributar por tarifa superior en el Impuesto Industrial. En este caso el Tribunal Supremo afirmó no contradecir el criterio mantenido en otras sentencias en las que declaraba que «la ampliación de actividades industriales o comerciales en el mismo local que en su día fue objeto de la correspondiente licencia de apertura da lugar a la percepción de nuevos derechos por parte del Ayuntamiento, en cuanto a las actividades no comprendidas o abarcadas en el primer momento, porque en estos casos exista o no una ampliación de instalaciones, se ha producido una alteración o cambio en la actividad desarrollada en el local que viene sujeto al control de los poderes policiales de la Administración municipal tendente a acreditar la idoneidad del local a tal fin, y, por tanto, suficientemente legitimadora de la prestación del servicio, además de que objetivamente el permiso o licencia anterior no puede legalmente amparar una actividad distinta de la concedida. Pero bien entendido que esta ampliación de actividades ha de ser apreciada en el sentido material u objetivo expuesto; esto es, que se refiere a cometidos diferentes o diversos de los ya desarrollados en el local y amparados por la anterior licencia, o que incluso quepa calificar de complementarios de la actividad base que por sus especiales características aparezcan específicamente gravados en epígrafes aparte de las tarifas del Impuesto Industrial»⁴⁸.

Tampoco es exigible la tasa por el mero *cambio de titularidad de la actividad*. La STS de 19 junio 1995 (RJ 1995, 4709) y la STS de 15 noviembre 1996 (RJ 1996, 8132) se basan en la diferencia entre las licencias reales y personales para afirmar que las primeras se conceden por las condiciones objetivas de los bienes, instalaciones o actividades y son transmisibles, por lo que los cambios de titularidad por traspaso, fusión, absorción o cualquier otro título jurídico no motivan, por sí solos, la necesidad de obtención de una nueva licencia y, por consiguiente, no es exigible la tasa. Más recientemente, la STS de 12 marzo 1998 (RJ 1998, 1942) afirma «que existe una abundante doctrina jurisprudencial que aboga en

48. En el mismo sentido puede consultarse la STS 16 mayo 1969 (RJ 1969, 3038), en la que se rechazó la pretensión del Ayuntamiento de exigir tasas por licencia de apertura con motivo del simple cambio de titularidad del negocio. A la misma conclusión llega la STS de 4 noviembre 1963 (RJ 1963, 4307). La de 4 octubre 1961 (RJ 1961, 3219) desestima la pretensión de exigir tasas por apertura con motivo de la realización de nuevas actividades que eran complementarias de las que anteriormente realizaba la empresa (alquiler de contadores por parte de una empresa de suministro eléctrico). En STS 20 enero 1959 (RJ 1959, 201) se denegó la posibilidad de establecer tasas por licencia de apertura por el hecho de que la sociedad titular de los locales realice ampliación de su capital.

favor del devengo de la Tasa por Licencia de Apertura de Establecimiento en los casos de fusión, absorción, cambio de titularidad, etc., pero siempre que, además de la cesión o cambio de titularidad, se produzca un cambio en la titularidad, en el objeto o en el local en el que aquélla se desempeña, debiendo además producirse una actividad municipal que suponga la prestación de un servicio, así la concesión de la Licencia, y que justifique el devengo de la Tasa..., ya que, si se afirmara que el simple “cambio de titularidad” es determinante del hecho imponible, la Tasa quedaría convertida en un verdadero Impuesto o Arbitrio que, por venir determinado en una simple Ordenanza, infringiría el principio de reserva de ley». Se puede encontrar, no obstante, alguna sentencia más antigua que contradice el criterio que reiteradamente viene sosteniendo el TS en las últimas fechas: así la STS de 24 mayo 1989 (RJ 1989, 4070).

Otros Tribunales también se oponen al gravamen por el otorgamiento de licencia de apertura por mero cambio de titularidad. Pueden consultarse en este sentido la SAN de 22 mayo 1995 (JT 1995, 575), STSJ del País Vasco de 18 septiembre 1995 (JT 1995, 1147) y STSJ de Andalucía (Granada) de 4 abril 1994 (JT 1994, 609).

Tampoco se puede exigir tasa por licencia de apertura por el cambio de denominación social de la entidad titular del negocio, como afirma la STS de 11 diciembre 1990 (RJ 1990, 10201).

Muy debatida ha sido también la tasa por *licencia de apertura de despachos profesionales*, en concreto de abogados, procuradores de los tribunales, arquitectos, aunque los argumentos pueden trasladarse a otras profesiones. Los Tribunales han sostenido reiteradamente que estas actividades no están sometidas al deber de obtener licencia de apertura, dado que no producen los peligros o molestias que generalmente generan las actividades comerciales e industriales; y, además, no están incluidas en el artículo 22 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, ni en el Reglamento de actividades molestas, sin perjuicio de que en algunos casos concretos pueda acreditarse lo contrario. El TSJ de Galicia, en Sentencias como las de 2 junio 1995 (JT 1995, 766), de 29 septiembre 1994 (JT 1994, 1117), o de 22 abril 1994 (JT 1994, 461) llega a la conclusión de que «siendo innecesaria la licencia de apertura, resulta claro que no existe hecho imponible del tributo». El TSJ del País Vasco también entiende que no es necesaria la licencia de apertura para actividades profesionales y, por tanto, no se devenga tasa por este concepto (SSTSJ País Vasco de 6 junio 1995 [JT 1995, 770] y 7 noviembre 1994 [JT 1994, 1427]).

La cuestión es, sin embargo, algo más compleja, pues, aun conformes

en que no es necesaria licencia de apertura, sí puede ser en ciertos casos obligatorio obtener licencia urbanística de primera utilización de inmuebles o de cambio de uso. En tales ocasiones puede ser exigible la tasa por la licencia de apertura. Esta doctrina se encuentra expuesta en sentencias como las STS de 22 julio 1996 (RJ 1996, 5948) y STS 1 febrero 1991 (RJ 1991, 1163).

Sin embargo se afirma que están sujetas a licencia de apertura y al pago de la correspondiente tasa las actividades de explotación turística de apartamentos (STS de 20 junio 1994 [RJ 1994, 4705]), la mediación en seguros privados por ser de naturaleza mercantil (STS de 29 octubre 1993 [RJ 1993, 7436]) y la actividad de coordinación interna de las actividades de las sucursales de una red bancaria (STSJ del País Vasco de 28 febrero 1995 [JT 1995, 196]).

Otro ejemplo de tasa por actividades sin entidad propia se encuentra en la *tasa por expedición de documentos*, cuya improcedencia en caso de certificaciones de obras ha sido declarada por la jurisprudencia, con base en la inexistencia de un verdadero servicio o actividad provocadas por el sujeto pasivo: «se deduce, para la viabilidad legal de la tasa, la necesidad de que exista un servicio municipal prestado a instancia de parte con la consiguiente tramitación del correspondiente expediente, lo que evidentemente no acontece en el caso presente, ya que la certificación de obra no es más que la contraprestación económica de las obras ejecutadas por el recurrente y que, por tanto, en ningún caso puede interpretarse como “la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia municipal que benefician expresamente a determinadas personas”» que constituye el objeto de la tasa» (SAT de Albacete de 2 febrero 1988).

Igualmente es ilegal el cobro de *tasas por retirada y depósito de vehículos* cuando con este servicio no se satisface el interés público de ordenación del tráfico y el estacionamiento de vehículos. De las muchas sentencias que sobre esta tasa existen, hemos seleccionado una en la que el Tribunal anula la tasa a pesar de que el vehículo estaba estacionado en lugar donde existía una reserva de aparcamiento para carga y descarga, uno de los supuestos legalmente previstos para legitimar la retirada del vehículo. La STSJ de Madrid de 11 febrero 1998 (JT 1998, 395) dice que «la reserva de espacio para carga y descarga en el lugar donde se hallaba estacionado el vehículo...» carecía de objeto al haber desaparecido los comercios que justificaron su instalación «El Ayuntamiento debía haber retirado las señales de prohibido aparcar... y en consecuencia de ello el vehículo del demandante no debió ser retirado, al carecer de objeto la

señal que indicaba prohibición de aparcar; lo que a su vez determina la improcedencia de la tasa».

En relación con las *tasas por vigilancia especial* ha dicho el TS que «si el servicio de policía que da lugar al devengo de la tasa no se presta o se hace de manera formularia, de modo que su finalidad no es tanto garantizar la seguridad de las personas y cosas sino provocar la exigencia de una tasa, ésta debe ser anulada» (STS de 28 junio 1995 [RJ 1995, 4731]).

Todo ello demuestra que es idea jurisprudencialmente consolidada la de que la tasa no se justifica por sí misma, sino que sólo tiene fundamento jurídico suficiente cuando se establece como medio de distribución del coste de un servicio que es prestado por razones no recaudatorias. El poder local de crear tasas no es una habilitación en blanco para establecer tributos sobre la realización de actividades administrativas, sino que ese poder termina allí donde la tasa se convierte en el móvil de la actividad que constituye hecho imponible.

III.2.A.d. *Actividades administrativas no tipificadas como hecho imponible: ¿«numerus clausus» de tasas? Denegación de licencias*

Como sabemos, la tasa tiene su fundamento en la provocación de un gasto a un ente público. Pero así como la obligación impositiva no nace por el mero hecho de tener capacidad económica, tampoco la obligación de pagar la tasa nace de la provocación del gasto. En ambos casos es necesario que la ley establezca un hecho imponible, en el que se manifiesta o exterioriza la capacidad económica o la provocación del gasto, y sólo la realización de ese hecho origina el nacimiento de la obligación tributaria. Generalmente el hecho imponible es el acto final de prestación del servicio o el acto con que concluye el procedimiento administrativo (vgr. el otorgamiento de una licencia).

Pero puede suceder que la Administración realice actividades administrativas que generan gastos, sin que llegue a producirse el hecho imponible. Y también es posible que concluya el procedimiento y se produzcan los efectos jurídicos deseados por el interesado, sin que se realice la actividad constitutiva del hecho imponible.

Pues bien, si no llega a realizarse el hecho imponible de la tasa no puede exigirse obligación tributaria alguna, a pesar de que se hayan producido actividades que afecten de modo especial al interesado y que hayan

generado gastos a la Administración. Así lo exige el principio de tipicidad del tributo. Ante un problema como éste sólo cabe la solución de «lege ferenda»: modificar la ordenanza del tributo y elevar a la categoría de hecho imponible la actividad previa, accesoria o complementaria que no es más que un trámite para llegar al hecho imponible.

El ente local sólo podrá actuar de este modo (crear la tasa) cuando se lo permita la ley. En principio no parece haber obstáculo para convertir en hecho imponible cualquier actividad administrativa, aunque sea de trámite (vgr. la inspección previa al otorgamiento de una licencia). Pero la propia enumeración ejemplificativa de tasas contenida en la LHL puede representar un obstáculo para ampliar los hechos imponibles: no podemos desconocer que la mención expresa de un hecho imponible autorizado, permite la interpretación «a contrario sensu»: todo lo demás está prohibido. A pesar de que la lista del artículo 20.4 LHL no es cerrada, puede ejercer de forma indirecta un efecto limitativo de las tasas de los entes locales⁴⁹.

En mi opinión, la finalidad de los apartados 3 y 4 del artículo 20 de la LHL es fundamentalmente didáctica. Se trata de orientar a los entes locales acerca de las actividades y servicios que son aptos para el establecimiento de tasas. La finalidad principal de la ley no es la de acotar el ámbito de las tasas, como lo demuestra el párrafo introductorio de ambos apartados: «podrán establecer tasas por cualquier supuesto de..., y en particular los siguientes». Por ello, sólo cuando la redacción de alguno de los supuestos tenga una clara intención limitativa, podrá negarse a los entes locales la posibilidad de establecer hechos imponibles diferentes.

49. Este problema ya se planteó con las tasas por licencias de obras en la legislación anterior a 1975, puesto que sólo podían establecerse, según reiterada jurisprudencia del TS, cuando el terreno en que las obras habían de realizarse estuviera en poblado o fuera contiguo a vías municipales. Véase, más detalladamente, SIMÓN ACOSTA, E.: «Tasas municipales», *op. cit.*, pgs. 50 y ss. La redacción actual de este hecho imponible es más genérica: «otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana» [art. 24.4 h) de la LHL]. Sin embargo, la virtualidad limitativa subsiste, como la prueba la STS de 18 febrero 1998 (RJ 1998, 1395) cuando dice que «el hecho impositivo... va ligado al otorgamiento de licencias urbanísticas..., no, por tanto, a la actividad posterior que, aunque pueda tener la misma naturaleza... no podrá ya integrar el hecho imponible...». En el mismo sentido, la STS de 11 marzo 1996 (RJ 1996, 4273) dispone que, aunque las actuaciones de vigilancia urbanística no terminan con el otorgamiento de la licencia, ello no autoriza a exigir nuevas percepciones tributarias por el otorgamiento de nuevas licencias. También se aprecia el carácter limitativo de la enumeración en ciertas sentencias, que examinaremos más abajo, que desestiman que la denegación de una licencia pueda ser hecho imponible de tasas.

Como ejemplo de este problema puede citarse la tasa por el de otorgamiento de licencias. El artículo 20.4 enumera las tasas por «otorgamiento» de licencias de autotaxis y vehículos de alquiler, de licencias urbanísticas, de licencias de apertura. Cabe plantear la cuestión de si la denegación de la licencia podrá ser hecho imponible de tasa. Para que sea exigible la tasa por denegación de la licencia, es preciso, en primer lugar, que así lo establezca la Ordenanza. Pero además hay que preguntarse si es legal la Ordenanza que así lo establece. Cabría objetar que la LHL sólo habla de «otorgamiento» y no de «denegación» de licencias. De cuanto hemos dicho se deduce nuestra postura: no creemos que exista impedimento legal para que los entes locales introduzcan el hecho imponible denegación de licencias. Indirectamente puede deducirse esta conclusión de la STS de 11 octubre 1994 (RJ 1994, 7570) cuando afirma que el pago de los derechos correspondientes no prejuzga la concesión de la licencia, dando a entender que no procede la devolución de lo ingresado porque –dice– la Ordenanza dota de cobertura a la exacción derivada de la petición de licencia.

Algunos TSJ han seguido esta tesis, como se aprecia en la STSJ de Baleares de 23 enero 1995 (JT 1995, 81), o la STSJ del País Vasco de 17 noviembre 1994 (JT 1994, 1374), que contiene una buena argumentación: «se haya o no otorgado la licencia solicitada, lo que es claro es que se realizó una actividad de comprobación del estudio y proyecto presentado por el recurrente, actividad que, con independencia de cual fuere su resultado, ha dado lugar al nacimiento del hecho imponible, debiendo por tanto reputarse correcta la liquidación girada. Quizás pudiera entenderse que los municipios, tienen, en base a (*sic*) la Ley 39/1989, libertad, para establecer mediante Ordenanza dictada al efecto, qué actividades o servicios pudieren dar lugar a que se devengue la tasa, y en consecuencia pudiera darse el caso de que un Ayuntamiento excluyera de forma explícita y “*ex professo*”, la denegación de licencias, del cuadro de actividades sujetas a tasa, o incluso que de una u otra forma, minimizase en esos impuestos la cuota. Pero en el presente caso, esta posibilidad debe desecharse pues la propia Ordenanza recoge ese caso como sometido a tributo».

La STSJ de Andalucía de 30 enero 1991 contempla el caso de desistimiento de la solicitud de licencia y, con argumentación harto discutible, llega a la conclusión de que también procede exigir la tasa porque –dice la sentencia– el hecho imponible no puede venir dado por el otorgamiento o no de la licencia, «pues de ser así provocaría que el coste de los servicios cuyos proyectos se ajustan a las normas urbanísticas serían los únicos que soportarían los administrados, en tanto que los que desisten de sus solicitudes... o les son denegados ...quedarían exentos de su coste». Es evidente que en este caso la Sala se ha excedido en sus funciones, dado

que no es ella quien debe decidir quiénes han de pagar o no la tasa, sino el ente local mediante la correspondiente Ordenanza.

Sin embargo, hay sentencias que, en sentido contrario, consideran que el ente local no puede establecer tasas más que en el caso de que la licencia sea concedida. Así, la SAT de Zaragoza de 13 marzo 1989 dijo que «el Ayuntamiento ha pretendido extender el concepto jurídico de otorgamiento de licencias para comprender dentro de él la denegación de la licencia. Sin embargo, parece claro que el ordenamiento no concede a los Ayuntamientos cobertura para extender la tasa de licencia de obras al supuesto de denegación». Igualmente rotunda es la STSJ de Canarias (Las Palmas) de 11 julio 1993.

Esta es la postura que el TS ha mantenido en varias sentencias, citadas por la de 8 julio 1996 (RJ 1996, 6683) que, respecto de las tasas por denegación de licencias, dice que están «en contradicción con la Jurisprudencia de esta Sala, iniciada con la Sentencia de 24 febrero 1992 (RJ 1992, 2100) y confirmada en las de 19 julio y 18 diciembre 1995 (RJ 1995, 4709 y 9296) que ha venido a establecer que en estos casos la tasa sólo procede cuando se produce el otorgamiento de la licencia, en que se materializa el servicio que legitima aquélla». Véase también la STS de 20 noviembre 1997 (RJ 1997, 767)

III.2.A.e. *Actos presuntos: licencias otorgadas por silencio administrativo*

La licencia otorgada por silencio administrativo es el caso opuesto del que acabamos de analizar: se otorga la licencia (por tanto puede defenderse que hay hecho imponible), pero la Administración no ha soportado gastos (especialmente en el caso extremo de inactividad total).

Se puede dudar de que en este caso se haya realizado de forma efectiva el hecho imponible⁵⁰. También es cuestionable si la Administración local ha actuado dentro del marco de sus poderes al establecer tal hecho imponible.

50. Ya dijimos antes que numerosas sentencias anulan liquidaciones tributarias por inspección de motores, transformadores, etc., porque la actividad inspectora del municipio se limitó a una comprobación ocular de la existencia de los aparatos, actuación notoriamente insuficiente para conseguir la finalidad de proteger la seguridad de los ciudadanos, que es la que objetivamente corresponde a la intervención del Ayuntamiento en este campo. El hecho imponible no llega por tanto a producirse, pues no hay verdadera inspección.

La falta de criterios seguros ha originado una jurisprudencia vacilante y contradictoria sobre el momento en que se produce el devengo de la tasa: a este tema nos referiremos posteriormente. De momento analizaremos el otorgamiento de licencias por silencio administrativo.

Sobre la base de que el Ayuntamiento no permaneció inactivo, sino que realizó diversas gestiones y practicó diversos servicios para decidir si tal licencia de construcción era o no factible, el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de mayo de 1977 (RJ 1977, 2221) estimó que «la liquidación girada por tal concepto— licencia otorgada por silencio positivo —debe estimarse correcta... ya que la omisión de un mero requisito formal, cual es el acto final de otorgamiento de dicha licencia, que no impedía que la misma quedase concedida..., no puede acarrear para el Ayuntamiento la grave sanción de pérdida de su derecho a percibir el importe de la tasa...». El Tribunal Supremo olvida el principio de tipicidad, que se deriva de la reserva de ley tributaria: la obligación sólo nace del hecho imponible. No es argumento jurídicamente válido que el Ayuntamiento pierda o no el importe de la recaudación. En todo caso es inaceptable calificar como sanción para el Ayuntamiento el no nacimiento del derecho a cobrar la tasa⁵¹.

En mi opinión, del silencio administrativo no nace la tasa, porque no es propiamente un acto administrativo, sino una ficción legal que permite a los interesados prescindir del acto administrativo o reaccionar contra él. Además, el otorgamiento de una licencia por silencio positivo no es una

51. La sentencia fue comentada por ENTRENA PALOMERO, que distinguió tres supuestos: 1) Si el Ayuntamiento no ha realizado estudio alguno para comprobar la legalidad de la licencia que se solicita, no cabe exigir tasa por la licencia otorgada por silencio administrativo. 2) Si el Ayuntamiento realizó todos los estudios precisos (urbanísticos, sanitarios, etc.) para el otorgamiento de la autorización y finalmente se hubiera otorgado por silencio positivo, no aparece cuestión, pues es correcta la liquidación, ya que hay hecho imponible. 3) Si el Ayuntamiento ha realizado alguno de los estudios «pero que racionalmente fueran insuficientes para justificar legalmente el otorgamiento injusto, la fijación de la base había de hacerse en proporción a los trabajos realizados. Como esto no está previsto legalmente, ni creemos que es viable en la órbita fiscal, ya que sería introducir en un sistema de actividad reglada elementos discrecionales, nos inclinamos por la ausencia de hecho imponible». 4) Caso de otorgamiento expreso de licencia de apertura «entendemos —dice ENTRENA— que siempre se devengaría la tasa, por el mero servicio de un otorgamiento en base a una presunción de previa actividad municipal, justificadora de tal otorgamiento, que conllevaría los estudios pertinentes» (ENTRENA PALOMERO: «Tasa de licencia de apertura otorgada por silencio positivo», *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, pgs. 314 y 315). En mi opinión, la solución ha de buscarse en la Ordenanza municipal. Si la Ordenanza sólo configura como hecho imponible la concesión u otorgamiento de licencias, la conclusión respecto a si nace la obligación tributaria en licencias por silencio sólo puede ser negativa.

actividad del ente local, sino todo lo contrario: es inactividad. El artículo 20 de la LHL no autoriza a establecer tasas por la inactividad, sino por la prestación de servicios o realización de actividades.

Así lo afirma también la STS de 20 noviembre 1997 (RJ 1997, 767), que induce la regla de que sólo procede la tasa si hay formal otorgamiento de la licencia, a partir de la jurisprudencia que declara la no sujeción de los actos de denegación de la misma. La STS de 18 febrero 1998 (RJ 1998, 1395) va más lejos, pues impide cobrar la tasa por la licencia expresamente otorgada después de que haya de entenderse concedida por silencio administrativo. El TSJ ha dictado varias sentencias rechazando que el silencio administrativo pueda ser hecho imponible de tasas: SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 20 diciembre 1994 (JT 1994, 1522), 13 julio 1994 (JT 1994, 928) y 9 septiembre 1993 (JT 1993, 1111).

Menor solidez tiene la STSJ de Galicia de 24 abril 1995 (JT 1995, 436) que, tras reconocer que la autorización concedida por simple paso del tiempo no da lugar a tasas, afirma que en el caso de autos se produjeron actuaciones administrativas (no el hecho imponible) y por ello está justificada la exigibilidad de la tasa. Esto significa desconocer en la materia tributaria el sentido del principio de legalidad y de tipicidad en que se asienta esta materia.

III.2.A.f. *Actos nulos, anulables, revocados, modificados o de contenido imposible por hechos sobrevenidos*

Cuando el hecho imponible de la tasa es un acto administrativo (por ejemplo, el otorgamiento de una licencia), puede suceder que, una vez emanado, se declare su nulidad por no estar ajustado a Derecho, o bien que se revoque, o que sobrevengan circunstancias posteriores que, sin menoscabo de su validez inicial, lo conviertan en acto de contenido imposible. En tales casos se ha de cuestionar si la obligación de contribuir ha de tenerse por nacida y, en caso afirmativo, si surge el derecho del contribuyente a la devolución de las tasas pagadas.

En el caso de que se declare la nulidad de una licencia, los efectos de dicha declaración se han de extender a la reposición de las cosas al estado en que se encontrarían si el acto invalidado no hubiera existido. De esta suerte, y dado que el pago de tasas es efecto reparable, procede la devolución de las mismas o la rectificación de la liquidación para adecuarla al hecho imponible verdaderamente realizado (vgr. denegación de Licencia). La STS de 19 junio 1979 (RJ 1979, 2958) confirmó que «la

licencia otorgada... tendría que denegarse porque en estos terrenos no están previstos en el Plan General de Ordenación Urbana usos comerciales... y estas infracciones revertirían a la persona concesionaria de la licencia al no poder hacer uso de la misma, lo que llevaría aparejado la no exigibilidad del pago de la tasa correspondiente, al carecer de efectividad la expresada licencia, por vulnerar lo dispuesto en los planes de ordenación urbana de esta ciudad...».

Cosa distinta es que los efectos de la licencia vengan a menos por revocación de la misma. La revocación, por ser hecho sobrevenido, no afecta a la integridad del hecho imponible: la obligación nació válidamente y la revocación de la licencia no afecta a dicha validez, aunque pueden entrar en juego las normas generales sobre resarcimiento de daños provocados por el funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos⁵².

La modificación de un proyecto de obras para el que ya se ha obtenido licencia determina la necesidad de solicitar una nueva licencia por la que puede exigirse una nueva tasa. No se trata, propiamente, de una modificación de la licencia anterior, que queda sin efecto por decisión del propio interesado, sino del otorgamiento de otra licencia distinta, por la que existe el derecho de cobrar una nueva tasa totalmente independiente de la anterior. En este sentido se ha pronunciado la STSJ del País Vasco de 23 septiembre 1994 (JT 1994, 1097), y esta misma solución es la que se desprende de la STS de 11 marzo 1996 (RJ 1996, 4273), que anuló la liquidación de una tasa por licencia urbanística por el cambio de titularidad de la obra, por no tratarse de alteraciones sustanciales y profundas, voluntariamente producidas.

En cuanto a la imposibilidad de utilizar la licencia por causa sobrevenida después de ser otorgada ésta, no parece, de acuerdo con los principios rectores de las tasas, que deba producir ningún efecto en relación con el pago realizado.

III.3. PROVOCACION DE LA ACTIVIDAD O DEL SERVICIO

La actividad del ente local que origina el nacimiento de la tasa ha de

52. Art. 139 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246). En particular respecto de las licencias de los entes locales, el art. 16.3 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales dice: la revocación fundada en la adopción de nuevos criterios de apreciación... comportará el resarcimiento de los daños y perjuicios que se causaren.

ser una actividad provocada por el contribuyente o, en palabras de la ley, debe tratarse de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a los sujetos pasivos. Además, el artículo 20.2 de la LHL establece cuándo se ha de entender que la actividad o el servicio afectan o se refieren al sujeto pasivo: «cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las Entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras». Es decir, hay provocación de la actividad o servicio cuando el sujeto pasivo se beneficia especialmente, cuando solicita la intervención del ente local o cuando la actuación administrativa realizada de oficio responde a un estímulo imputable al propio sujeto pasivo de la tasa.

Así ha quedado definitivamente zanjada cualquier duda que pudiera quedar acerca de si es necesario que la actividad o el servicio se soliciten por el sujeto pasivo, o si sólo pueden establecerse tasas cuando se produce un beneficio singular. Utilizando la clasificación BERLIRI, podemos afirmar que en nuestro ordenamiento están expresamente reconocidas las tasas conmutativas y las tasas resarcitorias⁵³.

En la doctrina, ha habido autores que hacen descansar la tasa en el principio del beneficio: la tasa se justifica en las ventajas o utilidades que el particular recibe de los servicios públicos. Ello reduce notablemente el ámbito de este tributo⁵⁴, pero se trata de una teoría insuficientemente fundada, que hoy día cuenta además con una clara falta de respaldo del Derecho positivo.

III.3.A. Solicitud del interesado

También la jurisprudencia entendió en algún momento que sólo los

53. Cfr. BERLIRI: *Principi di Diritto Tributario*, Vol. 2º, Giuffrè. Milano, 1972, pgs. 163 y ss.

54. «La noción de tasa "stricto sensu" se distingue de la noción general de impuesto en la medida en que la tasa considera, como capacidad contributiva, los servicios prestados a un usuario» (TROTABAS y COTTERET: *Finances Publiques*, Dalloz. París, 1970, pg. 207). «La tasa es una renta satisfecha por el usuario de un servicio público en contrapartida de una determinada prestación o de una especial ventaja que recibe de este servicio» (MEHL, L.: *Elementos de Ciencia Fiscal*, Bosch. Barcelona, 1964, pg. 193). Frente a la teoría el beneficio ya opuso A. D. GIANNINI la existencia de tasas que se exigen por actividades del Estado que, lejos de constituir un beneficio para el sujeto pasivo, están dirigidas a causarle un daño: caso de las tasas del proceso penal exigidas al reo («Il concetto giuridico di tassa», *op. cit.*, pg. 12).

servicios solicitados por el particular podían dar lugar a tasas⁵⁵. No obstante, la línea jurisprudencial dominante, ya antes de la reforma del ordenamiento local de 1975, no consideraba la solicitud como requisito principal, pues se admitía que el Ayuntamiento prestase el servicio por iniciativa propia, en caso de que estuviese actuando en defensa de intereses públicos de su competencia⁵⁶.

En la ley vigente, la solicitud del servicio no es, por regla general, necesaria. Como dijo la STSJ de Galicia de 18 mayo 1995 (JT 1995, 668), «condicionar la liquidación a la solicitud formal de licencia en el caso de

55. Así la Sentencia de 23 octubre 1959 (RJ 1959, 3626) anula la liquidación practicada porque «ha de tenerse en cuenta que tal sociedad no solicitó que se practicase la mencionada inspección, que esa inspección no benefició en modo alguno a la empresa, y, finalmente, que ésta está sujeta a las reglamentarias inspecciones por parte de la Delegación de Industria y de las autoridades competentes del ramo de trabajo». La Sentencia confirmada por la del Tribunal Supremo de 14 diciembre 1950 (RJ 1950, 4387) decía: «Y como quiera que en el caso del día la sociedad B.S.A. no ha provocado —equivalente a solicitar— especialmente la utilización del servicio, ni tampoco ha justificado el Ayuntamiento que tal servicio benefició a dicha empresa, no es de pertinencia el cobro de la tasa...». La Sentencia de 15 marzo 1963 (RJ 1963, 1094) confirma la del Tribunal «a quo» en la que se lee: «CONSIDERANDO: que la exacción de que se trata... tuvo lugar por acto unilateral del Ayuntamiento de Vergara, ya que la empresa “SA, Unión Cerrajera” no pidió inspección y la misma en modo alguno le benefició... es incuestionable que procedé acceder al recurso». Del mismo tenor son la Sentencia de 21 diciembre 1963 (RJ 1963, 5237), la de 30 enero 1964 (RJ 1964, 342), la de 4 julio 1968 (RJ 1968, 3618), la de 11 diciembre 1969 (RJ 1969, 5729), etc. No obstante en las tres últimas sentencias citadas se admite la posibilidad de tasas sin solicitud por parte del interesado, cuando medie provocación del servicio.

56. La STS de 14 noviembre 1967 dijo: «CONSIDERANDO: Que... no se dan las previsiones de los artículos 435 y 440 de la Ley de Régimen Local, ya que aparte de no haberse requerido el servicio ni haberse demostrado haberse beneficiado especialmente la empresa ni tampoco que fuese especialmente provocado por ella, no puede estimarse que se da el hecho imponible ni es presupuesto de la exacción... Lo que no significa que los Ayuntamientos no tengan facultades para su implantación y exacción al incumbirle velar por el interés público del vecindario y su seguridad, comodidad e higiene en su característica labor de policía. Ciertamente que la exigencia de haberse solicitado la inspección puede ser sustituido como requisito de la legalidad de la exacción por la circunstancia de provocarlo especialmente, ya que de otro modo se quedaría el interés público del vecindario supeditado a la voluntad del que instala estos artefactos peligrosos y molestos, a lo largo de este proceso tampoco se ha puesto de relieve esta circunstancia, por lo que la Sala tiene que declarar que la sentencia apelada no se ajusta a derecho y debe ser revocada...». Igualmente, la Sentencia de 28 febrero 1970 (RJ 1970, 999), decía: «... En el caso que nos ocupa, si bien aparece que el servicio se ha prestado, pero no se demostró por el Ayuntamiento que la exigencia de que la inspección le hubiera reportado un beneficio especial a la entidad inspeccionada ni a la comunidad de vecinos ni figura que hubiera sido provocado especialmente ya que para que se dé esta circunstancia no es suficiente con la mera existencia de la instalación industrial...». Puede consultarse también en este sentido la Sentencia de 13 febrero 1971 (RJ 1971, 473).

servicios o actividades que la exijan sería tanto como dejar al arbitrio de la parte la realización del hecho imponible del tributo».

Hay, sin embargo, un caso en que, por expreso mandato legal, sólo se pueden gravar actuaciones realizadas a instancia de parte: la expedición o tramitación de documentos [art. 20.4 a) de la LHL]. La jurisprudencia ha anulado repetidas veces las tasas exigidas por la expedición de mandamientos de pago a las empresas constructoras, basándose en que el expediente no se inicia propiamente a instancia de parte, sino que se trata de un procedimiento o expediente que constituye un requisito legal para proceder al cumplimiento de una obligación de la entidad local. Así lo declaró la STS de 20 junio 1990 (RJ 1990, 4933). Lo mismo cabe decir de la expedición de certificaciones de obras (STSJ de Cataluña de 12 noviembre 1996 [JT 1996, 1686]).

El TSJ de Murcia considera que la tasa por expedición de documentos tampoco es exigible, aunque haya mediado instancia del interesado, por expedición de copias de documentos obrantes en un expediente disciplinario con el fin de que el interesado pueda defenderse contra el mismo (STSJ de Murcia de 18 mayo 1998 [JT 1998, 982]).

III.3.B. El carácter particular del beneficio o de la provocación del servicio o actividad

Aunque no sea necesaria la solicitud del interesado, sí es imprescindible que exista una relación particular entre el servicio o la actividad y el sujeto pasivo. No basta con que el servicio se preste, si los destinatarios del mismo son, genéricamente, todos los ciudadanos o una parte de ellos. Como dijo la STS de 14 abril 1992 (RJ 1992, 3297), «la existencia de una relación directa, de beneficio o afectación entre el sujeto pasivo y la actividad Municipal generadora de la tasa, es imprescindible para que pueda imponerse dicho tributo». A veces han existido conflictos jurídicos derivados de la discrepancia sobre el carácter general o particular del beneficio proporcionado por el servicio público.

Así, en el caso de la *publicación de convenios colectivos* de trabajo en el Boletín Oficial de la Provincia, no se puede exigir tasa a la autoridad laboral que ordena la publicación porque «el convenio colectivo no es un texto que se difunde a los fines de publicidad-noticia, sino de publicidad-conocimiento de normas jurídicas... sin que la autoridad laboral que “dispone” la publicación del texto del convenio colectivo obtenga un beneficio singular o individualizado, aparte de que ni tal autoridad laboral solicita

la publicación ni cumple previamente facultades de homologación en relación con el convenio colectivo, por lo que no cabe entender que es sujeto afectado o beneficiado por tal publicación, dirigida a la colectividad y en función garantizadora del principio de seguridad jurídica» (STS de 19 abril 1996 [RJ 1996, 3670]).

Similar es el caso de las *tasas por tramitación o aprobación de planes de urbanismo*, cuya naturaleza normativa, como la de todos los instrumentos de planeamiento urbanístico, impide que puedan considerarse actividades en beneficio particular de algún ciudadano determinado. «El planeamiento urbanístico –dice el TS– es una potestad administrativa que responde a la necesidad de atender a los intereses generales del territorio en una consideración que, desde el punto de vista fiscal en que ahora nos encontramos, sobrepasa la de la protección de los concretos intereses de los propietarios de los terrenos afectados por aquellas actuaciones. Por lo que se refiere a los proyectos de urbanización, también existe una jurisprudencia reiterada que les niega naturaleza normativa y les encuadra dentro de los actos administrativos dictados en ejecución del planeamiento. Sin embargo la inmediata relación en que se encuentran con el plan parcial que traten de ejecutar, en cuanto complemento indispensable de aquél... ponen de relieve que en ellos prima el elemento comunitario sobre el individual, por lo que tampoco cabe imponer sobre tales actuaciones la exigencia de tasas municipales» (STS de 17 marzo 1992 [RJ 1992, 2056]; y, en igual sentido, STS de 23 noviembre 1996 [RJ 1996, 8321]).

Tampoco procede exigir tasas por la actividad de *colaboración con otros entes públicos* para que éstos puedan desarrollar sus actividades en defensa de los intereses generales. La STSJ de Canarias de 4 noviembre 1994 (JT 1994, 1365) anuló la tasa que pretendía exigir un Ayuntamiento a una Entidad gestora de la Seguridad Social por la expedición de documentos administrativos que proporcionaban información sobre la residencia y bienes de los deudores de la Seguridad Social incursos en apremio. El razonamiento del TSJ es que «la solicitud de información de la Entidad actora para los fines que pretende –recaudación ejecutiva de cantidades adeudadas a la Seguridad Social– no se encuadra en el hecho imponible de la tasa, toda vez que el servicio público que se presta o la actividad que se realiza en este caso por el Ayuntamiento, no beneficia ni afecta a aquélla como persona jurídica de derecho público, sino a los intereses generales, que todas las Administraciones Públicas deben servir por imperativo del artículo 103 de la Constitución».

Otro caso similar al anterior y resuelto en el mismo sentido es el contemplado por la STSJ de Murcia de 25 mayo 1998 (JT 1998, 848): no

procede exigir tasas al Centro Nacional de Formación Profesional del INEM por el servicio de extinción de incendios prestado por un Ayuntamiento en un curso de prácticas con mercancías peligrosas desarrollado por el citado Centro.

Como ya dijimos en el apartado anterior, la *tasa por expedición de documentos* ha sido declarada inexigible en caso de expedición de copias de documentos obrantes en un expediente disciplinario con el fin de que el interesado pueda defenderse contra el mismo, con base –entre otros– en el argumento de que la entrega de los documentos ni beneficia de modo individual al expedientado, sino que constituye un derecho del mismo (STSJ de Murcia de 18 mayo 1998 [JT 1998, 982]).

El *servicio de vigilancia* ha dado lugar a más de una sentencia en la que se aplica la distinción entre vigilancia general, por la que no pueden cobrarse tasas [en este caso, por expreso mandato del art. 21.1 c) de la LHL], y la vigilancia especial que afecte a determinados contribuyentes. La STSJ de la Comunidad Valenciana de 3 noviembre 1997 (JT 1997, 1571) resuelve sobre la liquidación de una tasa por servicios de guardería rural y servicios complementarios, como los de vigilancia de cosechas, prevención de incendios forestales, prevención de plagas etc., girada al propietario de un monte que no tiene rentabilidad agrícola o forestal. El Ayuntamiento no acreditó que se hubieran prestado los servicios en la finca del reclamante y por tal motivo el TSJ declaró la improcedencia del cobro de la tasa por el mero hecho de estar el contribuyente dado de alta en el padrón, porque «la propia concepción del Padrón es incompatible con la naturaleza de una tasa; incluye a todos los propietarios de fincas rústicas del término municipal y en razón a parámetros fijos, con absoluta independencia de si existe un beneficio especial para esos sujetos pasivos y sin cuantificar, en su caso, el importe correspondiente al servicio prestado. Tal régimen tributario convierte de hecho la tasa exigida en un impuesto de general aplicación, lejos del objeto de aquélla, constitutivo en una contraprestación económica por el servicio prestado por la Hacienda Municipal, haciendo recaer el objeto sobre la capacidad contributiva de todos los propietarios de fincas rústicas en directa proporción a la superficie de sus parcelas. Falta pues, el objeto tributario de la tasa, el específico beneficio especial».

Ya antes había declarado ese mismo Tribunal que no es conforme a la ley una tasa por reparación, conservación y mantenimiento de caminos rurales, que no puede considerarse como un servicio individualizado a los ciudadanos, sino como una actuación sobre bienes cuya conservación y reparación debe realizar el Ayuntamiento en beneficio de todo el vecinda-

rio (así las STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 marzo 1995 [JT 1995, 350] y de 6 febrero 1998 [JT 1998, 353]).

Mención separada merecen los servicios de vigilancia con motivo de espectáculos públicos o acontecimientos que generen una especial afluencia de personas. El artículo 20.4 de la LHL (redacción de 1998) ha añadido otro ejemplo de tasa por la «realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la policía municipal», que procede de la disp. adic. 6ª de la misma ley en su versión original de 1989. Este precepto, unido al artículo 23.1 b) de la LHL que dispone que son sujetos pasivos quienes «soliciten o resulten beneficiados o afectados» por los servicios «conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de esta Ley», parece que pretende contradecir la posición jurisprudencial que rechazaba la posibilidad de establecer tasas por este tipo de actuaciones municipales.

En efecto, hubo una sentencia emblemática del TS sobre las tasas exigidas a un club de fútbol por los servicios de vigilancia y ordenación del tráfico en las inmediaciones del estadio. En aquel momento estaba vigente el RD 3250/1976, de 30 diciembre, que en su relación ejemplificativa de tasas incluía los supuestos contemplados en las letras f) y h) del artículo 20.4 LHL (vigilancia especial de establecimientos y servicios motivados por la celebración de espectáculos públicos y similares). Al mismo tiempo se disponía, como ahora lo hace el artículo 21 de la LHL, que no podían establecerse tasas por servicios de vigilancia pública en general (hoy se añade, además, la protección civil). La conclusión a que llegó el TS a partir de esta normativa es que «la Tasa liquidada por el Ayuntamiento de Valencia ha sido girada al “V. C. de F.” por el servicio prestado por los guardas, motoristas y coches patrulla en las inmediaciones del estadio, diversos días del año 1984, en que se celebraban partidos de fútbol. Ni la citada entidad deportiva solicitó el servicio, ni el mismo consta que fuera dirigido de modo especial a ordenar la actividad realizada en el estadio; por el contrario, el servicio fue prestado en sus inmediaciones y su finalidad principal fue atender a las necesidades generales del tráfico de la zona y a las genéricas de prevención general en situación de intensa concurrencia de personas, por lo que el objeto del mismo y especialmente afectado por él, no fue el club de fútbol en particular, sino todos los asistentes al estadio e incluso los que simplemente circulasen por la zona durante las horas de desarrollo del partido, por lo que la actividad Municipal no puede calificarse como de “vigilancia especial” y resulta en consecuencia improcedente exigir tasa alguna por su prestación» (STS de 14 abril 1992 [RJ 1992, 3297]).

Sin embargo existe ya alguna sentencia de jurisprudencia menor, en la que se anula la tasa por vigilancia especial con motivo de la celebración de un espectáculo público, a la que no presta cobertura –en opinión de la Sala– la previsión legal de tasas por actividades singulares de regulación y control de tráfico. Se trata de la STSJ de Baleares de 21 enero 1997 (JT 1997, 44) que, basada en la normativa anterior a la reforma de 1998, dice: «las posibilidades legales de establecer tasas que se atesoran en la disposición adicional sexta de la aludida Ley [hoy letra z) del art. 20.4], lo es sólo para el caso de, como en ella se dispone, –la realización de actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la policía municipal”, nada se nos advierte sobre el de “servicios especiales de vigilancia de establecimientos y otros de competencia municipal motivados por actividades que exijan la prestación de servicios especiales” que colisiona con el contenido de los apartados c) y d) del antecitado artículo 21 de la Ley 39/1988».

El problema, como puede apreciarse, se desplaza desde el carácter particular o general del servicio, a la lisa aplicación de la prohibición de establecimiento de tasas por los servicios de protección civil, con lo que los argumentos ya no residen en el concepto y naturaleza de la tasa, sino en la expresa limitación legal.

Una curiosa polémica existe entre el TSJ de Castilla y León y el TSJ de Andalucía sobre las *tasas por eliminación de residuos urbanos*, basada en la discrepancia sobre si la eliminación de las basuras beneficia a quienes las depositan para su posterior recogida o al Ayuntamiento que, en virtud del artículo 3 de la Ley 43/1975, adquiere la propiedad de las mismas desde el momento de la entrega y recogida. El TSJ de Castilla y León considera que la eliminación de la basura sólo beneficia o afecta a su propietario, que es el Ayuntamiento y, por consiguiente, no puede exigirse tasa por dicha actividad (cfr. SSTSJ de Castilla y León de 10 febrero 1998 [JT 1998, 320]; de 20 mayo 1997 [JT 1997, 516] y de 28 junio 1996 [JT 1996, 775]). Se trata de una interpretación que, a mi juicio, peca de excesivo formalismo y es contestada por la STSJ de Andalucía de 26 mayo 1997 (JT 1997, 574): «De la lectura conjunta de tales disposiciones colegimos, primero, que el servicio público que obligatoriamente prestan los Ayuntamientos bajo el título de “recogida de basuras”, realmente comprende todo un proceso de gestión de residuos sólidos que abarca no ya el hecho en sí de la recepción de las basuras por el Ayuntamiento, sino además, las operaciones de transporte, clasificación, reciclaje y eliminación de los desechos. En segundo lugar, que esta compleja operación (de recogida, transporte, eliminación ...), toda ella, es la que da sentido a la expresión

“hacerse cargo de ...” los residuos sólidos que se impone como servicio de prestación obligatoria para los Ayuntamientos. En tercer lugar, que la referida Ley 42/1975, en su artículo 3.4 faculta a los Ayuntamientos para el establecimiento de tasas no ya por la prestación del servicio de recogida de basuras, sino por “hacerse cargo” de las mismas, expresión esta que, entendemos, se corresponde con aquella operación más compleja de recogida, transporte, reciclaje y eliminación de desechos sólidos urbanos, lo que nos lleva al convencimiento de que aun cuando el hecho imponible en la ordenanza quede referido a la estricta actividad de la recogida de basuras, dicha expresión ha de entenderse comprensiva de ese complejo de operaciones que se suceden tras la retirada de las basuras en domicilios y establecimientos al público, entre las que, para nosotros, sin duda, hay que incluir las de eliminación de los residuos, pues de otro modo no tendría sentido el ciclo iniciado con la prestación del servicio público de recogida de basuras, si el propio Ayuntamiento no cuidara con ese mismo celo y control de higiene y salubridad, la depuración de los desechos vía su eliminación por los cauces adecuados».

Otro caso en el que se ha anulado el tributo por estimar que no existe beneficio especial es el de una *tasa por servicios prestados en las playas*, que un Ayuntamiento quiso cobrar a los dueños de establecimientos comerciales o de servicios cuyo negocio se suponía que habría de prosperar por el aumento del turismo. El TSJ de la Comunidad Valenciana dictamina, acertadamente, que «las liquidaciones giradas desnaturalizan el concepto mismo de tasa. Efectivamente, no se ha realizado por la corporación municipal actividad alguna que beneficie de modo especial y expresamente a la entidad actora y, tampoco, la entidad actora, ha desencadenado actividad municipal alguna que en sentido concreto le afecte de modo particular. El concepto tributario que se examina tiene una marcada naturaleza impositiva pues con el mismo se costea una actividad genérica de fomento que, el Ayuntamiento, considera beneficiosa para el municipio globalmente» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 febrero 1998 [JT 1998, 361]).

III.3.C. Provocación por actos que obliguen a la Administración a actuar en defensa de intereses generales

La *tasa por retirada y depósito de vehículos* es, probablemente, la que con mayor frecuencia ha suscitado el debate sobre si la actuación municipal ha sido o no provocada por el sujeto pasivo, y ello a pesar de que se trata de una situación expresamente contemplada por la Ley⁵⁷. Los

57. El art. 71 de la Ley de Tráfico, modificado por Ley 5/1997 (RCL 1997, 702), dispone lo siguiente:

Tribunales sólo aceptan la validez de la tasa cuando la Administración actúa en alguno de los supuestos en que las normas de tráfico autorizan la retirada del vehículo, pues sólo en esos casos la actividad se entiende provocada por el interesado, como dicen, por ejemplo, la STSJ de Cataluña de 16 mayo 1997 (JT 1997, 846), STSJ de Madrid de 9 junio 1997 (JT 1997, 930), sin que sea suficiente que el vehículo se encuentre estacionado en lugar prohibido, como afirman las STSJ de Madrid de 10 marzo 1997 (JT 1997, 198), de 25 abril 1997 (JT 1997, 195), y de 3 febrero 1997 (JT 1997, 88), entre otras.

En consonancia con esta premisa, los Tribunales declaran la validez de la liquidación de la tasa cuando el motivo de la retirada ha sido estacionar en paso de peatones (STSJ de Madrid de 25 noviembre 1997 [JT 1997, 1582]), en pasos de carruajes (STSJ de Madrid de 22 octubre 1996 [JT 1996, 1372]), en lugares destinados a carga y descarga (STSJ de Madrid de 3 junio 1997 [JT 1997, 929]), en la zona de seguridad del Banco de España (STSJ de Navarra de 6 febrero 1997 [JT 1997, 182]), y ello con independencia de que sea grande o pequeña la distancia entre el lugar de estacionamiento y el depósito al que fue retirado el vehículo (STSJ de Madrid de 9 junio 1997 [JT 1997, 930]), o de que el estacionamiento en

«Art. 71. Retirada del vehículo.-1. La Administración podrá proceder, de acuerdo con lo que reglamentariamente se determine, si el obligado a ello no lo hiciera, a la retirada del vehículo de la vía y su depósito en el lugar que designe la autoridad competente, según aquél se encuentre dentro o fuera de poblado, en los siguientes casos:

- a) Siempre que constituya peligro, cause graves perturbaciones a la circulación de vehículos o peatones o al funcionamiento de algún servicio público o deteriore el patrimonio público y también cuando puede presumirse racionalmente su abandono.
- b) En caso de accidente que impida continuar la marcha.
- c) Cuando haya sido inmovilizado por deficiencias del mismo.
- d) Cuando inmovilizado un vehículo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67.1, párrafo tercero, el infractor persistiere en su negativa a depositar o garantizar el pago del importe de la multa.
- e) Cuando un vehículo permanezca estacionado en lugares habilitados por la autoridad municipal como de estacionamiento con limitación horaria sin colocar el distintivo que lo autoriza, o cuando se rebase el doble del tiempo abonado conforme a lo establecido en la Ordenanza Municipal.
- f) Cuando un vehículo permanezca estacionado en los carriles o partes de las vías reservados exclusivamente para la circulación o para el servicio de determinados usuarios.

2. Salvo en caso de sustracción u otras formas de utilización del vehículo en contra de la voluntad de su titular, debidamente justificadas, los gastos que se originen como consecuencia de la retirada a la que se refiere el número anterior, serán por cuenta del titular, que deberá abonarlos o garantizar su pago como requisito previo a la devolución del vehículo, sin perjuicio del derecho de recurso que le asiste y de la posibilidad de repercutirlos sobre el responsable del accidente, del abandono del vehículo o de la infracción que haya dado lugar a la retirada».

paso de carruajes esté o no autorizado por el dueño del local (STSJ de Madrid de 22 octubre 1996 [JT 1996, 1372]).

En cambio, no se entiende provocado por el sujeto pasivo el servicio de depósito y custodia del vehículo cuando no sea imputable al mismo el no haberlo recogido, como ocurrió en un caso, resuelto por la STSJ de Madrid de 30 diciembre 1996 (JT 1996, 1702), en el que el Ayuntamiento tardó seis meses en comunicar al propietario la retirada del vehículo de la vía pública.

Tampoco es exigible la tasa, según el TSJ de Madrid, por la retirada de un vehículo aparcado en un lugar donde se colocaron posteriormente unas placas móviles de prohibición, con motivo de la celebración de un espectáculo público. «Si constituía obstáculo para una celebración no prevista, no puede cargarse los gastos de retirada del vehículo a quien no tenía conocimiento de ello, y de la prohibición de aparcar en la zona, simplemente anunciada con placas móviles» (STSJ de Madrid de 29 abril 1998 [JT 1998, 791]). En el fondo el motivo no es otro que el que la actividad no se provocó por el interesado, aunque no se diga de forma expresa en la sentencia.

Otro servicio que frecuentemente actúa a iniciativa propia para prevenir peligros o reparar daños es el *servicio de bomberos*. Se trata de uno de los casos en que resulta incontrovertible la necesidad de actuación de la Administración y la provocación, por parte del propietario de los bienes, por el mero hecho de que se genere el riesgo o el siniestro que se trata de prevenir o reparar. La STSJ de Asturias de 25 abril 1997 (JT 1997, 909) desestima la demanda contra una tasa por demolición de un edificio que, por razones de urgencia e inminente peligro, fue ordenado por el Alcalde sin audiencia del interesado y sin otorgarle un plazo para realizar por sí mismo la obra. Del mismo modo, la STSJ de Cantabria de 27 mayo 1997 (JT 1997, 777) declara procedente una tasa por extinción de incendios en que la actuación de los bomberos no se produjo a instancia del sujeto pasivo, sino de la Guardia Civil; y el TSJ del País Vasco admite la tasa por desplazamiento para la limpieza de aceite vertido en la calzada, con independencia de que el servicio fuera o no solicitado por el propietario del vehículo (STSJ del País Vasco de 5 septiembre 1996 [JT 1996, 1110]). En cambio no se provoca el servicio y no es exigible la tasa si se trata de un incendio que no causa daño al propietario ni se solicitó por él el servicio: se trataba de la quema de neumáticos en un descampado (STSJ de Murcia de 19 mayo 1997 [JT 1997, 588]; y un caso similar en STS de Andalucía de 14 abril 1997 [JT 1997, 340]).