

Ingresos tributarios y precios públicos

Alejandro García Heredia

PID_00181498



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Consideraciones generales	7
2. Impuestos	9
2.1. Concepto y caracteres	9
2.2. Clases	10
3. Tasas	16
3.1. Concepto y caracteres	16
3.2. Principios constitucionales	19
3.3. Hecho imponible	21
3.3.1. Requisitos que deben reunir los servicios o actividades	26
3.3.2. Formas de gestión del servicio o actividad	33
3.4. Beneficios fiscales	35
3.5. Compatibilidad de las tasas con otros ingresos	36
3.6. Devengo	38
3.7. Sujetos pasivos	40
3.8. Elementos cuantitativos	42
4. Contribuciones especiales	48
4.1. Concepto y caracteres	48
4.2. Delimitación	50
4.3. Hecho imponible	51
4.4. Devengo	53
4.5. Sujetos pasivos	55
4.6. Elementos cuantitativos	56
4.7. Acuerdos de imposición y ordenación	59
5. Precios públicos	61
5.1. Concepto y delimitación con las tasas	61
5.2. Régimen jurídico y cuestiones comunes	66
Ejercicios de autoevaluación	69
Solucionario	71

Introducción

Entre todos los ingresos públicos destacan los tributos, tanto por su importancia cuantitativa en términos de recaudación como por su desarrollo normativo, jurisprudencial y doctrinal. Los tributos son la principal fuente de ingresos públicos y, dentro de estos, los impuestos representan la mayor fuente de ingresos.

Este segundo módulo se centra en el estudio de los ingresos tributarios. Se analizan en profundidad cada una de las categorías tributarias, esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales, al tiempo que se diferencian las tasas de los precios públicos. El capítulo comienza con el estudio de los impuestos, analizando sus características y realizando varias clasificaciones de los mismos en función de distintos criterios. Posteriormente, se aborda el estudio de las tasas, desarrollando varias cuestiones que afectan a su establecimiento y aplicación, en especial, sus elementos esenciales. El mismo estudio se realiza también respecto de las contribuciones especiales. Finalmente, se analizan los precios públicos con la finalidad de distinguirlos de las tasas y se expone su régimen jurídico.

Objetivos

1. Diferenciar las distintas categorías tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales.
2. Entender el concepto de impuesto y sus distintas clases.
3. Identificar el hecho imponible de las tasas y sus elementos esenciales.
4. Comprender el hecho imponible de las contribuciones especiales y sus elementos esenciales.
5. Entender la categoría de los precios públicos y sus diferencias con las tasas.

1. Consideraciones generales

Los ingresos públicos se pueden dividir en dos grandes grupos:

- ingresos de derecho público,
- ingresos derecho privado.

Los primeros son los que presentan mayor importancia en el sistema de recursos de los entes públicos y, dentro de estos, los tributos constituyen la mayor fuente de ingresos y son el instituto más desarrollado por el legislador, la jurisprudencia y la doctrina. El artículo 2.2 de la LGT contempla tres categorías de tributos:

- impuestos,
- tasas,
- contribuciones especiales.

En este capítulo, se van a analizar con detalle cada una de ellas y se van a determinar las diferencias que existen con respecto a otros ingresos públicos, como es el caso de la distinción entre tasas y precios públicos.

Conviene tener presentes varias cuestiones que ya han sido puestas de manifiesto en el módulo anterior:

- En primer lugar, la **definición de tributos**, tal y como la hemos examinado según lo dispuesto en el artículo 2.1 de la LGT. Todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) deben reunir las características que ya hemos analizado: deben ser ingresos públicos, pecuniarios, coactivos, vinculados a la realización del hecho imponible, sometidos a reserva de ley y con la finalidad primordial –pero no necesariamente la única– de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.
- En segundo lugar, está la incidencia de los **principios constitucionales** del sistema tributario, con especial referencia a la capacidad económica y al principio de reserva de ley. Todas las categorías tributarias están sometidas al principio de capacidad económica, aunque dicho principio no se manifieste con igual intensidad en todas ellas. Lo mismo sucede con la reserva de ley, el establecimiento de todo tipo de tributos está sometido a dicho principio, por lo que sus elementos esenciales solamente pueden establecerse con arreglo a la ley.
- En tercer lugar, tenemos la relación que existe entre la categoría legal de los tributos y el concepto más amplio de **prestación patrimonial de carácter público**. El artículo 31.3 de la Constitución somete a la reserva de ley

el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público. Los tributos son prestaciones patrimoniales de carácter público y, por lo tanto, su establecimiento queda reservado a la ley. En este sentido, no debemos olvidar el contexto en el que se ubican las denominadas exacciones parafiscales. La disposición adicional primera de la LGT señala que las mismas participan de la naturaleza de los tributos y que, en defecto de normativa específica, se rigen por la LGT. Recordemos que las exacciones parafiscales se definen como ingresos coactivos, extrapresupuestarios y afectos a una finalidad concreta. El problema principal de la parafiscalidad en España es el sometimiento de estas exacciones al principio de reserva de ley. Las exacciones parafiscales deberían respetar el mandato constitucional de que solo pueden establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

2. Impuestos

2.1. Concepto y caracteres

El artículo 2.2 c) de la LGT señala que los impuestos son “los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

Las notas que derivan de esta definición son las siguientes:

- Los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación.
El legislador pretende poner de manifiesto que no existe una actividad administrativa directa motivada por el pago de impuestos. Esto permite diferenciar los impuestos de otros tributos, como las tasas y las contribuciones especiales, en las que el pago de los mismos implica la prestación de un servicio por parte de la Administración. En los impuestos, no existe esa inmediatez y relación directa entre pago y contraprestación. En los impuestos, la contraprestación debemos buscarla a medio o largo plazo, de forma mediata o indirecta, dado que su recaudación se invertirá, por ejemplo, en infraestructuras, sanidad, medio ambiente o educación. Esta es la verdadera nota distintiva entre los impuestos y otras categorías tributarias. El resto de los caracteres que definen a los impuestos no son propios y exclusivos de los mismos, sino que deben predicarse también de las tasas y contribuciones especiales.
- El hecho imponible de los impuestos está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica.
La delimitación del hecho imponible de los impuestos es sumamente general (negocios, actos o hechos) y se podría aplicar igualmente a otras categorías tributarias, cuyo hecho imponible está también definido, por ejemplo, con referencia a actos o hechos. Esta no es una nota que permita distinguir entre impuestos, tasas y contribuciones especiales. Lo mismo sucede con la referencia expresa a la capacidad económica. La capacidad económica debe estar presente en todos los tributos y no solo en los impuestos. Sucede, sin embargo, que la capacidad económica se manifiesta con mayor claridad e intensidad en los impuestos que en otros tributos, pero ello no significa que sea privativa de los mismos. Por todo ello, resulta que la característica que permite distinguir entre impuestos y otros tributos es

Los impuestos

Son tributos exigidos sin contraprestación. Esta característica los distingue de las tasas y contribuciones especiales.

La capacidad económica

Es un principio constitucional (artículo 31.1) aplicable a todos los tributos, y no solamente a los impuestos.

el hecho de que los primeros sean exigidos sin contraprestación, esto es, sin actividad administrativa alguna.

2.2. Clases

Como sucede siempre que se trata de efectuar una clasificación, existen distintos criterios para ello. Son varias las clasificaciones que se pueden efectuar y las más comunes son las que distinguen entre impuestos personales y reales, subjetivos y objetivos, periódicos e instantáneos, directos e indirectos y fiscales y extrafiscales. Aunque estas clasificaciones tengan una finalidad eminentemente didáctica, lo cierto es que tienen también cobertura en varios preceptos del derecho positivo. Las propias normas reguladoras de cada impuesto, en sus primeros artículos, suelen utilizar alguno de estos criterios para señalar las características y naturaleza de cada impuesto.

1) Impuestos personales y reales

Son impuestos personales aquellos cuyo hecho imponible no puede concebirse sin referencia a una persona determinada y son impuestos reales aquellos que pueden ser pensados sin referencia a un sujeto.

Ejemplos

Son impuestos personales aquellos que gravan la renta o el patrimonio, cuyo hecho imponible no puede concebirse si no es en relación con un sujeto determinado. Las propias normas reguladoras de estos impuestos los definen como tributos de carácter o naturaleza personal (ved el artículo 1 de las leyes del IRPF y del IS).

En los impuestos reales, el elemento objetivo del impuesto es autónomo y puede concebirse sin referencia a una persona determinada. Así sucede con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) o el impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) cuyos hechos imponibles se definen en relación con un bien, con independencia de si el titular o comprador del mismo es una u otra persona (ved el artículo 60 de la LHL en el que expresamente se califica al IBI como un tributo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles).

2) Impuestos subjetivos y objetivos

Los impuestos subjetivos son aquellos que tienen en cuenta en su regulación las circunstancias personales del contribuyente, mientras que los impuestos objetivos no tienen en cuenta tales circunstancias. Debemos distinguir esta clasificación de la anterior, dado que puede haber impuestos personales objetivos e impuestos reales con una cierta subjetividad.

Ejemplos

Un impuesto subjetivo es el IRPF. Este tributo grava la renta de las personas físicas y tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente para cuantificar la deuda tributaria (mínimos personal y familiar, reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos o deducciones por maternidad, nacimiento o adopción). El IRPF es un impuesto personal y subjetivo. Lo mismo sucede con el impuesto sobre sucesiones y donaciones. En cambio, existen impuestos personales que no tienen en cuenta tales circunstancias y que podrían ser considerados impuestos objetivos, por ejemplo, el impuesto sobre sociedades.

Un ejemplo más claro de impuesto objetivo lo encontramos en el IBI, en el que la deuda tributaria se fija en función de varios factores que afectan al bien inmueble (como el valor catastral o la zona donde se ubica). Sin embargo, es posible relativizar esta afirmación y considerar que, aun siendo un impuesto real, tiene cierta subjetividad, puesto que la ley permite que los ayuntamientos establezcan bonificaciones de hasta el 90% de la cuota íntegra en favor de los titulares de familias numerosas.

3) Impuestos periódicos e instantáneos

Esta clasificación tiene en cuenta el elemento temporal del hecho imponible. Son impuestos periódicos aquellos cuyo hecho imponible tiene lugar a lo largo de un periodo de tiempo y son instantáneos aquellos en los que el hecho imponible se agota con su propia realización.

Ejemplos

El IRPF es un impuesto periódico, grava la renta obtenida por una persona física a lo largo del año natural (artículo 12 de la Ley del IRPF). Al ser un impuesto periódico, es necesario determinar una fecha en la que se entienda realizado el hecho imponible (devengo). La ley ha establecido que dicha fecha es el 31 diciembre, momento que se utilizará para determinar todas las circunstancias personales y familiares del contribuyente (como la edad, las minusvalías o el número de hijos). Una situación similar ocurre en el impuesto sobre sociedades, en el que el periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad y el devengo se fija el último día de dicho ejercicio (artículos 26 y 27 de la LIS).

Son impuestos instantáneos el IVA o el ITP, que se devengan en cada operación, o el impuesto sobre sucesiones y donaciones, que grava las adquisiciones lucrativas *mortis causa e inter vivos* y se devenga, respectivamente, el día del fallecimiento del causante y el día en el que se celebre el acto o contrato.

4) Impuestos directos e indirectos

Esta distinción, que tiene su origen en las teorías hacendísticas, ha sido incorporada por nuestras normas de derecho positivo en la definición de cada uno de los impuestos. Los impuestos directos se definen como aquellos que gravan una manifestación directa de la capacidad económica (la renta o el patrimonio) mientras que los indirectos gravan una manifestación indirecta de capacidad económica (el consumo). También se utiliza esta clasificación para distinguir entre aquellos impuestos que gravan directamente al sujeto pasivo y aquellos que utilizan el mecanismo de la repercusión para trasladar la carga tributaria a la persona que manifiesta capacidad económica. Normalmente, los impuestos que gravan la renta y el patrimonio lo hacen de forma directa sobre el sujeto pasivo, mientras que los que gravan el consumo son impuestos en los que el sujeto pasivo repercute la carga tributaria a un tercero.

Ejemplos

Las rentas y el patrimonio se configuran como los principales indicadores de capacidad económica. Son impuestos directos el IRPF, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de los no residentes, el impuesto sobre el patrimonio o el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Son impuestos indirectos aquellos que gravan el consumo, como el IVA o los impuestos especiales (tabaco, alcohol, hidrocarburos, electricidad, matriculación). En estos impuestos, es común la técnica de la repercusión, mediante la cual el sujeto pasivo (que debe cumplir con las obligaciones formales y materiales) traslada sobre el consumidor la carga tributaria del impuesto, pues este último es el que manifiesta capacidad económica con el consumo de bienes o servicios.

5) Impuestos fiscales y extrafiscales

Esta distinción se establece teniendo en cuenta que la finalidad primordial de los tributos (no la única) es financiar el gasto público, pero que además de ello pueden servir también a otros fines. Basándose en el artículo 2 de la LGT es posible distinguir entre aquellos impuestos con una finalidad meramente recaudatoria o fiscal y aquellos que sirven, además, como instrumentos de política económica general y que atienden a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Ejemplos

Esta clase de impuestos son frecuentes en el ámbito de los impuestos propios de las comunidades autónomas, ya que estos no pueden recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado (artículo 6.2 de la LOFCA). Buena muestra de ello son los impuestos medioambientales o aquellos que gravan las tierras infrautilizadas.

Otro ejemplo de un impuesto extrafiscal lo podemos encontrar en el ámbito de los recursos propios de las Comunidades Europeas. Los derechos de aduana, además de su finalidad recaudatoria, actúan como instrumentos de control de los intercambios comerciales, protegen la producción nacional y aseguran que exista el suficiente abastecimiento de productos en el mercado interno.

6) Impuestos estatales, autonómicos y locales. Impuestos comunitarios

Por último, podemos hacer referencia a una clasificación muy recurrente a efectos didácticos con la finalidad de establecer un cuadro de los impuestos que integran nuestro sistema tributario. En este sentido, se suele distinguir entre impuestos estatales, autonómicos y locales, en función del poder tributario y de las leyes en las que se aprueba cada uno de los impuestos. Es necesario matizar que varios de los denominados *impuestos estatales* están cedidos a las comunidades autónomas (tanto a escala de competencias como del producto de su recaudación). Por otro lado, los impuestos locales son establecidos por una ley estatal (la LHL), dado que los ayuntamientos no tienen potestad legislativa en sentido estricto (aunque sí tienen potestad normativa al poder establecer sus normas mediante ordenanzas). La LHL habilita a los ayuntamientos para que, mediante ordenanzas fiscales, regulen y desarrollan varios aspectos de los impuestos municipales y decidan si exigen o no algunos de ellos.

Lectura recomendada

L. M. Alonso González (1995). *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons.

Por otro lado, podemos distinguir aquellos impuestos que integran el denominado *sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas*. Es el caso de los derechos de aduana, que gravan las importaciones y exportaciones entre el territorio comunitario y los terceros Estados. La norma fundamental en materia de impuestos aduaneros es el Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento 2008/450/CE, de 23 de abril. También existen impuestos comunitarios fuera del sistema de recursos propios, como sucede con el impuesto sobre salarios de los funcionarios y agentes de la Comunidad (artículo 13 del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas de 8 de abril de 1965). A los efectos de evitar la doble imposición, esta norma declara exentas las rentas obtenidas por los funcionarios en sus respectivos impuestos nacionales sobre la renta.

Teniendo en cuenta las clasificaciones anteriores, y dejando a un lado el sistema de los recursos propios de las Comunidades Europeas, podemos elaborar el siguiente esquema de los impuestos que componen el sistema tributario español:

1) Impuestos estatales

- Directos
 - Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF): grava la obtención de renta por una persona física residente, salvo las adquisiciones sometidas al ISD.
 - Impuesto sobre sociedades (IS): grava la obtención de renta por una persona jurídica residente (también se incluyen entre los sujetos pasivos determinadas entidades sin personalidad jurídica, tales como fondos de inversión).
 - Impuesto sobre la renta de los no residentes (IRNR): grava la obtención de renta por no residentes, ya sean personas físicas o jurídicas.
 - Impuesto sobre el patrimonio (IP): grava el patrimonio a 31 de diciembre de personas físicas, residentes y no residentes.
 - Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD): grava las adquisiciones gratuitas *mortis causa* o *inter vivos* obtenidas por personas físicas.
- Indirectos
 - Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (ITPAJD): comprende tres gravámenes diferentes, que son las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), las operaciones societarias (OS) y los actos jurídicos documentados (AJD).

- Impuesto sobre el valor añadido (IVA): grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.
- Impuestos especiales (IIEE): son compatibles con el IVA y gravan determinados consumos específicos (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos, labores del tabaco, electricidad, carbón y matriculación de determinados medios de transporte).
- Impuesto sobre las primas de seguros (IPS): es incompatible con el IVA y grava las operaciones de seguro y capitalización.
- Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH): grava en fase única las ventas minoristas de ciertas clases de hidrocarburos (gasolina, gasóleo, fuelóleo o queroseno).
- Impuestos sobre el juego: dentro de estos impuestos debemos citar la denominada *tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar* (a pesar de su denominación, es un impuesto) y el impuesto sobre actividades de juego. Se trata, en ambos casos, de impuestos que gravan la autorización, celebración y organización de determinadas modalidades de juegos.
- Impuestos aduaneros: gravan la entrada y salida de mercancías del territorio aduanero de la Comunidad.

2) Impuestos autonómicos

- Propios
Las comunidades autónomas pueden establecer impuestos *ex novo* sobre hechos imponible no gravados por el Estado. Así sucede con los impuestos en materia de juego del bingo, medio ambiente, renta potencial de las tierras infrautilizadas, grandes superficies comerciales, depósitos de entidades de crédito, aprovechamientos cinegéticos, suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, combustibles derivados del petróleo o protección civil.
- Cedidos
Una parte de la recaudación obtenida por los impuestos estatales está cedida a las comunidades autónomas. Estas, además, ostentan importantes competencias legislativas, de gestión y recaudación sobre los mismos.
- Regímenes especiales
Es necesario tener en cuenta las especialidades que se derivan de los regímenes especiales por razón del territorio. Así sucede en el caso del Concierto con el País Vasco, el Convenio con Navarra, el Régimen Económico Fiscal de Canarias y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

3) Impuestos locales

- Obligatorios
 - Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI): grava la titularidad de bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales. Las áreas metropolitanas pueden tener un recargo sobre el IBI.
 - Impuesto sobre actividades económicas (IAE): grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas. Entre los recursos de las provincias se encuentra un recargo sobre el IAE.
 - Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM): grava la titularidad de esta clase de vehículos aptos para circular por las vías públicas.
- Potestativos
 - Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO): grava la ejecución de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija licencia urbanística.
 - Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU): grava el incremento de valor (plusvalía) que experimentan los terrenos urbanos y que se ponen de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos.
 - Impuesto sobre gastos suntuarios en la modalidad de caza y pesca (IGS): grava el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca.
 - Prestación personal y de transporte: prevista para los ayuntamientos con población no superior a los 5.000 habitantes para la ejecución de obras de su competencia o cedidas. La prestación puede ser redimida a metálico.

3. Tasas

3.1. Concepto y caracteres

El artículo 2.2 a) de la LGT contiene la siguiente definición¹ de tasas: “tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

⁽¹⁾En el mismo sentido, artículos 6 de la LTPP, 7 de la LOFCA y 20.1 de la LHL.

De este precepto se desprende que existen dos modalidades del hecho imponible:

1) Utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

Ejemplo

El Sr. Gómez desea poner a la entrada de su casa un vado permanente para la entrada y salida de vehículos con la finalidad de que otros vehículos no estacionen en esa zona. ¿Qué tipo de tributo tendrá que pagar al ayuntamiento?

Una tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial de la vía pública. El vado permitirá al Sr. Gómez utilizar privativamente o de forma especial esa parte del dominio público al que afecta el vado y, al mismo tiempo, excluirá su uso general por otros vecinos.

Lectura recomendada

M. Ruiz Garijo (2002). *Problemas actuales de las tasas*. Valladolid: Lex Nova.

2) Prestación de servicios o realización de actividades (en régimen de derecho público) que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o se realicen por parte del sector privado.

Ejemplo

El Sr. Gómez ha tenido que pagar 25 euros por renovarse el pasaporte. ¿De qué tipo de tributo se trata?

Los pagos por la expedición o renovación de licencias o documentos (DNI o pasaporte) tienen la consideración de tasas. Son tasas porque se trata de servicios que no son de solicitud o recepción voluntaria para el obligado. La normativa exige la expedición o renovación de estos documentos, por lo que su pago es coactivo.

En las tasas, se produce una actividad administrativa en contraprestación por el pago del tributo. Esta es, precisamente, la característica que permite distinguir las tasas de los impuestos. En los impuestos no se desencadena una actuación administrativa correlativa y directamente ligada al pago del tributo, sino que dicho ingreso se destina al gasto público en general y no existe un beneficio inmediato para el obligado tributario.

Por otro lado, se deben señalar los **entes territoriales legitimados para la exacción de tasas**. Estas se incluyen entre los recursos de todas las administraciones territoriales, lo que significa que tanto en el ámbito estatal como en el autonómico y local se pueden establecer y exigir tasas. Incluso, las provincias y las entidades supramunicipales (áreas metropolitanas o comarcas) pueden establecer y exigir tasas con arreglo a la ley (artículos 132 y 152 de la LHL). Las tasas también pueden integrar los recursos financieros de las entidades de ámbito territorial inferior al municipio cuando así lo establezcan las respectivas leyes autonómicas (artículo 156.2 de la LHL). En el ámbito local es donde las tasas han tenido un mayor desarrollo normativo y donde adquieren una mayor importancia tanto en términos cualitativos como cuantitativos.

Las tasas por servicios o actividades públicas se exigirán por el hecho de la prestación o realización de los mismos, sin que tenga relevancia a estos efectos que el lugar donde se preste el servicio o se realice la actividad se encuentre fuera del territorio nacional (artículo 14 de la LTPP).

El artículo 9 de la LTPP señala la relación jerárquica de fuentes normativas en materia de tasas:

- 1.º Los tratados internacionales (lógicamente, aquellos que contengan cláusulas en materia de tasas).
- 2.º Las leyes generales en la materia (LGT, LTPP y la LGP).
- 3.º La ley específica y propia de cada tasa (LMTPP).
- 4.º Las normas reglamentarias que se dicten en desarrollo de estas leyes.

En el caso de las tasas autonómicas y locales, hay que tener en cuenta que la LTPP tiene carácter supletorio respecto de la normativa específica autonómica o local (así sucede por ejemplo con la LHL).

Entre todas estas fuentes debemos resaltar, por un lado, la LTPP y, por el otro lado, *ratione materiae*, la LHL, que adquiere una especial importancia en el ámbito de las tasas locales. Estas son las dos leyes en las que se regula con mayor detalle el régimen jurídico de las tasas.

Los preceptos de la LTPP no son aplicables a los siguientes ingresos, que se regularán por su normativa específica: a) las cotizaciones al sistema de la Seguridad Social y las de naturaleza idéntica que se recauden conjuntamente con aquellas, b) la contraprestación

por las actividades que realicen y los servicios que presten las entidades u organismos públicos que actúen según normas de derecho privado y c) los recursos de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, que continuarán regulándose por su legislación específica (artículo 2 de la LTPP).

Debido a la gran importancia de las tasas en el sistema tributario local, haremos continuas referencias a las previsiones de la LHL al analizar los elementos esenciales de este tributo. La propia exposición de motivos de la LTPP reconoce que, mientras las tasas son tributos prácticamente residuales en la financiación del Estado, su importancia es evidente en los presupuestos de las corporaciones locales (vid. epígrafe IV de la exposición de motivos).

La LTPP pretende contribuir al proceso de ordenación de las tasas en nuestro país, en el que se sucedieron toda una serie de normas que pretendían acabar con el fenómeno de la parafiscalidad y otorgar a muchas exacciones la categoría de tasas y, en consecuencia, sujetarlas a los principios constitucionales de legalidad y capacidad económica.

Tal y como señala la exposición de motivos de esta norma, era necesario refundir, sistematizar y ordenar el régimen de las tasas debido, entre otras razones, a la entrada de España en la Unión Europea (lo que suponía la incompatibilidad de varias tasas con el IVA) y al hecho de que la normativa básica en materia de tasas era hasta el momento preconstitucional. La LTPP trata de poner en relación el principio de capacidad económica y el del beneficio o equivalencia. Se pretende que los beneficiarios directos de ciertos servicios o actividades soporten el coste de su prestación mediante el pago de una tasa, en lugar de acudir a impuestos para su financiación. Una de las finalidades principales de esta ley es distinguir la tasa de otro ingreso público que ha planteado importantes problemas en cuanto a su delimitación. Se trata del precio público, cuyas características y diferencias con las tasas se expondrán más adelante.

En definitiva, las tasas son tributos que se pueden exigir en el ámbito estatal, autonómico y local. No obstante, en el ámbito local es donde adquieren un mayor protagonismo, debido a la importancia recaudatoria que este tributo representa para las entidades locales. En los siguientes epígrafes vamos a analizar el régimen jurídico-tributario de las tasas con base en la LGT y, muy en especial, en la LHL. También vamos a efectuar referencias a la regulación de las tasas en el ámbito de la Administración estatal y autonómica. En cualquier caso, las tasas se regulan de forma homogénea y armonizada en los todos los niveles de distribución territorial del Estado. Para una visión general de las normas que contienen su regulación insertamos el siguiente cuadro:

Tasas estatales	Tasas autonómicas	Tasas locales
LGT, LTPP, LMTTP y otras leyes especiales	LGT, LOFCA y leyes propias (autonómicas)	LGT, LHL y ordenanzas fiscales

Lectura recomendada

J. Javier Pérez-Fadón Martínez (2010). "Compendio sobre algunas tasas estatales". *Monografías Carta Tributaria* (núm. 12).

Por último, en cuanto a los **sistemas de gestión de las tasas**, debemos indicar que la ley prevé la posibilidad de exigir el tributo en régimen de autoliquidación cuando así se establezca reglamentariamente (artículo 23 de la LTPP). Las entidades locales pueden también exigir tasas mediante autoliquidación cuando así lo dispongan sus ordenanzas fiscales (artículo 27.1 de la LHL). El pago de la tasa puede realizarse en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados, según lo que dispongan las normas reguladoras de cada tasa (artículo 21 de la LTPP).

En el ámbito estatal, con carácter general, la gestión de las tasas corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda. De acuerdo con la naturaleza y características de cada tasa, podrá establecerse (reglamentariamente) la participación en el procedimiento de gestión tributaria de otros departamentos ministeriales, entes u organismos distintos del Ministerio de Economía y Hacienda. En la gestión de las tasas se aplicarán, en todo caso, los principios y procedimientos de la LGT y, en particular, las normas reguladoras de las liquidaciones tributarias, la recaudación, la inspección de los tributos y la revisión de actos en vía administrativa (artículo 22 de la LTPP). Las entidades locales podrán establecer convenios de colaboración con entidades representativas de los sujetos pasivos de las tasas con el fin de simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de aquellas o de los procedimientos de liquidación o recaudación (artículo 27.2 de la LHL).

3.2. Principios constitucionales

Las tasas, al ser tributos, deben respetar todos los **principios constitucionales** del sistema tributario. Especial importancia presentan en este contexto los principios de capacidad económica y reserva de ley.

Las tasas deben tener en cuenta en su configuración el principio de capacidad económica. Es cierto que dicho principio no se manifiesta con la misma intensidad en una tasa que en un impuesto sobre la renta, pero dicho principio debe ordenar la regulación de las tasas aunque su plasmación no resulte tan evidente como en otros tributos.

Debido a que la capacidad económica resulta más difusa en el caso de las tasas que en los impuestos, se ha tratado de relacionar dicha capacidad con el denominado principio del beneficio. Este último no está contemplado expresamente en el texto constitucional, pero se utiliza para referirse a la relación directa que existe entre el pago de la tasa y la actuación administrativa que se desencadena como consecuencia del mismo. Se trataría de un principio aplicable tanto a las tasas como a las contribuciones especiales. En las tasas, dicho principio implica que la cuantía exigida por una tasa² no puede superar el coste que supone para la Administración la prestación de dicho servicio.

Los principios del artículo 31 de la CE

Son aplicables a todos los tributos, pero su alcance y contenido presentan matices diferentes en cada una de las categorías tributarias.

⁽²⁾ Artículos 7 de la LTPP y 24.2 de la LHL.

Algunas sentencias consideran que el principio de capacidad económica de las tasas se cumple desde el momento en el que la cuantía de las mismas se corresponde con el coste del servicio. Hasta el punto de que el principio informador de las tasas es este último, mientras que la capacidad económica tendría un alcance secundario (ved la STS de 30 de noviembre de 2002).

El artículo 8 de la LTPP contempla expresamente el principio de capacidad económica en materia de tasas, al señalar que la capacidad económica en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta “cuando lo permitan las características del tributo”. En sentido similar, en el ámbito de las tasas locales, el artículo 24.4 de la LHL afirma que para determinar la cuantía de las tasas pueden tenerse en cuenta “criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”. Estos preceptos ponen de manifiesto las limitaciones del principio de capacidad económica en materia de tasas debido a la especial naturaleza de esta clase de tributos.

Ejemplo

Una tasa de basuras en la que para determinar su cuantía se tenga en cuenta el valor catastral de la vivienda o la zona en la que se encuentra la misma supone tener presente la capacidad económica.

La posibilidad de reconocer determinados beneficios fiscales en las tasas (como deducciones o bonificaciones) en favor de los titulares de familias numerosas conlleva también un reconocimiento de la capacidad económica de los sujetos pasivos.

El principio de capacidad económica es un principio constitucional que resulta exigible en todos los tributos y las tasas no son una excepción. Sin embargo, sucede que su contenido no es tan preciso o evidente en las tasas como en los impuestos. Y no olvidemos que tampoco lo es en igual medida en todos los impuestos (impuestos sobre la renta, consumo, patrimonio o medio ambiente, entre otros). El principio de capacidad económica se debe adaptar a cada una de las figuras tributarias en función de su naturaleza y, dentro de una misma figura tributaria, también deberá tener en cuenta la forma como se manifiesta la capacidad económica.

Es necesario también relacionar el establecimiento de las tasas con otro de los principios constitucionales: la reserva de ley del artículo 31.3 de la Constitución, en cuya virtud solo podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Las tasas son, en efecto, prestaciones patrimoniales públicas.

Lectura recomendada

STC 185/1995 y STC 233/1999.

Las tasas son tributos, esto es, ingresos públicos en los que está presente la nota de la coactividad y, por lo tanto, encajan dentro de la categoría de prestaciones patrimoniales de carácter público tal y como ha sido configurada por el Tribunal Constitucional.

Existe coactividad, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, cuando se den cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) La actuación administrativa viene impuesta legalmente (para construir una obra es necesario licencia urbanística).
- b) Cuando la misma es indispensable para satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social, según momento y lugar.
- c) Cuando el servicio se presta exclusivamente por el sector público (una situación de monopolio).

En este punto, debemos adelantar una de las diferencias entre tasas y precios públicos. Los precios públicos se configuran como ingresos públicos no coactivos y no tienen, por lo tanto, la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público, lo que significa que su establecimiento no está reservado a la ley. En cambio, el establecimiento de tasas solo puede realizarse con arreglo a la ley, puesto que se trata de prestaciones patrimoniales coactivas. La LTPP afirma que el establecimiento de las tasas y la regulación de sus elementos esenciales deberán realizarse con arreglo a la ley (artículo 10), mientras que el establecimiento de los precios públicos se realizará mediante norma reglamentaria (artículo 26).

El problema se plantea porque existen varios ingresos públicos coactivos (prestaciones patrimoniales públicas) que han sido establecidos mediante normas reglamentarias al margen de la ley. Son varios los casos en los que se ha vulnerado la reserva de ley para establecer ingresos coactivos bajo denominaciones diversas (como precios o tarifas). Así ha sucedido con las denominadas tarifas portuarias, cuyo pago viene exigido por la normativa para el desempeño de determinadas actividades de este sector. Son varios los tribunales que han considerado que tales tarifas son en realidad tributos (tasas), hasta el punto de que el TC ha declarado la inconstitucionalidad de varias normas que regulaban las tarifas portuarias (ved la STC 102/2005, de 20 de abril).

Entre los principios constitucionales también debemos citar el principio de universalidad presupuestaria, en cuya virtud los presupuestos incluirán la totalidad de los ingresos y gastos del sector público estatal (artículo 134.2 de la CE). Ello implica que la exacción de las tasas debe estar prevista en los presupuestos de los entes públicos que las exijan (artículo 11 de la LTPP).

3.3. Hecho imponible

El **hecho imponible** de las tasas se establece con carácter general en el artículo 2.2 a) de la LGT: “tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

En idénticos términos se configura el hecho imponible de las tasas en el ámbito estatal (artículo 6 de la LTPP), autonómico (artículo 7 de la LOFCA) y local (artículo 20.1 de la LHL). De acuerdo con la definición de tasas, podemos afirmar que el hecho imponible presenta una doble modalidad:

1) Utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público

Los términos en los que se redacta esta modalidad de hecho imponible exigen realizar un breve comentario, en primer lugar, sobre el concepto de dominio público y, en segundo lugar, sobre el significado de las expresiones utilización privativa y aprovechamiento especial.

Sobre los bienes que integran el **dominio público** nada dice la LGT, sin embargo, la Constitución contiene en su artículo 132 las bases de su regulación. Dicho precepto establece que será la ley la que regule el régimen jurídico de estos bienes, de acuerdo con los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad. En cuanto al catálogo de los bienes que integran el dominio público, la Constitución señala que serán aquellos que determine la ley y, en todo caso, la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental (artículo 132.2 CE). Por lo tanto, para determinar los bienes que son de dominio público, habrá que estar a lo que disponga la ley, teniendo en cuenta que determinados bienes, por mandato constitucional, tienen ya dicha consideración.

Con respecto a lo que establece la ley, podemos acudir al artículo 339 del Código Civil en el que se consideran bienes de dominio público los siguientes: a) los destinados al uso público, como los caminos, canales, ríos, torrentes, puertos y puentes construidos por el Estado, las riberas, playas, radas y otros análogos y b) los que pertenecen privativamente al Estado, sin ser de uso común, y están destinados a algún servicio público o al fomento de la riqueza nacional, como las murallas, fortalezas y demás obras de defensa del territorio, y las minas, mientras que no se otorgue su concesión.

Con respecto a las tasas locales, habrá que tener en cuenta cuál es el dominio público local. Son bienes de uso público local “los caminos y carreteras, plazas, calles, paseos, parques, aguas, fuentes, canales, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia de la Entidad local” (artículo 74.1 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local).

En cuanto a los términos **utilización privativa y aprovechamiento especial**, debemos acudir a lo dispuesto en la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas, en la que se definen los tipos de uso de los bienes de dominio público. En el artículo 85 se distingue entre uso común, aprovechamiento especial y utilización privativa.

Uso común: es el que corresponde por igual y de forma indistinta a todos los ciudadanos, de modo que el uso por unos no impide el de los demás interesados. Un claro ejemplo sería el uso que los bañistas hacen de una playa.

Aprovechamiento especial: es el que, sin impedir el uso común, supone la concurrencia de circunstancias tales como la peligrosidad o intensidad del mismo, preferencia en casos de escasez, la obtención de una rentabilidad singular u otras semejantes, que determinan un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de este. A título de ejemplo, podríamos citar un vado de carga y descarga durante unas horas

determinadas. Aunque también es cierto que durante tales horas sería un uso privativo, tal y como se define a continuación.

Uso privativo: es el que determina la ocupación de una porción del dominio público, de modo que se limita o se excluye la utilización del mismo por otros interesados. Este sería el caso de la instalación de un puesto de helados en la vía pública.

Nota

Las tasas se exigen por un uso privativo o especial del dominio público, no por un uso común.

Las tasas solamente pueden exigirse por el aprovechamiento especial o la utilización privativa del dominio público. Aunque no sean términos sinónimos, lo cierto es que al figurar ambos en el hecho imponible de las tasas, resulta innecesario delimitar rigurosamente el ámbito de aplicación de cada uno de ellos, ya que tanto por uno como por otro se pueden exigir tasas. En ningún caso se podrán exigir tasas por el uso común de los bienes del dominio público.

La LHL contempla varios supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial por los que se puede exigir una tasa³. Debemos considerar que la enumeración que realiza la LHL no es exhaustiva, ya que indica que las entidades locales pueden establecer tasas “por cualquier supuesto” de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y, “en particular” por los siguientes:

⁽³⁾Artículo 20.3 de la LHL.

a. Sacas de arena y de otros materiales de construcción en terrenos de dominio público local.

b. Construcción en terrenos de uso público local de pozos de nieve o de cisternas o aljibes donde se recojan las aguas pluviales.

c. Balnearios y otros disfrutes de aguas que no consistan en el uso común de las públicas.

d. Vertido y desagüe de canalones y otras instalaciones análogas en terrenos de uso público local.

e. Ocupación del subsuelo de terrenos de uso público local.

f. Apertura de zanjas, calicatas y calas en terrenos de uso público local, inclusive carreteras, caminos y demás vías públicas locales, para la instalación y reparación de cañerías, conducciones y otras instalaciones, así como cualquier remoción de pavimento o aceras en la vía pública.

g. Ocupación de terrenos de uso público local con mercancías, materiales de construcción, escombros, vallas, puntales, aspillas, andamios y otras instalaciones análogas.

h. Entradas de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, parada de vehículos, carga y descarga de mercancías de cualquier clase.

i. Instalación de rejas de pisos, lucernarios, respiraderos, puertas de entrada, bocas de carga o elementos análogos que ocupen el suelo o subsuelo de toda clase de vías públicas locales, para dar luces, ventilación, acceso de personas o entrada de artículos a sótanos o semisótanos.

j. Ocupación del vuelo de toda clase de vías públicas locales con elementos constructivos cerrados, terrazas, miradores, balcones, marquesinas, toldos, paravientos y otras instalaciones semejantes, voladizas sobre la vía pública o que sobresalgan de la línea de fachada.

k. Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta

automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o que vuelen sobre ellos.

l. Ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas, tribunas, tablados y otros elementos análogos, con finalidad lucrativa.

m. Instalación de quioscos en la vía pública.

n. Instalación de puestos, barracas, casetas de venta, espectáculos, atracciones o recreo, situados en terrenos de uso público local así como industrias callejeras y ambulantes y rodaje cinematográfico.

ñ. Portadas, escaparates y vitrinas.

o. Rodaje y arrastre de vehículos que no se encuentren gravados por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

p. Tránsito de ganados sobre vías públicas o terrenos de dominio público local.

q. Muros de contención o sostenimiento de tierras, edificaciones o cercas, ya sean definitivas o provisionales, en vías públicas locales.

r. Depósitos y aparatos distribuidores de combustible y, en general, de cualquier artículo o mercancía, en terrenos de uso público local.

s. Instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local.

t. Construcción en carreteras, caminos y demás vías públicas locales de atarjeas y pasos sobre cunetas y en terraplenes para vehículos de cualquier clase, así como para el paso del ganado.

u. 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".

A pesar de que el hecho imponible abarca tanto el aprovechamiento especial como la utilización privativa, la gran variedad de casos que se plantean en la práctica ha demostrado que en ocasiones surgen problemas para determinar si nos encontramos ante estos supuestos o, por el contrario, ante un uso común por el que no es posible exigir una tasa.

Así sucedió con el pago exigido por la publicidad no instalada en el dominio público (sino privado) pero visible o perceptible desde el mismo. Los tribunales concluyeron que no existían en tal caso ni aprovechamiento ni utilización privativa del dominio público que justificase la exigencia de una tasa. La publicidad resultaba visible desde el dominio público, pero ello no impedía la utilización del mismo por el resto de los usuarios ni generaba un uso especial, en todo caso, se trataría de un uso común (ved la STS de 5 de mayo de 2000). En el artículo 20.3 (letra s) de la LHL, en su redacción anterior, se contemplaba como hecho imponible por el que podía exigirse una tasa la "instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local o visibles desde carreteras, caminos vecinales y demás vías públicas locales". Contra este último inciso se planteó una cuestión de inconstitucionalidad que fue inadmitida; no obstante, la Ley 51/2002 eliminó dicho inciso, por lo que la redacción actual se refiere solamente a la "instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local".

Otro caso se planteó en relación con la tasa exigida a las entidades financieras por la instalación de cajeros en las fachadas de sus establecimientos. Algunos tribunales han considerado que en estos supuestos sí se produce un aprovechamiento especial del dominio público. En esta línea, se ha afirmado que se trata de un servicio que el banco presta desde la fachada, hacia el exterior, que permite atender al público que deambula por la acera y es la propia vía pública donde se presta dicho servicio. La utilización de los cajeros exige por lo tanto un aprovechamiento especial de la vía pública (ved, entre otras, la STSJ de Cataluña de 7 de julio de 2000 y la STS de 12 de febrero 2009 en la que se confirma este mismo planteamiento que venían manteniendo varios TSJ). Esta jurisprudencia confirma también que el sujeto pasivo de la referida tasa es la entidad financiera y no el viandante que utiliza el cajero, puesto que es la primera la que mediante el aprovechamiento especial del dominio público obtiene un beneficio económico.

Lectura recomendada

C. Checa González (2009). "Tasas por el aprovechamiento especial del dominio público y cajeros automáticos de las entidades financieras utilizables desde la vía pública". *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 15).

En el **ámbito de la Administración estatal**, también es posible exigir tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público estatal. La LMTPP establece una tasa de carácter general sobre este hecho imponible (artículos 61 a 65) y tasas que gravan determinadas manifestaciones del dominio público estatal, como es el caso de la tasa por utilización del dominio público aeroportuario (artículos 4 a 11). En dicha ley, se regulan todos los elementos esenciales de estas tasas, tales como el hecho imponible, el devengo, los sujetos pasivos e, incluso, las cuantías.

Tomemos como ejemplo la regulación de la tasa de carácter general por la utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes del dominio público estatal (artículos 61 a 65 de la LMTPP).

Hecho imponible (artículo 61): la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público estatal que se haga mediante concesiones, autorizaciones u otras formas de adjudicación por parte de la Administración estatal.

No sujeción (artículo 61): no están sujetas la utilización o aprovechamiento del dominio público que ya estuviera gravado por una tasa específica (este sería el caso del dominio público aeroportuario que ya está gravado mediante su propia tasa). Tampoco están sujetos los usos sobre el dominio público hidráulico y marítimo-terrestre.

Devengo (artículo 62): se produce con el otorgamiento inicial y el mantenimiento anual de la concesión, autorización o adjudicación.

Sujetos pasivos (artículo 63): los concesionarios, personas autorizadas o adjudicatarios o, en su caso, quienes se subroguen en lugar de aquellos.

Base imponible (artículo 64): en los casos de utilización privativa, la base será el valor del terreno o de las instalaciones ocupadas, tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos o la utilidad derivada de los bienes ocupados. En los casos de aprovechamiento especial, para determinar la base imponible se tomará como referencia la utilidad que reporte el aprovechamiento. Existe también una regla especial para el caso en el que se utilicen procedimientos de licitación pública. En tales supuestos la base imponible vendrá determinada por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

Tipo de gravamen (artículo 64): 5% para los casos de utilización privativa y 10% para el aprovechamiento especial.

Gestión y recaudación (artículo 64): órganos competentes de los distintos departamentos ministeriales u organismos para el otorgamiento de las concesiones, autorizaciones y adjudicaciones.

En el **ámbito de la Administración autonómica**, la norma de referencia es el artículo 7 de la LOFCA (redactado en los mismos términos que el artículo 20.1 de la LHL). Los requisitos para exigir tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial son los mismos que ya hemos examinado con carácter general. En este caso, tan solo hay que indicar que debe tratarse de dominio público autonómico. La LOFCA, a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la LHL, no establece un catálogo de materias sobre las que puedan exigirse tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial. El artículo 7.2 de la LOFCA indica que, cuando el Estado o las entidades locales transfieran a las comunidades autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas, estas se considerarán como tributos propios de las respectivas comunidades autónomas. Las tasas de cada comunidad autónoma se establecerán en sus propias leyes.

2) Prestación de servicios o realización de actividades (en régimen de derecho público) que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o se realicen por el sector privado

Con carácter preliminar, debemos resaltar que el hecho imponible alude tanto a la prestación de servicios como a la realización de actividades. Se trata de dar cobertura a todo tipo de actuación administrativa, ya sea en forma de prestación de un servicio o de realización de una actividad. Aunque no son términos sinónimos, lo cierto es que la diferenciación resulta en ocasiones innecesaria al venir ambos incluidos en el hecho imponible de las tasas.

Las cuestiones que debemos analizar para comprender este hecho imponible son fundamentalmente dos. Primero, los requisitos que deben reunir los servicios o actividades para que den lugar al pago de una tasa. Segundo, el régimen de derecho público que utiliza la Administración para su prestación o realización.

3.3.1. Requisitos que deben reunir los servicios o actividades

Los servicios o actividades deben referirse, afectar o beneficiar de modo particular al obligado tributario.

Se trata de que el servicio o actividad se vincule al obligado tributario y le reporte alguna clase de beneficio o utilidad particular. El artículo 20.2 de la LHL contiene la siguiente redacción: “se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este 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”.

Los impuestos

No se refieren, afectan ni benefician de modo particular al obligado tributario. Esto permite distinguirlos de las tasas.

Una de las consecuencias de que las tasas beneficien de modo particular al obligado es que ello permite individualizar una parte de su coste y repercutirlo sobre el beneficiario sujeto pasivo de la tasa.

En este punto, se ha planteado si es posible exigir el pago de una tasa por otorgamiento de licencia aunque la misma haya sido denegada por no reunir los requisitos previstos en la normativa correspondiente. Esta cuestión tiene relación con el requisito que exige que el servicio o actividad beneficie de modo particular al obligado tributario, ya que si la licencia ha sido denegada no es posible apreciar tal beneficio. Otra interpretación consiste en afirmar que

la actividad administrativa por la que se abona la tasa no es el otorgamiento de la licencia sino la actividad consistente en analizar y evaluar si el solicitante cumple o no los requisitos exigidos al respecto.

El TS ha considerado que la tasa por servicios urbanísticos se debe exigir por la mera solicitud de la licencia, con independencia de su concesión o denegación (ved la STS de 5 de febrero de 2010). En esa sentencia, se indica que el requisito de que la actividad administrativa se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo “no significa que deba ser necesariamente, y en todo caso, favorable a sus pretensiones, sino solo que ha sido provocada por él”. Con este planteamiento, el TS se centra en el hecho de que los costes de la actividad administrativa han sido provocados por el solicitante de la licencia, aunque no se beneficie en el sentido de resultar conforme con sus pretensiones. En la práctica, varios ayuntamientos exigen tasas por la tramitación de licencias urbanísticas (no por su otorgamiento), lo que implica que el hecho imponible consiste en la actividad administrativa tendente a verificar si se cumplen los requisitos para el otorgamiento. Las ordenanzas fiscales que contemplan esta posibilidad suelen establecer una reducción sobre la cuota en los casos en los que el solicitante desista durante la tramitación o se le deniegue la licencia. En esta línea, varias sentencias también han considerado que no cabe exigir la tasa en aquellos casos en los que la licencia se concede por silencio positivo, ya que no existe en estos supuestos actividad administrativa alguna (ved, entre otras, la STS de 14 de octubre de 2000).

Según una reiterada jurisprudencia, tampoco es posible exigir tasas por la tramitación de instrumentos de planeamiento y ordenación del territorio (proyectos de urbanización). En estos casos, no existe un beneficio particular que permita el establecimiento de una tasa, pues tales proyectos presentan un evidente interés público (ved, entre otras, la STS de 2 de octubre de 1990 y la STS de 21 de febrero de 2000).

Del mismo modo, no existe un beneficio particular en la publicación de normas jurídicas en los boletines oficiales. Los tribunales han considerado que, en tales casos, no se pueden exigir tasas, ya que no existe un beneficio individualizado por referencia a una persona o personas concretas, sino que se dirige a una colectividad en garantía del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE (ved la STS de 19 de abril 1996, en relación con la publicación de un convenio colectivo en el boletín oficial de la provincia). En esta línea, en la regulación de la tasa estatal exigida por la publicación de anuncios en el BOE, se declara que no está sujeta a la misma la publicación de normas jurídicas (artículo 15 de la LMTPP). En cambio, sí se exige una tasa por la publicación de actos y anuncios en el Boletín Oficial del Registro Mercantil (artículos 19 a 25 de la LMTPP) y, en el ámbito provincial, las diputaciones pueden establecer y exigir tasas por la inserción de anuncios y edictos en sus respectivos boletines oficiales (artículo 132 de la LHL). Así sucede con la publicación de anuncios de la AEAT en materia de procedimientos de aplicación de los tributos. La jurisprudencia ha considerado que tales anuncios benefician de modo particular a la AEAT, al ser esta quien los solicita con la finalidad de obtener el cobro de las deudas tributarias (ved la STS de 19 de marzo de 2001).

Lectura recomendada

C. Checha González (2007). “La prevalencia y predominio del interés general respecto al particular impide la exigencia de tasas sobre la tramitación de los instrumentos de planeamiento y ordenación del territorio”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (núm. 18).

Esta es precisamente una de las notas características que distinguen las tasas de los impuestos. En las tasas, hay una actuación administrativa que beneficia o afecta de modo particular al obligado tributario. Los impuestos, por el contrario, tienen un carácter más general, en el sentido de que el pago de los mismos no desencadena una actuación concreta de la Administración dirigida a un sujeto particular sino a una colectividad. Este requisito podría plantear algunos problemas en relación con la determinación del grado de beneficio que obtienen los obligados tributarios, esto es, determinar si el servicio o actividad les beneficia de modo particular o general.

Los principales problemas que plantean las tasas se centran en otro de los requisitos que deben reunir tales servicios o actividades:

- a) que no sean de solicitud o recepción voluntaria o
- b) que no se presten o realicen por el sector privado.

Nota

Prestad atención a la conjunción disyuntiva que se utiliza en la redacción (o), lo que significa que basta con que se cumpla uno de los requisitos para estar en presencia de una tasa.

Procede examinar a continuación el significado de los mismos.

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria

El artículo 2 de la LGT no contiene una definición de lo que debe entenderse por esta clase de servicios. No obstante, la interpretación de esta norma debe realizarse conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sentada en la Sentencia 185/1995 a la que ya nos hemos referido en varias ocasiones. El artículo 20 de la LHL contiene una definición de los servicios que no son de solicitud o recepción voluntaria por parte de los administrados:

- Cuando vengan impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

Ejemplo

La renovación del permiso de conducir o la expedición de una licencia de obras. En ambos casos, la actividad solicitada por el administrado viene impuesta por el ordenamiento jurídico, en el sentido de que se exige la renovación del permiso de conducir para poder seguir conduciendo el vehículo o la obtención de una licencia para poder ejecutar una obra. Es cierto que la realización de una obra es un acto voluntario, pero para llevarla a cabo el ordenamiento exige la correspondiente licencia. En este punto es donde reside la nota de la coactividad. Esto significa que se trata de una actividad realizada por la Administración que no es de solicitud voluntaria por parte de los obligados, puesto que la misma tiene carácter preceptivo, es impuesta por una disposición jurídica (legal o reglamentaria). En otras palabras, la coactividad no debemos buscarla en la voluntad libre y espontánea del sujeto para decidir si realiza o no una obra, sino en el hecho de que, si decide realizarla, se necesita la licencia correspondiente. En este contexto es en el que la actividad administrativa consistente en la expedición de licencias adquiere carácter obligatorio (no voluntario), al ser impuesta por una norma jurídica.

- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

En este caso, también existe un servicio o actividad que no es de solicitud o recepción voluntaria. Con ello, se incorpora en la LHL una de las notas que definen la coactividad en la STC 185/1995. En esta sentencia, se consideró que los servicios postales eran irrenunciables o imprescindibles, por lo que las prestaciones exigidas por los mismos tenían la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas al principio de legalidad. Los problemas que presenta la nota de la coactividad son su relatividad (lo que hoy es imprescindible mañana puede que no lo sea) y la subjetividad que entraña determinan cuándo un bien, servicio o actividad tiene tal carácter.

No existe ninguna disposición que establezca cuáles son los servicios que tienen la condición de imprescindibles para la vida privada o social. No obstante, podemos encontrar alguna orientación en otras normas (no tributarias) del ordenamiento jurídico. Es el caso del artículo 26 de la Ley de Bases del Régimen Local, en el que se establecen aquellos servicios que podrían considerarse esenciales, ya que los municipios están obligados a prestarlos en todo caso: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas. También se establecen otros servicios adicionales para los municipios con población superior a 5.000, 20.000 y 50.000 habitantes. En los municipios con población superior a 5.000 habitantes se exige parque público, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos. En los

municipios con población superior a los 20.000 habitantes se exige, además, protección civil, prestación de servicios sociales, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público. En los municipios con población superior a 50.000 habitantes, además, transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente.

Se trata de servicios o actividades de carácter coactivo de acuerdo con la STC 185/1995. La precisión que realiza la LHL al definir cuándo los servicios tienen tal carácter puede resultar problemática debido a la dificultad que supone determinar la existencia de tales condiciones. En el ámbito estatal, el artículo 2 de la LGT no realiza ninguna puntualización al respecto, por lo que la cuestión se deja abierta. De todos modos, dicha interpretación debe realizarse conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional que es, en esencia, la que incorpora la LHL al definir estos servicios.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado

También es posible exigir una tasa por servicios o actividades cuando no se presten por el sector privado. Cuando los servicios o actividades se presten de forma exclusiva por el sector público, de modo que no exista competencia del sector privado, es posible el establecimiento de una tasa. De acuerdo con la jurisprudencia del TC de la Sentencia 185/1995, esta condición sucede cuando existe una posición de monopolio por parte del sector público, ya sea un monopolio de hecho o de derecho. Así lo confirma también la propia redacción de la LHL cuando indica que el servicio o actividad no se preste o realice por el sector privado, “esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente” (artículo 20.1).

El monopolio de derecho tiene lugar cuando el ordenamiento otorga al sector público la competencia exclusiva para prestar un determinado servicio o realizar una actividad. En la actualidad, debido a las exigencias del derecho comunitario, son escasos los supuestos en los que existe un monopolio de estas características. En cambio, sí es más frecuente la existencia de un monopolio de hecho, esto es, situaciones en las que solo está presente la intervención del sector público y no existe la concurrencia del sector privado.

Ejemplo

La Sra. Martínez acude todos los días al gimnasio municipal y paga un bono mensual de 40 euros. En el municipio en el que reside existen también gimnasios privados pero, por razones económicas, la Sra. Martínez es usuaria de las instalaciones deportivas del Ayuntamiento ¿Qué naturaleza jurídica tiene la contraprestación que abona la Sra. Martínez?

Si en un determinado municipio solamente existen gimnasios públicos (municipales), de modo que no hay una entidad privada que preste ese mismo servicio, podríamos estar ante una situación de monopolio de hecho y en consecuencia el pago sería una tasa. En cambio, dicha situación no se daría si, junto con el gimnasio municipal, existiera también una instalación deportiva privada que cuente con los mismos servicios. En este supuesto, el pago de 40 euros tendría la consideración de precio público.

Debemos recalcar que, para estar en presencia de una tasa, basta con que se cumpla cualquiera de los requisitos (no voluntariedad o monopolio del sector público). Es cierto que pueden existir servicios o actividades en los que se den ambas condiciones, pero tan solo es necesaria la presencia de una de ellas para calificar al ingreso en cuestión como tasa. Aunque el servicio sea de solicitud o recepción voluntaria, si no existe intervención del sector privado, estaríamos ante una tasa. No olvidemos que las notas de la no voluntariedad y del monopolio son las que ya figuraban en la STC 185/1995 como características de la coactividad.

La LHL contiene un catálogo de los servicios o actividades por los que las entidades locales pueden exigir tasas⁴ siempre que se cumpla alguno de los requisitos que hemos expuesto (que no sean de solicitud o recepción voluntaria o que no los preste el sector privado). Se trata, del mismo modo que indicábamos con la tasa por el uso del dominio público, de una relación de carácter abierto, sin ánimo de exhaustividad. Así se pone de manifiesto cuando se indica que las entidades locales podrán establecer tasas “por cualquier supuesto” de prestación de servicios o realización de actividades de competencia local, y “en particular” por los siguientes:

⁽⁴⁾ Artículo 20.4 de la LHL.

a. Documentos que expidan o sobre los que entiendan las administraciones o autoridades locales, a instancia de parte.

b. Autorización para utilizar en placas, patentes y otros distintivos análogos el escudo de la entidad local.

c. Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler.

d. Guardería rural.

e. Voz pública.

f. Vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten.

g. Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, pasos de caravana y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales.

h. Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana.

i. Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos.

j. Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas de establecimientos industriales y comerciales.

k. Servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio y la cesión del uso de maquinaria y equipo adscritos a estos servicios, tales como escalas, cubas, motobombas, barcas, etcétera.

l. Servicios de inspección sanitaria así como los de análisis químicos, bacteriológicos y cualesquiera otros de naturaleza análoga y, en general, servicios de laboratorios o de cualquier otro establecimiento de sanidad e higiene de las entidades locales.

- m. Servicios de sanidad preventiva, desinfectación, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública prestados a domicilio o por encargo.
- n. Asistencias y estancias en hospitales, clínicas o sanatorios médicos quirúrgicos, psiquiátricos y especiales, dispensarios, centros de recuperación y rehabilitación, ambulancias sanitarias y otros servicios análogos, y demás establecimientos benéfico-asistenciales de las entidades locales, incluso cuando los gastos deban sufragarse por otras entidades de cualquier naturaleza.
- ñ. Asistencias y estancias en hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga.
- o. Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos.
- p. Cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local.
- q. Colocación de tuberías, hilos conductores y cables en postes o en galerías de servicio de la titularidad de entidades locales.
- r. Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares.
- s. Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.
- t. Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.
- u. Servicio de matadero, lonjas y mercados, así como el acarreo de carnes si hubiera de utilizarse de un modo obligatorio; y servicios de inspección en materia de abastos, incluida la utilización de medios de pesar y medir.
- v. Enseñanzas especiales en establecimientos docentes de las entidades locales.
- w. Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos.
- x. Utilización de columnas, carteles y otras instalaciones locales análogas para la exhibición de anuncios.
- y. Enarenado de vías públicas a solicitud de los particulares.
- z. 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”.

En el **ámbito de la Administración estatal**, también se establece un listado de materias (no exhaustivo) sobre las que es posible exigir tasas por prestación de servicios o realización de actividades que cumplan los requisitos ya analizados (artículo 13 de la LTPP).

El artículo 13 de la LTPP afirma que podrán establecerse tasas por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público consistentes en:

- “a) La tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas.
- b) La expedición de certificados o documentos a instancia de parte.
- c) Legalización y sellado de libros.
- d) Actuaciones técnicas y facultativas de vigilancia, dirección, inspección, investigación, estudios, informes, asesoramiento, comprobación, reconocimiento o prospección.
- e) Examen de proyectos, verificaciones, contrastaciones, ensayos u homologaciones.
- f) Valoraciones y tasaciones.
- g) Inscripciones y anotaciones en Registros oficiales y públicos.
- h) Servicios académicos y complementarios.
- i) Servicios portuarios y aeroportuarios.
- j) Servicios sanitarios.
- k) Actividades o servicios relacionados con los controles aduaneros.
- l) La participación como aspirantes en oposiciones, concursos o pruebas selectivas de acceso a la Administración pública, así como en pruebas de aptitud que organice la Administración como requisito previo para el ejercicio de profesiones reguladas de la Unión Europea.
- m) El ejercicio de la potestad jurisdiccional a instancia de parte en los órdenes civil y contencioso-administrativo.
- n) Servicios o actividades en general que se refieran, afecten o beneficien a personas determinadas o que hayan sido motivados por estas, directa o indirectamente”.

La regulación específica de cada una de las tasas estatales se lleva a cabo por leyes especiales en razón de la materia. La LMTTP establece la regulación de los elementos esenciales de gran parte de las tasas estatales, tanto por prestación de servicios o realización de actividades como por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público estatal.

“Las tasas por prestación de servicios o realización de actividades se establecen en función de los Ministerios que las gestionan: Ministerio de Fomento (artículos 3-11 LMTTP), Ministerio de la Presidencia (artículos 12-18 LMTTP), Ministerios de la Presidencia y de Justicia (artículos 19-25 LMTTP), Ministerio de Industria y Energía (artículos 26-32 LMTTP), Ministerio de Defensa (artículos 33-51 LMTTP), Ministerio de Educación y Cultura (artículos 52-55 bis LMTTP), Ministerio de Sanidad y Consumo (artículo 56-60 LMTTP).”

La regulación de las tasas estatales no se agota en la LMTTP, existen otras leyes en las que se establecen y se regulan otras muchas tasas de ámbito estatal. La disposición final primera de la LMTTP contiene un listado de las tasas estatales y es buena muestra de las numerosas materias que abarcan.

Lectura recomendada

Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Ejemplo

Veamos, a título de ejemplo, la regulación de una tasa estatal por prestación de servicios o realización de actividades, la tasa por la prestación de servicios del organismo autónomo Fondo de Explotación de los Servicios de Cría Caballar y Remonta.

Hecho imponible (artículo 46): la realización de las actuaciones administrativas relacionadas con el Registro-Matrícula de Caballos y Yeguas de Pura Raza de inscripciones, expedición de certificados, renovación de cartas de origen, pasaportes internacionales y cambios de nombre.

Devengo (artículo 47): se produce con la solicitud de prestación del servicio, que no se realizará sin que se haya efectuado el pago correspondiente (quizás, en lugar de una prestación de servicio, habría que decir realización de actividad).

Sujetos pasivos (artículo 48): las personas físicas o jurídicas que soliciten estos servicios.

Cuantías (artículos 49 y 50): se establecen diferentes cuantías en función de la actuación administrativa que se realice (21 euros por la inscripción, en plazo, de cada équido en el Libro de Origen de la Raza o 30 euros por el cambio de nombre de équidos registrados en razas autorizadas). Se admite una modificación de las cuantías por ley y por orden ministerial.

Gestión (artículo 51): la gestión de la tasa corresponde al Fondo de Explotación de los Servicios de Cría Caballar y Remonta y el importe de lo recaudado formará parte del presupuesto de los ingresos de dicho organismo.

En el **ámbito de la Administración autonómica**, la norma de referencia es el artículo 7 de la LOFCA (redactado en los mismos términos que el artículo 20.1 de la LHL). Los requisitos para exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades son los mismos que ya hemos examinado con carácter general (obligatoriedad o monopolio). La LOFCA, a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la LHL, no establece un catálogo de materias sobre las que puedan exigirse tasas por prestación de servicios o realización de actividades. El artículo 7.2 de la LOFCA indica que, cuando el Estado o las entidades locales transfieran a las comunidades autónomas competencias en cuya ejecución o desarrollo se presten servicios o se realicen actividades gravadas con tasas, estas se considerarán como tributos propios de las respectivas comunidades autónomas. Las tasas de cada comunidad autónoma se establecerán en sus propias leyes.

3.3.2. Formas de gestión del servicio o actividad

La definición de tasa exige que la prestación del servicio o la realización de la actividad se lleve a cabo en régimen de derecho público⁵.

⁽⁵⁾ Artículos 2.2 a) de la LGT, 6 de la LTPP, 7 de la LOFCA y 20.1 de la LHL.

Por un lado, los entes públicos pueden actuar a través de concesionarios o sociedades para la prestación de servicios públicos y recaudar las tasas mediante tales sujetos de derecho privado. Así sucede con las tasas de alcantarillado o recogida de residuos que en ocasiones se cobran con el recibo del agua. Estas tasas no son una remuneración del concesionario, sino que el contratista gestiona las mismas en nombre de la Administración. Se trata de ingresos de un ente público que se gestionan en régimen de derecho público, aunque no se

perciban directamente por un ente público sino por mediación de un ente privado interpuesto. En tales casos, al cumplir con el requisito de la coactividad, se deben calificar como tasas.

Por otro lado, los pagos que los usuarios de tales servicios realizan directamente a sujetos de derecho privado que actúan en régimen jurídico-privado no son tasas, sino precios privados (tarifas). Sin embargo, tales precios podrían tener la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público y estar sometidos a la reserva de ley del artículo 31.3 CE. Estos precios no son tributos porque no se recaudan por un ente público ni se destinan a este, son precios recaudados y destinados al ente privado en concepto de contraprestación por el servicio. No obstante, estos precios podrían incluirse en el concepto más amplio de *prestaciones patrimoniales de carácter público* de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Para ello, sería necesario que cumplieran fundamentalmente dos requisitos: coactividad (SSTC 185/1995 y 233/1999) y una finalidad de interés público (STC 182/1997).

Nota

Tened en cuenta la amplitud del concepto *en régimen de derecho público* y la distinción entre tasas y precios privados (tarifas).

La redacción anterior del artículo 2.2 a) de la LGT incluía el siguiente párrafo para indicar cuándo los servicios o actividades se prestaban o se realizaban en régimen de derecho público: “cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”. Este párrafo fue suprimido por la disposición final 58.^a de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

La forma de gestión del servicio o actividad había sido tradicionalmente uno de los criterios utilizados para excluir determinadas prestaciones del ámbito de las tasas y del principio de reserva de ley. Por este motivo, se introdujo el citado párrafo para indicar que la gestión del servicio o actividad se podría llevar a cabo por cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa, sin que ello desvirtuara el concepto de tasa. Se pretendía evitar que pudieran utilizarse formas indirectas de gestión de los servicios públicos para eludir la categoría de tasas. Esto dio lugar a confusión y, en ocasiones, llegaron a considerarse como tasas las contraprestaciones que los concesionarios recibían directamente de los usuarios por la prestación de servicios públicos en régimen de derecho privado. Por este motivo, decidió eliminarse dicho párrafo, sin que ello haya modificado en absoluto el concepto de tasas.

Un ejemplo lo encontramos en las denominadas tarifas portuarias. La Ley de Puertos del Estado pretende configurar a las autoridades portuarias como empresas privadas para que puedan competir con los puertos de otros Estados. Una de las medidas adoptadas era otorgar a las tarifas portuarias la categoría de precios privados a fin de conseguir una mayor flexibilidad y escapar así de la rigidez que implica el establecimiento de un tributo. La Ley remitía a normas reglamentarias para establecer los elementos esenciales de las tarifas, sin fijar ni mínimos ni máximos. El TC consideró con acierto que esta práctica vulneraba el principio de reserva de ley, ya que tales tarifas no eran en realidad precios privados sino auténticos tributos, en particular, tasas (ved la STC 102/2005, de 20 de abril). El TS también ha señalado en varias sentencias que la exigencia de tasas es independiente de la modalidad de gestión adoptada y que lo fundamental es cumplir con los requisitos de coactividad (obligatoriedad o monopolio del sector público) (ved la STS de 12 de noviembre de 2009).

Lectura recomendada

F. J. Villar Rojas (2005). “Dictamen sobre el concepto de tasa de la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable”. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 10).

Lectura recomendada

R. Falcón y Tella (2011). “¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del art. 2.2 a) LGT”. *Quincena Fiscal Aranzadi* (núm. 7).

Lectura recomendada

J. Martín Fernández; J. Rodríguez Márquez (2009). *Manual de derecho financiero y tributario local* (págs. 236-241). Madrid: Marcial Pons.

3.4. Beneficios fiscales

Con respecto a los servicios o actividades que pueden dar lugar al pago de tasas, se deben mencionar los supuestos de no sujeción y exención que contempla el artículo 21 de la LHL. De acuerdo con este precepto, las entidades locales no podrán exigir tasas por los siguientes servicios:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de las vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria”.

Se trata de una serie de servicios que están vedados al campo de las tasas, con independencia de que se cumplan o no los requisitos que hemos examinado.

El artículo 21 de la LHL también indica un supuesto de exención de carácter subjetivo para el caso del aprovechamiento especial o la utilización privativa del dominio público. En este sentido, se establece que el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales están exentos del pago de determinadas tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. Esta exención se establece para las tasas:

- a) por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y
- b) por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o la defensa nacional.

Otro de los factores que puede dar lugar al establecimiento de beneficios fiscales en materia de tasas es el propio principio de capacidad económica. En estos términos, se indica que en la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas (artículo 24.4 de la LHL). Esto significa que podrán establecerse beneficios fiscales sobre la cuantía de las tasas (reducciones por familia numerosa) cuando las características de las mismas así lo permitan.

También se establece en el ámbito estatal la posibilidad de establecer beneficios fiscales sobre las tasas, aunque siempre de forma muy limitada. El artículo 18 de la LTPP afirma que en materia de tasas no se admitirá beneficio tributario alguno, salvo en dos supuestos:

- a) a favor del Estado y los demás entes públicos territoriales o institucionales o

b) como consecuencia de lo establecido en tratados internacionales.

El artículo 18 de la LTPP, al igual que sucedía en las Haciendas locales, deja la puerta abierta para el establecimiento de beneficios fiscales basándose en el principio de capacidad económica. En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta el principio de capacidad económica cuando las características de la tasa lo permitan (artículos 18 y 8 de la LTPP).

Las razones por las que se limita el establecimiento de beneficios fiscales en el ámbito de las tasas debemos buscarlas en el denominado principio de equivalencia. Conforme al mismo, las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (artículo 7 de la LTPP). Cuantos más beneficios fiscales se establezcan, más difícil será que mediante la tasa se sufraguen los gastos relativos al coste del servicio o de la actividad.

3.5. Compatibilidad de las tasas con otros ingresos

Se debe mencionar la **compatibilidad de las tasas con otros tributos**, en particular, con las contribuciones especiales o con el ICIO. **Igualmente, las tasas son compatibles con los reintegros e indemnizaciones por los desperfectos causados en el dominio público.**

Con respecto a las contribuciones especiales, la LHL indica que las tasas por la prestación de un servicio no excluyen la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de aquellos⁶. Es perfectamente compatible la tasa por la prestación de un servicio público (servicio de extinción de incendios) con la contribución especial devengada por el establecimiento o ampliación del mismo (ampliación del parque de bomberos).

⁽⁶⁾ Artículo 22 de la LHL.

Se trata de hechos imponderables diferentes. En el caso de la tasa, el hecho imponible es la prestación efectiva de un servicio que se refiera o beneficie a título particular al obligado tributario. En las contribuciones especiales, el hecho imponible es también un beneficio o aumento de valor de los bienes del obligado como consecuencia del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Sin embargo, en las contribuciones especiales, no es posible apreciar una actividad administrativa tan directa y particular como en el caso de las tasas, en las que el servicio se presta efectivamente con referencia a un sujeto concreto. El TC ha confirmado la compatibilidad de ambos tributos y ha señalado que los gastos sufragados mediante contribuciones especiales no podrán ser tenidos en cuenta en el cálculo de la cuantía de la respectiva tasa (ved la STC 233/1999, FJ 11).

En cuanto al ICIO, el pago de este tributo también resulta compatible con la tasa por licencia de obras. De nuevo, estamos ante dos hechos imponderables diferentes. En la tasa por licencia de obras, el hecho imponible es la actuación

⁽⁷⁾ Artículos 100 y 101 de la LHL.

administrativa de la que es destinatario el solicitante, mientras que, en el ICIO, el hecho imponible es la realización material de la obra⁷. La LHL permite que las ordenanzas fiscales establezcan como deducción de la cuota íntegra o bonificada del ICIO el importe satisfecho o que se deba satisfacer en concepto de la tasa por otorgamiento de la licencia urbanística. La LHL autoriza a las ordenanzas fiscales a regular los restantes aspectos sustantivos y formales de esta deducción (artículo 103.3 de la LHL). Además, también permite que los ayuntamientos establezcan sistemas de gestión conjunta y coordinada de este impuesto y de la tasa correspondiente al otorgamiento de la licencia (artículo 103.5 de la LHL).

Ejemplo

La empresa Fabricom es propietaria de un solar en el municipio X y va a construir en el mismo un edificio con viviendas y locales comerciales. El Ayuntamiento le ha exigido un impuesto por la ejecución de la obra y una tasa por la tramitación de la licencia urbanística. ¿Son compatibles ambos tributos?

Sí, puesto que gravan hechos imponibles diferentes. El ICIO grava la ejecución de la obra, mientras que la tasa grava la actividad administrativa que consiste en evaluar si se cumplen los requisitos para construir. El ICIO, al ser un impuesto, se paga sin contraprestación, en cambio, en la tasa existe una contraprestación asociada a la actividad administrativa que se desarrolla.

Las tasas son también compatibles con los reintegros e indemnizaciones⁸ por destrucción o deterioro del dominio público local. Cuando la utilización privativa o el aprovechamiento especial conlleve una destrucción o deterioro del dominio público, el beneficiario, además del pago de la tasa, deberá reintegrar el coste total de los gastos de reconstrucción o reparación y proceder al depósito previo de su importe. Cuando los daños sean irreparables, deberá indemnizar a la entidad local en cuantía igual al valor de los bienes destruidos o al importe del deterioro de los dañados. Las entidades locales no podrán condonar, ni total ni parcialmente, tales reintegros e indemnizaciones.

⁽⁸⁾Artículo 24.5 de la LHL.

El depósito al que se refiere el precepto se ha considerado como una garantía ante los eventuales desperfectos que se puedan ocasionar al dominio público (ved la STS de 1 de febrero de 1996). El problema reside en determinar si los daños causados al dominio público son los habituales y previsibles ante una utilización privativa o especial o si, por el contrario, exceden del desgaste normal de los bienes. En el primer caso, dicho coste debería estar incluido en la cuantía de la tasa, en cambio, en el segundo, sí procedería el reintegro o indemnización (ved la STSJ de Asturias de 2 de julio de 2001).

Una solución aproximada podría encontrarse en la aplicación de lo dispuesto para estos casos en el ámbito estatal, dado que las disposiciones de la LTPP tienen carácter supletorio respecto de la legislación autonómica y local sobre tasas (artículo 9.2 de la LTPP). En este sentido, se establece que la obligación de reintegro surge solamente cuando la destrucción o deterioro del dominio público no esté prevista en la memoria económico-financiera en la que se cuantifica el importe de la tasa (artículo 20.2 de la LTPP). Esto significa que habrá casos en los que el desgaste del dominio público sea algo habitual y, como tal, habrá sido tenido en cuenta en el cálculo de la cuantía de la tasa. La memoria económico-financiera servirá a estos efectos para determinar si el gasto por deterioro estaba ya incluido en el importe de la tasa. De ser así, no procedería exigir el denominado *reintegro*.

El supuesto de los reintegros o indemnizaciones se limita a las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial, lo que excluye las tasas devengadas por prestación de servicios o realización de actividades.

3.6. Devengo

El **devengo** es un elemento esencial del tributo. El devengo de las tasas se regula en términos generales en la LHL (artículo 26) y de forma similar en la LTPP (artículo 15).

En este punto, se pone también de manifiesto el alcance que presenta el principio de reserva de ley en el ámbito de las tasas. Por ley se establece y se regula la configuración general del devengo de este tributo, pero se autoriza a las ordenanzas fiscales a que concreten y determinen el devengo de cada tasa, en función de su hecho imponible y siempre de acuerdo con las directrices establecidas en la ley. La LHL establece que las tasas podrán devengarse⁹ en los siguientes supuestos:

- Cuando se inicie el uso privativo o el aprovechamiento especial, o cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad, aunque en ambos casos podrá exigirse el depósito previo de su importe total o parcial.
- Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, que no se realizará o se tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente.

Estos supuestos están previstos para tasas de devengo instantáneo (tramitación de una licencia). Se contempla una disposición especial para tasas cuya naturaleza material exija el devengo periódico (tasas por servicios de suministros o recogida de basuras). En tales casos, el devengo tendrá lugar el 1 de enero de cada año y el periodo impositivo comprenderá el año natural. En los supuestos de inicio o cese en la utilización privativa, el aprovechamiento especial o el uso del servicio o actividad, el periodo impositivo se ajustará a esa circunstancia con el consiguiente prorrateo de la cuota. Todo ello, siempre en los términos que establezca la correspondiente ordenanza fiscal. Para las tasas devengadas periódicamente, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el padrón, se admite la notificación colectiva de las sucesivas liquidaciones mediante anuncios en el BOE (artículo 15 de la LTPP).

En relación con el devengo debe analizarse el alcance que presenta el requisito de que el servicio o actividad beneficie, afecte o se refiera de modo particular al obligado tributario. El tema se ha planteado especialmente en relación con las licencias de obras, ya que una amplia jurisprudencia del TS considera que no es posible exigir la tasa si, finalmente, no se ha concedido la licencia o, incluso,

Recordad

El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal (artículo 21 de la LGT). La obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota tributaria (artículo 19 de la LGT).

⁽⁹⁾Artículo 26 de la LHL.

si se ha concedido por silencio positivo. En tales casos, no cabría hablar de una actividad administrativa que beneficie al obligado tributario. En el primer caso porque el resultado de la solicitud de licencia es denegatorio y, en el segundo, porque ni siquiera la Administración ha entrado a verificar el cumplimiento de los requisitos para su concesión o denegación. Esta cuestión ya ha sido expuesta al referirnos al hecho imponible, por lo que nos remitimos allí para su estudio.

Se establece un supuesto de **devolución de la tasa** cuando, por causas no imputables al sujeto pasivo, no se realice el hecho imponible (artículos 12 de la LTPP y 26.3 de la LHL). Si el servicio, la actividad o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público no llega a prestarse o a desarrollarse, el obligado tributario tiene derecho a la devolución de la tasa. Esta previsión adquiere sentido por dos razones. Primero porque, como hemos visto en los supuestos de devengo, las tasas suelen exigirse antes del servicio, actividad o uso del dominio público. Segundo porque ello resulta coherente con el principio de que las tasas gravan un beneficio o utilidad particular derivada de la actuación administrativa, beneficio que no se produce si no existe dicha actuación. La jurisprudencia tiende a considerar que en tales casos se produce un enriquecimiento injusto de la Administración (ved, entre otras, la STS de 15 de octubre de 1999). En cambio, si se trata de causas imputables al sujeto pasivo, tales como renuncia o desistimiento, la ley no exige la devolución del tributo.

Ejemplo

El Ayuntamiento X ha exigido una tasa de 95,90 euros por la celebración del matrimonio civil entre el Sr. García y la Sra. Rodríguez. Los contrayentes han abonado la tasa antes de la celebración del matrimonio. Para sorpresa de todos, unos días antes de la boda, rompen su relación debido a la infidelidad de una de las partes, por lo que no llegan a contraer matrimonio. ¿Podrían reclamar al Ayuntamiento la devolución del importe pagado?

Algunos ayuntamientos han establecido tasas por la celebración de bodas civiles. La tasa se abona en concepto de la actividad administrativa iniciada y desarrollada con motivo de la prestación del servicio de matrimonios civiles. El hecho imponible no se condiciona a la celebración del matrimonio, sino a la actividad administrativa iniciada con motivo del mismo. La tasa se devenga, por lo tanto, en el momento en el que se solicita el servicio. Si el matrimonio no puede celebrarse por causa imputable al ayuntamiento (por voluntad municipal), los contribuyentes tienen derecho a la devolución del importe siempre que se acredite su pago. No se devolverá la tasa cuando el matrimonio no llegue a celebrarse por causa imputable a los contrayentes. No obstante, algunas ordenanzas prevén una devolución del 50% del importe si, con posterioridad a la solicitud y antes de la ceremonia, los contrayentes desisten de la celebración.

Cuando proceda la devolución de la tasa, debemos tener presente el artículo 31 de la LGT. Este dispone que, transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses sin que se hubiera procedido a la devolución por causa imputable a la Administración, esta

deberá abonar también el interés de demora sin necesidad de que lo solicite el obligado tributario. El interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta que se ordene el pago de la devolución.

3.7. Sujetos pasivos

Pueden ser **sujetos pasivos** de las tasas las personas físicas, jurídicas o las entidad carentes de personalidad jurídica (herencias yacentes o comunidades de bienes). Los sujetos pasivos de las tasas pueden serlo a título de contribuyente o sustituto del contribuyente.

Las entidades carentes de personalidad jurídica son las previstas en el 35.4 de la LGT. La LGT señala que estas entidades pueden ser obligados tributarios en las leyes en las que así se establezca. Esto sucede en relación con las tasas, al venir establecida su condición de sujetos pasivo en los artículos 16 de la LTPP y 23 de la LHL.

El sujeto pasivo es una clase de obligado tributario. El sujeto pasivo puede ser contribuyente o sustituto. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a pagar la cuota tributaria y a cumplir con las obligaciones formales inherentes a la misma (como presentación de documentación, declaraciones o autoliquidaciones). El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa (artículo 36 de la LGT). Debemos añadir que el sustituto no manifiesta capacidad económica, esta es propia del contribuyente y se pone de manifiesto mediante la realización del hecho imponible.

De acuerdo con la LHL, son sujetos pasivos¹⁰ de las tasas, en concepto de contribuyentes:

⁽¹⁰⁾Artículo 23 de la LHL.

- Los que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular.
- Los que soliciten o resulten beneficiados o afectados por los servicios o actividades locales.

La determinación del sujeto pasivo (contribuyente) dependerá del hecho imponible por el que se devenguen las tasas. En las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial, será sujeto pasivo la persona que disfrute o utilice el dominio público. En las tasas por prestación de servicios o realización de actividades, será sujeto pasivo la persona que resulte afectada o beneficiada por el servicio o la actividad municipal.

En las tasas por prestación de servicios o realización de actividades, la ley configura también como contribuyente a la persona que solicite el servicio o actividad, al margen de si se produce o no su prestación o realización efectiva. Esto debemos relacionarlo con el momento del devengo, puesto que la ley permite considerar que el hecho imponible se entiende realizado al tiempo de la solicitud y no necesariamente cuando se presta el servicio o se realiza la actividad.

El artículo 23 de la LHL señala también quiénes tienen la condición de **sustitutos del contribuyente** en determinadas tasas:

- En las tasas establecidas por razón de *servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales*, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.
- En las tasas establecidas por el *otorgamiento de las licencias urbanísticas* previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, los constructores y contratistas de obras.
- En las tasas establecidas por la prestación de servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de *protección de personas y bienes*, comprendido también el mantenimiento del servicio, las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo.
- En las tasas establecidas por la *utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes* a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a los que den acceso dichas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

Ejemplo

El Sr. González es propietario de una vivienda que tiene alquilada a la Sra. Heredia. El Ayuntamiento exige al Sr. González el pago de las tasas del agua y la basura, pero este se niega a pagarlas alegando que debe ser la inquilina quien corra con dichos gastos, puesto que es ella la que está utilizando durante ese tiempo el inmueble y, por lo tanto, la que se beneficia de los servicios prestados por el Ayuntamiento. ¿Debe el Sr. González pagar dichas tasas?

En este tipo de tasas, la LHL configura como sustituto del contribuyente al propietario de la vivienda (artículo 23). Por este motivo, el Sr. González será quien deba pagar las tasas al Ayuntamiento, si bien podrá repercutir su importe a la persona beneficiaria, esto es, a la Sra. Heredia. La figura del sustituto del contribuyente se establece como garantía para el cobro de la deuda tributaria, ya que es más fácil identificar y localizar al propietario del inmueble que al inquilino.

Mención especial merece la regulación de los **obligados tributarios en el ámbito estatal**. La LTPP incluye dos supuestos de responsabilidad tributaria que en la LHL se regulan bajo la figura del sustituto (artículo 17 de la LTPP):

- La *responsabilidad solidaria* de las entidades o sociedades aseguradoras de riesgos que motiven actuaciones o servicios administrativos que constituyan el hecho imponible de una tasa.

- La *responsabilidad subsidiaria* de los propietarios de los inmuebles en el caso de las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien a los usuarios u ocupantes de los mismos.

El establecimiento de responsables o sustitutos en la configuración de los tributos responde a la necesidad de garantizar el cobro de las deudas tributarias. Pensemos, por ejemplo, en las dificultades de cobro que podrían plantearse en el caso de las tasas que afectan a los inmuebles (agua, alcantarillado o basuras) si no se configurasen como sustitutos o responsables a los propietarios de los mismos.

3.8. Elementos cuantitativos

Para comprender la regulación de los elementos cuantitativos de este tributo, es necesario recordar brevemente la aplicación de dos principios constitucionales en materia de tasas: capacidad económica y reserva de ley. El **principio de capacidad económica** debe estar presente, por imperativo constitucional (artículo 31.3), en todos los tributos. Las tasas no son una excepción. Es cierto que dicho principio no se manifiesta con la misma intensidad en el caso de una tasa que de un impuesto. En el caso de las tasas, por su especial naturaleza, resulta más complejo apreciar la capacidad económica de los sujetos pasivos obligados a satisfacerlas pero, en cualquier caso, dicha capacidad económica debe estar presente en la configuración del tributo de un modo u otro.

La plasmación del principio de capacidad económica en materia de tasas tiene lugar a través del denominado *principio de equivalencia*, en cuya virtud las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (artículo 7 de la LTPP). El importe de las tasas por servicios o actividades no puede exceder del coste de los mismos. Esto se ha considerado una adecuación del principio de capacidad económica al ámbito de las tasas. Además, el legislador ha establecido que, cuando las características de la tasa lo permitan, se podrán tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica (artículos 8 de la LTPP, 7.4 de la LOFCA y 24.4 de la LHL). Así sucede cuando algunas tasas, para la fijación de su cuantía, tienen en cuenta criterios familiares o económicos (familia numerosa o condición de estudiante o desempleado) o cuando las tasas por suministros tienen en cuenta la zona en la que se ubica el inmueble. Con todo ello, se da la cobertura necesaria al principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE.

La cuota es un elemento esencial del tributo y, como tal, su establecimiento solo puede realizarse mediante ley. Debido a las especiales características del **principio de reserva de ley** en materia de tasas, la ley configura con carácter general los elementos cuantitativos de las tasas y remite, para su desarrollo, a las ordenanzas fiscales o a las normas reglamentarias correspondientes. Al

⁽¹¹⁾Artículo 24 de la LHL.

igual que hemos visto al analizar otros elementos esenciales de las tasas, en el ámbito local es donde se regulan con más detenimiento los caracteres generales que configuran la cuota tributaria¹¹.

Para determinar el **importe** que resulta legalmente exigible en concepto de este tributo, es necesario distinguir entre las dos modalidades de tasas.

1) Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. En estos casos, se establecen tres criterios para fijar el importe de las tasas.

- Con carácter general: valor de mercado.
- En procedimientos de licitación pública: valor económico de la proposición.
- Empresas de suministros: 1,5% de los ingresos brutos.

La **norma general** obliga a tomar como referencia el **valor de mercado** que tendría la utilidad derivada de la utilización o el aprovechamiento si los bienes no fuesen de dominio público. Se permite que las ordenanzas fiscales puedan indicar en cada caso los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad. Todo ello debe realizarse en función de la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial del que se trate.

En el ámbito estatal, también se tiene en cuenta el valor de mercado para calcular el importe de las tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial (artículo 19 de la LTPP). La regulación de estas tasas, cuando vienen referidas al dominio público estatal, presenta algunos matices particulares. Para determinar su cuantía, se distingue expresamente entre utilización privativa y aprovechamiento especial (artículo 64 de la LTPP). En el primer caso, la base de la tasa es el valor del terreno, que toma como referencia el valor de mercado de los terrenos contiguos o la utilidad derivada de los bienes ocupados. En el segundo caso, para determinar la base de la tasa se toma como referencia la utilidad que reporte el aprovechamiento.

En el caso de que se utilicen **procedimientos de licitación pública**, el importe de la tasa vendrá determinado por el **valor económico de la proposición** sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

En el ámbito estatal, estas tasas también se determinan por el valor económico de la proposición. Existen, sin embargo, algunas aclaraciones que pueden resultar de interés. Se contempla la posibilidad de determinar la base imponible de la tasa mediante orden ministerial cuando no concurran los correspondientes procedimientos de concesión, autorización o adjudicación (artículo 64.1 *in fine* LTPP). Cuando en los pliegos de condiciones o clausulado de la concesión, autorización o adjudicación se impusieren determinadas obligaciones o contraprestaciones al beneficiario que minoraran la utilidad económica para el mismo, la base de la tasa habrá de ser reducida en la misma proporción (artículo 64.2 de la LTPP). No se exigirá el pago de la tasa cuando la utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes de dominio público no lleve aparejada una utilidad económica para el concesionario, persona autorizada o adjudicatario o, aun existiendo dicha utilidad, la utilización o aprovechamiento comporte condiciones o contraprestaciones para el beneficiario que anulen o hagan irrelevante aquella. Tales circunstancias se deben hacer constar en los pliegos de condiciones o clausulado de la concesión, autorización o adjudicación (artículo 61.3 de la LTPP).

Lectura recomendada

J. M. Lago Montero; M. A. Guervós Maíllo (2004). *Tasas locales: cuantía*. Madrid: Marcial Pons.

Cuando se trate de tasas por utilización o aprovechamientos constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de **empresas explotadoras de servicios de suministros** que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquellas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el **1,5% de los ingresos brutos** procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas. La cuantificación de estas tasas es la que se regula con más detalle y ha planteado varios problemas de interpretación. Para comprender el contenido de este régimen especial de cuantificación, es necesario analizar las siguientes cuestiones:

- En primer lugar, se debe determinar el *ámbito subjetivo* de este régimen, esto es, a qué empresa va dirigido. La ley señala que se aplica a las denominadas empresas *explotadoras de servicios de suministros* y aclara que también se incluyen en este concepto las empresas distribuidoras y comercializadoras de los mismos. Conviene resaltar que las empresas suministradoras de servicios de telecomunicaciones también están incluidas en este régimen especial, con la salvedad de los servicios de telefonía móvil (ved la STS de 16 de julio de 2007). Las empresas a las que se les aplica este régimen son tanto las titulares de redes de suministros como aquellas que, sin ser titulares de las mismas, tienen sobre ellas derechos de uso, acceso o interconexión.
- En segundo lugar, resulta fundamental definir qué se entiende por *ingresos brutos procedentes de la facturación*, ya que el importe de la tasa consiste en un porcentaje sobre los mismos. Al respecto podemos señalar las notas que se indican en la ley para delimitar este concepto.
 - Se entenderá por *ingresos brutos procedentes de la facturación* aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por esta como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal.
 - No se incluirán entre los ingresos brutos los impuestos indirectos que graven los servicios prestados ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial.
 - Tampoco se incluirán, entre los ingresos brutos, las cantidades percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la sección primera o segunda del Registro Administrativo de Instalaciones de Producción de Energía Eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial.
 - Las empresas que empleen redes ajenas para efectuar los suministros deducirán de sus ingresos brutos de facturación las cantidades satis-

CMT

La Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones ha cuestionado la conformidad a derecho de las tasas que los ayuntamientos exigen a los operadores de telefonía móvil (Contestación del Consejo de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones de 7 de septiembre de 2010). La resolución se puede consultar en su página web.

fechas a otras empresas en concepto de acceso o interconexión a sus redes. Las empresas titulares de tales redes deberán computar las cantidades percibidas por tal concepto entre sus ingresos brutos de facturación.

- En tercer lugar, se debe mencionar la *prohibición expresa de repercusión* que establece la ley a fin de evitar que el coste fiscal que soportan estas empresas por el pago de las tasas se traslade al usuario de los servicios. La ley indica rotundamente que el importe derivado de la aplicación de este régimen especial no podrá ser repercutido a los usuarios de los servicios de suministro.
- Por último, debemos referirnos a la *compatibilidad de estas tasas con otras*. Las tasas reguladas en este régimen especial son compatibles con otras tasas que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, de las que las empresas explotadoras deban ser sujetos pasivos. En cambio, son incompatibles con la exacción de otras tasas derivadas de la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales.

2) Tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades

El importe de las tasas¹² por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no puede exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad del que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Con ello, se da cobertura al principio de equivalencia de las tasas, por el que se establece que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o actividad que constituya su hecho imponible (artículo 7 de la LTPP).

⁽¹²⁾ Artículos 19.2 de la LTPP, 7.3 de la LOFCA y 24.2 de la LHL.

En concreto, para la determinación del importe de las tasas se tendrán en cuenta los siguientes factores:

- Los costes directos e indirectos (incluidos los de carácter financiero).
- La amortización del inmovilizado.
- Los costes necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad. El mantenimiento y desarrollo razonable se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

En cuanto a la forma que debe revestir la **cuota tributaria**, la ley permite a las ordenanzas fiscales que utilicen cualquiera de los siguientes métodos (artículos 24.3 de la LHL y 19.4 LTPP):

- La cantidad resultante de aplicar una tarifa.
- Una cantidad fija señalada al efecto.
- La cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.

Los métodos que hemos señalado para determinar el importe de las tasas deben ser convenientemente analizados en la denominada **memoria económico-financiera**. Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad del que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta. La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen la cuantía de las tasas (artículo 20.1 de la LTPP). En términos similares, la LHL señala la importancia del informe técnico-económico de las tasas al indicar que los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente (artículo 25 de la LHL).

En definitiva, es necesario un documento que justifique la cuantía de la tasa en los términos que contempla la ley para determinar su importe hasta el punto de que la ausencia de tal memoria o informe determinará la nulidad de la tasa. La memoria sirve como instrumento para controlar el respeto de la legalidad en el establecimiento de las tasas y evitar la actuación arbitraria de los poderes públicos.

Una abundante jurisprudencia confirma la importancia crucial de la memoria económico-financiera en el establecimiento de las tasas y cómo su ausencia determina la nulidad del tributo. Los tribunales consideran que el contenido de la memoria debe ser lo más detallado posible (ved, entre otras, la STS de 12 de marzo de 1997 y la STS de 8 de marzo de 2002). No se trata simplemente de un documento formal o de mero trámite, sino que su elaboración resulta imprescindible bajo pena de nulidad.

Por último, debemos señalar que las **leyes de presupuestos generales del Estado pueden modificar la cuantía de las tasas** (artículo 19.5 de la LTPP). Se trata de una disposición consecuente con el precepto constitucional en cuya

Lectura recomendada

J. Pages i Galtés (1999). *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*. Madrid: Marcial Pons.

virtud las leyes de presupuestos pueden modificar tributos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea (artículo 134.7 de la CE). La LTPP adquiere a estos efectos la consideración de ley tributaria sustantiva.

Ejemplo

Las cuantías de muchas tasas se actualizan todos los años mediante ley de presupuestos (el artículo 83 de la LPGE de 2011 eleva la cuantía fija de las tasas estatales mediante la aplicación de un coeficiente y el artículo 84 de la misma norma establece en 25 euros la tasa por la expedición del pasaporte). También las leyes de presupuestos pueden establecer porcentajes de afectación de las tasas a determinadas actividades. Es el caso de las tasas por expedición del DNI y del pasaporte, cuya recaudación está afecta en unos porcentajes a la financiación de actividades desarrolladas por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, en cumplimiento de las encomiendas de gestión realizadas por los centros del Ministerio del Interior para la expedición de los indicados documentos (94% DNI y 65% pasaporte).

4. Contribuciones especiales

4.1. Concepto y caracteres

Las contribuciones especiales se pueden establecer y exigir en el **ámbito estatal, autonómico y local** (artículos 2 de la LGT, 8 de la LOFCA y 2 de la LHL). Incluso, las provincias y las entidades supramunicipales (áreas metropolitanas o comarcas) pueden establecer y exigir contribuciones especiales de conformidad con la ley (artículos 133 y 151 de la LHL). Las entidades inframunicipales también pueden acudir a este tributo si así lo establece la respectiva legislación autonómica (artículo 156.2 de la LHL). En el ámbito autonómico, las leyes de cada comunidad son las que regulan este tributo. Las contribuciones especiales adquieren una mayor relevancia en el ámbito local, muy superior a la que puedan tener en el ámbito estatal o autonómico, por lo que la regulación más detallada de este tributo la encontramos en los artículos 28 a 37 de la LHL.

Lectura recomendada

M. Vega Herrero (1975). *Las contribuciones especiales en España*. Madrid: IEF.

El artículo 2.2 b) de la LGT nos proporciona la siguiente **definición** de contribuciones especiales: “son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.

Ejemplo

La construcción de un parque, la pavimentación de aceras o el alumbrado público son obras públicas por las que podría exigirse contribuciones especiales. Estas obras beneficiarían a los propietarios de las viviendas al producirse un aumento de valor de las mismas. Por ello, gran parte de la obra se podría financiar mediante el pago de las contribuciones especiales que deberían abonar los propietarios de las viviendas revalorizadas.

Las obras o servicios no se pueden financiar en su totalidad mediante contribuciones especiales. La LHL establece el límite en el 90% del coste de la obra (artículo 31), el resto deberá ser financiado mediante otros ingresos públicos, tributarios o no tributarios.

La contribución especial es un **tributo afectado** al correspondiente gasto para realizar la obra o para establecer o ampliar el servicio. Las cantidades recaudadas por contribuciones especiales solo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiesen exigido (artículo 29.3 de la LHL).

Este precepto constituye una excepción al principio presupuestario de no afectación, en cuya virtud los ingresos de los entes públicos deben utilizarse indistintamente para financiar cualquiera de sus gastos (artículo 27.3 de la LGP). En el ámbito local, la ley

contempla dicho principio cuando afirma que “los recursos de la entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados” (artículo 165.2 de la LHL).

Las contribuciones especiales, en cuanto tributos, están sujetas a los **principios constitucionales** de reserva de ley (artículo 31.3) y a los principios materiales de justicia tributaria (artículo 31.1 CE). Esto implica que las contribuciones especiales solamente pueden establecerse con arreglo a la ley y que deben respetar, entre otros, el principio de capacidad económica. Del mismo modo que en las tasas, debemos matizar la aplicación de los principios constitucionales en el ámbito de las contribuciones especiales. El principio de reserva de ley es compatible con el establecimiento y la regulación de estos tributos a través de las ordenanzas fiscales, siempre que se haga dentro de los límites de la LHL. El principio de capacidad económica se cumple desde el momento en el que las contribuciones especiales gravan un beneficio o aumento de valor de los bienes del obligado tributario.

En cuanto a las normas en materia de **gestión tributaria**, debemos señalar la especialidad contenida en el artículo 35 de la LHL. La gestión y recaudación de las contribuciones especiales corresponderá a la entidad local que ejecuta la obra o el servicio. Cuando las obras o servicios son ejecutados por una entidad local con la colaboración económica de otra, la gestión y recaudación de las contribuciones especiales que se hayan impuesto se hará por la entidad que tome a su cargo la ejecución de las obras o servicios, sin perjuicio de que cada entidad conserve su competencia respectiva en orden a los acuerdos de imposición y ordenación de las contribuciones especiales. En el supuesto de que el acuerdo concreto de ordenación no fuera aprobado por una de dichas entidades, quedará sin efecto la unidad de actuación y adoptará por separado cada una de ellas las decisiones que procedan.

En las contribuciones especiales, está prevista una forma de **colaboración ciudadana** a través de las denominadas asociaciones administrativas de contribuyentes. Estas asociaciones están constituidas por los propietarios o titulares afectados por las obras o servicios. Según la finalidad, son dos las clases de asociaciones administrativas de contribuyentes¹³ que pueden constituirse:

(13) Artículo 36 de la LHL.

- Para promover la ejecución de obras o el establecimiento o ampliación de servicios por la entidad local, comprometiéndose a sufragar la parte que corresponda aportar a esta cuando su situación financiera no lo permitiera, además de la que les corresponda a ellos según la naturaleza de la obra o servicio.
- Las constituidas en el periodo de exposición al público del acuerdo de ordenación de las contribuciones especiales. La finalidad en este caso es ejercer funciones de control e inspección sobre las obras o servicios que se

van a ejecutar (como examinar la documentación, comprobar las cuentas o inspecciones in situ).

Para la constitución de estas asociaciones de contribuyentes¹⁴, es necesario que el acuerdo sea tomado por la mayoría absoluta de los afectados, siempre que representen, al menos, los dos tercios de las cuotas que deban satisfacerse. No existen requisitos adicionales para constituirse en asociación de contribuyentes. Cualquier obra o servicio, con independencia de su cuantía, puede motivar la constitución de estas asociaciones. La ley tampoco exige que la entidad local publique un anuncio *ad hoc* donde ofrezca la posibilidad de constituirse. Es suficiente el anuncio en el que se expone al público el acuerdo de ordenación de las contribuciones especiales para que, en ese periodo, se constituya la asociación de contribuyentes.

(14) Artículo 37 de la LHL.

4.2. Delimitación

Para analizar las **diferencias entre las contribuciones especiales y otros tributos**, es necesario tener en cuenta la existencia y alcance de la actividad administrativa que beneficia al obligado tributario. Esto diferencia las contribuciones especiales de los impuestos, en la medida en que estos se exigen sin contraprestación. Con respecto a las tasas, la diferencia se encuentra en que el hecho imponible de las contribuciones especiales consiste en que el obligado obtiene un beneficio o un aumento en el valor de sus bienes como consecuencia de una actividad administrativa, que puede consistir en la ejecución de una obra o en el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Las contribuciones especiales se exigen como consecuencia de la ejecución de una obra o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, pero no por la prestación de los mismos. Las tasas por prestación de servicios son compatibles con las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los mismos (artículo 22 de la LHL).

Nota

Tened en cuenta la distinción entre contribuciones especiales y tasas.

Ejemplo

El Ayuntamiento de X ha exigido a varios vecinos el pago de una contribución especial por la ampliación del servicio de extinción de incendios. Además, el Ayuntamiento también exige una tasa por la prestación de dicho servicio. ¿Es compatible la exacción de ambos tributos?

Sí, puesto que se refieren a hechos imponibles diferentes. La contribución especial grava el aumento de valor o beneficio obtenido por la ampliación del servicio, mientras que la tasa grava la prestación efectiva de dicho servicio. Además, la compatibilidad entre ambos tributos está prevista expresamente en el artículo 22 de la LHL.

Las contribuciones especiales se dirigen a una colectividad de vecinos, aunque resulten individualmente beneficiados por el aumento de valor de sus bienes. En cambio, las tasas por servicios es necesario que se refieran, beneficien o afecten de modo particular al obligado. En este sentido, el hecho imponible de las tasas está dotado de un mayor grado de individualidad, resulta más personalizado que el de las contribuciones especiales. Además, en las contribu-

ciones especiales es necesario que se produzca un *beneficio*, mientras que en las tasas no se exige exclusivamente el beneficio, sino que basta con que se *refieran* o afecten de modo particular al obligado.

También debemos distinguir las contribuciones especiales de las denominadas **cuotas de urbanización**. Las cuotas de urbanización son cantidades que deben abonar los propietarios del suelo en el marco de una actuación urbanizadora (ejecución del planeamiento), por ejemplo, los propietarios de suelos rurales cuando el planeamiento ha previsto su transformación a suelo urbanizado. La participación de los propietarios del suelo en la ejecución de una actuación de urbanización conlleva para estos una serie de obligaciones, entre las que se encuentran el pago de los gastos de urbanización. El régimen jurídico de las cuotas de urbanización se regula en la normativa en materia de suelo, tanto estatal como autonómica (en materia estatal, ved el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo).

La jurisprudencia ha señalado que las cuotas de urbanización están previstas para determinadas obras, como son las actuaciones urbanísticas en ejecución de un planeamiento aprobado, mientras que las contribuciones especiales sirven para financiar un parte de las obras públicas municipales, propias de la actividad ordinaria de los ayuntamientos, que se realiza en el interior de las poblaciones, los cascos urbanos y las áreas consolidadas de edificación (STS de 10 de abril de 1997). Además, el límite del 90% del coste de la obra en el caso de contribuciones especiales no está previsto para las cuotas de urbanización.

Desde un punto de vista formal, las cuotas de urbanización no son tributos, pero tienen la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 CE y están sometidas al principio de reserva de ley. Por lo tanto, las cuotas de urbanización no son contribuciones especiales sino prestaciones coactivas no tributarias (ved la STS de 11 de julio de 2007). No obstante, el cobro de las cuotas de urbanización puede exigirse por el procedimiento de apremio (artículo 2.2. de la LHL).

4.3. Hecho imponible

El **hecho imponible**¹⁵ de las contribuciones especiales consiste en “la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.

Es necesario que el obligado tributario obtenga un *beneficio o aumento de valor de sus bienes* como consecuencia de alguna de las siguientes actividades administrativas:

Lecturas recomendadas

A. Vázquez Oteo (2011). “Gastos de urbanización y cuotas de urbanización”. *Práctica Urbanística* (núm. 100).

V. Lamelas Almonacid (2008). “La financiación del urbanismo en la Comunidad Valenciana: canon de urbanización, contribuciones especiales y cuotas de urbanización”. *El Consultor* (núm. 7).

B. Jiménez Garrido (2008). “La aplicación de la LGT a las cuotas de urbanización”. *El Consultor* (núm. 17).

⁽¹⁵⁾ Artículos 2.2 b) de la LGT y 28 de la LHL.

- ejecución de obras públicas o
- establecimiento o ampliación de servicios públicos.

La jurisprudencia se ha encargado de precisar que el beneficio debe ser especial. Así, cuando la ley define los sujetos pasivos se refiere a personas especialmente beneficiadas (artículo 30 LHL). Esto impide exigir contribuciones especiales cuando el beneficio sea común o general, referido a toda una colectividad, de modo que no pueda predicarse a título particular para un grupo de sujetos concretos. En definitiva, la jurisprudencia ha puntualizado que el beneficio obtenido debe ser real, efectivo y actual y que no puede depender de circunstancias hipotéticas o aleatorias para que se materialice en un futuro (ved la STS de 10 de julio de 1998).

Ejemplos

En relación con las obras de abastecimiento de aguas, se consideró que no podía exigirse una contribución especial porque las mismas beneficiaban a todos los vecinos del municipio, por lo que no se podía hablar de un beneficio especial para personas o fincas determinadas (ved la STS de 9 de mayo de 1988).

En relación con las obras de construcción de una ronda de circunvalación, se consideró que las mismas beneficiaban en general a todo el municipio y no solo a las viviendas limítrofes (ved la STSJ de Andalucía de 5 de junio de 2000). De esta sentencia, también se desprende que no pueden exigirse contribuciones especiales por la nueva clasificación del suelo dada por el plan general de ordenación, ya que la misma no es propiamente una obra.

En el ámbito local, el hecho imponible viene referido a obras y servicios de carácter local. De acuerdo con la LHL, tienen esta consideración¹⁶ los siguientes:

- Los que realicen las entidades locales dentro del ámbito de sus competencias para cumplir los fines que les estén atribuidos, excepción hecha de los que aquellas ejecuten a título de dueños de sus bienes patrimoniales. El carácter local de estas obras o servicios no se pierde por el hecho de que los mismos sean realizados materialmente por otros sujetos, distintos de la entidad local. No perderán tal consideración las obras o servicios realizados a) por organismos autónomos o sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a una entidad local o b) por concesionarios con aportaciones de dicha entidad o por asociaciones de contribuyentes.
- Los que realicen dichas entidades por haberles sido atribuidos o delegados por otras entidades públicas y aquellos cuya titularidad hayan asumido de acuerdo con la ley.
- Los que realicen otras entidades públicas, o los concesionarios de estos, con aportaciones económicas de la entidad local.

Lectura recomendada

M. Ballesteros Fernández (1992). *Manual práctico de contribuciones especiales*. Granada: Comares.

⁽¹⁶⁾Artículo 29 de la LHL.

4.4. Devengo

El **devengo** de las contribuciones especiales se regula en el artículo 33 de la LHL. Las contribuciones especiales se devengan en el momento en el que las obras se hayan ejecutado o el servicio haya comenzado a prestarse.

Se prevé también una especialidad para el caso de que las obras sean fraccionables. En estas situaciones, el devengo se producirá, para cada uno de los sujetos pasivos, desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de obra.

El momento del devengo está directamente relacionado con la determinación de los sujetos pasivos. La ley señala expresamente que “el momento del devengo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar la persona obligada al pago”. El sujeto pasivo de la contribución especial es aquella persona que figure como propietario del inmueble en el preciso momento en el que se haya ejecutado la obra o el servicio haya comenzado a prestarse.

En las contribuciones especiales, debemos distinguir dos momentos:

- primero, la aprobación de la contribución especial para financiar la obra o servicio (acuerdo de imposición y ordenación) y,
- segundo, el momento de la ejecución de la obra o de la prestación del servicio (devengo del tributo).

Así, con carácter previo a la ejecución de la obra, es necesario que se haya ordenado la aprobación de la contribución especial. Esto da lugar a que la ley deba regular los efectos de los posibles cambios en la titularidad del inmueble o la exigencia de pagos anticipados para acometer las obras o servicios.

En cuanto a los *cambios en la titularidad del inmueble*, el problema se plantea cuando la persona titular del inmueble, en el momento de acordarse la imposición de la contribución especial, no es la misma en el momento en el que se ejecuta la obra. En efecto, en el acuerdo concreto de imposición de la contribución especial, se establece como sujeto pasivo a la persona que en ese momento figure como propietaria del inmueble. Si dicho inmueble se transmite con posterioridad y antes de la fecha del devengo, el sujeto pasivo será la persona que figure como propietaria al tiempo del devengo. La ley establece la obligación del primer propietario de comunicar la transmisión efectuada en el plazo de un mes desde que se produjo. Si no lo hiciera, la Administración puede exigir el cobro de la contribución especial a la persona que figuraba antes como propietaria del inmueble.

Contenido complementario

Las obras se consideran ejecutadas en la fecha de terminación de las mismas. Para ello, la jurisprudencia ha tenido en cuenta la fecha que figura en la última de las certificaciones de obra (ved la STS de 8 de junio de 2003).

La comunicación que debe realizar el propietario sobre el cambio de titularidad debe ser expresa y a estos efectos concretos. La jurisprudencia no ha admitido las comunicaciones realizadas a efectos de otros impuestos, como el IBI o la plusvalía (ved la STS 27 de septiembre de 1991).

La ley también prevé la posibilidad de exigir pagos anticipados. Una vez aprobado el acuerdo de imposición y ordenación, la entidad local puede exigir por anticipado el pago de las contribuciones especiales en función del importe del coste previsto para el año siguiente. Como medida de garantía, la ley prohíbe que pueda solicitarse el anticipo de una nueva anualidad si no se han ejecutado las obras para las que se exigió el anticipo anterior. La fecha del devengo sigue siendo el momento en el que se ejecute la obra o se comience a prestar el servicio. Antes de dicho momento, es posible exigir el pago anticipado de la contribución especial a las personas que entonces figuren como propietarios de los inmuebles. Si antes de la fecha del devengo se produce un cambio en la titularidad del inmueble, el ayuntamiento deberá devolver de oficio los pagos anticipados que se hubieran realizado. Cuando no se haya cambiado la titularidad, los pagos anticipados realizados tendrán la condición de una entrega a cuenta. Esto significa que se devolverá de oficio la cantidad que exceda de la cuota individual que corresponda pagar por la contribución especial o se compensarán para exigir el importe que reste hasta llegar a dicha cuota.

Lectura recomendada

M. Vega Herrero (1982). "Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: análisis crítico". *Fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana* (2.ª ed.). Valladolid: Lex Nova.

Ejemplo

El Sr. Álvarez ha transmitido el 5 de enero del 2011 un inmueble de su propiedad a la Sra. Riquelme. El Ayuntamiento va a exigir una contribución especial para financiar la obra de alumbrado público de la vía en la que se encuentra el inmueble. El acuerdo de imposición y ordenación de dicha contribución especial fue aprobado el 5 de diciembre del 2010 y, en dicho acuerdo, se designó como sujeto pasivo al Sr. Álvarez, por ser el propietario de la vivienda en aquel momento. El Sr. Álvarez había abonado ya una cantidad en concepto de pago anticipado de la contribución especial. La obra comienza a ejecutarse el 5 de febrero de 2011 y entonces propietaria del inmueble es la Sra. Riquelme. ¿Quién debe pagar la contribución especial, el Sr. Álvarez o la Sra. Riquelme? ¿Tiene el Sr. Álvarez derecho a la devolución del pago anticipado?

El Sr. Álvarez debe comunicar la transmisión del bien en el plazo de un mes; dicha comunicación debe realizarse a los efectos concretos del pago de este tributo. Si así lo hiciera, el Sr. Álvarez tendría derecho a la devolución del pago anticipado y correspondería a la Sra. Riquelme el pago de la contribución especial, ya que es la propietaria del inmueble en el momento del devengo. En el caso de que el Sr. Álvarez no comunicara el cambio en la titularidad del inmueble, el Ayuntamiento sí podría exigirle el pago de la contribución especial.

La exigencia de pagos anticipados ha sido cuestionada por varios autores, en la medida en que aún no se ha realizado el hecho imponible. La jurisprudencia constitucional ha reconocido que tales pagos no plantean problemas de inconstitucionalidad y los compara con los pagos a cuenta en el IRPF que tienen como finalidad garantizar el cobro de un crédito futuro (ved la STC 233/1999, FJ 14).

4.5. Sujetos pasivos

Los **sujetos pasivos** de las contribuciones especiales pueden ser personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT. Se exige, en cualquier caso, que resulten especialmente beneficiadas por la ejecución de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que originan el pago de la contribución especial (artículo 30.1 de la LHL).

La ley señala a las personas que se consideran especialmente beneficiadas en diferentes supuestos¹⁷:

⁽¹⁷⁾Artículo 30.2 de la LHL.

- En las contribuciones especiales por ejecución de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, sus propietarios. Tened en cuenta que, en estos casos, no es sujeto pasivo la comunidad de propietarios (entidad del artículo 35.4 de la LGT), sino cada uno de los propietarios o comuneros (ved la STS de 19 de abril de 1996).
- En las contribuciones especiales por ejecución de obras o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales, las personas o entidades titulares de estas.
- En las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, además de los propietarios de los bienes afectados, las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente.
- En las contribuciones especiales por construcción de galerías subterráneas, las empresas suministradoras que deban utilizarlas.

El hecho de que la ley considere a determinadas personas como especialmente beneficiadas en ciertos supuestos implica, por exclusión, que no pueden existir otros sujetos pasivos para ese mismo caso. De este modo, se impide también que puedan existir contribuciones especiales mixtas, exigibles simultáneamente a varias clases de personas en especial beneficiadas. Tan solo en el caso del servicio de extinción de incendios se prevén dos clases de personas especialmente beneficiadas, que son los propietarios de inmuebles y las compañías de seguros.

Ejemplo

En el caso de contribuciones especiales por explotaciones empresariales, solo podrán ser sujetos pasivos los titulares de las mismas, sin que puedan concurrir como sujetos pasivos, al mismo tiempo, los propietarios de los inmuebles colindantes (ved la STS de 24 de octubre de 1991).

Mención especial merece el caso de las contribuciones especiales establecidas por entidades supramunicipales por obras o servicios que afecten a uno o a varios municipios (artículo 151 de la LHL). En estos casos, se establece que el órgano superior de gobierno de la entidad supramunicipal, al determinar el be-

neficio que reporta la obra o servicio, puede distinguir entre el interés directo de los contribuyentes y el que sea común en un término municipal o en varios. Cuando el interés sea común a varios municipios, los ayuntamientos afectados que estén integrados en la entidad supramunicipal tendrán la condición de contribuyentes, al objeto del pago de las cuotas individuales correspondientes, que serán recaudadas por aquellos (los ayuntamientos serían más bien sustitutos del contribuyente). Las cuotas señaladas a los ayuntamientos, en calidad de contribuyentes, serán compatibles con las que los propios ayuntamientos puedan imponer con motivo de los gastos ocasionados por las subvenciones, auxilios o cualquier otra forma de cooperación que hayan prestado a las obras públicas, instalaciones o servicios de las entidades a las que pertenezcan.

4.6. Elementos cuantitativos

Son dos los elementos que sirven para determinar la cuantía de las contribuciones especiales: base imponible (artículo 31 de la LHL) y cuota (artículo 32 de la LHL).

La **base imponible** de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90% del coste que la entidad local soporte por la ejecución de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. Esto significa que las entidades locales no pueden financiar el coste total de una obra acudiendo exclusivamente a este tributo. El límite se establece en el 90%, el resto de la obra deberán financiarlo basándose en otros recursos (tributarios o no tributarios).

Resulta esencial determinar qué se entiende por coste soportado¹⁸. Según la LHL, los conceptos que integran el referido coste son los siguientes:

⁽¹⁸⁾Artículo 31.2 de la LHL.

- a) El coste real de los trabajos periciales, de redacción de proyectos y de dirección de obras, planes y programas técnicos.
- b) El importe de las obras por realizar o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios.
- c) El valor de los terrenos que hubieren de ocupar permanentemente las obras o servicios, salvo que se trate de bienes de uso público, de terrenos cedidos gratuita y obligatoriamente a la entidad local, o el de inmuebles cedidos en los términos establecidos en el artículo 145 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.
- d) Las indemnizaciones procedentes por el derribo de construcciones, destrucción de plantaciones, obras o instalaciones, así como las que procedan a los arrendatarios de los bienes que hayan de ser derruidos u ocupados.

e) El interés del capital invertido en las obras o servicios cuando las entidades locales hubieran de apelar al crédito para financiar la porción no cubierta por contribuciones especiales o la cubierta por estas en caso de fraccionamiento general de aquellas.

El coste integrado por estos conceptos debe ser minorado por las *subvenciones* o *auxilios* que la entidad local obtenga de otras Administraciones, personas o entidades. El resultado de practicar dicha minoración será el coste soportado por la entidad local a efectos de determinar la base imponible de las contribuciones especiales (artículo 31.5). Si la subvención o el auxilio citados se otorgasen por un sujeto pasivo de la contribución especial, su importe se destinará primero a compensar la cuota de la respectiva persona o entidad. Si el valor de la subvención o auxilio excediera de dicha cuota, el exceso reducirá, a prorrata, las cuotas de los demás sujetos pasivos (artículo 31.6).

Es necesaria la ordenación previa de las contribuciones especiales para poder llevar a cabo la obra o servicio que se pretende costear mediante las mismas. Por este motivo, debemos distinguir entre el *coste previsible* de las obras y el *coste real*. Las contribuciones especiales se establecen sobre la base del coste previsible, pero deberán corregirse si finalmente el coste real resultase diferente. En estos términos, la ley establece lo siguiente: “El coste total presupuestado de las obras o servicios tendrá carácter de mera previsión. Si el coste real fuese mayor o menor que el previsto, se tomará aquél a efectos del cálculo de las cuotas correspondientes” (artículo 31.3).

La ley contempla una especialidad para las obras o servicios realizados por otras entidades públicas o concesionarios con aportaciones de la entidad local. En tales casos, la base imponible de las contribuciones especiales se determinará en función del importe de estas aportaciones, sin perjuicio de las que puedan imponer otras Administraciones públicas por razón de la misma obra o servicio. En todo caso, se respetará el límite del 90% (artículo 31.4).

La **cuota tributaria**¹⁹ es el resultado de repartir la base imponible entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios, con sujeción a las siguientes reglas:

- Con carácter general, se aplicarán conjunta o separadamente, como módulos de reparto, los metros lineales de fachada de los inmuebles, su superficie, volumen edificable y el valor catastral a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.
- Si se trata del establecimiento y mejora del servicio de extinción de incendios, podrán ser distribuidas entre las entidades o sociedades que cubran el riesgo por bienes sitios en el municipio de la imposición, proporcionalmente al importe de las primas recaudadas en el año inmediatamente anterior. Si la cuota exigible a cada sujeto pasivo fuera superior al cinco por

⁽¹⁹⁾Artículo 32 de la LHL.

ciento del importe de las primas recaudadas por este, el exceso se trasladará a los ejercicios sucesivos hasta su total amortización.

- En el caso de las obras por construcción de galerías subterráneas, el importe total de la contribución especial será distribuido entre las compañías o empresas que hayan de utilizarlas en razón al espacio reservado a cada una o en proporción a la total sección de aquellas, aun cuando no las usen inmediatamente.

Una vez determinada la cuota por satisfacer, la ley prevé la posibilidad de que la entidad local pueda conceder, a solicitud del sujeto pasivo, un *fraccionamiento o aplazamiento* de la cuota tributaria por un plazo máximo de cinco años (artículo 32.3).

Por último, debemos comentar los efectos que pueden tener sobre la cuota tributaria los posibles *beneficios fiscales* establecidos en otras leyes o tratados internacionales. En este sentido, se establece que las cuotas que puedan corresponder a los beneficiarios no serán distribuidas entre los demás contribuyentes (artículo 32.2). Con ello, se pretende evitar que el disfrute de beneficios fiscales por parte de algunos contribuyentes ocasione un aumento correlativo de las cuotas que deban satisfacer el resto. En otras palabras, la pérdida de ingresos que soporte la entidad local como consecuencia de tales beneficios no puede ser repercutida a los demás contribuyentes a través de un incremento de sus respectivas cuotas. La entidad local deberá acudir a otros recursos para cubrir los costes que no han podido financiarse por la concesión de beneficios fiscales.

Entre las normas jurídicas en las que se contemplan beneficios fiscales en materia de contribuciones especiales, podemos señalar los acuerdos entre el Estado español y varias confesiones religiosas en los que se establecen exenciones en relación con bienes inmuebles de su propiedad, tales como lugares de culto u oficinas.

Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en la Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. El artículo IV establece varias exenciones, entre otras, en materia de contribuciones especiales. Los sujetos exentos son la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas. La exención se refiere a las contribuciones especiales que recaigan sobre los siguientes bienes: a) los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral, b) la residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas, c) los locales destinados a oficinas, la curia diocesana y a oficinas parroquiales, d) los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas y e) los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada.

Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (Ley 24/1992 de 10 de noviembre). El artículo 11.3 establece que las iglesias pertenecientes a las FEREDE estarán exentas del pago de varios tributos, entre otros, de contribuciones especiales que afecten a los siguientes bienes inmuebles de su propiedad: a) los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de pastores evangélicos, b) los locales destinados a oficinas de las iglesias pertenecientes a la FEREDE y c) los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas.

Nota

Esta clase de exenciones en favor de determinados sujetos se puede analizar también en el marco de los principios constitucionales de generalidad e igualdad (artículo 31 CE).

Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España (Ley 25/1992 de 10 de noviembre). El artículo 11.3 establece que las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas estarán exentas del pago de varios tributos, entre otros, de contribuciones especiales que afecten a los siguientes bienes inmuebles de su propiedad: a) los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa, b) los locales destinados a oficinas de las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas y c) los centros destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su misión rabínica.

Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España (Ley 26/1992 de 10 de noviembre). El artículo 11.3 establece que la Comisión Islámica de España, así como sus comunidades miembros, estarán exentas del pago de varios tributos, entre otros, de contribuciones especiales que afecten a los siguientes bienes inmuebles de su propiedad: a) las mezquitas o lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto, asistencia religiosa islámica, residencia de imanes y dirigentes religiosos islámicos, b) los locales destinados a oficinas de las comunidades pertenecientes a la Comisión Islámica de España y c) los centros destinados únicamente a la formación de imanes y dirigentes religiosos islámicos.

4.7. Acuerdos de imposición y ordenación

El acuerdo de imposición es el instrumento habilitante para exigir el pago de la contribución especial, su regulación se contiene en el artículo 34 de la LHL. No puede haber contribución especial sin el preceptivo acuerdo de imposición. Así lo dispone el artículo 34.1 cuando señala que “la exacción de las contribuciones especiales precisará la previa adopción del acuerdo de imposición en cada caso concreto”. El acuerdo de ordenación es de inexcusable adopción y podrá remitirse a la ordenanza general de contribuciones especiales si la hubiera (artículo 34.3). El acuerdo deberá contener los siguientes aspectos:

- determinación del coste previsto de las obras y servicios,
- cantidad que se debe repartir entre los beneficiarios,
- criterios de reparto.

Las contribuciones especiales son un tributo afectado a la financiación de la obra o servicio por el que se exigen. Esto determina que dicha obra o servicio no puede comenzar si no se ha aprobado previamente la contribución especial para financiarla (artículo 34.2 de la LHL). Una vez adoptado el acuerdo de ordenación de las contribuciones especiales, y determinadas las cuotas por satisfacer, deberán realizarse las oportunas notificaciones a los sujetos pasivos (artículo 34.4). La forma de notificaciones que se establece es la siguiente: notificación individual a cada sujeto pasivo si este o su domicilio fuesen conocidos y, en su defecto, notificación por edictos. Los interesados podrán formular recurso de reposición ante el ayuntamiento que podrá versar sobre:

- la procedencia de las contribuciones especiales,
- el porcentaje del coste que deban satisfacer las personas especialmente beneficiadas o
- las cuotas asignadas.

Lectura recomendada

J. Martín Queralt (1975). “Contribuciones especiales locales. Efectos jurídicos derivados del acuerdo de imposición radicalmente nulo”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 5).

La LHL prevé un supuesto especial para las obras o servicios llevados a cabo por varias entidades locales (artículo 35). En tales casos, se establece que la gestión y recaudación de las contribuciones especiales corresponderá a la entidad local que tome a su cargo la ejecución de las obras o el establecimiento o ampliación de servicios. Ahora bien, cada entidad local conservará su competencia respectiva en cuanto a los acuerdos de imposición y ordenación de las contribuciones especiales. En el supuesto de que el acuerdo concreto de ordenación no fuera aprobado por una de dichas entidades, quedará sin efecto la unidad de actuación y cada una de ellas adoptará por separado las decisiones que procedan.

5. Precios públicos

5.1. Concepto y delimitación con las tasas

Los precios públicos son ingresos de derecho público que se pueden establecer y exigir en el ámbito estatal, autonómico y local. Los precios públicos también forman parte de los recursos financieros de las provincias y de las entidades supramunicipales (artículos 131 y 152 de la LHL). Incluso, las entidades de ámbito territorial inferior al municipio pueden exigir precios públicos cuando así lo establezca la ley de su comunidad autónoma (artículo 156.2 de la LHL). En cuanto al sistema de fuentes, en el ámbito estatal, la regulación es la prevista en la LTPP, en el autonómico, habrá que estar a lo que dispongan las normas específicas de cada comunidad y, en las Haciendas locales, la regulación se encuentra en la LHL. La LTPP tiene carácter supletorio respecto de la legislación de las comunidades autónomas y de las Haciendas locales sobre precios públicos (disposición adicional séptima de la LTPP).

El **concepto de precio público** es el mismo en todos los niveles territoriales del Estado.

Los precios públicos²⁰ son “las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados”.

Los precios públicos derivan de la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público cuando tales servicios o actividades cumplan las siguientes circunstancias:

- que también se presten o se realicen por el sector privado,
- que sean de solicitud voluntaria.

Se trata de dos requisitos acumulativos, esto es, deben cumplirse conjuntamente para estar en presencia de un precio público. No basta con que sea de uno de ellos, son necesarios ambos. La idea es que los precios públicos²¹ son ingresos de derecho público no coactivos. La ausencia de coactividad se aprecia en sus dos notas características. Teniendo en cuenta el concepto de *tasa* que ya hemos analizado, podemos realizar los siguientes comentarios.

Lecturas recomendadas

P. M. Herrera Molina (1991). *Los precios públicos como recurso financiero*. Madrid: Civitas.
A. Aguallo Avilés (1992). *Tasas y precios públicos*. Valladolid: Lex Nova.

Artículo 27.7, LTPP

En todo lo no previsto en la LTPP, la administración y cobro de los precios públicos se regulará supletoriamente de conformidad con la Ley General Presupuestaria y demás normas que resulten de aplicación a los mismos (artículo 27.7 de la LTPP).

⁽²⁰⁾ Artículo 24 de la LTPP y, en el ámbito local, artículo 41 de la LHL.

⁽²¹⁾ Los precios públicos no son tributos.

En los precios públicos, es necesario que el servicio o actividad lo preste también el sector privado. En el caso de que el sector privado no ofrezca dicho servicio o actividad, estaríamos en presencia de un servicio prestado por el sector público en régimen de monopolio, ya sea de hecho o de derecho. De ser así, se trataría de un ingreso coactivo en los términos de la STC 185/1995. En efecto, si dicho servicio o actividad solo lo presta el sector público, no existiría la posibilidad de acudir al sector privado, por lo que su pago sería una prestación coactiva. En este supuesto, podríamos estar en presencia de una tasa, pero no de un precio público.

En los precios públicos se exige también que el servicio o actividad sea de solicitud voluntaria. En cambio, en las tasas, se exige que el servicio o actividad no sea de solicitud o recepción voluntaria por el interesado. Debemos recordar de nuevo la STC 185/1995 en la que se indica que no son voluntarios los servicios o actividades que vengan impuestos por una disposición legal o reglamentaria.

Ejemplo

El Sr. Robredo ha pagado la cantidad de 5,40 euros por hacer uso de las instalaciones deportivas municipales del Ayuntamiento X. ¿Qué criterios debemos tener en cuenta para determinar si dicho pago es un precio público?

Para determinar si estamos ante un precio público debemos analizar si se cumplen conjuntamente las dos notas señaladas. Primero, ¿se trata de un servicio que también presta el sector privado? Si en dicho municipio existen también instalaciones deportivas de carácter privado, el Sr. Robredo podrá decidir entre ir a un gimnasio municipal o privado. Segundo, ¿se trata de un servicio de solicitud voluntaria? Podemos concluir que sí. La práctica del deporte no viene impuesta por ninguna norma legal o reglamentaria, se trata de un servicio que se solicita y se recibe voluntariamente. Por lo tanto, al cumplirse ambos requisitos, el pago que exige el Ayuntamiento al Sr. Robredo por el uso de las instalaciones deportivas sería un precio público.

Se pueden plantear varias cuestiones sobre la interpretación de estos requisitos. En primer lugar, determinar cuándo un servicio no lo presta el sector privado. Podemos entender que un servicio no lo presta el sector privado cuando se presta exclusivamente por el sector público. Al igual que comentábamos en relación con las tasas, el concepto de *sector público* es amplio y viene referido a servicios prestados en régimen de derecho público. Cuando no concurra la iniciativa privada estaremos ante una tasa. El problema que se puede plantear es cómo determinar si dicho servicio lo presta también el sector privado. Para ello, habrá que determinar el área geográfica que se toma como referencia y la calidad o contenido del servicio.

Puede suceder que el servicio lo preste el sector privado, pero no en el mismo municipio, provincia o comunidad autónoma sino en otro u otra. Además, puede suceder que el sector privado no preste exactamente el mismo servicio que el sector público, sino uno similar o incluso con diferentes estándares de calidad. También puede suceder que el servicio lo preste el sector privado pero a un precio tan elevado que resulte inaccesible para varias personas. En tales casos, podríamos preguntarnos si se cumple el requisito de que el servicio también lo preste el sector privado o, por el contrario, estamos ante una situación de monopolio de hecho, ya que aun prestándolo el sector privado resulta inaccesible por su elevado coste (servicios privados de enseñanza universitaria, residencias para mayores o guarderías infantiles). Todos ellos son argumentos que se deberían valorar en cada supuesto. Aunque el legislador no hace referencia a estos matices, llegado

el caso, podrían ser utilizados para determinar el cumplimiento del requisito relativo a que el servicio lo preste también el sector privado.

Lectura recomendada

R. Calvo Ortega (2010). *La reforma de la Hacienda municipal* (págs. 223 y ss.). Pamplona: Civitas.

En segundo lugar, también se pueden plantear problemas acerca de cuándo un servicio es voluntario, en otras palabras, cuándo no es coactivo. Tened en cuenta que la STC 185/1995 considera que también existe coactividad en aquellas prestaciones que derivan del consumo de bienes o servicios que sean objetivamente indispensables para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares. Se trata de un planteamiento que depende de cada momento y lugar y en el que influye un notable grado de subjetividad.

La distinción entre tasas y precios públicos ha planteado numerosos problemas en la práctica. No siempre está claro si el pago exigido por un servicio o actividad es una tasa o un precio público. El problema fundamental reside en determinar si existe coactividad.

Ejemplo

El alumno Pérez Pérez se ha matriculado en el primer curso del grado en Derecho de la universidad pública Y. El pago de la matrícula asciende a 1.500 euros. ¿Son precios públicos los pagos por matrícula para cursar estudios universitarios?

Está claro que se trata de un servicio voluntario, dado que la enseñanza universitaria no es obligatoria. Los problemas se plantean en torno a la cuestión de si dicho servicio lo presta también el sector privado. Por ello, se ha establecido por ley que las denominadas tasas académicas y demás derechos a los que se refiere la letra b) del apartado 3 del artículo 54 de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria tendrán la consideración de precios públicos y se fijarán y se regularán de acuerdo con lo establecido en el citado artículo (disposición adicional quinta de la LTPP).

En resumen, para estar ante un precio público se requiere que el servicio o actividad también lo preste o lo realice el sector privado y que tenga carácter voluntario. En las tasas, se exige que el servicio o actividad no lo preste el sector privado o que no sea voluntario. En los precios públicos, se exige el cumplimiento de ambos requisitos, la falta de uno de ellos determinará que el pago sea una tasa. En cambio, los requisitos que configuran la definición de tasas son alternativos, basta uno de ellos para que el pago sea una tasa.

Los precios públicos y las tasas son ingresos de derecho público, pero solo los segundos son coactivos. Las tasas son tributos. Los precios públicos, aunque sirvan para financiar un gasto público, no son tributos porque no reúnen la nota de la coactividad. Los precios públicos, al no ser ingresos coactivos, tampoco se pueden calificar como prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la CE.

Lectura recomendada

M. Fernández Junquera (1996). "Precios públicos y reserva de ley. Comentario a la Sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional". *Actualidad Jurídica Aranzadi* (núm. 243).

Una vez analizadas las diferencias conceptuales entre tasas y precios públicos, debemos señalar qué **consecuencias jurídicas** tiene tal distinción. Fundamentalmente, podemos indicar las siguientes:

- No están sometidos al principio de reserva de ley.
- No están sometidos al principio de capacidad económica.
- Intereses de demora.

Los precios públicos no son prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la CE. Por ello, su establecimiento no está sometido al principio de reserva de ley. Esto significa que no es necesaria una ley para establecer *ex novo* un precio público ni para regular sus elementos esenciales. Todo ello puede realizarse mediante normas reglamentarias o inferiores. El establecimiento y regulación de los precios públicos resulta más sencillo para la Administración al no estar sometidos a la reserva de ley.

El artículo 26 de la LTPP indica que el establecimiento o modificación de la cuantía de los precios públicos puede hacerse:

- mediante orden del departamento ministerial del que dependa el órgano que ha de percibirlos o
- directamente por los organismos públicos, previa autorización del departamento ministerial del que dependan.

En materia local, el establecimiento o modificación de los precios públicos corresponde al Pleno de la corporación, que puede delegar en la comisión de gobierno. La entidad local también puede atribuir la facultad de fijar precios públicos a los organismos autónomos y consorcios (artículo 47 de la LHL). Estas previsiones ponen de manifiesto la ausencia del principio de reserva de ley en materia de precios públicos.

Los precios públicos, al no ser tributos, tampoco están sometidos a los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la CE, entre ellos, el principio de capacidad económica. No se exige que los precios públicos tengan en cuenta la capacidad económica de los obligados a satisfacerlos. Por este motivo, se establece que los precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la ejecución de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos (artículos 25.1 de la LTPP y 44.1 de la LHL). En determinados casos es posible establecer precios públicos por debajo de dicho coste: cuando concurren razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que lo aconsejen. Para ello, se exige la previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada (artículos 25.2 de la LTPP y 44.2 de la LHL).

También se podría argumentar que la ley da cobertura al principio de capacidad económica en materia de precios públicos, cuando se refiere a las razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que pueden justificar que la cuantía del precio público sea inferior al coste de los servicios. Ahora bien, dicho principio no operaría con la misma intensidad que en los tributos y sería potestativo.

En las tasas, la cuantía es, como máximo, el coste del servicio. Este principio de equivalencia en materia de tasas, reflejo del principio de capacidad económica, no concurre en los precios públicos. La cuantía de un precio público será, como mínimo, el coste del servicio o actividad, pero no hay un tope máximo. Tened en cuenta que, en los precios públicos, el sector público presta sus servicios en competencia con el sector privado, aunque en la práctica la competencia no sea del todo real.

Las tasas están sometidas al principio de reserva de ley y su cuantía será, *como máximo*, el coste del servicio o actividad. Los precios públicos no están sometidos al principio de reserva de ley y su cuantía será, *como mínimo*, el coste del servicio o actividad.

Entre las diferentes consecuencias jurídicas de las tasas y precios públicos, también podemos mencionar el tratamiento que tiene el pago de intereses de demora en uno y otro caso. En las tasas, al ser tributos, el interés de demora que deberá abonar el obligado será el interés de demora en materia tributaria del artículo 26.6 de la LGT. Con carácter general, este es el interés legal del dinero incrementado en un 25%, salvo que la LPGE establezca otro diferente (5% en el 2011). En cambio, en los precios públicos, al no ser tributos, se aplicará el interés de demora previsto en el artículo 17 de la LGP, que es el interés legal (4% en el año 2011).

Por otro lado, está el interés que debe abonar la Administración al obligado en el caso de que tenga que devolver la tasa o el precio público por no haberle prestado el servicio por causas imputables a esta. Si estamos ante una tasa, se aplicará el artículo 31.2 de la LGT. Esto significa que la devolución se realizará de oficio, sin necesidad de que el obligado lo solicite. El interés de demora será

Lectura recomendada

C. Palao Taboada (2001). "Precios públicos: una nueva figura de ingresos públicos en el derecho tributario español". *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (núm. 111, págs. 445-460).

el previsto en materia tributaria en el artículo 26.6 de la LGT. El plazo que tiene la Administración para efectuar la devolución es el previsto en las normas reguladoras de cada tributo y, en su defecto, seis meses. Los intereses comienzan a devengarse automáticamente desde la finalización de dicho plazo. En cambio, si es un precio público, se deberá aplicar el artículo 24 de la LGP. Esto implica que la Administración dispone de tres meses para efectuar la devolución. Si no lo hace, el obligado deberá reclamar por escrito la devolución, ya que esta no se realizará de oficio. El interés de demora aplicable es el interés legal del artículo 17.2 de la LGP. Y los intereses comienzan a devengarse desde el momento en el que el acreedor reclame la devolución, por lo que hasta que no se produzca dicha reclamación por escrito no se devengarán intereses de demora en favor del acreedor.

5.2. Régimen jurídico y cuestiones comunes

Analicemos a continuación **otras cuestiones del régimen jurídico de los precios públicos**:

- *Memoria económico-financiera.* Los precios públicos también requieren una memoria económico-financiera. Toda propuesta de establecimiento o modificación de la cuantía de precios públicos deberá ir acompañada de una memoria económico-financiera que justificará el importe de los mismos que se proponga y el grado de cobertura financiera de los costes correspondientes (artículos 26.2 LTPP y 47.2 *in fine* de la LHL). En aras de la seguridad jurídica, la jurisprudencia ha considerado que la memoria es un requisito esencial para poder exigir el precio público y su ausencia puede determinar la nulidad del expediente (ved, entre otras, la STS de 15 de junio de 1994 y la STS de 30 de junio de 2001).
- *Exigibilidad y devolución.* Los precios públicos pueden exigirse desde que se inicie la prestación de servicios que justifica su exigencia. Puede exigirse el depósito previo del importe total o parcial. Cuando, por causas no imputables al obligado, no se preste el servicio o no se realice la actividad, procederá la devolución del importe que corresponda o, tratándose de espectáculos, el canje de las entradas cuando ello fuera posible (artículos 27 de la LTPP y 46 de la LHL). Las deudas por precios públicos pueden exigirse mediante el procedimiento de apremio (artículos 27.6 de la LTPP y 46.3 de la LHL). Esto significa que, para la recaudación de los precios públicos, la Administración cuenta con las mismas prerrogativas que en los tributos (ved el artículo 10.1 de la LGP).
- *Obligados y formas de pago.* Están obligados al pago de los precios públicos quienes se beneficien de los servicios o actividades por los que deban satisfacerse aquellos (artículo 43 de la LHL). El pago de los precios públicos se realizará en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados (artículo 27.3 de la LTPP).

- *Establecimiento o modificación en el ámbito local.* El establecimiento o modificación de los precios públicos corresponde al Pleno de la corporación, sin perjuicio de sus facultades de delegación en la Comisión de Gobierno. Las entidades locales podrán atribuir a sus organismos autónomos la fijación de los precios públicos, por ellas establecidos, correspondientes a los servicios a cargo de dichos organismos, salvo cuando los precios no cubran su coste. Tal atribución también puede hacerse respecto de los consorcios, a menos que otra cosa se diga en sus estatutos. En el caso de que se realicen estas atribuciones, los organismos autónomos y los consorcios enviarán al ente local copia de la propuesta y del estado económico del que se desprenda que los precios públicos cubren el coste del servicio. (artículo 47 de la LHL).
- *Prohibición de exigir precios públicos en el ámbito local.* No se pueden establecer precios públicos (ni tasas) por los siguientes servicios o actividades: abastecimiento de aguas en fuentes públicas, alumbrado de vías públicas, vigilancia pública en general, protección civil, limpieza de la vía pública, enseñanza en los niveles de educación obligatoria (artículo 42 de la LHL).
- *Gestión.* La administración y cobro de los precios públicos se realizará por los departamentos y organismos públicos que hayan de percibirlos (artículo 27.1 de la LTPP). En el ámbito local, se contempla expresamente la posibilidad de que los precios públicos puedan exigirse en régimen de autoliquidación (artículo 45 de la LHL).

Por último, podemos apuntar algunas **cuestiones comunes de las tasas y precios públicos**:

- *Conversión de un precio público en tasa:* requisitos de notificación. Cuando por la prestación de un servicio o el desempeño de una actividad se esté exigiendo el pago de un precio público de carácter periódico, y por variación de las circunstancias en las que el servicio se presta o la actividad se realiza deba exigirse el pago de una tasa, no será preciso realizar la notificación individual, siempre que el sujeto pasivo y la cuota de la tasa coincidan con el obligado al pago y el importe del precio público al que sustituye. Esto resulta aplicable incluso en el supuesto en el que la cuota de la tasa resulte incrementada respecto del importe del precio público al que sustituya, siempre que tal incremento se corresponda con una actualización de carácter general (disposición transitoria segunda, apartado 3, de la LMTTP y disposición adicional segunda de la LHL).
- *Medidas presupuestarias.* Las tasas y precios públicos correspondientes al Estado y sus organismos autónomos se ingresarán en las cajas del Tesoro Público o en cuentas bancarias autorizadas por el Ministerio de Economía y Hacienda. La recaudación, custodia e ingreso de los derechos correspondientes a otros entes se regirá por las normas que sean de aplicación a los mismos. El rendimiento de las tasas y precios públicos se aplicará íntegra-

mente al presupuesto de ingresos que corresponda, sin que pueda efectuarse detracción ni minoración alguna (salvo la devolución prevista para las tasas cuando no se realice su hecho imponible por causas no imputables al sujeto pasivo). El ministro de Economía y Hacienda podrá proponer al Gobierno o al ministro del ramo el establecimiento de tasas y precios públicos, por parte de aquellos órganos de la Administración del Estado, organismos o entes que no los apliquen, así como su actualización cuando proceda (artículo 3 de la LTPP).

- *Responsabilidades.* Las autoridades, los funcionarios públicos, agentes o asimilados que de forma voluntaria y culpable exijan indebidamente una tasa o precio público, o lo hagan en cuantía mayor que la establecida, incurrirán en falta disciplinaria muy grave, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden que pudieran derivarse de su actuación. Cuando adopten en la misma forma resoluciones o realicen actos que infrinjan la presente ley y las demás normas que regulan esta materia, estarán obligados, además, a indemnizar a la Hacienda pública por los perjuicios causados (artículo 4 de la LTPP).

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Las tasas...

- a) no están sometidas al principio de capacidad económica.
- b) deben tener en cuenta la capacidad económica cuando lo permitan las características del tributo.
- c) son tributos exigidos sin contraprestación.

2. Los precios públicos son...

- a) tributos.
- b) prestaciones patrimoniales de carácter público del artículo 31.3 de la CE.
- c) ingresos de derecho público.

3. En general, el importe exigido por un ayuntamiento en concepto del servicio obligatorio de distribución de agua potable...

- a) no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio.
- b) podrá exceder del coste del servicio.
- c) deberá cubrir, como máximo, un 90% del coste del servicio.

4. Para exigir una tasa por la prestación de un servicio público...

- a) es necesario que tenga lugar una utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.
- b) el servicio debe prestarse en régimen de derecho público.
- c) es necesario que el obligado tributario obtenga un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la prestación del servicio.

5. ¿Qué ingreso público se puede exigir para financiar el establecimiento del servicio de extinción de incendios?

- a) Una tasa.
- b) Una contribución especial.
- c) Un precio público.

Casos prácticos

6. Comentad brevemente qué clase de tributo podría exigir un ayuntamiento en los siguientes casos o si, por el contrario, procedería la exacción de un precio público:

- a) Prestación de servicios educativos en las escuelas infantiles de primer ciclo (de cero a tres años), teniendo en cuenta que tales servicios también los presta en el municipio el sector privado.
- b) Prestación de servicios deportivos en instalaciones municipales, teniendo en cuenta que tales servicios también los presta en el municipio el sector privado.
- c) Servicio de grúa municipal por estacionar en lugares no permitidos (inmovilización, retirada de vehículos y depósito).
- d) Servicios de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Ocupación de la vía pública con quioscos (por ejemplo, los destinados a la venta del cupón de la ONCE).
- g) Tramitación de licencias urbanísticas.
- h) Aprovechamiento de la vía pública con entradas de vehículos a través de las aceras y la reserva de la misma para aparcamiento exclusivo, parada de vehículos, carga y descarga de cualquier clase.

i) Establecimiento o ampliación del servicio de extinción de incendios.

7. Basándose en las preguntas que más adelante se formulan, comentad si tienen naturaleza tributaria los pagos por el uso de las instalaciones para la práctica del esquí en las estaciones de San Isidro y Leitariegos, ambas propiedad de la Diputación de León. Consultad en la web de la Diputación el Boletín Oficial de la Provincia núm. 176, de 16 de septiembre de 2009, en el que se aprueban las tarifas para la práctica del esquí.

a) ¿Son tasas o precios públicos?

b) ¿Basándose en qué argumentos se podría defender su calificación como tasa?

c) Si fueran tasas, ¿de qué modalidad se trataría: a) aprovechamiento especial o privativo del dominio público o b) prestación de servicios en régimen de derecho público?

d) ¿Pueden las provincias establecer y exigir tasas y precios públicos?

e) ¿Es correcta la utilización de una ordenanza provincial para regular el contenido de estas tarifas?

f) ¿Qué solución se adopta respecto de las dos únicas estaciones de esquí del Principado de Asturias (Valgrande-Pajares y Fuentes de Invierno)? Consultad el Boletín Oficial de la Provincia núm. 257, de 6 de noviembre de 2009, en el que se fijan las tarifas para Pajares y Fuentes de Invierno (decretos 133/2009 y 134/2009 de 28 de octubre).

8. Indicad hasta qué punto los ingresos públicos que se exigen en el siguiente caso resultan conformes al derecho.

El Ayuntamiento de Villacontribución ha establecido varios precios públicos por la utilización de instalaciones deportivas por debajo del coste del servicio y sin que exista una previsión presupuestaria que cubra dichas diferencias. También ha incorporado en sus ordenanzas un nuevo precio público por el servicio de policía municipal. Entre las medidas más criticadas por los vecinos se encuentra la construcción de una ronda de circunvalación que beneficiará a todos los vecinos del municipio al facilitar los accesos y salidas del mismo. El coste total de la obra se financiará con contribuciones especiales, exigidas a los vecinos con viviendas limítrofes a la mencionada ronda.

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. c

3. a

4. b

5. b

6.a) No se da ninguno de los presupuestos para exigir una tasa por prestación de servicios (artículo 20.1 b de la LHL). Primero, no se trata de un servicio de solicitud o recepción obligatoria, ya que la educación infantil es voluntaria. Segundo, el servicio también lo presta el sector privado, por lo que no se produce una situación de monopolio de hecho. Por lo tanto, se debería exigir un precio público (artículo 41 de la LHL).

b) Al igual que en el caso anterior, no se da ninguno de los presupuestos para exigir una tasa por prestación de servicios (artículo 20.1 b de la LHL). Primero, el servicio es de solicitud o recepción voluntaria, la práctica del deporte no viene impuesta por normas legales o reglamentarias. Segundo, en el municipio existen también instalaciones deportivas de carácter privado. Por lo tanto, se debería exigir un precio público (artículo 41 de la LHL).

c) Se debería exigir una tasa al tratarse de un servicio que no es de solicitud o recepción voluntaria, ya que viene impuesto por disposiciones legales o reglamentarias (artículo 20.1 b de la LHL). El incumplimiento de la normativa sobre seguridad viaria origina la prestación del servicio consistente en la retirada y posterior depósito del vehículo indebidamente estacionado. No se trata de un servicio solicitado voluntariamente por el propietario del vehículo. El hecho de que el servicio no lo preste directamente el ayuntamiento sino una empresa (gestión indirecta) no impide la calificación del ingreso como tasa. Se exige que el servicio se preste en régimen de derecho público (artículo 2.2 a de la LGT) y esto permite que puedan utilizarse otras formas distintas de la gestión directa de los servicios públicos. Por otro lado, en este caso, también podría concurrir otro ingreso público de distinta naturaleza, como sería la sanción administrativa correspondiente por haber cometido una infracción de la normativa en materia de seguridad viaria.

d) Se trata de un servicio que no es de solicitud o recepción voluntaria, por lo que se debería exigir una tasa (artículo 20.1 b de la LHL). Este servicio es uno de los previstos expresamente en la ley por el que los ayuntamientos pueden exigir tasas (artículo 20.4 s de la LHL). El ayuntamiento debe prestar el servicio en régimen de derecho público (artículo 2.2 a de la LGT) y para ello puede utilizar los medios técnicos y materiales de una empresa (concesión administrativa).

e) La ley prohíbe expresamente la exacción de tasas y precios públicos por este servicio, lo mismo sucede con el abastecimiento de aguas en fuentes públicas, el alumbrado de las vías públicas, la vigilancia pública en general, el servicio de protección civil y la enseñanza en los niveles de educación obligatoria (artículos 21 y 42 de la LHL). Estos servicios deberán financiarse con otros recursos, por ejemplo, mediante impuestos.

f) Se trata de una utilización privativa del dominio público que da lugar al pago de una tasa. Es uno de los supuestos expresamente previstos de utilización privativa o aprovechamiento especial: “instalación de quioscos en la vía pública” (artículo 20.3 m de la LHL). Lo mismo sucede en los casos de ocupación de terrenos de uso público con mesas, sillas, tribunas, tableros, puestos, barracas, casetas de venta, espectáculos, atracciones, entre otros (artículo 20.3 l y n).

g) Cuando el ordenamiento exige estar en posesión de la correspondiente licencia, el pago por la tramitación de la misma se considera una tasa. La voluntariedad en la solicitud o recepción del servicio o actividad no hay que buscarla en la decisión del sujeto pasivo para ejecutar la obra, sino en el hecho de que si decide realizarse es necesario obtener una licencia. La licencia viene impuesta por una norma legal o reglamentaria, ello determina que estemos ante un supuesto que no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados (artículos 20.1 b y 20.4 c, h, i de la LHL).

El problema de las licencias de obras reside en determinar si resulta exigible la tasa en los casos en los que la licencia se deniega, debido a que el hecho imponible de la tasa requiere que los servicios o actividades se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo. El TS ha indicado que es posible exigir la tasa por la mera tramitación, aunque la licencia se deniegue, ya que la simple solicitud de una licencia desencadena una actividad

administrativa tendente a evaluar o examinar la situación del solicitante (ved la STS de 5 de febrero de 2010).

h) Es un supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por el que se debería exigir el pago de una tasa (artículo 20.3 h de la LHL). Así sucede con los denominados vados, las zonas de carga y descarga o las reservadas para realizar una mudanza.

i) En este caso, procedería exigir una contribución especial, pero no una tasa. Las tasas se exigen por la prestación de un servicio, pero no por su establecimiento o ampliación. El hecho imponible de las contribuciones especiales es el beneficio o aumento de valor que experimentan los bienes del sujeto pasivo como consecuencia de la realización de obras o del establecimiento o ampliación de servicios (artículo 28 de la LHL). El caso del establecimiento o ampliación del servicio de extinción de incendios está expresamente previsto en la LHL al regular los sujetos pasivos de las contribuciones especiales (artículo 30.2 c). Las contribuciones especiales por establecimiento o ampliación de servicios son compatibles con las tasas que se exijan por la prestación de los mismos (artículo 22 de la LHL).

7. Los ingresos públicos que debemos analizar son los pagos por el uso de las instalaciones deportivas de las estaciones de montaña e invierno de San Isidro y Leitariegos. Estos pagos se realizan por el uso de los medios mecánicos o remotes de las estaciones y se conocen popularmente como forfait.

Para determinar si tienen la naturaleza jurídica de tasas, debemos analizar si cumplen los requisitos del artículo 20.1 de la LHL (recordemos que las provincias son entidades locales, tal y como establece el artículo 141.1 de la CE). Los requisitos para exigir una tasa son dos: a) que los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria o b) que no se presten por el sector privado. Es suficiente con que se cumpla uno de ellos para calificar dicho pago como tasa. El primero no se cumpliría dado que la práctica del esquí es una actividad voluntaria y no viene impuesta por normas legales o reglamentarias. En cambio, sí podríamos considerar que se cumple el segundo de los requisitos mencionados, en la medida en que en la provincia de León no existen estaciones de esquí de carácter privado. Al ser las dos únicas estaciones de esquí de titularidad pública, se puede afirmar que no concurre la iniciativa privada en la prestación de dicho servicio. El ámbito que hemos tomado como referencia para determinar el cumplimiento de este requisito es la provincia, puesto que el ingreso en cuestión constituye uno de los recursos de la Hacienda provincial. Por lo tanto, podemos concluir que el pago exigido por la prestación de estos servicios es una tasa, ya que al no concurrir la iniciativa privada en la prestación de los mismos existe una situación de monopolio de hecho.

Este es precisamente el criterio que asume la Diputación Provincial de León para calificar tales pagos como tasas. El argumento es que dichos servicios se prestan de forma exclusiva por un ente público (ved el Boletín Oficial de la Provincia núm. 176, de 16 de septiembre de 2009). En efecto, las estaciones de esquí de San Isidro y Leitariegos son propiedad de la Diputación y no existe en la provincia ninguna estación privada.

Las provincias pueden establecer y exigir tasas y precios públicos (artículos 132 y 148 de la LHL). Las provincias no pueden aprobar leyes, pero tienen potestad normativa. De este modo, pueden establecer y exigir tasas mediante normas reglamentarias y siempre con arreglo a lo dispuesto en la LHL.

A diferencia de lo que sucede en León, en Asturias se han calificado como precios públicos los pagos por los servicios deportivos de las dos únicas estaciones de esquí (Valgrande-Pajares y Fuentes de Invierno). La situación es la misma que en León, puesto que en Asturias dicho servicio tampoco lo presta el sector privado, ya que la titularidad del servicio es pública. A pesar del monopolio de hecho, el Gobierno ha calificado dichos pagos como precios públicos (decretos 133/2009 y 134/2009 de 28 de octubre). Esta calificación resulta contraria a la definición de tasas y precios públicos que establece la ley y al criterio mantenido en la STC 185/1995, en la que se considera que también existe coactividad cuando el servicio lo presta en exclusiva el sector público, ya sea bajo un monopolio de hecho o de derecho.

8. La ley establece que el *importe de los precios públicos* deberá cubrir como mínimo el coste del servicio, pero admite que en determinadas circunstancias puedan fijarse precios públicos por debajo de dicho coste. Ahora bien, para ello será necesario que se consignen en los presupuestos las dotaciones oportunas para la cobertura de la diferencia resultante si la hubiera (artículos 44 de la LHL y 25 de la LTPP).

- No resulta conforme a derecho exigir un *precio público por la prestación del servicio de policía municipal*, ya que la ley prohíbe que las entidades exijan tasas o precios públicos por determinados servicios, entre los que se encuentra la vigilancia pública en general (artículos 21 y 42 de la LHL). Sí podrían exigirse tasas o precios públicos por los servicios de vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten (artículo 20.4 f) de la LHL).
- El hecho imponible de las contribuciones especiales es la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización

de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos (artículos 2.2 b de la LGT y 28 de la LHL). La jurisprudencia se ha encargado de precisar que el beneficio obtenido debe ser especial. Esto significa que la obra o servicio debe beneficiar especialmente a los sujetos pasivos, en cambio, si el beneficio que reporta es general o común a toda una colectividad no cabría exigir el pago de una contribución especial (ved, en este sentido, la STS de 23 de abril de 1998).

En el caso de una *ronda de circunvalación*, el beneficio es más común o colectivo antes que especial o particular, ya que beneficia a todos los vecinos del municipio. Consideramos que no cabría exigir el pago de contribuciones especiales por dicha obra (ved la STSJ de Andalucía de 5 de junio de 2000, en la que se resuelve un caso similar al que hemos planteado). Tampoco se podría financiar la obra en su totalidad mediante este tributo, la ley fija como límite el 90% del coste de la obra (artículo 31.1 de la LHL).

