

Ingressos tributaris i preus públics

Alejandro García Heredia

PID_00181486



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Consideracions generals	7
2. Impostos	9
2.1. Concepte i caràcters	9
2.2. Classes	10
3. Taxes	16
3.1. Concepte i caràcters	16
3.2. Principis constitucionals	19
3.3. Fet imposable	21
3.3.1. Requisits que han de reunir els serveis o activitats	26
3.3.2. Formes de gestió del servei o activitat	33
3.4. Beneficis fiscals	34
3.5. Compatibilitat de les taxes amb altres ingressos	35
3.6. Meritació	37
3.7. Subjectes passius	39
3.8. Elements quantitativus	41
4. Contribucions especials	47
4.1. Concepte i caràcters	47
4.2. Delimitació	49
4.3. Fet imposable	50
4.4. Meritació	52
4.5. Subjectes passius	54
4.6. Elements quantitativus	55
4.7. Acords d'imposició i ordenació	58
5. Preus públics	59
5.1. Concepte i delimitació amb les taxes	59
5.2. Règim jurídic i qüestions comunes	63
Exercicis d'autoavaluació	67
Solucionari	69

Introducció

Entre tots els ingressos públics destaquen els tributs, tant per la seva importància quantitativa en termes de recaptació com pel seu desplegament normatiu, jurisprudencial i doctrinal. Els tributs són la principal font d'ingressos públics i, dins d'aquests, els impostos representen la major font d'ingressos.

Aquest segon mòdul se centra en l'estudi dels ingressos tributaris. S'analitzen en profunditat cadascuna de les categories tributàries, això és, impostos, taxes i contribucions especials, al mateix temps que es diferencien les taxes dels preus públics. El capítol comença amb l'estudi dels impostos, analitzant-ne les característiques i fent-ne diverses classificacions en funció de diferents criteris. Posteriorment, s'aborda l'estudi de les taxes, desenvolupant diverses qüestions que afecten el seu establiment i aplicació, especialment, els seus elements essencials. El mateix estudi es fa també respecte de les contribucions especials. Finalment, s'analitzen els preus públics amb la finalitat de distingir-los de les taxes i s'exposa el seu règim jurídic.

Objectius

1. Diferenciar les diferents categories tributàries: impostos, taxes i contribucions especials.
2. Entendre el concepte d'*impost* i les seves diferents classes.
3. Identificar el fet imposable de les taxes i els seus elements essencials.
4. Comprendre el fet imposable de les contribucions especials i els seus elements essencials.
5. Entendre la categoria dels preus públics i les seves diferències amb les taxes.

1. Consideracions generals

Els ingressos públics es poden dividir en dos grans grups:

- ingressos de dret públic,
- ingressos de dret privat.

Els primers són els que presenten més importància en el sistema de recursos dels ens públics i, dins d'aquests, els tributs constitueixen la major font d'ingressos i són l'institut més desplegat pel legislador, la jurisprudència i la doctrina. L'article 2.2 de l'LGT preveu tres categories de tributs:

- impostos,
- taxes,
- contribucions especials.

En aquest mòdul s'analitzaran amb detall cadascuna d'aquestes categories i es determinaran les diferències que hi ha pel que fa a altres ingressos públics, com és el cas de la distinció entre taxes i preus públics.

Convé tenir presents diverses qüestions que ja han estat posades de manifest en el mòdul anterior:

- En primer lloc, la **definició de tributs**, tal com l'hem examinat segons el que disposa l'article 2.1 de l'LGT. Tots els tributs (impostos, taxes i contribucions especials) han de reunir les característiques que ja hem analitzat: han de ser ingressos públics, pecuniaris, coactius, vinculats a la realització del fet imposable, sotmesos a reserva de llei i amb la finalitat primordial –però no necessàriament l'única– de contribuir al sosteniment de les despeses públiques.
- En segon lloc, la incidència dels **principis constitucionals** del sistema tributari, amb referència especial a la capacitat econòmica i al principi de reserva de llei. Totes les categories tributàries estan sotmeses al principi de capacitat econòmica, tot i que aquest principi no es manifesti amb la mateixa intensitat en totes. El mateix succeeix amb la reserva de llei, l'establiment de tot tipus de tributs està sotmès a aquest principi, per la qual cosa els seus elements essencials solament es poden establir conformement a la llei.
- En tercer lloc, la relació que hi ha entre la categoria legal dels tributs i el concepte més ampli de **prestació patrimonial de caràcter públic**. L'article 31.3 de la Constitució sotmet a la reserva de llei l'establiment de prestacions patrimonials de caràcter públic. Els tributs són prestacions pa-

trimonials de caràcter públic i, per tant, el seu establiment queda reservat a la llei. En aquest sentit, no hem d'oblidar el context en el qual se situen les denominades *exaccions parafiscals*. La disposició addicional primera de l'LGT assenyala que participen de la naturalesa dels tributs i que, a falta de normativa específica, es regeixen per l'LGT. Recordem que les exaccions parafiscals es defineixen com a ingressos coactius, extrapressupostaris i afectes a una finalitat concreta. El problema principal de la parafiscalitat a Espanya és la submissió d'aquestes exaccions al principi de reserva de llei. Les exaccions parafiscals haurien de respectar el mandat constitucional que només es poden establir prestacions patrimonials de caràcter públic conformement a la llei.

2. Impostos

2.1. Concepte i caràcters

L'article 2.2 c) de l'LGT assenyala que els impostos són "els tributs exigits sense contraprestació, el fet imposable dels quals està constituït per negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent".

Les notes que deriven d'aquesta definició són les següents:

- Els impostos són tributs exigits sense contraprestació.
El legislador pretén posar de manifest que no hi ha una activitat administrativa directa motivada pel pagament d'impostos. Això permet diferenciar els impostos d'altres tributs, com les taxes i les contribucions especials, en els quals el seu pagament implica la prestació d'un servei per l'Administració. En els impostos no hi ha aquesta immediatesa i relació directa entre pagament i contraprestació. En els impostos la contraprestació l'hem de buscar a mitjà o llarg termini, de manera mediata o indirecta, atès que la seva recaptació s'invertirà, per exemple, en infraestructures, sanitat, medi ambient o educació. Aquesta és la vertadera nota distintiva entre els impostos i altres categories tributàries. La resta dels caràcters que defineixen els impostos no són propis ni exclusius, sinó que s'han de predicar també de les taxes i contribucions especials.
- El fet imposable dels impostos està constituït per negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica.
La delimitació del fet imposable dels impostos és summament general (negocis, actes o fets) i es podria aplicar igualment a altres categories tributàries, el fet imposable de les quals està també definit, per exemple, amb referència a actes o fets. Aquesta no és una nota que permeti distingir entre impostos, taxes i contribucions especials. El mateix succeeix amb la referència expressa a la capacitat econòmica. La capacitat econòmica ha de ser present en tots els tributs i no sols en els impostos. Succeeix, no obstant això, que la capacitat econòmica es manifesta amb més claredat i intensitat en els impostos que en altres tributs, però això no significa que sigui privativa d'aquests. Per tot això, resulta que la característica que permet distingir entre impostos i altres tributs és el fet que els primers siguin exigits sense contraprestació, això és, sense cap activitat administrativa.

Els impostos

Són tributs exigits sense contraprestació. Aquesta característica els distingeix de les taxes i contribucions especials.

La capacitat econòmica

És un principi constitucional (art. 31.1) aplicable a tots els tributs, i no solament als impostos.

2.2. Classes

Com succeeix sempre que es tracta d'efectuar una classificació hi ha diferents criteris per a això. Són diverses les classificacions que es poden efectuar; les més comunes són les que distingeixen entre impostos personals i reals, subjectius i objectius, periòdics i instantanis, directes i indirectes i fiscals i extrafiscals. Encara que aquestes classificacions tinguin una finalitat eminentment didàctica, la veritat és que també tenen cobertura en diversos preceptes del dret positiu. Les mateixes normes reguladores de cada impost, en els primers articles, solen utilitzar algun d'aquests criteris per a assenyalar les característiques i naturalesa de cada impost.

1) Impostos personals i reals

Són impostos personals aquells el fet imposable dels quals no es pot concebre sense referència a una persona determinada i són impostos reals aquells que poden ser pensats sense referència a un subjecte.

Exemples

Són impostos personals aquells que graven la renda o el patrimoni, el fet imposable dels quals no es pot concebre si no és amb relació a un subjecte determinat. Les mateixes normes reguladores d'aquests impostos els defineixen com a tributs de caràcter o naturalesa personal (vegeu els articles 1 de les lleis de l'IRPF i de l'IS).

En els impostos reals, l'element objectiu de l'impost és autònom i es pot concebre sense referència a una persona determinada. Així succeeix amb l'impost sobre béns immobles (IBI) o l'impost sobre transmissions patrimonials (ITP), els fets imposables dels quals es defineixen amb relació a un bé, amb independència de si el titular o comprador és una persona o una altra (vegeu l'article 60 de l'LHL en el qual es qualifica expressament l'IBI com un tribut de caràcter real que grava el valor dels béns immobles).

2) Impostos subjectius i objectius

Els impostos subjectius són aquells que tenen en compte en la seva regulació les circumstàncies personals del contribuent, mentre que els impostos objectius no les tenen en compte. Hem de distingir aquesta classificació de l'anterior, atès que hi pot haver impostos personals objectius i impostos reals amb una certa subjectivitat.

Exemples

Un impost subjectiu és l'IRPF. Aquest tribut grava la renda de les persones físiques i té en compte les circumstàncies personals i familiars del contribuent per a quantificar el deute tributari (mínims personal i familiar, reduccions per pensions compensatòries i anualitats per aliments o deduccions per maternitat, naixement o adopció). L'IRPF és un impost personal i subjectiu. El mateix succeeix amb l'impost sobre successions i donacions. En canvi, hi ha impostos personals que no tenen en compte aquestes circumstàncies i que podrien ser considerats impostos objectius, per exemple, l'impost de societats.

Un exemple més clar d'impost objectiu el trobem en l'IBI, en el qual el deute tributari es fixa en funció de diversos factors que afecten el bé immoble (valor cadastral, zona on se situa, etc.). No obstant això, és possible relativitzar aquesta afirmació i considerar que tot i ser un impost real té certa subjectivitat, ja que la Llei permet que els ajuntament estableixin bonificacions de fins al 90% de la quota íntegra en favor dels titulars de famílies nombroses.

3) Impostos periòdics i instantanis

Aquesta classificació té en compte l'element temporal del fet imposable. Són impostos periòdics aquells el fet imposable dels quals té lloc al llarg d'un període de temps i són instantanis aquells el fet imposable dels quals s'esgota amb la seva pròpia realització.

Exemples

L'IRPF és un impost periòdic, grava la renda obtinguda per una persona física al llarg de l'any natural (article 12 de la Llei de l'IRPF). En ser un impost periòdic cal determinar una data en la qual s'entengui realitzat el fet imposable (meritació). La Llei ha establert que aquesta data és el 31 de desembre, moment que s'utilitzarà per a determinar totes les circumstàncies personals i familiars del contribuïent (edat, minusvalideses, nombre de fills, etc.). Una situació similar ocorre en l'impost de societats, en el qual el període impositiu coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat i la meritació es fixa l'últim dia d'aquest exercici (articles 26 i 27 de la LIS).

Són impostos instantanis l'IVA o l'ITP, que es meritin en cada operació, o l'impost sobre successions i donacions, que grava les adquisicions lucratives per causa de mort i entre vius i es merita, respectivament, el dia de la defunció del causant i el dia en què tingui lloc l'acte o contracte.

4) Impostos directes i indirectes

Aquesta distinció que, té l'origen en les teories d'hisenda, ha estat incorporada per les nostres normes de dret positiu en la definició de cadascun dels impostos. Els impostos directes es defineixen com aquells que graven una manifestació directa de la capacitat econòmica (la renda o el patrimoni), mentre que els indirectes graven una manifestació indirecta de capacitat econòmica (el consum). També s'utilitza aquesta classificació per a distingir entre els impostos que graven directament el subjecte passiu i els que utilitzen el mecanisme de la repercussió per a traslladar la càrrega tributària a la persona que manifesta capacitat econòmica. Normalment els impostos que graven la renda i el patrimoni ho fan de manera directa sobre el subjecte passiu, mentre que els que graven el consum són impostos en els quals el subjecte passiu repercuteix la càrrega tributària a un tercer.

Exemples

La renda i el patrimoni es configuren com els principals indicadors de capacitat econòmica. Són impostos directes l'IRPF, l'impost de societats, l'impost sobre la renda dels no-residents, l'impost sobre el patrimoni o l'impost sobre successions i donacions.

Són impostos indirectes els que graven el consum, com l'IVA o els impostos especials (tabac, alcohol, hidrocarburs, electricitat, matriculació). En aquests impostos és comuna la tècnica de la repercussió, mitjançant la qual el subjecte passiu (que ha de complir les obligacions formals i materials) trasllada sobre el consumidor la càrrega tributària de l'impost, ja que aquest últim és el que manifesta capacitat econòmica amb el consum de béns o serveis.

5) Impostos fiscals i extrafiscals

Aquesta distinció s'estableix tenint en compte que la finalitat primordial dels tributs (no l'única) és finançar la despesa pública, però que a més d'això poden servir també a altres finalitats. D'acord amb l'article 2 de l'LGT és possible

distingir entre els impostos amb una finalitat merament recaptatòria o fiscal i els que serveixen, a més, com a instruments de política econòmica general i que atenen la realització dels principis i finalitats continguts en la Constitució.

Exemples

Aquesta classe d'impostos són freqüent en l'àmbit dels impostos propis de les comunitats autònomes, ja que aquests no poden recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat (article 6.2 de la LOFCA). Bona mostra d'això són els impostos mediambientals o els que graven les terres infrautilitzades.

Un altre exemple d'un impost extrafiscal el podem trobar en l'àmbit dels recursos propis de les Comunitats Europees. Els drets de duana, a més de la seva finalitat recaptatòria, actuen com a instruments de control dels intercanvis comercials, i protegeixen la producció nacional i asseguren que hi hagi prou proveïment de productes al mercat intern.

Lectura recomanada

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

6) Impostos estatals, autonòmics i locals. Impostos comunitaris

Finalment, podem fer referència a una classificació molt recurrent didàcticament amb la finalitat d'establir un quadre dels impostos que integren el nostre sistema tributari. En aquest sentit se sol distingir entre impostos estatals, autonòmics i locals, en funció del poder tributari i de les lleis en les quals s'aprova cadascun dels impostos. Cal matisar que diversos dels denominats *impostos estatals* estan cedits a les comunitats autònomes (tant pel que fa a competències com al producte de la seva recaptació). D'altra banda, els impostos locals són establerts per una llei estatal (LHL), atès que els ajuntaments no tenen potestat legislativa en sentit estricte (encara que sí tenen potestat normativa en poder establir les seves normes mitjançant ordenances). L'LHL habilita els ajuntaments perquè, mitjançant ordenances fiscals, regulin i despleguin diversos aspectes dels impostos municipals i decideixin si n'exigeixen o no algun.

D'altra banda, podem distingir aquells impostos que integren el denominat *sistema de recursos propis de les Comunitats Europees*. És el cas dels drets de duana, que graven les importacions i exportacions entre el territori comunitari i els tercers estats. La norma fonamental en matèria d'impostos duaners és el Codi duaner comunitari, aprovat pel Reglament 2008/450/CE, de 23 d'abril. També hi ha impostos comunitaris fora del sistema de recursos propis, com succeeix amb l'impost sobre salaris dels funcionaris i agents de la Comunitat (article 13 del Protocol sobre els privilegis i les immunitats de les Comunitats Europees, de 8 d'abril de 1965). A l'efecte d'evitar la doble imposició, aquesta norma en declara exemptes les rendes obtingudes pels funcionaris en els seus respectius impostos nacionals sobre la renda.

Tenint en compte les classificacions anteriors, i deixant a un costat el sistema dels recursos propis de les Comunitats Europees, podem elaborar l'esquema següent dels impostos que componen el sistema tributari espanyol:

1) Impostos estatals

- Directes

- Impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF): grava l'obtenció de renda per una persona física resident, excepte les adquisicions sotmeses a l'ISD.
- Impost de societats (IS): grava l'obtenció de renda per una persona jurídica resident (també s'inclouen entre els subjectes passius determinades entitats sense personalitat jurídica, com ara fons d'inversió).
- Impost sobre la renda dels no-residents (IRNR): grava l'obtenció de renda per no-residents, ja siguin persones físiques o jurídiques.
- Impost sobre el patrimoni (IP): grava el patrimoni a 31 de desembre de persones físiques, residents i no-residents.
- Impost sobre successions i donacions (ISD): grava les adquisicions gratuïtes per causa de mort o entre vius obtingudes per persones físiques.
- Indirectes
 - Impost sobre transmissions patrimonials oneroses i actes jurídics documentats (ITPAJD): comprèn tres gravàmens diferents, les transmissions patrimonials oneroses (TPO), les operacions societàries (OS) i els actes jurídics documentats (AJD).
 - Impost sobre el valor afegit (IVA): grava els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris o professionals, les adquisicions intracomunitàries i les importacions.
 - Impostos especials (IIEE): és compatible amb l'IVA i grava determinats consums específics (alcohol i begudes alcohòliques, hidrocarburs, labors del tabac, electricitat, carbó i matriculació de determinats mitjans de transport).
 - Impost sobre les primes d'assegurances (IPS): és incompatible amb l'IVA i grava les operacions d'assegurança i capitalització.
 - Impost sobre les vendes al detall de determinats hidrocarburs (IVMDH): grava en fase única les vendes al detall de certes classes d'hidrocarburs (gasolina, gasoil, fuel o querosè).
 - Impostos sobre el joc: dins d'aquests impostos hem d'esmentar la denominada *taxa sobre els jocs de sort, envit o atzar* (malgrat la seva denominació, és un impost) i l'impost sobre activitats de joc. Es tracta, en ambdós casos, d'impostos que graven l'autorització, celebració i organització de determinades modalitats de jocs.

- Impostos duaners: graven l'entrada i sortida de mercaderies del territori duaner de la Comunitat.

2) Impostos autonòmics

- Propis
Les comunitats autònomes poden establir impostos *ex novo* sobre fets imposables no gravats per l'Estat. Així succeeix amb els impostos en matèria de joc del bingo, medi ambient, renda potencial de les terres infrautilitzades, grans superfícies comercials, dipòsits d'entitats de crèdit, aprofitaments cinegètics, sòl sense edificar i edificacions ruïnoses, combustibles derivats del petroli o protecció civil.
- Cedit
Una part de la recaptació obtinguda pels impostos estatals està cedida a les comunitats autònomes. Aquestes, a més, tenen importants competències legislatives, de gestió i recaptació sobre els impostos.
- Règims especials
És necessari tenir en compte les especialitats que es deriven dels règims especials per raó del territori. Així succeeix en el cas del concert amb el País Basc, el conveni amb Navarra, el règim econòmic fiscal de Canàries i les ciutats autònomes de Ceuta i Melilla.

3) Impostos locals

- Obligatori
 - Impost sobre béns immobles (IBI): grava la titularitat de béns immobles rústics, urbans i de característiques especials. Les àrees metropolitanes poden tenir un recàrrec sobre l'IBI.
 - Impost sobre activitats econòmiques (IAE): grava el mer exercici d'activitats empresarials, professionals o artístiques. Entre els recursos de les províncies es troba un recàrrec sobre l'IAE.
 - Impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM): grava la titularitat d'aquesta classe de vehicles aptes per a circular per les vies públiques.
- Potestatiu
 - Impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO): grava la realització de qualsevol construcció, instal·lació o obra per la qual s'exigeixi llicència urbanística.
 - Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU): grava l'increment de valor (plusvàlua) que experimenten els

terrenys urbans i que es posen de manifest com a conseqüència de la transmissió de la seva propietat.

- Impost sobre despeses sumptuàries en la modalitat de caça i pesca (IGS): grava l'aprofitament dels vedats privats de caça i pesca.
- Prestació personal i de transport: prevista per als ajuntaments amb població no superior a 5.000 habitants per a la realització d'obres de la seva competència o cedides. La prestació pot ser redimida a metàl·lic.

3. Taxes

3.1. Concepte i caràcters

L'article 2.2 a) de l'LGT conté la següent definició¹ de taxes: "Taxes són els tributs el fet imposable dels quals consisteix en la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, la prestació de serveis o la realització d'activitats en règim de dret públic que es refereixin a l'obligat tributari, l'afectin o el beneficiïn de manera particular, quan els serveis o activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als obligats tributaris o no els presti o dugui a terme el sector privat".

⁽¹⁾En el mateix sentit, articles 6 de l'LTTP, 7 de la LOFCA i 20.1 de l'LHL.

D'aquest precepte es desprèn que hi ha dues modalitats del fet imposable:

1) Utilització privativa o aprofitament especial del domini públic

Exemple

El Sr. Gómez vol posar a l'entrada de casa seva un gual permanent per a l'entrada i sortida de vehicles, amb la finalitat que altres vehicles no estacionin en aquesta zona. Quin tipus de tribut haurà de pagar a l'Ajuntament?

Una taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial de la via pública. El gual permet al Sr. Gómez utilitzar privativament o de manera especial aquesta part del domini públic a la qual afecta el gual i, al mateix temps, exclouria el seu ús general per altres veïns.

Lectura recomanada

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

2) Prestació de serveis o realització d'activitats (en règim de dret públic) que es refereixin a l'obligat tributari, l'afectin o el beneficiïn de manera particular, quan els serveis o activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als obligats tributaris o no els presti o dugui a terme el sector privat

Exemple

El Sr. Gómez ha hagut de pagar 25 euros per la renovació del passaport. De quin tipus de tribut es tracta?

Els pagaments per l'expedició o renovació de llicències o documents (DNI o passaport) tenen la consideració de taxes. Són taxes perquè es tracta de serveis que no són de sol·licitud o recepció voluntària per a l'obligat. La normativa exigeix l'expedició o renovació d'aquests documents, per la qual cosa el seu pagament és coactiu.

En les taxes es produeix una activitat administrativa en contraprestació pel pagament del tribut. Aquesta és, precisament, la característica que permet distingir les taxes dels impostos. En els impostos no es desencadena una actuació

administrativa correlativa i directament lligada al pagament del tribut, sinó que aquest ingrés es destina a la despesa pública en general i no hi ha un benefici immediat per a l'obligat tributari.

D'altra banda, s'han d'assenyalar els **ens territorials legitimats per a l'exacció de taxes**. Aquestes s'inclouen entre els recursos de totes les administracions territorials, la qual cosa significa que tant a escala estatal com autonòmica i local es poden establir i exigir taxes. Fins i tot, les províncies i les entitats supramunicipals (àrees metropolitanes o comarques) poden establir i exigir taxes conformement a la llei (articles 132 i 152 de l'LHL). Les taxes també poden integrar els recursos financers de les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi quan així ho estableixin les respectives lleis autonòmiques (article 156.2 de l'LHL). És en l'àmbit local on les taxes han tingut més desplegament normatiu i on adquireixen més importància tant en termes qualitius com quantitius.

Les taxes per serveis o activitats públics s'exigeixen pel fet de prestar-los o dur-los a terme, sense que tingui rellevància a aquests efectes que el lloc on es presti el servei o es faci l'activitat sigui fora del territori nacional (article 14 de l'LTPP).

L'article 9 de l'LTPP assenyala la relació jeràrquica de fonts normatives en matèria de taxes:

- 1. Els tractats internacionals (lògicament, els que continguin clàusules en matèria de taxes).
- 2. Les lleis generals en la matèria (LGT, LTPP i l'LGP).
- 3. La llei específica i pròpia de cada taxa (LMTPP).
- 4. Les normes reglamentàries que es dictin en desplegament d'aquestes lleis.

En el cas de les taxes autonòmiques i locals cal tenir en compte que l'LTPP té caràcter supletori respecte de la normativa específica autonòmica o local (així succeeix, per exemple, amb l'LHL).

Entre totes aquestes fonts hem de destacar, d'una banda, l'LTPP i, de l'altra, *ratione materiae*, l'LHL, que adquireix una importància especial en l'àmbit de les taxes locals. Aquestes són les dues lleis en les quals es regula amb més detall el règim jurídic de les taxes.

Els preceptes de l'LTPP no són aplicables als ingressos següents, que els ha de regular la seva normativa específica: a) les cotitzacions al sistema de la Seguretat Social i les de naturalesa idèntica que es recaptin juntament amb aquestes; b) la contraprestació per les activitats que facin i els serveis que prestin les entitats o els organismes públics que

actuïn segons normes de dret privat, i c) els recursos de les cambres de Comerç, Indústria i Navegació, que es continuen regulant per la seva legislació específica (article 2 de l'LTPP).

A causa de la gran importància de les taxes en el sistema tributari local, farem contínues referències a les previsions de l'LHL en analitzar els elements essencials d'aquest tribut. La mateixa exposició de motius de l'LTPP reconeix que mentre que les taxes són tributs pràcticament residuals en el finançament de l'Estat, la seva importància és evident en els pressupostos de les corporacions locals (vegeu l'epígraf IV de l'exposició de motius).

L'LTPP pretén contribuir al procés d'ordenació de les taxes al nostre país, en el qual es van succeir tot un seguit de normes que pretenien posar fi al fenomen de la parafiscalitat i atorgar a moltes exaccions la categoria de taxes i, en conseqüència, subjectar-les als principis constitucionals de legalitat i capacitat econòmica.

Tal com assenyala l'exposició de motius d'aquesta norma, era necessari refondre, sistematitzar i ordenar el règim de les taxes, entre altres raons, a causa de l'entrada d'Espanya a la Unió Europea (cosa que comportava la incompatibilitat de diverses taxes amb l'IVA) i perquè la normativa bàsica en matèria de taxes era fins al moment preconstitucional. L'LTPP tracta de posar en relació el principi de capacitat econòmica i el del benefici o equivalència. Es pretén que els beneficiaris directes de certs serveis o activitats suportin el cost de la seva prestació mitjançant el pagament d'una taxa, en lloc d'acudir a impostos per al seu finançament. Una de les finalitats principals d'aquesta llei és distingir la taxa d'un altre ingrés públic que ha plantejat importants problemes quant a la seva delimitació. Es tracta del preu públic, les característiques i diferències respecte de les taxes del qual s'exposaran més endavant.

En definitiva, les taxes són tributs que es poden exigir a escala estatal, autonòmica i local. No obstant això, és en l'àmbit local on adquireixen més protagonisme, a causa de la importància recaptatòria que aquest tribut representa per a les entitats locals. En els epígrafs següents analitzarem el règim juridicotributari de les taxes d'acord amb l'LGT i, molt especialment, amb l'LHL. També s'efectuaran referències a la regulació de les taxes en l'àmbit de l'Administració estatal i autonòmica. En qualsevol cas, les taxes es regulen de manera homogènia i harmonitzada en els tots els nivells de distribució territorial de l'Estat. Per a una visió general de les normes que contenen la seva regulació inserim el quadre següent:

Taxes estatals	Taxes autonòmiques	Taxes locals
LGT, LTPP, LMTPP i altres lleis especials	LGT, LOFCA i lleis pròpies (autonòmiques)	LGT, LHL i ordenances fiscals

Lectura recomanada

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

Finalment, quant als **sistemes de gestió de les taxes**, hem d'indicar que la llei preveu la possibilitat d'exigir el tribut en règim d'autoliquidació quan així s'estableixi reglamentàriament (article 23 de l'LTPP). Les entitats locals també poden exigir taxes mitjançant autoliquidació quan així ho disposin les seves ordenances fiscals (article 27.1 de l'LHL). El pagament de la taxa es pot fer en efectiu o mitjançant l'ocupació d'efectes timbrats, segons el que disposin les normes reguladores de cada taxa (article 21 de l'LTPP).

En l'àmbit estatal, amb caràcter general, la gestió de les taxes correspon al Ministeri d'Economia i Hisenda. D'acord amb la naturalesa i característiques de cada taxa, es pot establir (reglamentàriament) la participació en el procediment de gestió tributària d'altres departaments ministerials, ens o organismes diferents del Ministeri d'Economia i Hisenda. En la gestió de les taxes s'apliquen, en tot cas, els principis i procediments de l'LGT i, en particular, les normes reguladores de les liquidacions tributàries, la recaptació, la inspecció dels tributs i la revisió d'actes en via administrativa (article 22 de l'LTPP). Les entitats locals poden establir convenis de col·laboració amb entitats representatives dels subjectes passius de les taxes, amb la finalitat de simplificar el compliment de les obligacions formals i materials que se'n derivin, o dels procediments de liquidació o recaptació (article 27.2 de l'LHL).

3.2. Principis constitucionals

Les taxes, en ser tributs, han de respectar tots els **principis constitucionals** del sistema tributari. Una importància especial presenten en aquest context els principis de capacitat econòmica i reserva de llei.

Les taxes han de tenir en compte en la seva configuració el principi de capacitat econòmica. És cert que aquest principi no es manifesta amb la mateixa intensitat en una taxa que un impost sobre la renda, però aquest principi ha d'ordenar la regulació de les taxes encara que la seva plasmació no resulti tan evident com en altres tributs.

Com que la capacitat econòmica resulta més difusa en el cas de les taxes que en els impostos, s'ha tractat de relacionar aquesta capacitat amb el denominat *principi del benefici*. Aquest últim no està previst expressament en el text constitucional, però s'utilitza per a referir-se a la relació directa que hi ha entre el pagament de la taxa i l'actuació administrativa que es desencadena com a conseqüència d'aquest pagament. Es tractaria d'un principi aplicable tant a les taxes com a les contribucions especials. En les taxes, aquest principi implica que la quantia exigida per una taxa² no pot superar el cost que representa per a l'Administració la prestació d'aquest servei.

Algunes sentències consideren que el principi de capacitat econòmica de les taxes es compleix des del moment en què la seva quantia es correspon amb el cost del servei. Fins

Els principis de l'article 31 de la CE

Són aplicables a tots els tributs, però el seu abast i contingut presenten matisos diferents en cadascuna de les categories tributàries.

⁽²⁾Articles 7 de l'LTPP i 24.2 de l'LHL.

al punt que el principi informador de les taxes és aquest últim, mentre que la capacitat econòmica tindria un abast secundari (vegeu la STS, de 30 de novembre del 2002).

L'article 8 de l'LTPP preveu expressament el principi de capacitat econòmica en matèria de taxes, en assenyalar que la capacitat econòmica en la fixació de les taxes s'ha de tenir en compte "quan ho permetin les característiques del tribut". En sentit similar, en l'àmbit de les taxes locals, l'article 24.4 de l'LHL afirma que per a determinar la quantia de les taxes es poden tenir en compte "criteris genèrics de capacitat econòmica dels subjectes obligats a satisfer-les". Aquests preceptes posen de manifest les limitacions del principi de capacitat econòmica en matèria de taxes a causa de la naturalesa especial d'aquesta classe de tributs.

Exemple

Una taxa d'escombraries en la qual, per a determinar-ne la quantia, es tingui en compte el valor cadastral de l'habitatge o la zona on es troba implica tenir present la capacitat econòmica.

La possibilitat de reconèixer determinats beneficis fiscals en les taxes (deduccions, bonificacions, etc.) en favor dels titulars de famílies nombroses comporta, també, un reconeixement de la capacitat econòmica dels subjectes passius.

El principi de capacitat econòmica és un principi constitucional que resulta exigible en tots els tributs i les taxes no en són una excepció. El que succeeix, no obstant això, és que el seu contingut no és tan precís o evident en les taxes com en els impostos. I no oblidem que tampoc no ho és en igual mesura en tots els impostos (impostos sobre la renda, consum, patrimoni, medi ambient, etc.). El principi de capacitat econòmica s'ha d'adaptar a cadascuna de les figures tributàries en funció de la seva naturalesa i, dins d'una mateixa figura tributària, també caldrà tenir en compte la manera com es manifesta la capacitat econòmica.

També cal relacionar l'establiment de les taxes amb un altre dels principis constitucionals: la reserva de llei de l'article 31.3 de la Constitució, en la virtut de la qual només es poden establir prestacions patrimonials de caràcter públic conformement a la llei. Les taxes són, en efecte, prestacions patrimonials públiques.

Lectura recomanada

SSTC 185/1995 i 233/1999.

Les taxes són tributs, això és, ingressos públics en els quals és present la nota de la coactivitat i, per tant, encaixen dins de la categoria de prestacions patrimonials de caràcter públic tal com ha estat configurada pel Tribunal Constitucional.

Existeix coactivitat, d'acord amb la jurisprudència constitucional, quan ocorri qualsevol de les circumstàncies següents:

a) L'actuació administrativa és imposada legalment (per a construir una obra cal una llicència urbanística).

b) Quan és indispensable per a satisfer les necessitats bàsiques de la vida personal o social, segons moment i lloc.

c) Quan el servei el presta exclusivament el sector públic (una situació de monopoli).

En aquest punt hem d'avançar una de les diferències entre taxes i preus públics. Els preus públics es configuren com a ingressos públics no coactius i no tenen, per tant, la consideració de prestacions patrimonials de caràcter públic, la qual cosa significa que el seu establiment no està reservat a la llei. En canvi, l'establiment de taxes només es pot fer conformement a la llei, ja que es tracta de prestacions patrimonials coactives. L'LTPP afirma que l'establiment de les taxes i la regulació dels seus elements essencials s'hauran de fer conformement a la llei (article 10), mentre que l'establiment dels preus públics s'ha de fer mitjançant norma reglamentària (article 26).

El problema es planteja perquè hi ha diversos ingressos públics coactius (prestacions patrimonials públiques) que han estat establerts mitjançant normes reglamentàries al marge de la llei. Hi ha diversos casos en els quals s'ha vulnerat la reserva de llei per a establir ingressos coactius sota denominacions diverses (preus, tarifes, etc.). Així ha succeït amb les denominades *tarifes portuàries*, el pagament de les quals és exigít per la normativa per a la realització de determinades activitats d'aquest sector. Diversos tribunals han considerat que aquestes tarifes són en realitat tributs (taxes), fins al punt que el TC ha declarat la inconstitucionalitat de diverses normes que regulaven les tarifes portuàries (vegeu la STC 102/2005, de 20 d'abril).

Entre els principis constitucionals també hem d'esmentar el principi d'universalitat pressupostària, en la virtut del qual els pressupostos inclouen la totalitat dels ingressos i despeses del sector públic estatal (article 134.2 de la CE). Això implica que l'exacció de les taxes ha d'estar prevista en els pressupostos dels ens públics que les exigeixin (article 11 de l'LTPP).

3.3. Fet imposable

El fet imposable de les taxes s'estableix amb caràcter general en l'article 2.2 a) de l'LGT: "Taxes són els tributs el fet imposable dels quals consisteix en la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, la prestació de serveis o la realització d'activitats en règim de dret públic que es refereixin a l'obligat tributari, l'afectin o el beneficiïn de manera particular, quan els serveis o activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als obligats tributaris o no els presti o dugui a terme el sector privat".

En idèntics termes es configura el fet imposable de les taxes en l'àmbit estatal (article 6 de l'LTPP), autonòmic (article 7 de la LOFCA) i local (article 20.1 de l'LHL). D'acord amb la definició de taxes, podem afirmar que el fet imposable presenta una doble modalitat:

1) Utilització privativa o aprofitament especial del domini públic

Els termes en els quals es redacta aquesta modalitat de fet imposable exigeixen fer un comentari breu, en primer lloc, del concepte de *domini públic* i, en segon lloc, del significat de les expressions *utilització privativa* i *aprofitament especial*.

Sobre els béns que integren el **domini públic** l'LGT no diu res; no obstant això, la Constitució conté en l'article 132 les bases de la seva regulació. Aquest precepte estableix que és la llei la que regula el règim jurídic d'aquests béns, d'acord amb els principis d'inalienabilitat, imprescriptibilitat i inembargabilitat. Quant al catàleg dels béns que integren el domini públic, la Constitució assenyala que han de ser els que determini la llei i, en tot cas, la zona maritimoterrestre, les platges, el mar territorial i els recursos naturals de la zona econòmica i la plataforma continental (article 132.2 CE). Per tant, per a determinar els béns que són de domini públic, caldrà atendre el que disposi la llei, tenint en compte que determinats béns, per mandat constitucional, ja tenen aquesta consideració.

Pel que fa al que estableix la llei, podem consultar l'article 339 del Codi civil en el qual es consideren béns de domini públic els següents: a) els destinats a l'ús públic, com els camins, canals, rius, torrents, ports i ponts construïts per l'Estat, les riberes, platges, rades i altres anàlegs, i b) els que pertanyen privativament a l'Estat, sense ser d'ús comú, i que estan destinats a algun servei públic o al foment de la riquesa nacional, com les muralles, fortaleses i altres obres de defensa del territori, i les mines, mentre no se n'atorgui la concessió.

Pel que fa a les taxes locals, caldrà tenir en compte quin és el domini públic local. Són béns d'ús públic local "els camins i carreteres, places, carrers, passejos, parcs, aigües, fonts, canals, ponts i altres obres públiques d'aprofitament o utilització generals la conservació i policia dels quals siguin de la competència de l'entitat local" (article 74.1 del Reial decret legislatiu 781/1986, de 18 d'abril, pel qual s'aprova el Text refós de les disposicions legals vigents en matèria de règim local).

Quant als termes **utilització privativa** i **aprofitament especial**, hem de consultar el que disposa la Llei 33/2003, de 3 de novembre, de patrimoni de les administracions públiques, en la qual es defineixen els tipus d'ús dels béns de domini públic. En l'article 85 es distingeix entre ús comú, aprofitament especial i utilització privativa.

Ús comú: és el que correspon per igual i de manera indistinta a tots els ciutadans, de manera que l'ús per uns no impedeix el dels altres interessats. Un exemple clar d'això seria l'ús que els banyistes fan d'una platja.

Aprofitament especial: és el que, sense impedir l'ús comú, comporta la concurrència de circumstàncies com ara la seva perillositat o intensitat, preferència en casos d'escassetat, l'obtenció d'una rendibilitat singular o altres semblants, que determinen un excés d'utilització sobre l'ús que correspon a tothom o un menyscapse d'aquest. A títol d'exemple, podríem esmentar un gual de càrrega i descàrrega durant unes hores determinades. Encara que també és cert que durant aquestes hores seria un ús privatiu, tal com es defineix a continuació.

Ús privatiu: és el que determina l'ocupació d'una porció del domini públic, de manera que se'n limita o exclou la utilització per altres interessats. Aquest seria el cas de la instal·lació d'una parada de gelats a la via pública.

Nota

Les taxes s'exigeixen per un ús privatiu o especial del domini públic, no per un ús comú.

Les taxes només es poden exigir per l'aprofitament especial o la utilització privativa del domini públic. Encara que no siguin termes sinònims, la veritat és que, en figurar ambdós en el fet imposable de les taxes, resulta innecessari delimitar rigorosament l'àmbit d'aplicació de cadascun, ja que tant per l'un com per l'altre es poden exigir taxes. En cap cas no es poden exigir taxes per l'ús comú dels béns del domini públic.

L'LHL preveu diversos supòsits d'utilització privativa o aprofitament especial pels quals es pot exigir una taxa³. Hem de considerar que l'enumeració que fa l'LHL no és exhaustiva, ja que indica que les entitats locals poden establir taxes "per qualsevol supòsit" d'utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local i, "en particular" pels següents:

⁽³⁾Article 20.3 de l'LHL.

- a. Saques de sorra i d'altres materials de construcció en terrenys de domini públic local.
- b. Construcció en terrenys d'ús públic local de pous de neu o de cisternes o aljubs on es recullen les aigües pluvials.
- c. Balnearis i altres gaudis d'aigües que no consisteixin en l'ús comú de les públiques.
- d. Abocament i desguàs de canalons i altres instal·lacions anàlogues en terrenys d'ús públic local.
- e. Ocupació del subsòl de terrenys d'ús públic local.
- f. Obertura de rases, sondatges i cales en terrenys d'ús públic local, inclosos carreteres, camins i altres vies públiques locals, per a la instal·lació i reparació de canonades, conduccions i altres instal·lacions, i també qualsevol remoció de paviment o voreres a la via pública.
- g. Ocupació de terrenys d'ús públic local amb mercaderies, materials de construcció, runes, tanques, puntals, bastides i altres instal·lacions anàlogues.
- h. Entrades de vehicles per les voreres i reserves de via pública per a aparcament exclusiu, parada de vehicles, càrrega i descàrrega de mercaderies de qualsevol classe.
- i. Instal·lació de reixes de pisos, claraboies, respiradors, portes d'entrada, boques de càrrega o elements anàlegs que ocupin el sòl o subsòl de tota classe de vies públiques locals, per a donar llums, ventilació, accés de persones o entrada d'articles a soterranis o semi-soterranis.
- j. Ocupació de la volada de tota classe de vies públiques locals amb elements constructius tancats, terrasses, miradors, balconades, marquesines, tendals, paravents i altres instal·lacions semblants, que volin sobre la via pública o que sobresurtin de la línia de façana.
- k. Línies, canonades i galeries per a les conduccions d'energia elèctrica, aigua, gas o qualsevol altre fluid, inclosos els pals per a línies, cables, aïlladors, caixes d'ancoratge, de distribució o de registre, transformadors, riells, bàscules, aparells per a venda automàtica i altres anàlegs que s'estableixin sobre vies públiques o altres terrenys de domini públic local o que hi volin per sobre.
- l. Ocupació de terrenys d'ús públic local amb taules, cadires, tribunes, plataformes i altres elements anàlegs, amb finalitat lucrativa.
- m. Instal·lació de quioscos a la via pública.
- n. Instal·lació de parades, barraques, parades de venda, espectacles, atraccions o esbarjo, situats en terrenys d'ús públic local, i també indústries de carrer i ambulants i rodatge cinematogràfic.
- o. Portades, aparadors i vitrines.

- p. Rodatge i arrossegament de vehicles que no es trobin gravats per l'impost sobre vehicles de tracció mecànica.
- q. Trànsit de bestiar sobre vies públiques o terrenys de domini públic local.
- r. Murs de contenció o sosteniment de terres, edificacions o voltes, ja siguin definitius o provisionals, a vies públiques locals.
- s. Dipòsits i aparells distribuïdors de combustible i, en general, de qualsevol article o mercaderia, en terrenys d'ús públic local.
- t. Instal·lació d'anuncis que ocupin terrenys de domini públic local.
- u. Construcció a carreteres, camins i altres vies públiques locals de revestiments i passos sobre cunetes i a terraplens per a vehicles de qualsevol classe, i també per al pas del bestiar.
- v. Estacionament de vehicles de tracció mecànica a les vies dels municipis dins de les zones que es determinin per a això i amb les limitacions que es poguessin establir."

Malgrat que el fet imposable comprèn tant l'aprofitament especial com la utilització privativa, la gran varietat de casos que es plantegen en la pràctica ha demostrat que de vegades sorgeixen problemes per a determinar si ens trobem davant aquests supòsits o, per contra, davant un ús comú pel qual no és possible exigir una taxa.

Així va succeir amb el pagament exigít per la publicitat no instal·lada al domini públic (sinó privat), però des del qual sigui visible o perceptible. Els tribunals van concloure que en aquest cas no hi havia ni aprofitament ni utilització privativa del domini públic que justificuessin l'exigència d'una taxa. La publicitat resultava visible des del domini públic, però això no impedia que la resta d'usuaris l'utilitzessin ni generava un ús especial, en tot cas, es tractaria d'un ús comú (vegeu la STS, de 5 de maig del 2000). En l'article 20.3 (lletra s) de l'LHL, en la redacció anterior, es preveia com a fet imposable pel qual es podia exigir una taxa la "instal·lació d'anuncis que ocupen terrenys de domini públic local o visibles des de carreteres, camins veïnals i altres vies públiques locals". Contra aquest últim incís es va plantejar una qüestió d'inconstitucionalitat que va ser inadmesa; no obstant això, la Llei 51/2002 va eliminar aquest incís, per la qual cosa la redacció actual es refereix solament a la "instal·lació d'anuncis que ocupin terrenys de domini públic local".

Un altre cas es va plantejar amb relació a la taxa exigida a les entitats financeres per la instal·lació de caixers a les façanes dels seus establiments. Alguns tribunals han considerat que en aquest supòsits sí que es produeix un aprofitament especial del domini públic. En aquesta línia, s'ha afirmat que es tracta d'un servei que el banc presta des de la façana, cap a l'exterior, que permet atendre el públic que passeja per la vorera, i és a la pròpia via pública on es presta aquest servei. La utilització dels caixers exigeix, per tant, un aprofitament especial de la via pública (vegeu, entre d'altres, STSJ de Catalunya, de 7 de juliol del 2000, i la STS, de 12 de febrer 2009, en la qual es confirma aquest mateix plantejament que mantenen diversos TSJ). Aquesta jurisprudència confirma també que el subjecte passiu d'aquesta taxa és l'entitat financera i no el vianant que utilitza el caixer, ja que és la primera la que mitjançant l'aprofitament especial del domini públic obté un benefici econòmic.

En l'àmbit de l'Administració estatal, també és possible exigir taxes per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic estatal. L'LMTPP estableix una taxa de caràcter general sobre aquest fet imposable (articles 61-65) i taxes que graven determinades manifestacions del domini públic estatal, com és el cas de la taxa per utilització del domini públic aeroportuari (articles 4-11). En aquesta llei, es regulen tots els elements essencials d'aquestes taxes, com ara el fet imposable, la meritació, els subjectes passius i, fins i tot, les quanties.

Lectura recomanada

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).

Prenguem com a exemple la regulació de la taxa de caràcter general per la utilització privativa o l'aprofitament especial de béns del domini públic estatal (articles 61-65 de l'LMTPP).

Fet imposable (article 61): la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic estatal que es faci mitjançant concessions, autoritzacions o altres formes d'adjudicació de l'Administració estatal.

No-subjecció (article 61): no hi estan subjectes la utilització o l'aprofitament del domini públic que ja fossin gravats per una taxa específica (aquest seria el cas del domini públic aeroportuari que ja està gravat mitjançant la seva pròpia taxa). Tampoc no hi estan subjectes els usos sobre el domini públic hidràulic i maritimoterrestre.

Meritació (article 62): es produeix amb l'atorgament inicial i el manteniment anual de la concessió, autorització o adjudicació.

Subjectes passius (article 63): els concessionaris, persones autoritzades o adjudicataris o, si escau, els qui se subroguin en el seu lloc.

Base imposable (article 64): en els casos d'utilització privativa, la base és el valor del terreny o de les instal·lacions ocupats, prenent com a referència el valor de mercat dels terrenys contigus o la utilitat derivada dels béns ocupats. En els casos d'aprofitament especial, per a determinar la base imposable es pren com a referència la utilitat que reporti l'aprofitament. També hi ha una regla especial per al cas que s'utilitzin procediments de licitació pública. En aquests supòsits, la base imposable és determinada pel valor econòmic de la proposició sobre la qual recaigui la concessió, autorització o adjudicació.

Tipus de gravamen (article 64): 5% per als casos d'utilització privativa i 10% per a l'aprofitament especial.

Gestió i recaptació (article 64): òrgans competents dels diferents departaments ministerials o organismes per a l'atorgament de les concessions, autoritzacions i adjudicacions.

En l'àmbit de l'Administració autonòmica, la norma de referència és l'article 7 de la LOFCA (redactat en els mateix termes que l'article 20.1 de l'LHL). Els requisits per a exigir taxes per la utilització privativa o l'aprofitament especial són els mateixos que hem examinat amb caràcter general. En aquest cas, tan sols cal indicar que s'ha de tractar de domini públic autonòmic. La LOFCA, a diferència del que succeeix en l'àmbit de l'LHL, no estableix un catàleg de matèries sobre les quals es puguin exigir taxes per utilització privativa o aprofitament especial. L'article 7.2 de la LOFCA indica que quan l'Estat o les entitats locals transfereixin a les comunitats autònomes béns de domini públic per a la utilització del qual hi hagués taxes establertes, aquestes s'han de considerar tributs propis de les respectives comunitats autònomes. Les taxes de cada comunitat autònoma s'estableixen en les seves pròpies lleis.

2) Prestació de serveis o realització d'activitats (en règim de dret públic) que es refereixin a l'obligat tributari, l'afectin o el beneficiïn de manera particular, quan els serveis o activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als obligats tributaris o no els presti o dugui a terme el sector privat

Amb caràcter preliminar, hem de destacar que el fet imposable al·ludeix tant a prestació de serveis com a realització d'activitats. Es tracta de donar cobertura a tot tipus d'actuació administrativa, ja sigui en forma de prestació d'un servei

o de realització d'una activitat. Encara que no són termes sinònims, la veritat és que la diferenciació resulta de vegades innecessària en ser ambdós inclosos en el fet imposable de les taxes.

Les qüestions que hem d'analitzar per a comprendre aquest fet imposable són fonamentalment dues. Primera, els requisits que han de reunir els serveis o activitats perquè donin lloc al pagament d'una taxa. Segona, el règim de dret públic que utilitza l'Administració per a la seva prestació o realització.

3.3.1. Requisits que han de reunir els serveis o activitats

Els serveis o activitats s'han de referir a l'obligat tributari, afectar-lo o beneficiar-lo de manera particular. Es tracta que el servei o activitat es vinculi a l'obligat tributari i li reporti alguna classe de benefici o utilitat particular. L'article 20.2 de l'LHL conté la redacció següent: "s'entén que l'activitat administrativa o el servei afecten el subjecte passiu o s'hi refereixen quan hagin estat motivats directament o indirectament per aquest subjecte en raó que les seves actuacions o omissions obliguin les entitats locals a dur a terme d'ofici activitats o a prestar serveis per raons de seguretat, salubritat, de proveïment de la població o d'ordre urbanístic, o qualssevol altres".

Els impostos

No es refereixen a l'obligat tributari, ni l'afecten ni el beneficien de manera particular. Això permet distingir-los de les taxes.

Una de les conseqüències que les taxes beneficiïn de manera particular l'obligat és que això permet individualitzar una part del seu cost i "repercutir-lo" sobre el beneficiari subjecte passiu de la taxa.

En aquest punt, s'ha plantejat si és possible exigir el pagament d'una taxa per atorgament de llicència encara que la hagi estat denegada perquè no reuneix els requisits previstos en la normativa corresponent. Aquesta qüestió té relació amb el requisit que exigeix que el servei o activitat beneficiï de manera particular l'obligat tributari, ja que si la llicència ha estat denegada no és possible apreciar aquest benefici. Una altra interpretació consisteix a afirmar que l'activitat administrativa per la qual s'abona la taxa no és l'atorgament de la llicència, sinó l'activitat consistent a analitzar i avaluar si el sol·licitant compleix o no els requisits exigits sobre aquest tema.

El TS ha considerat que la taxa per serveis urbanístics s'ha d'exigir per la mera sol·licitud de la llicència, amb independència de la seva concessió o denegació (vegeu la STS, 5 de febrer del 2010). En aquesta sentència s'indica que el requisit que l'activitat administrativa es refereixi al subjecte passiu, l'afecti o el beneficiï "no significa que hagi de ser necessàriament, i en tot cas, favorable a les seves pretensions, sinó només que hagi estat provocada per ell". Amb aquest plantejament, el TS se centra en el fet que els costos de l'activitat administrativa han estat provocats pel sol·licitant de la llicència, encara que no se'n beneficiï en el sentit de resultar de conformitat amb les seves pretensions. En la pràctica, diversos ajuntaments exigeixen taxes per la tramitació de llicències urbanístiques (no pel seu atorgament), la qual cosa implica que el fet imposable consisteix en l'activitat administrativa que tendeix a verificar si es compleixen els requisits per l'atorgament. Les ordenances fiscals que preveuen aquesta possibilitat solen establir una reducció sobre la quota en els casos en què el sol·licitant desisteixi durant la tramitació o se li denegui la llicència. En aquesta línia, diverses sentències també han considerat que no cal exigir la taxa en els casos en els quals la llicència es concedeix per silenci positiu, ja que no hi

ha en aquests supòsits cap activitat administrativa (vegeu, entre d'altres, la STS, de 14 d'octubre del 2000).

Segons una reiterada jurisprudència, tampoc no és possible exigir taxes per la tramitació d'instruments de planejament i ordenació del territori (projectes d'urbanització). En aquests casos no hi ha un benefici particular que permeti l'establiment d'una taxa, ja que aquests projectes presenten un interès públic evident (vegeu, entre d'altres, la STS, de 2 d'octubre de 1990 i 21 de febrer del 2000).

Igualment no hi ha un benefici particular en la publicació de normes jurídiques en els butlletins oficials. Els tribunals han considerat que, en aquests casos, no es poden exigir taxes, ja que no hi ha un benefici individualitzat per referència a una persona o persones concretes, sinó que es dirigeix a una col·lectivitat en garantia del principi de seguretat jurídica de l'article 9.3 CE (vegeu la STS, de 19 d'abril de 1996, amb relació a la publicació d'un conveni col·lectiu en el butlletí oficial de la província). En aquesta línia, en la regulació de la taxa estatal exigida per la publicació d'anuncis en el BOE, es declara que no hi està subjecta la publicació de normes jurídiques (article 15 de l'LMTPP). En canvi, sí s'exigeix una taxa per la publicació d'actes i anuncis en el *Butlletí Oficial del Registre Mercantil* (articles 19-25 de l'LMTPP) i, en l'àmbit provincial, les diputacions poden establir i exigir taxes per la inserció d'anuncis i edictes en els respectius butlletins oficials (article 132 de l'LHL). Així succeeix amb la publicació d'anuncis de l'AEAT en matèria de procediments d'aplicació dels tributs. La jurisprudència ha considerat que aquests anuncis beneficien de manera particular l'AEAT, en ser aquesta qui els sol·licita amb la finalitat d'obtenir el cobrament dels deutes tributaris (vegeu la STS, de 19 de març del 2001).

Lectura recomanada

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).

Aquesta és precisament una de les notes característiques que distingeixen les taxes dels impostos. En les taxes hi ha una actuació administrativa que beneficia o afecta de manera particular l'obligat tributari. Els impostos, per contra, tenen un caràcter més general, en el sentit que el seu pagament no desencadena una actuació concreta de l'Administració dirigida a un subjecte particular, sinó a una col·lectivitat. Aquest requisit podria plantejar alguns problemes amb relació a la determinació del grau de benefici que obtenen els obligats tributaris, això és, determinar si el servei o activitat els beneficia de manera particular o general.

Els principals problemes que plantegen les taxes se centren en un altre dels requisits que han de reunir aquests serveis o activitats:

- a) que no siguin de sol·licitud o recepció voluntària o
- b) que no els presti o dugui a terme el sector privat.

Nota

Pareu esment a la conjunció disjuntiva que s'utilitza en la redacció (o), la qual cosa significa que n'hi ha prou que es compleixi un dels requisits perquè estiguem en presència d'una taxa.

Escau examinar, a continuació, el significat que tenen.

a) Que no siguin de sol·licitud o recepció voluntària

L'article 2 de l'LGT no conté una definició del que s'ha d'entendre per aquesta classe de serveis. No obstant això, la interpretació d'aquesta norma s'ha de fer d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional establerta en la

Sentència 185/1995, a la qual ens hem referit en diverses ocasions. L'article 20 de l'LHL conté una definició dels serveis que no són de sol·licitud o recepció voluntària pels administrats:

- Quan vinguin impostos per disposicions legals o reglamentàries.

Exemple

La renovació del permís de conduir o l'expedició d'una llicència d'obres. En ambdós casos, l'activitat sol·licitada per l'administrat és imposada per l'ordenament jurídic, en el sentit que s'exigeix la renovació del permís de conduir per a poder continuar conduint el vehicle o l'obtenció d'una llicència per a poder fer una obra. És cert que la realització d'una obra és un acte voluntari, però per a dur-la a terme l'ordenament exigeix la llicència corresponent. En aquest punt rau la nota de la coactivitat. Això significa que es tracta d'una activitat feta per l'Administració que no és de sol·licitud voluntària pels obligats, ja que la té caràcter preceptiu, és imposada per una disposició jurídica (legal o reglamentària). En altres paraules, la coactivitat no l'hem de buscar en la voluntat lliure i espontània del subjecte per a decidir si duu a terme o no una obra, sinó en el fet que, si decideix fer-la, és necessària la llicència corresponent. En aquest context l'activitat administrativa consistent en l'expedició de llicències adquireix caràcter obligatori (no voluntari), en ser imposada per una norma jurídica.

- Quan els béns, serveis o activitats requerits siguin imprescindibles per a la vida privada o social de la persona sol·licitant.

En aquest cas, també hi ha un servei o activitat que no és de sol·licitud o recepció voluntària. Amb això s'incorpora en l'LHL una de les notes que defineixen la coactivitat en la STC 185/1995. En aquesta sentència es va considerar que els serveis postals eren irrenunciables o imprescindibles, per la qual cosa les prestacions exigides pels mateixos tenien la consideració de prestacions patrimonials de caràcter públic sotmeses al principi de legalitat. Els problemes que presenta la nota de la coactivitat són la seva relativitat (el que avui és imprescindible, demà pot ser que no ho sigui) i la subjectivitat que comporta determinar quan un bé, servei o activitat té aquest caràcter.

No hi ha cap disposició que estableixi quins són els serveis que tenen la condició d'imprescindibles per a la vida privada o social. No obstant això, podem trobar alguna orientació en altres normes (no tributàries) de l'ordenament jurídic. És el cas de l'article 26 de la Llei de bases del règim local, en el qual s'estableixen els serveis que es podrien considerar essencials, ja que els municipis estan obligats a prestar-los en tot cas: enllumenat públic, cementiri, recollida de residus, neteja viària, proveïment domiciliari d'aigua potable, clavegueram, accés als nuclis de població, pavimentació de les vies públiques i control d'aliments i begudes. També s'estableixen altres serveis addicionals per als municipis amb població superior a 5.000, 20.000 i 50.000 habitants. Als municipis amb població superior a 5.000 habitants s'exigeix: parc públic, biblioteca pública, mercat i tractament de residus. Als municipis amb població superior a 20.000 habitants, a més: protecció civil, prestació de serveis socials, prevenció i extinció d'incendis i instal·lacions esportives d'ús públic. Als municipis amb població superior a 50.000 habitants, a més: transport col·lectiu urbà de viatgers i protecció del medi ambient.

Es tracta de serveis o activitats de caràcter coactiu d'acord amb la STC 185/1995. La precisió que fa l'LHL en definir quan els serveis tenen aquest caràcter, pot resultar problemàtica a causa de la dificultat que implica determinar l'existència d'aquestes condicions. En l'àmbit estatal, l'article 2 de l'LGT no fa cap puntualització sobre aquest tema, per la qual cosa la qüestió es deixa oberta. De totes maneres, aquesta interpretació s'ha de fer de conformitat amb la doctrina del Tribunal Constitucional que és, en essència, la que incorpora l'LHL en definir aquests serveis.

b) Que no els presti o dugui a terme el sector privat

També és possible exigir una taxa per serveis o activitats quan no els presti el sector privat. Quan els serveis o activitats els presti de manera exclusiva el sector públic, de manera que no hi hagi competència del sector privat, és possible l'establiment d'una taxa. D'acord amb la jurisprudència del TC de la Sentència 185/1995, aquesta condició succeeix quan hi ha una posició de monopoli del sector públic, ja sigui un monopoli de fet o de dret. Així ho confirma també la mateixa redacció de l'LHL quan indica que el servei o activitat no els presti o dugui a terme el sector privat, "estigui o no establerta la seva reserva a favor del sector públic de conformitat amb la normativa vigent" (article 20.1).

El monopoli de dret té lloc quan l'ordenament atorga al sector públic la competència exclusiva per a prestar un servei determinat o a fer una activitat. En l'actualitat, a causa de les exigències del dret comunitari, són escassos els supòsits en els quals hi ha un monopoli d'aquestes característiques. En canvi, sí és més freqüent l'existència d'un monopoli de fet, això és, situacions en les quals només és present la intervenció del sector públic i no hi ha la concurrència del sector privat.

Exemple

La Sra. Martínez va tots els dies al gimnàs municipal i paga un abonament mensual de 40 euros. Al municipi on resideix també hi ha gimnasos privats però, per raons econòmiques, la Sra. Martínez és usuària de les instal·lacions esportives de l'Ajuntament. Quina naturalesa jurídica té la contraprestació que abona la Sra. Martínez?

Si en un municipi determinat només hi ha gimnasos públics (municipals), de manera que no hi ha una entitat privada que presti aquest mateix servei, podríem estar davant una situació de monopoli de fet i, en conseqüència, el pagament seria una taxa. En canvi, aquesta situació no ocorreria si, juntament amb el gimnàs municipal, també hi hagués una instal·lació esportiva privada que disposés dels mateixos serveis. En aquest supòsit, el pagament de 40 euros tindria la consideració de preu públic.

Hem de recalcar que perquè estiguem en presència d'una taxa n'hi ha prou que es compleixi qualsevol dels requisits (no-voluntarietat o monopoli del sector públic). És cert que hi pot haver serveis o activitats en els quals es donin ambdues condicions, però tan sols és necessària la presència d'una per a qualificar l'ingrés en qüestió com a taxa. Encara que el servei sigui de sol·licitud o recepció voluntària, si no hi ha intervenció del sector privat, estaríem davant una taxa. No oblidem que les notes de la no-voluntarietat i del monopoli són les que ja figuraven en la STC 185/1995 com a característiques de la coactivitat.

L'LHL conté un catàleg dels serveis o activitats pels quals les entitats locals poden exigir taxes⁴ sempre que es compleixi algun dels requisits que hem exposat (que no siguin de sol·licitud o recepció voluntària o que no els presti el sector privat). Es tracta, igual que hem indicat amb la taxa per l'ús del domini públic, d'una relació de caràcter obert, sense ànim d'exhaustivitat. Així es po-

⁽⁴⁾Article 20.4 de l'LHL.

sa de manifest quan s'indica que les entitats locals poden establir taxes "per qualsevol supòsit" de prestació de serveis o realització d'activitats de competència local, i "en particular" pels següents:

- a. Documents que expedeixin o que estenguin les administracions o autoritats locals, a instàncies d'una part.
- b. Autorització per a utilitzar en plaques, patents i altres distintius anàlegs l'escut de l'entitat local.
- c. Atorgament de llicències o autoritzacions administratives d'autotaxes i altres vehicles de lloguer.
- d. Guarderia rural.
- e. Veu pública.
- f. Vigilància especial dels establiments que ho sol·licitin.
- g. Serveis de competència local que especialment siguin motivats per la celebració d'espectacles públics, grans transports, passos de caravana i qualsevol activitats que exigixin la prestació d'aquests serveis especials.
- h. Atorgament de les llicències urbanístiques exigides per la legislació del sòl i ordenació urbana.
- i. Atorgament de les llicències d'obertura d'establiments.
- j. Inspecció de vehicles, calderes de vapor, motors, transformadors, ascensors, muntacàrregues i altres aparells i instal·lacions anàlegs d'establiments industrials i comercials.
- k. Serveis de prevenció i extinció d'incendis, de prevenció de ruïnes, construccions i enderrocaments, salvaments i, en general, de protecció de persones i béns, entre els quals també es comprenen el manteniment del servei i la cessió de l'ús de maquinària i d'equip adscrits a aquests serveis, com ara escales, cisternes, motobombes, barques, etcètera.
- l. Serveis d'inspecció sanitària i també els d'anàlisis químiques, bacteriològiques i qualsevol altres de naturalesa anàloga i, en general, serveis de laboratoris o de qualsevol altre establiment de sanitat i higiene de les entitats locals.
- ll. Serveis de sanitat preventiva, desinfecció, desinsectació, desratització i destrucció de qualsevol classe de matèries i productes contaminants o propagadors de gèrmens nocius per a la salut pública prestats a domicili o per encàrrec.
- m. Assistències i estades a hospitals, clíniques o sanatoris mèdics quirúrgics, psiquiàtrics i especials, dispensaris, centres de recuperació i rehabilitació, ambulàncies sanitàries i altres serveis anàlegs, i altres establiments beneficoassistencials de les entitats locals, fins i tot quan les despeses les hagin de sufragar altres entitats de qualsevol naturalesa.
- n. Assistències i estades a llars i residències d'ancians, guarderies infantils, albergs i altres establiments de naturalesa anàloga.
- o. Cases de banys, dutxes, piscines, instal·lacions esportives i altres serveis anàlegs.
- p. Cementiris locals, conducció de cadàvers i altres serveis fúnebres de caràcter local.
- q. Col·locació de canonades, fils conductors i cables a pals o a galeries de servei de la titularitat d'entitats locals.
- r. Serveis de clavegueram, i també de tractament i depuració d'aigües residuals, inclosa la vigilància especial de clavegueram particular.
- s. Recollida de residus sòlids urbans, tractament i eliminació, neteja de pous negres i neteja a carrers particulars.
- t. Distribució d'aigua, gas, electricitat i altres proveïments públics inclosos els drets d'enganxar línies i col·locar i utilitzar comptadors i instal·lacions anàlogues, quan aquests serveis o subministraments els prestin entitats locals.

- u. Servei d'escorxador, llotges i mercats, i també el transport de carns si s'hagués d'utilitzar d'una manera obligatòria; i serveis d'inspecció en matèria de proveïments, inclosa la utilització de mitjans per a pesar i mesurar.
- v. Ensenyaments especials a establiments docents de les entitats locals.
- w. Visites a museus, exposicions, biblioteques, monuments històrics o artístics, parcs zoològics o altres centres o llocs anàlegs.
- x. Utilització de columnes, cartells i altres instal·lacions locals anàlogues per a l'exhibició d'anuncis.
- y. Arenament de vies públiques a sol·licitud dels particulars.
- z. Realització d'activitats singulars de regulació i control del trànsit urbà, que tendeixen a facilitar la circulació de vehicles i diferents de les habituals de senyalització i ordenació del trànsit de la Policia Municipal."

En l'àmbit de l'Administració estatal, també s'estableix una llista de matèries (no exhaustiva) sobre les quals és possible exigir taxes per prestació de serveis o realització d'activitats que compleixin els requisits ja analitzats (article 13 de l'LTPP).

L'article 13 de l'LTPP afirma que es poden establir taxes per la prestació de serveis o realització d'activitats en règim de dret públic consistents en:

- "a) La tramitació o expedició de llicències, visats, matrícules o autoritzacions administratives.
- b) L'expedició de certificats o documents a instàncies d'una part.
- c) Legalització i segellat de llibres.
- d) Actuacions tècniques i facultatives de vigilància, direcció, inspecció, investigació, estudis, informes, assessorament, comprovació, reconeixement o prospecció.
- e) Examen de projectes, verificacions, contrastacions, assajos o homologacions.
- f) Valoracions i taxacions.
- g) Inscripcions i anotacions en registres oficials i públics.
- h) Serveis acadèmics i complementaris.
- i) Serveis portuaris i aeroportuaris.
- j) Serveis sanitaris.
- k) Activitats o serveis relacionats amb els controls duaners.
- l) Participació com a aspirants en oposicions, concursos o proves selectives d'accés a l'Administració pública, i també en proves d'aptitud que organitzi l'Administració com a requisit previ per a l'exercici de professions regulades de la Unió Europea.
- m) Exercici de la potestat jurisdiccional a instàncies d'una part en els ordres civil i contencios administratiu.
- n) Serveis o activitats en general que es refereixin a persones determinades, les afectin o les beneficiïn, o que hagin estat motivats per aquestes, directament o indirectament."

La regulació específica de cadascuna de les taxes estatals la duen a terme lleis especials en raó de la matèria. L'LMTPP estableix la regulació dels elements essencials de gran part de les taxes estatals, tant per prestació de serveis o realització d'activitats, com per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic estatal.

“Les taxes per prestació de serveis o realització d'activitats s'estableixen en funció dels ministeris que les gestionen: Ministeri de Foment (articles 3-11 LMTPP), Ministeri de la Presidència (articles 12-18 LMTPP), ministeris de la Presidència i de Justícia (articles 19-25 LMTPP), Ministeri d'Indústria i Energia (articles 26-32 LMTPP), Ministeri de Defensa (articles 33-51 LMTPP), Ministeri d'Educació i Cultura (articles 52-55 bis LMTPP), Ministeri de Sanitat i Consum (article 56-60 LMTPP).”

La regulació de les taxes estatals no s'esgota en l'LMTPP, hi ha altres lleis en què s'estableixen i regulen moltes altres taxes d'àmbit estatal. La disposició final primera de l'LMTPP conté una llista de les taxes estatals i és una bona mostra de les nombroses matèries que comprenen.

Exemple

Vegem, a títol d'exemple, la regulació d'una taxa estatal per prestació de serveis o realització d'activitats: taxa per la prestació de serveis de l'organisme autònom Fons d'Explotació dels Serveis de Cria Cavallí i Remunta.

Fet imposable (article 46): la realització de les actuacions administratives següents relacionades amb el Registre de matrícula de cavalls i egües de pura raça: inscripcions, expedició de certificats, renovació de cartes d'origen, passaports internacionals i canvis de nom.

Meritació (article 47): es produeix amb la sol·licitud de prestació del servei, que no es farà sense que s'hagi efectuat el pagament corresponent (potser, en lloc d'una prestació de servei, caldria dir realització d'activitat).

Subjectes passius (article 48): les persones físiques o jurídiques que sol·licitin aquests serveis.

Quanties (articles 49 i 50): si estableixen diferents quanties en funció de l'actuació administrativa que es dugui a terme (21 euros per la inscripció, en termini, de cada èquid en el Llibre d'origen de la raça o 30 euros pel canvi de nom d'èquids registrats en races autoritzades). S'admet una modificació de les quanties per llei i per ordre ministerial.

Gestió (article 51): la gestió de la taxa correspon al Fons d'Explotació dels Serveis de Cria Cavallí i Remunta i l'import del que es recapti forma part del pressupost dels ingressos d'aquest organisme.

En l'àmbit de l'Administració autonòmica, la norma de referència és l'article 7 de la LOFCA (redactat en els mateixos termes que l'article 20.1 de l'LHL). Els requisits per a exigir taxes per la prestació de serveis o la realització d'activitats són els mateixos que hem examinat amb caràcter general (obligatorietat o monopoli). La LOFCA, a diferència del que succeeix en l'àmbit de l'LHL, no estableix un catàleg de matèries sobre les quals es puguin exigir taxes per prestació de serveis o realització d'activitats. L'article 7.2 de la LOFCA indica que quan l'Estat o les entitats locals transfereixin a les comunitats autònomes competències en l'execució o el desplegament de les quals es prestin serveis o es facin activitats gravades amb taxes, aquestes es consideren tributs propis de les respectives comunitats autònomes. Les taxes de cada comunitat autònoma les han d'establir en les seves pròpies lleis.

Lectura recomanada

Llei 25/1998, de 13 de juliol, de modificació del règim legal de les taxes estatals i locals i de reordenació de les prestacions patrimonials de caràcter públic.

3.3.2. Formes de gestió del servei o activitat

La definició de taxa exigeix que la prestació del servei o la realització de l'activitat es dugui a terme en règim de dret públic⁵.

⁽⁵⁾Articles 2.2 a) de l'LGT, 6 de l'LTTP, 7 de la LOFCA i 20.1 de l'LHL.

D'una banda, els ens públics poden actuar per mitjà de concessionaris o societats per a la prestació de serveis públics i recaptar les taxes mitjançant aquests subjectes de dret privat. Així succeeix amb les taxes de clavegueram o recollida de residus que de vegades es cobren amb el rebut de l'aigua. Aquestes taxes no són una remuneració del concessionari, sinó que el contractista les gestiona en nom de l'Administració. Es tracta d'ingressos d'un ens públic que es gestionen en règim de dret públic, encara que no els percebi directament un ens públic, sinó per mediació d'un ens privat interposat. En aquests casos, en complir el requisit de la coactivitat, s'han de qualificar com a taxes.

D'una altra banda, els pagaments que els usuaris d'aquests serveis fan directament a subjectes de dret privat que actuen en règim juridicoprivat no són taxes, sinó preus privats (tarifes). No obstant això, aquests preus podrien tenir la consideració de prestacions patrimonials de caràcter públic i estar sotmesos a la reserva de llei de l'article 31.3 CE. Aquests preus no són tributs perquè no els recapta un ens públic ni s'hi destinen; són preus recaptats i destinats a l'ens privat en concepte de contraprestació pel servei. No obstant això, aquests preus es podrien incloure en el concepte més ampli de *prestacions patrimonials de caràcter públic* d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional. Per a això, seria necessari que complissin fonamentalment dos requisits: coactivitat (SSTC 185/1995 i 233/1999) i una finalitat d'interès públic (STC 182/1997).

Nota

Tingueu en compte l'amplitud del concepte *en règim de dret públic* i la distinció entre taxes i preus privats (tarifes).

La redacció anterior de l'article 2.2 a) de l'LGT incloïa el paràgraf següent per a indicar quan els serveis o activitats es prestaven o es duïen a terme en règim de dret públic: "quan es duguin a terme mitjançant qualsevol de les formes previstes en la legislació administrativa per a la gestió del servei públic i la seva titularitat correspongui a un ens públic". Aquest paràgraf va ser suprimit per la disposició final 58a. de la Llei 2/2011, de 4 de març, d'economia sostenible.

La forma de gestió del servei o activitat havia estat tradicionalment un dels criteris utilitzats per a excloure determinades prestacions de l'àmbit de les taxes i del principi de reserva de llei. Per aquest motiu, s'hi va introduir aquest paràgraf per a indicar que la gestió del servei o activitat es podria dur a terme per qualsevol de les formes previstes en la legislació administrativa, sense que això desvirtués el concepte de taxa. Es pretenia evitar que es poguessin utilitzar formes indirectes de gestió dels serveis públics per a eludir la categoria de taxes. Això va donar lloc a confusió i, de vegades, van arribar a considerar taxes les contraprestacions que els concessionaris rebien directament dels usuaris per la prestació de serveis públics en règim de dret privat. Per aquest motiu, es va decidir eliminar aquest paràgraf, sense que això hagi modificat en absolut el concepte de taxes.

Un exemple el trobem en les denominades *tarifes portuàries*. La Llei de ports de l'Estat pretén configurar les autoritats portuàries com a empreses privades perquè puguin competir amb els ports d'altres estats. Una de les mesures adoptades era atorgar a les tarifes portuàries la categoria de preus privats, a fi d'aconseguir més flexibilitat i escapar, així, de la rigidesa que implica l'establiment d'un tribut. La Llei remetia a normes reglamentàries per a establir els elements essencials de les tarifes, sense fixar ni mínims ni màxims. El TC va considerar amb cert que aquesta pràctica vulnerava el principi de reserva de llei, ja que aquestes tarifes no eren en realitat preus privats sinó autèntics tributs, en particular, taxes (vegeu la STC 102/2005, de 20 d'abril). El TS també ha assenyalat en diverses sentències que l'exigència de taxes és independent de la modalitat de gestió adoptada i

que el fonamental és complir els requisits de coactivitat (obligatorietat o monopoli del sector públic) (vegeu la STS, de 12 de novembre del 2009).

Lectura recomanada

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 recomanada

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 recomanada

J. Martín Fernández; J. Rodríguez Márquez (2009). *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local* (pàg. 236-241). Madrid: Marcial Pons.

3.4. Beneficis fiscals

Pel que fa als serveis o activitats que poden donar lloc al pagament de taxes, s’han d’esmentar els supòsits de no-subjecció i exempció que preveu l’article 21 de l’LHL. D’acord amb aquest precepte, les entitats locals no poden exigir taxes pels serveis següents:

- a) Proveïment d’aigües en fonts públiques.
- b) Enllumenat de les vies públiques.
- c) Vigilància pública en general.
- d) Protecció civil.
- e) Neteja de la via pública.
- f) Ensenyament en els nivells d’educació obligatòria.”

Es tracta d’una sèrie de serveis que estan vedats al camp de les taxes, amb independència que es compleixin o no els requisits que hem examinat.

L’article 21 de l’LHL també indica un supòsit d’exempció de caràcter subjectiu per al cas de l’aprofitament especial o la utilització privativa del domini públic. En aquest sentit s’estableix que l’Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals estan exempts del pagament de determinades taxes per la utilització privativa o l’aprofitament especial del domini públic. Aquesta exempció s’estableix per a les taxes:

- a) pels aprofitaments inherents als serveis públics de comunicacions que explotin directament i
- b) per tots els que immediatament interessin la seguretat ciutadana o la defensa nacional.

Un altre dels factors que pot donar lloc a l'establiment de beneficis fiscals en matèria de taxes és el mateix principi de capacitat econòmica. En aquests termes s'indica que en la determinació de la quantia de les taxes es poden tenir en compte criteris genèrics de capacitat econòmica dels subjectes obligats a satisfer-les (article 24.4 de l'LHL). Això significa que es poden establir beneficis fiscals sobre la quantia de les taxes (reduccions per família nombrosa) quan les seves característiques així ho permetin.

També s'estableix a escala estatal la possibilitat d'establir beneficis fiscals sobre les taxes, encara que sempre de manera molt limitada. L'article 18 de l'LTPP afirma que en matèria de taxes no s'admet cap benefici tributari, excepte en dos supòsits:

- a) a favor de l'Estat i els altres ens públics territorials o institucionals o
- b) com a conseqüència de l'establert en tractats internacionals.

L'article 18 de l'LTPP, igual que succeïa en les hisendes locals, deixa la porta oberta a l'establiment de beneficis fiscals d'acord amb el principi de capacitat econòmica. En la fixació de les taxes cal tenir en compte el principi de capacitat econòmica, quan les característiques de la taxa ho permetin (articles 18 i 8 de l'LTPP).

Les raons per les quals es limita l'establiment de beneficis fiscals en l'àmbit de les taxes les hem de buscar en el denominat *principi d'equivalència*. D'acord amb aquest principi, les taxes tendeixen a cobrir el cost del servei o de l'activitat que constitueixi el seu fet imposable (article 7 de l'LTPP). Com més beneficis fiscals s'estableixin, més difícil serà que mitjançant la taxa se sufraguin les despeses relatives al cost del servei o de l'activitat.

3.5. Compatibilitat de les taxes amb altres ingressos

S'ha d'esmentar la **compatibilitat de les taxes amb altres tributs**, en particular, amb les contribucions especials o amb l'ICIO. **Igualment, les taxes són compatibles amb els reintegraments i indemnitzacions pels desperfectes causats en el domini públic.**

Pel que fa a les contribucions especials, l'LHL indica que les taxes per la prestació d'un servei no exclouen l'exacció de contribucions especials pel seu establiment o ampliació⁶. És perfectament compatible la taxa per la prestació d'un servei públic (servei d'extinció d'incendis) amb la contribució especial meritada pel seu establiment o ampliació (ampliació del parc de bombers).

⁶Article 22 de l'LHL.

Es tracta de fets imposables diferents. En el cas de la taxa, el fet imposable és la prestació efectiva d'un servei que es refereixi a l'obligat tributari o que el beneficiï a títol particular. En les contribucions especials, el fet imposable és també un benefici o augment de valor dels béns de l'obligat com a conseqüència de l'establiment o ampliació de serveis públics. No obstant això, en les contribucions especials, no és possible apreciar una activitat administrativa tan directa i particular com en el cas de les taxes, en les quals el servei es presta efectivament amb referència a un subjecte concret. El TC ha confirmat la compatibilitat d'ambdós tributs i ha assenyalat que les despeses sufragades mitjançant contribucions especials no es poden tenir en compte en el càlcul de la quantia de la respectiva taxa (vegeu la STC 233/1999, FJ 11).

Quant a l'ICIO, el pagament d'aquest tribut també resulta compatible amb la taxa per llicència d'obres. Novament, ens trobem davant dos fets imposables diferents. En la taxa per llicència d'obres, el fet imposable és l'actuació administrativa de la qual és destinatari el sol·licitant, mentre que, en l'ICIO, el fet imposable és la realització material de l'obra⁷. L'LHL permet que les ordenances fiscals estableixin com a deducció de la quota íntegra o bonificada de l'ICIO l'import satisfet o que s'hagi de satisfer en concepte de la taxa per atorgament de la llicència urbanística. L'LHL autoritza les ordenances fiscals perquè regulin els restants aspectes substantius i formals d'aquesta deducció (article 103.3 de l'LHL). A més, també permet que els ajuntaments estableixin sistemes de gestió conjunta i coordinada d'aquest impost i de la taxa corresponent a l'atorgament de la llicència (article 103.5 de l'LHL).

⁽⁷⁾Articles 100 i 101 de l'LHL.

Exemple

L'empresa Fabricom és propietària d'un solar al municipi X i hi construirà un edifici amb habitatges i locals comercials. L'Ajuntament li ha exigut un impost per la realització de l'obra i una taxa per la tramitació de la llicència urbanística. Són compatibles ambdós tributs?

Sí, ja que graven fets imposables diferents. L'ICIO grava la realització de l'obra, mentre que la taxa grava l'activitat administrativa consistent a avaluar si es compleixen els requisits per a construir. L'ICIO, en ser un impost, es paga sense contraprestació, en canvi, en la taxa hi ha una contraprestació associada a l'activitat administrativa que es desenvolupa.

Les taxes són també compatibles amb els reintegraments i indemnitzacions⁸ per destrucció o deteriorament del domini públic local. Quan la utilització privativa o l'aprofitament especial comportin una destrucció o deterioració del domini públic, el beneficiari, a més del pagament de la taxa, haurà de reintegrar el cost total de les despeses de reconstrucció o reparació i procedir al dipòsit previ del seu import. Quan els danys siguin irreparables, haurà d'indemnitzar l'entitat local en quantia igual al valor dels béns destruïts o a l'import de la deterioració dels danyats. Les entitats locals no poden condonar, ni totalment ni parcialment, aquests reintegraments i indemnitzacions.

⁽⁸⁾Article 24.5 de l'LHL.

El dipòsit al qual es refereix el precepte s'ha considerat una garantia davant els desperfectes eventuals que es puguin ocasionar al domini públic (vegeu la STS, 1 de febrer de

1996). El problema rau a determinar si els danys causats al domini públic són els habituals i previsibles davant una utilització privativa o especial o, per contra, excedeixen el desgast normal dels béns. En el primer cas, aquest cost hauria d'estar inclòs en la quantia de la taxa; en canvi, en el segon, sí que escauria el reintegrament o indemnització (vegeu la STSJ d'Astúries, de 2 de juliol del 2001).

Una solució aproximada es podria trobar en l'aplicació del que es disposa per a aquests casos en l'àmbit estatal, atès que les disposicions de l'LTPP tenen caràcter supletori respecte de la legislació autonòmica i local sobre taxes (article 9.2 de l'LTPP). En aquest sentit, s'estableix que l'obligació de reintegrament sorgeix solament quan la destrucció o deterioració del domini públic no estigui prevista en la memòria economicofinancera en la qual es quantifica l'import de la taxa (article 20.2 de l'LTPP). Això significa que hi haurà casos en els quals el desgast del domini públic sigui una cosa habitual i, com a tal, l'hauran tingut en compte en el càlcul de la quantia de la taxa. La memòria economicofinancera serveix a aquests efectes per a determinar si la despesa per deterioració estava ja inclosa en l'import de la taxa. En aquest cas, no escauria exigir el denominat *reintegrament*.

El supòsit dels reintegraments o indemnitzacions es limita a les taxes per utilització privativa o aprofitament especial, la qual cosa exclou les taxes merita-des per prestació de serveis o realització d'activitats.

3.6. Meritació

La **meritació** és un element essencial del tribut. La meritació de les taxes es regula en termes generals en l'LHL (article 26) i de manera similar en l'LTPP (article 15).

Recorden

La meritació és el moment en el qual s'entén realitzat el fet imposable i en el qual es produeix el naixement de l'obligació tributària principal (article 21 de l'LGT). L'obligació tributària principal consisteix en el pagament de la quota tributària (article 19 de l'LGT).

En aquest punt, es posa també de manifest l'abast que presenta el principi de reserva de llei en l'àmbit de les taxes. Per llei s'estableix i regula la configuració general de la meritació d'aquest tribut, però s'autoritza les ordenances fiscals perquè concretin i determinin la meritació de cada taxa, en funció del seu fet imposable i sempre d'acord amb les directrius establertes en la llei. L'LHL estableix que les taxes es poden meritatar⁹ en els supòsits següents:

⁽⁹⁾Article 26 de l'LHL.

- Quan s'iniciï l'ús privatiu o l'aprofitament especial, o quan s'iniciï la prestació del servei o la realització de l'activitat, encara que en ambdós casos es pot exigir el dipòsit previ del seu import total o parcial.
- Quan es presenti la sol·licitud que iniciï l'actuació o l'expedient, que no s'ha de dur a terme o tramitar sense que s'hagi efectuat el pagament corresponent.

Aquests supòsits estan previstos per a taxes de meritació instantània (tramitació d'una llicència). Es preveu una disposició especial per a taxes la naturalesa material de les quals exigeixi la meritació periòdica (taxes per serveis de subministraments o recollida d'escombraries). En aquests casos, la meritació té lloc l'1 de gener de cada any i el període impositiu comprèn l'any natural.

En els supòsits d'inici o cessament en la utilització privativa, l'aprofitament especial o l'ús del servei o activitat, el període impositiu s'ajusta a aquesta circumstància amb el prorrateig de la quota consegüent. Tot això, sempre en els termes que estableixi l'ordenança fiscal corresponent. Per a les taxes merita-des periòdicament, una vegada notificada la liquidació corresponent a l'alta en el padró, s'admet la notificació col·lectiva de les successives liquidacions mitjançant anuncis en el BOE (article 15 de l'LTPP).

Amb relació a la meritació s'ha d'analitzar l'abast que presenta el requisit que el servei o activitat beneficiï, afecti l'obligat tributari o s'hi refereixi de manera particular. El tema s'ha plantejat especialment amb relació a les llicències d'obres, ja que una àmplia jurisprudència del TS considera que no és possible exigir la taxa si, finalment, no s'ha concedit la llicència o, fins i tot, si s'ha concedit per silenci positiu. En aquests casos no caldria parlar d'una activitat administrativa que beneficiï l'obligat tributari. En el primer cas perquè el resultat de la sol·licitud de llicència és denegatori i, en el segon, perquè ni tan sols l'Administració ha entrat a verificar el compliment dels requisits per a la seva concessió o denegació. Aquesta qüestió ja ha estat exposada en referir-nos al fet imposable, per la qual cosa ens hi remetem per estudiar-la.

S'estableix un supòsit de **devolució de la taxa** quan, per causes no imputables al subjecte passiu, no es realitzi el fet imposable (articles 12 de l'LTPP i 26.3 de l'LHL). Si el servei, activitat o el dret a la utilització o a l'aprofitament del domini públic no s'arriben prestar o a desenvolupar, l'obligat tributari té dret a la devolució de la taxa. Aquesta previsió adquireix sentit per dues raons. Primera, perquè com hem vist en els supòsits de meritació, les taxes se solen exigir abans del servei, activitat o ús del domini públic. Segona, perquè això resulta coherent amb el principi que les taxes graven un benefici o utilitat particular derivats de l'actuació administrativa, benefici que no es produeix si no existeix aquesta actuació. La jurisprudència tendeix a considerar que en aquests casos es produeix un enriquiment injust de l'Administració (vegeu, entre d'altres, la STS, 15 d'octubre de 1999). En canvi, si es tracta de causes imputables al subjecte passiu, com ara renúncia o desistiment, la llei no exigeix la devolució del tribut.

Exemple

L'Ajuntament X ha exigit una taxa de 95,90 euros per la celebració del matrimoni civil entre el Sr. Garcí i la Sra. Rodríguez. Els contraents han abonat la taxa abans de la celebració del matrimoni. Per a sorpresa de tots, uns dies abans de les noces, trenquen la relació a causa de la infidelitat d'una de les parts, per la qual cosa no arriben a contreure matrimoni. Podrien reclamar a l'Ajuntament la devolució de l'import pagat?

Alguns ajuntaments han establert taxes per la celebració de casaments civils. La taxa s'abona en concepte de l'activitat administrativa iniciada i desenvolupada amb motiu de la prestació del servei de matrimonis civils. El fet imposable no es condiciona a la celebració del matrimoni, sinó a l'activitat administrativa iniciada amb motiu d'aquest acte. La taxa es merita, per tant, en el moment en què se sol·licita el servei. Si el matrimoni no es pot celebrar per causa imputable a l'ajuntament (per voluntat municipal), els contribuents tenen dret a la devolució de l'import sempre que se n'acrediti el pagament. No es retorna la taxa quan el matrimoni no s'arribi a celebrar per causa imputable als contraents. No obstant això, algunes ordenances preveuen una devolució del 50% de l'import si, amb posterioritat a la sol·licitud i abans de la cerimònia, els contraents desisteixen de la celebració.

Quan escaigui la devolució de la taxa, hem de tenir present l'article 31 de l'LGT. Aquest disposa que transcorregut el termini fixat en les normes reguladores de cada tribut i, en tot cas, el termini de sis mesos, sense que s'hagi procedit a la seva devolució per causa imputable a l'Administració, aquesta haurà d'abonar també l'interès de demora sense necessitat que ho sol·liciti l'obligat tributari. L'interès de demora es merita des de la finalització d'aquest termini fins que s'ordeni el pagament de la devolució.

3.7. Subjectes passius

Poden ser **subjectes passius** de les taxes les persones físiques, jurídiques o les entitats que no tenen personalitat jurídica (herències jacents o comunitats de béns). Els subjectes passius de les taxes ho poden ser a títol de contribuent o substitut del contribuent.

Les entitats que no tenen personalitat jurídica són les previstes en l'article 35.4 de l'LGT. L'LGT assenyala que aquestes entitats poden ser obligats tributaris en les lleis en les quals així s'estableixi. Això succeeix amb relació a les taxes, en ser establerta la seva condició de subjecte passiu en els articles 16 de l'LTPP i 23 de l'LHL.

El subjecte passiu és una classe d'obligat tributari. El subjecte passiu pot ser contribuent o substitut. És contribuent el subjecte passiu que realitza el fet imposable. És substitut el subjecte passiu que, per imposició de la llei i en lloc del contribuent, està obligat a pagar la quota tributària i a complir les obligacions formals que hi siguin inherents (presentació de documentació, declaracions, autoliquidacions, etc.). El substitut pot exigir del contribuent l'import de les obligacions tributàries satisfetes, tret que la llei assenyali una altra cosa (article 36 de l'LGT). Hem d'afegir que el substitut no manifesta capacitat econòmica, aquesta és pròpia del contribuent i es posa de manifest mitjançant la realització del fet imposable.

D'acord amb l'LHL són subjectes passius¹⁰ de les taxes, en concepte de contribuents:

- Els qui gaudeixin del domini públic local, l'utilitzin o se n'aprofitin, especialment en benefici particular.

⁽¹⁰⁾Article 23 de l'LHL.

- Els qui sol·licitin serveis o activitats locals o en resultin beneficiats o afectats.

La determinació del subjecte passiu (contribuent) depèn del fet imposable pel qual es meritin les taxes. En les taxes per utilització privativa o aprofitament especial, serà subjecte passiu la persona que gaudeixi del domini públic o l'utilitzi. En les taxes per prestació de serveis o realització d'activitats, serà subjecte passiu la persona que resulti afectada o beneficiada pel servei o l'activitat municipal.

En les taxes per prestació de serveis o realització d'activitats, la llei configura també com a contribuent la persona que sol·liciti el servei o activitat, al marge de si es produeix o no la seva prestació o realització efectiva. Això ho hem de relacionar amb el moment de la meritació, ja que la llei permet considerar que el fet imposable s'entén realitzat al temps de la sol·licitud i no necessàriament quan es presta el servei o es duu a terme l'activitat.

L'article 23 de l'LHL assenyala, també, qui té la condició de **substitut del contribuent** en determinades taxes:

- En les taxes establertes per raó de *serveis o activitats que beneficiïn o afectin els ocupants d'habitatges o locals*, els propietaris d'aquests immobles, els quals poden repercutir, si escau, les quotes sobre els respectius beneficiaris.
- En les taxes establertes per *l'atorgament de les llicències urbanístiques* previstes en la normativa sobre sòl i ordenació urbana, els constructors i contractistes d'obres.
- En les taxes establertes per la prestació de serveis de prevenció i extinció d'incendis, de prevenció de ruïnes, construccions i enderrocaments, salvaments i, en general, de *protecció de persones i béns*, entre els quals s'inclouen també el manteniment del servei, les entitats o societats asseguradores del risc.
- En les taxes establertes per la *utilització privativa o l'aprofitament especial per entrades de vehicles o carruatges* per les voreres i per la seva construcció, el manteniment, la modificació o la supressió, els propietaris de les finques i locals a què donin accés aquestes entrades de vehicles, els qui poden repercutir, si escau, les quotes sobre els respectius beneficiaris.

Exemple

El Sr. González és propietari d'un habitatge que té llogat a la Sra. Heredia. L'Ajuntament exigeix al Sr. González el pagament de les taxes de l'aigua i les escombraries, però es nega a pagar-les al legant que ha de ser la inquilina qui es faci càrrec d'aquestes despeses, ja que és ella la que està utilitzant durant aquest temps l'immoble i, per tant, la que es beneficia dels serveis prestats per l'Ajuntament. El Sr. González ha de pagar aquestes taxes?

En aquest tipus de taxes, l'LHL configura com a substitut del contribuent el propietari de l'habitatge (article 23). Per aquest motiu, és el Sr. González qui ha de pagar les taxes a l'Ajuntament, si bé pot repercutir el seu import a la persona beneficiària, això és, a la Sra. Heredia. La figura del substitut del contribuent s'estableix com a garantia per al cobrament del deute tributari, ja que és més fàcil identificar i localitzar el propietari de l'immoble que l'inquilí.

Mereix un esment especial la regulació dels **obligats tributaris en l'àmbit estatal**. L'LTPP inclou dos supòsits de responsabilitat tributària que en l'LHL es regulen sota la figura del substitut (article 17 de l'LTPP):

- La *responsabilitat solidària* de les entitats o societats asseguradores de riscos que motivin actuacions o serveis administratius que constitueixin el fet imposable d'una taxa.
- La *responsabilitat subsidiària* dels propietaris dels immobles en el cas de les taxes establertes per raó de serveis o activitats que beneficiïn els usuaris o ocupants.

L'establiment de responsables o substituïts en la configuració dels tributs respon a la necessitat de garantir el cobrament dels deutes tributaris. Pensem, per exemple, en les dificultats de cobrament que es podrien plantejar en el cas de les taxes que afecten els immobles (aigua, clavegueram o escombraries) si no es configuressin com a substituïts o responsables els seus propietaris.

3.8. Elements quantitius

Per a comprendre la regulació dels elements quantitius d'aquest tribut, cal recordar breument l'aplicació de dos principis constitucionals en matèria de taxes: capacitat econòmica i reserva de llei. El **principi de capacitat econòmica** ha de ser present, per imperatiu constitucional (article 31.3), en tots els tributs. Les taxes no en són una excepció. És cert que aquest principi no es manifesta amb la mateixa intensitat en el cas d'una taxa que d'un impost. En el cas de les taxes, per la seva especial naturalesa, resulta més complex apreciar la capacitat econòmica dels subjectes passius obligats a satisfer-les però, en qualsevol cas, aquesta capacitat econòmica ha de ser present en la configuració del tribut d'una manera o una altra.

La plasmació del principi de capacitat econòmica en matèria de taxes té lloc mitjançant el denominat *principi d'equivalència*, en la virtut del qual les taxes tendeixen a cobrir el cost del servei o de l'activitat que constitueixi el seu fet

imposable (article 7 de l'LTPP). L'import de les taxes per serveis o activitats no en pot excedir el cost. Això s'ha considerat una adequació del principi de capacitat econòmica a l'àmbit de la taxes. A més, el legislador ha establert que, quan les característiques de la taxa ho permetin, es poden tenir en compte criteris genèrics de capacitat econòmica (articles 8 de l'LTPP, 7.4 de la LOFCA i 24.4 de l'LHL). Així succeeix quan algunes taxes, per a la fixació de la seva quantia, tenen en compte criteris familiars o econòmics (família nombrosa o condició d'estudiant o aturat) o quan les taxes per subministraments tenen en compte la zona on se situa l'immoble. Amb tot això, es dóna la cobertura necessària al principi de capacitat econòmica de l'article 31.1 de la CE.

La quota és un element essencial del tribut i, com a tal, el seu establiment només es pot fer mitjançant llei. A causa de les característiques especials del **principi de reserva de llei** en matèria de taxes, la llei configura amb caràcter general els elements quantitius de les taxes i remet, per al seu desplegament, a les ordenances fiscals o a les normes reglamentàries corresponents. Igual que hem vist en analitzar altres elements essencials de les taxes, és en l'àmbit local on es regulen amb més deteniment els caràcters generals que configuren la quota tributària¹¹.

⁽¹¹⁾Article 24 de l'LHL.

Per a determinar l'import que resulta legalment exigible en concepte d'aquest tribut, cal distingir entre les dues modalitats de taxes.

1) Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic. En aquests casos s'estableixen tres criteris per a fixar l'import de les taxes.

- Amb caràcter general: valor de mercat.
- En procediments de licitació pública: valor econòmic de la proposició.
- Empreses de subministraments: 1,5% dels ingressos bruts.

La **norma general** obliga a prendre com a referència el **valor de mercat** que tindria la utilitat derivada de la utilització o l'aprofitament si els béns no fossin de domini públic. Es permet que les ordenances fiscals puguin indicar en cada cas els criteris i paràmetres que permetin definir el valor de mercat de la utilitat. Tot això s'ha de fer en funció de la naturalesa específica de la utilització privativa o de l'aprofitament especial de què es tracti.

En l'àmbit estatal també es té en compte el valor de mercat per a calcular l'import de les taxes per utilització privativa i aprofitament especial (article 19 de l'LTPP). La regulació d'aquestes taxes, quan es refereixen al domini públic estatal, presenta alguns matisos particulars. Per a determinar-ne la quantia es distingeix expressament entre utilització privativa i aprofitament especial (article 64 de l'LTPP). En el primer cas, la base de la taxa és el valor del terreny, prenent com a referència el valor de mercat dels terrenys contigus o la utilitat derivada dels béns ocupats. En el segon cas, per a determinar la base de la taxa es pren com a referència la utilitat que reporti l'aprofitament.

Lectura recomanada

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

En cas que s'utilitzin **procediments de licitació pública**, l'import de la taxa és determinat pel **valor econòmic de la proposició** sobre la qual recaigui la concessió, autorització o adjudicació.

En l'àmbit estatal, aquestes taxes també es determinen pel valor econòmic de la proposició. No obstant això, hi ha alguns aclariments que poden resultar interessants. Es preveu la possibilitat de determinar la base imposable de la taxa mitjançant ordre ministerial quan no concorrin els corresponents procediments de concessió, autorització o adjudicació (article 64.1 *in fine* LMTPP). Quan en els plecs de condicions o clàusules de la concessió, autorització o adjudicació s'imposin determinades obligacions o contraprestacions al beneficiari que minorin la utilitat econòmica per a ell, la base de la taxa haurà de ser reduïda en la mateixa proporció (article 64.2 de l'MTTPP). No s'exigeix el pagament de la taxa quan la utilització privativa o l'aprofitament especial de béns de domini públic no comporti una utilitat econòmica per al concessionari, persona autoritzada o adjudicatari o, fins i tot si existeix aquesta utilitat, la utilització o l'aprofitament comportin condicions o contraprestacions per al beneficiari que l'anul·lin o la facin irrellevant. Aquestes circumstàncies s'han de fer constar en els plecs de condicions o clàusules de la concessió, autorització o adjudicació (article 61.3 de l'MTTPP).

Quan es tracti de taxes per utilització o aprofitaments constituïts en el sòl, subsòl o volada de les vies públiques municipals, a favor d'empreses **exploadores de serveis de subministraments** que resultin d'interès general o afectin la generalitat o una part important del veïnat, el seu import consisteix, en tot cas i sense cap excepció, en l'**1,5% dels ingressos bruts** procedents de la facturació que obtinguin anualment en cada terme municipal aquestes empreses. La quantificació d'aquestes taxes és la que es regula amb més detall i ha plantejat diversos problemes d'interpretació. Per a comprendre el contingut d'aquest règim especial de quantificació cal analitzar les qüestions següents:

- En primer lloc, s'ha de determinar l'*àmbit subjectiu* d'aquest règim, això és, a quina empresa va dirigit. La llei assenyala que s'aplica a les denominades *empreses explotadores de serveis de subministraments* i aclareix que també s'inclouen en aquest concepte les empreses distribuïdores i comercialitzadores. Convé destacar que les empreses subministradores de serveis de telecomunicacions també estan incloses en aquest règim especial, amb l'excepció dels serveis de telefonia mòbil (vegeu la STS, de 16 de juliol del 2007). Les empreses a les quals s'aplica aquest règim són tant les titulars de xarxes de subministraments com les que, sense ser-ne titulars, tenen sobre elles drets d'ús, accés o interconnexió.
- En segon lloc, resulta fonamental definir què s'entén per *ingressos bruts procedents de la facturació*, ja que l'import de la taxa consisteix en un percentatge sobre aquests ingressos. Sobre aquest tema podem assenyalar les notes que s'indiquen en la llei per tal de delimitar aquest concepte.
 - S'entén per *ingressos bruts procedents de la facturació* els que, tot i ser imputables a cada entitat, hagin estat obtinguts per l'entitat com a contraprestació pels serveis prestats en cada terme municipal.
 - No s'inclouen entre els ingressos bruts els impostos indirectes que gravin els serveis prestats, ni les partides o quantitats cobrades per compte

CMT

La Comissió del Mercat de les Telecomunicacions ha qüestionat la conformitat a dret de les taxes que els ajuntaments exigeixen als operadors de telefonia mòbil (Contestació del Consell de la Comissió del Mercat de les Telecomunicacions, de 7 de setembre del 2010). La resolució es pot consultar en la seva pàgina web.

de tercers que no constitueixin un ingrés propi de l'entitat a la qual s'apliqui aquest règim especial.

- Tampoc no s'inclouen, entre els ingressos bruts, les quantitats percebudes pels serveis de subministrament que s'utilitzaran a les instal·lacions que es trobin inscrites en la secció 1a. o 2a. del Registre administratiu d'instal·lacions de producció d'energia elèctrica del Ministeri d'Economia, com a matèria primera necessària per a la generació d'energia susceptible de tributació per aquest règim especial.
- Les empreses que emprin xarxes alienes per a efectuar els subministraments dedueixen dels seus ingressos bruts de facturació les quantitats satisfetes a altres empreses en concepte d'accés o interconnexió a les seves xarxes. Les empreses titulars d'aquestes xarxes hauran de computar les quantitats percebudes per aquest concepte entre els seus ingressos bruts de facturació.
- En tercer lloc, s'ha d'esmentar la *prohibició expressa de repercussió* que estableix la llei a fi d'evitar que el cost fiscal que suporten aquestes empreses pel pagament de les taxes es traslladi a l'usuari dels serveis. La llei indica rotundament que l'import derivat de l'aplicació d'aquest règim especial no pot ser repercutit als usuaris dels serveis de subministrament.
- Finalment, ens hem de referir a la *compatibilitat d'aquestes taxes amb unes altres*. Les taxes regulades en aquest règim especial són compatibles amb altres taxes que es puguin establir per la prestació de serveis o la realització d'activitats de competència local, de les quals les empreses explotadores hagin de ser subjectes passius. En canvi, són incompatibles amb l'exacció d'altres taxes derivades de la utilització privativa o l'aprofitament especial constituït al sòl, subsòl o volada de les vies públiques municipals.

2) Taxes per la prestació de serveis o la realització d'activitats

L'import de les taxes¹² per la prestació d'un servei o per la realització d'una activitat no pot excedir, en conjunt, el cost real o previsible del servei o activitat de què es tracti o, si no n'hi ha, del valor de la prestació rebuda. Amb això es dóna cobertura al principi d'equivalència de les taxes, pel qual s'estableix que les taxes tendeixen a cobrir el cost del servei o activitat que constitueixi el seu fet imposable (article 7 de l'LTPP).

⁽¹²⁾Articles 19.2 de l'LTPP, 7.3 de la LOFCA i 24.2 de l'LHL.

Concretament, per a la determinació de l'import de les taxes cal tenir en compte els factors següents:

- Els costos directes i indirectes (inclosos els de caràcter financer).

- L'amortització de l'immobilitzat.
- Els costos necessaris per a garantir el manteniment i un desenvolupament raonable del servei o activitat. El manteniment i desenvolupament raonable es calculen conformement al pressupost i projecte aprovats per l'òrgan competent.

Quant a la forma que ha de revestir la **quota tributària**, la llei permet a les ordenances fiscals que utilitzin qualsevol dels mètodes següents (articles 24.3 de l'LHL i 19.4 LTPP):

- La quantitat resultant d'aplicar una tarifa.
- Una quantitat fixa assenyalada a aquest efecte.
- La quantitat resultant de l'aplicació conjunta d'ambdós procediments.

Els mètodes que hem assenyalat per a determinar l'import de les taxes han de ser convenientment analitzats en la denominada **memòria economicofinancera**. Qualsevol proposta d'establiment d'una nova taxa o de modificació específica de les quanties d'una preexistent haurà d'incloure, entre els antecedents i estudis previs per a la seva elaboració, una memòria economicofinancera sobre el cost o valor del recurs o activitat de què es tracti i sobre la justificació de la quantia de la taxa proposada. La falta d'aquest requisit determina la nul·litat de ple dret de les disposicions reglamentàries que determinin la quantia de les taxes (article 20.1 de l'LTPP). En termes similars, l'LHL assenyala la importància de l'informe tecnicoeconòmic de les taxes en indicar que els acords d'establiment de taxes per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, o per a finançar totalment o parcialment els serveis nous, s'hauran d'adoptar a la vista d'informes tecnicoeconòmics en els quals es posi de manifest el valor de mercat o la previsible cobertura del seu cost, respectivament (article 25 de l'LHL).

En definitiva, és necessari un document que justifiqui la quantia de la taxa en els termes que preveu la llei per a determinar-ne l'import, fins al punt que l'absència d'aquesta memòria o d'aquest informe determina la nul·litat de la taxa. La memòria serveix com a instrument per a controlar el respecte de la legalitat en l'establiment de les taxes i evitar l'actuació arbitrària dels poders públics.

Una jurisprudència abundant confirma la importància crucial de la memòria economicofinancera en l'establiment de les taxes i com la seva absència determina la nul·litat del tribut. Els tribunals consideren que el contingut de la memòria ha de ser tan detallat com es pugui (vegeu, entre d'altres, la STS, 12 de

Lectura recomanada

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

març de 1997 i 8 de març del 2002). No es tracta simplement d'un document formal o de mer tràmit, sinó que la seva elaboració resulta imprescindible sota pena de nul·litat.

Finalment, hem d'assenyalar que les **lleis de pressupostos generals de l'Estat poden modificar la quantia de les taxes** (article 19.5 de l'LTPP). Es tracta d'una disposició conseqüent amb el precepte constitucional en la virtut del qual les lleis de pressupostos poden modificar tributs quan una llei tributària substantiva així ho prevegi (article 134.7 de la CE). L'LTPP adquireix a aquests efectes la consideració de llei tributària substantiva.

Exemple

Les quanties de moltes taxes s'actualitzen tots els anys mitjançant llei de pressupostos (l'article 83 LPGE 2011 eleva la quantia fixa de les taxes estatals mitjançant l'aplicació d'un coeficient i l'article 84 de la mateixa norma estableix en 25 euros la taxa per l'expedició del passaport). També les lleis de pressupostos poden establir percentatges d'afectació de les taxes a determinades activitats. És el cas de les taxes per expedició del DNI i del passaport, la recaptació de les quals està destinada en uns percentatges al finançament d'activitats desenvolupades per la Fàbrica Nacional de Moneda i Timbre - Reial Casa de la Moneda, en compliment de les comandes de gestió fetes pels centres del Ministeri de l'Interior per a l'expedició d'aquests documents (94% DNI i 65% passaport).

4. Contribucions especials

4.1. Concepte i caràcters

Les contribucions especials es poden establir i exigir en l'àmbit estatal, autonòmic i local (articles 2 de l'LGT, 8 de la LOFCA i 2 de l'LHL). Fins i tot, les províncies i les entitats supramunicipals (àrees metropolitanes o comarques) poden establir i exigir contribucions especials de conformitat amb la llei (articles 133 i 151 de l'LHL). Les entitats inframunicipals també poden recórrer a aquest tribut si així ho estableix la respectiva legislació autonòmica (article 156.2 de l'LHL). En l'àmbit autonòmic, són les lleis de cada comunitat les que regulen aquest tribut. Les contribucions especials adquireixen més rellevància en l'àmbit local, molt superior a la que poden tenir a escala estatal o autonòmica, per la qual cosa la regulació més detallada d'aquest tribut la trobem en els articles 28-37 de l'LHL.

Lectura recomanada

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

L'article 2.2 b) de l'LGT ens proporciona la **definició** de *contribucions especials* següent: "són els tributs el fet imposable dels quals consisteix en l'obtenció per l'obligat tributari d'un benefici o d'un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics".

Exemple

La construcció d'un parc, la pavimentació de voreres o l'enllumenat públic són obres públiques per les quals es podrien exigir contribucions especials. Aquestes obres beneficiarien els propietaris dels habitatges en produir-se un augment del seu valor. Per això, gran part de l'obra es podria finançar mitjançant el pagament de les contribucions especials que haurien d'abonar els propietaris dels habitatges revalorats.

Les obres o els serveis no es poden finançar íntegrament mitjançant contribucions especials. L'LHL estableix el límit en el 90% del cost de l'obra (article 31), la resta haurà de ser finançat mitjançant altres ingressos públics, tributaris o no tributaris.

La contribució especial és un **tribut afectat** a la corresponent despesa per a dur a terme l'obra o per a establir o ampliar el servei. Les quantitats recaptades per contribucions especials només es poden destinar a sufragar les despeses de l'obra o del servei per la raó dels quals s'haguessin exigit (article 29.3 de l'LHL).

Aquest precepte constitueix una excepció al principi pressupostari de no-afectació, en la virtut del qual els ingressos dels ens públics s'han d'utilitzar indistintament per a finançar qualsevol de les seves despeses (article 27.3 de l'LGP). En l'àmbit local, la llei preveu aquest principi quan afirma que "els recursos de l'entitat local i de cadascun dels seus organismes autònoms i societats mercantils s'han de destinar a satisfer el conjunt de les

seves respectives obligacions, excepte en el cas d'ingressos específics afectats a finalitats determinades" (article 165.2 de l'LHL).

Les contribucions especials, com a tributs que són, estan subjectes als **principis constitucionals** de reserva de llei (article 31.3) i als principis materials de justícia tributària (article 31.1 CE). Això implica que les contribucions especials solament es poden establir conformement a la llei i que han de respectar, entre d'altres, el principi de capacitat econòmica. Igual que en les taxes, hem de matisar l'aplicació dels principis constitucionals en l'àmbit de les contribucions especials. El principi de reserva de llei és compatible amb l'establiment i regulació d'aquests tributs per mitjà de les ordenances fiscals, sempre que es faci dins dels límits de l'LHL. El principi de capacitat econòmica es compleix des del moment en què les contribucions especials graven un "benefici o augment de valor" dels béns de l'obligat tributari.

Quant a les normes en matèria de **gestió tributària**, hem d'assenyalar l'especialitat continguda en l'article 35 de l'LHL. La gestió i recaptació de les contribucions especials corresponen a l'entitat local que fa l'obra o el servei. Quan les obres o els serveis els duu a terme una entitat local amb la col·laboració econòmica d'una altra, la gestió i recaptació de les contribucions especials que s'hagin imposat les ha de fer l'entitat que prengui al seu càrrec la realització de les obres o els serveis, sense perjudici que cada entitat conservi la seva competència respectiva amb vista als acords d'imposició i ordenació de les contribucions especials. En cas que l'acord concret d'ordenació no fos aprovat per una d'aquestes entitats, queda sense efecte la unitat d'actuació, i cadascuna d'elles, separadament, haurà d'adoptar les decisions que escaigui.

En les contribucions especials està prevista una forma de **col·laboració ciutadana** mitjançant les denominades *associacions administratives de contribuents*. Aquestes associacions estan constituïdes pels propietaris o titulars afectats per les obres o pels serveis. Segons la finalitat, són dues les classes d'associacions administratives de contribuents¹³ que es poden constituir:

(13) Article 36 de l'LHL.

- Per a promoure la realització d'obres o l'establiment o ampliació de serveis per l'entitat local, comproment-se a sufragar la part que correspongui aportar-li quan la seva situació financera no ho permetés, a més de la que els correspon segons la naturalesa de l'obra o del servei.
- Les constituïdes en el període d'exposició al públic de l'acord d'ordenació de les contribucions especials. La finalitat, en aquest cas, és exercir funcions de control i inspecció sobre les obres o els serveis que s'executaran (examinar la documentació, comprovar els comptes, inspeccions *in situ*, etc.).

Per a la constitució d'aquestes associacions de contribuents¹⁴, és necessari que l'acord el prengui la majoria absoluta dels afectats, sempre que representin, almenys, els dos terços de las quotes que s'hagin de satisfer. No hi ha requisits addicionals per a constituir-se en associació de contribuents. Qualsevol

(14) Article 37 de l'LHL.

obra o servei, amb independència de la seva quantia, pot motivar la constitució d'aquestes associacions. La llei tampoc no exigeix que l'entitat local publiqui un anunci *ad hoc* oferint la possibilitat de constituir-se. N'hi ha prou que l'anunci en el qual s'exposa al públic l'acord d'ordenació de les contribucions especials perquè, en aquest període, es constitueixi l'associació de contribuents.

4.2. Delimitació

Per a analitzar les **diferències entre les contribucions especials i altres tributs** cal tenir en compte l'existència i l'abast de l'activitat administrativa que beneficia l'obligat tributari. Això diferencia les contribucions especials dels impostos, en la mesura que aquests s'exigeixen sense contraprestació. Pel que fa a les taxes, la diferència es troba en el fet que el fet imposable de les contribucions especials consisteix que l'obligat obté un benefici o un augment del valor dels seus béns com a conseqüència d'una activitat administrativa, que pot consistir en la realització d'una obra o en l'establiment o ampliació de serveis públics. Les contribucions especials s'exigeixen com a conseqüència de la realització d'una obra o de l'establiment o ampliació de serveis públics, però no per la seva prestació. Les taxes per prestació de serveis són compatibles amb les contribucions especials pel seu establiment o ampliació (article 22 de l'LHL).

Nota

Tingueu en compte la distinció entre contribucions especials i taxes.

Exemple

L'Ajuntament de X ha exigit a diversos veïns el pagament d'una contribució especial per l'ampliació del servei d'extinció d'incendis. A més, l'Ajuntament també exigeix una taxa per la prestació d'aquest servei. És compatible l'exacció d'ambdós tributs?

Sí, ja que es refereixen a fets imposables diferents. La contribució especial grava l'augment de valor o benefici obtingut per l'ampliació del servei, mentre que la taxa grava la prestació efectiva d'aquest servei. A més, la compatibilitat entre ambdós tributs està prevista expressament en l'article 22 de l'LHL.

Les contribucions especials es dirigeixen a una col·lectivitat de veïns, encara que resultin individualment beneficiats per l'augment de valor dels seus béns. En canvi, les taxes per serveis és necessari que es refereixin a l'obligat, el beneficiïn o l'afectin de manera particular. En aquest sentit, el fet imposable de les taxes està dotat d'un grau d'individualitat més elevat, resulta més personalitzat que el de les contribucions especials. A més, en les contribucions especials cal que es produeixi un *benefici*, mentre que en les taxes no s'exigeix exclusivament el benefici, sinó que n'hi ha prou que es *refereixin* a l'obligat o l'afectin de manera particular.

També hem de distingir les contribucions especials de les denominades **quotes d'urbanització**. Les quotes d'urbanització són quantitats que han d'abonar els propietaris del sòl en el marc d'una actuació urbanitzadora (execució del planejament), per exemple, els propietaris de sòls rurals quan el planejament

ha previst la seva transformació a sòl urbanitzat. La participació dels propietaris del sòl en l'execució d'una actuació d'urbanització comporta per a aquests una sèrie d'obligacions, entre les quals hi ha el pagament de les despeses d'urbanització. El règim jurídic de les quotes d'urbanització es regula en la normativa en matèria de sòl, tant estatal com autonòmica (en matèria estatal, vegeu el Reial decret legislatiu 2/2008, de 20 de juny, pel qual s'aprova el Text refós de la llei del sòl).

Lectura recomanada

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).

La jurisprudència ha assenyalat que les quotes d'urbanització estan previstes per a determinades obres, com són les actuacions urbanístiques en execució d'un planejament aprovat, mentre que les contribucions especials serveixen per a finançar una part de les obres públiques municipals, pròpies de l'activitat ordinària dels ajuntaments, que es duu a terme a l'interior de les poblacions, els cascós urbans i les àrees consolidades d'edificació (STS, 10 d'abril de 1997). A més, el límit del 90% del cost de l'obra en el cas de contribucions especials no està previst per a les quotes d'urbanització.

Des d'un punt de vista formal, les quotes d'urbanització no són tributs, però tenen la consideració de prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 CE i estan sotmeses al principi de reserva de llei. Per tant, les quotes d'urbanització no són contribucions especials sinó prestacions coactives no tributàries (vegeu la STS, d'11 de juliol del 2007). No obstant això, el cobrament de les quotes d'urbanització es pot exigir pel procediment de constryiment (article 2.2. de l'LHL).

4.3. Fet imposable

El **fet imposable**¹⁵ de les contribucions especials consisteix "en l'obtenció per l'obligat tributari d'un benefici o d'un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics".

⁽¹⁵⁾Articles 2.2 b) de l'LGT i 28 de l'LHL.

És necessari que l'obligat tributari obtingui un *benefici o augment de valor dels seus béns* com a conseqüència d'alguna de les activitats administratives següents:

- Realització d'obres públiques.
- Establiment o ampliació de serveis públics.

La jurisprudència s'ha encarregat de precisar que el benefici ha de ser especial. Així, quan la llei defineix els subjectes passius es refereix a persones “especialment beneficiades” (article 30 LHL). Això impedeix exigir contribucions especials quan el benefici sigui comú o general, referit a tota una col·lectivitat, de manera que no es pugui predicar a títol particular per a un grup de subjectes concrets. En definitiva, la jurisprudència ha puntualitzat que el benefici obtingut ha de ser real, efectiu i actual i que no pot dependre de circumstàncies hipotètiques o aleatòries perquè es materialitzi en un futur (vegeu la STS, de 10 de juliol de 1998).

Exemples

Amb relació a les obres de proveïment d'aigües, es va considerar que no es podia exigir una contribució especial perquè beneficiaven tots els veïns del municipi, per la qual cosa no es podia parlar d'un benefici especial per a persones o finques determinades (vegeu la STS, de 9 de maig de 1988).

Amb relació a les obres de construcció d'una ronda de circumval·lació, es va considerar que beneficiaven en general tot el municipi i no sols els habitatges limítrofs (vegeu la STSJ d'Andalusia, de 5 de juny del 2000). D'aquesta sentència, també es desprèn que no es poden exigir contribucions especials per la nova classificació del sòl donada pel Pla general d'ordenació, ja que no és pròpiament una obra.

En l'àmbit local, el fet imposable es refereix a obres i serveis de caràcter local. D'acord amb l'LHL tenen aquesta consideració¹⁶ els següents:

- Els que duguin a terme les entitats locals dins de l'àmbit de les seves competències per complir les finalitats que els estiguin atribuïdes, a excepció de les que executin a títol d'amos dels seus béns patrimonials. El caràcter local d'aquestes obres o d'aquests serveis no es perd pel fet que siguin duts a terme materialment per altres subjectes, diferents de l'entitat local. No perden aquesta consideració les obres o els serveis duts a terme a) per organismes autònoms o societats mercantils el capital social dels quals pertanyi íntegrament a una entitat local, o b) per concessionaris amb aportacions d'aquesta entitat o per associacions de contribuents.
- Els que duguin a terme aquestes entitats perquè els han estat atribuïts o delegats per altres entitats públiques i aquells la titularitat dels quals hagin assumit d'acord amb la llei.
- Els que duguin a terme altres entitats públiques, o els concessionaris d'aquests, amb aportacions econòmiques de l'entitat local.

Lectura recomanada

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

⁽¹⁶⁾Article 29 de l'LHL.

4.4. Meritació

La **meritació** de les contribucions especials es regula en l'article 33 de l'LHL. Les contribucions especials es meriten en el moment en què les obres s'hagin executat o el servei s'hagi començat a prestar.

Es preveu també una especialitat per al cas que les obres siguin fraccionables. En aquestes situacions la meritació es produeix, per a cadascun dels subjectes passius, des que s'han executat les corresponents a cada tram o fracció d'obra.

El moment de la meritació està directament relacionat amb la determinació dels subjectes passius. La llei assenyala expressament que “el moment de la meritació s'ha de tenir en compte a l'efecte de determinar la persona obligada al pagament”. El subjecte passiu de la contribució especial és la persona que figuri com a propietària de l'immoble en el moment precís en què s'hagi executat l'obra o el servei s'hagi començat a prestar.

En les contribucions especials hem de distingir dos moments:

- primer, l'aprovació de la contribució especial per a finançar l'obra o el servei (acord d'imposició i ordenació) i,
- segon, el moment de l'execució de l'obra o de la prestació del servei (meritació del tribut).

Així, amb caràcter previ a l'execució de l'obra, és necessari que s'hagi ordenat l'aprovació de la contribució especial. Això dóna lloc al fet que la llei hagi de regular els efectes dels possibles canvis en la titularitat de l'immoble o l'exigència de pagaments anticipats per a escometre les obres o els serveis.

Quant als *canvis en la titularitat de l'immoble*, el problema es planteja quan la persona titular de l'immoble, en el moment d'acordar-se la imposició de la contribució especial, no és la mateixa en el moment en què s'executa l'obra. En efecte, en l'acord concret d'imposició de la contribució especial s'estableix com a subjecte passiu la persona que en aquest moment figuri com a propietària de l'immoble. Si aquest immoble es transmet amb posterioritat i abans de la data de la meritació, el subjecte passiu és la persona que figura com a propietària al temps de la meritació. La llei estableix l'obligació del primer propietari de comunicar la transmissió efectuada en el termini d'un mes des que es va produir. Si no ho fes, l'Administració pot exigir el cobrament de la contribució especial a la persona que figurava anteriorment com a propietària de l'immoble.

La comunicació que ha de fer el propietari sobre el canvi de titularitat ha de ser expressa i a aquests efectes concrets. La jurisprudència no ha admès les comunicacions fetes a l'efecte d'altres impostos, com l'IBI o la plusvàlua (vegeu la STS, de 27 de setembre de 1991).

Contingut complementari

Les obres es consideren executades en la seva data de finalització. Per a això la jurisprudència ha tingut en compte la data que figura en l'última de les certificacions d'obra (vegeu la STS, de 8 de juny del 2003).

La llei també preveu la possibilitat d'exigir pagaments anticipats. Una vegada aprovat l'acord d'imposició i ordenació, l'entitat local pot exigir a compte el pagament de les contribucions especials en funció de l'import del cost previst per a l'any següent. Com a mesura de garantia, la llei prohibeix que es pugui sol·licitar la bestreta d'una nova anualitat si no s'han executat les obres per les quals es va exigir la bestreta anterior. La data de la meritació continua sent el moment en què s'executi l'obra o es comenci a prestar el servei. Abans d'aquest moment, és possible exigir el pagament anticipat de la contribució especial a les persones que llavors figurin com a propietàries dels immobles. Si abans de la data de la meritació es produeix un canvi en la titularitat de l'immoble, l'ajuntament haurà de retornar d'ofici els pagaments anticipats que s'haguessin fet. Quan no se n'hagi canviat la titularitat, els pagaments anticipats fets tenen la condició d'un lliurament a compte. Això significa que s'ha de retornar d'ofici la quantitat que excedeixi la quota individual que correspongui pagar per la contribució especial o s'haurà de compensar per a exigir l'import que resti fins a arribar a aquesta quota.

Lectura recomanada

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

Exemple

El Sr. Álvarez ha transmès el 5 de gener del 2011 un immoble de la seva propietat a la Sra. Riquelme. L'Ajuntament exigirà una contribució especial per finançar l'obra d'enllumenat públic de la via on es troba l'immoble. L'acord d'imposició i ordenació d'aquesta contribució especial va ser aprovat el 5 de desembre del 2010 i, en aquest acord, es va designar com a subjecte passiu el Sr. Álvarez, perquè era el propietari de l'habitatge en aquell moment. El Sr. Álvarez havia abonat ja una quantitat en concepte de pagament anticipat de la contribució especial. L'obra es comença a executar el 5 de febrer del 2011, quan era propietària de l'immoble la Sra. Riquelme. Qui ha de pagar la contribució especial: el Sr. Álvarez o la Sra. Riquelme? Té el Sr. Álvarez dret a la devolució del pagament anticipat?

El Sr. Álvarez ha de comunicar la transmissió del ben en el termini d'un mes; aquesta comunicació l'ha de fer als efectes concrets del pagament d'aquest tribut. Si així ho fes, el Sr. Álvarez tindria dret a la devolució del pagament anticipat i correspondria a la Sra. Riquelme el pagament de la contribució especial, ja que és la propietària de l'immoble en el moment de la meritació. En cas que el Sr. Álvarez no comuniqués el canvi en la titularitat de l'immoble, l'Ajuntament sí que li podria exigir el pagament de la contribució especial.

L'exigència de pagaments anticipats ha estat qüestionada per diversos autors, en la mesura que encara no s'ha realitzat el fet imposable. La jurisprudència constitucional ha reconegut que aquests pagaments no plantegen problemes d'inconstitucionalitat i els compara amb els pagaments a compte en l'IRPF que tenen com a finalitat garantir el cobrament d'un crèdit futur (vegeu la STC 233/1999, FJ 14).

4.5. Subjectes passius

Els **subjectes passius** de les contribucions especials poden ser persones físiques, jurídiques i entitats sense personalitat jurídica de l'article 35.4 de l'LGT. S'exigeix, en qualsevol cas, que resultin especialment beneficiades per la realització de les obres o per l'establiment o ampliació dels serveis locals que originen el pagament de la contribució especial (article 30.1 de l'LHL).

La Llei assenyala les persones que es consideren “especialment beneficiades” en diferents supòsits¹⁷:

⁽¹⁷⁾Article 30.2 de l'LHL.

- En les contribucions especials per realització d'obres o establiment o ampliació de serveis que afectin *béns immobles*, els seus propietaris. Cal tenir en compte que, en aquests casos, no és subjecte passiu la comunitat de propietaris (entitat de l'article 35.4 de l'LGT), sinó cadascun dels propietaris o comuners (vegeu la STS, de 19 d'abril de 1996).
- En les contribucions especials per realització d'obres o establiment o ampliació de serveis a conseqüència d'*explotacions empresarials*, les persones o entitats que en siguin titulars.
- En les contribucions especials per l'establiment o ampliació dels *serveis d'extinció d'incendis*, a més dels propietaris dels béns afectats, les companyies d'assegurances que desenvolupin la seva activitat en el ram, al terme municipal corresponent.
- En les contribucions especials per construcció de *galeries subterrànies*, les empreses subministradores que les hagin d'utilitzar.

El fet que la llei consideri determinades persones com a “especialment beneficiades” en certs supòsits implica, per exclusió, que no hi pot haver altres subjectes passius per a aquest mateix cas. D'aquesta manera, també s'impedeix que hi pugui haver contribucions especials mixtes, exigibles simultàniament a diverses classes de persones especialment beneficiades. Solament en el cas del servei d'extinció d'incendis, es preveuen dues classes de persones especialment beneficiades: els propietaris d'immobles i les companyies d'assegurances.

Exemple

En el cas de contribucions especials per explotacions empresarials, només poden ser subjectes passius els seus titulars, sense que puguin concórrer com a subjectes passius, al mateix temps, els propietaris dels immobles confrontants (vegeu la STS, de 24 d'octubre de 1991).

Mereix un esment especial el cas de les contribucions especials establertes per entitats supramunicipals per obres o serveis que afectin un o diversos municipis (article 151 de l'LHL). En aquests casos s'estableix que l'òrgan superior de govern de l'entitat supramunicipal, en determinar el benefici que reporta l'obra o el servei, pot distingir entre l'interès directe dels contribuents i el que

sigui comú en un terme municipal o en diversos. Quan l'interès sigui comú a diversos municipis, els ajuntaments afectats que estiguin integrats en l'entitat supramunicipal tenen la condició de contribuents, a fi del pagament de les quotes individuals corresponents que recaptin (els ajuntaments serien més aviat substituïts del contribuent). Les quotes assenyalades als ajuntaments, en qualitat de contribuents, són compatibles amb les que els mateixos ajuntaments puguin imposar amb motiu de les despeses ocasionades per les subvencions, auxilis o qualsevol altra forma de cooperació que hagin prestat a les obres públiques, a les instal·lacions o als serveis de les entitats a què pertanyin.

4.6. Elements quantitius

Són dos els elements que serveixen per a determinar la quantia de les contribucions especials: base imposable (article 31 de l'LHL) i quota (article 32 de l'LHL).

La **base imposable** de les contribucions especials està constituïda, com a màxim, pel 90% del cost que l'entitat local suporti per la realització de les obres o per l'establiment o ampliació dels serveis. Això significa que les entitats locals no poden finançar el cost total d'una obra recurrent exclusivament a aquest tribut. El límit s'estableix en el 90%, la resta de l'obra l'hauran de finançar d'acord amb altres recursos (tributaris o no tributaris).

Resulta essencial determinar què s'entén per cost suportat¹⁸. Segons l'LHL els conceptes que integren aquest cost són els següents:

(18) Article 31.2 de l'LHL.

- a) El cost real dels treballs pericials, de redacció de projectes i de direcció d'obres, plans i programes tècnics.
- b) L'import de les obres que cal fer o dels treballs d'establiment o ampliació dels serveis.
- c) El valor dels terrenys que haguessin d'ocupar permanentment les obres o els serveis, tret que es tracti de béns d'ús públic, de terrenys cedits gratuïtament i obligatòriament a l'entitat local, o el d'immobles cedits en els termes establerts en l'article 145 de la Llei 33/2003, de 3 de novembre, del patrimoni de les administracions públiques.
- d) Les indemnitzacions que escaiguin per l'enderrocament de construccions, destrucció de plantacions, obres o instal·lacions, i també les que escaiguin als arrendataris dels béns que hagin de ser derruïts o ocupats.
- e) L'interès del capital invertit en les obres o en els serveis quan les entitats locals haguessin d'apel·lar al crèdit per a finançar la porció no coberta per contribucions especials o la coberta per aquestes en cas de fraccionament general.

El cost integrat per aquests conceptes ha de ser minorat per les *subvencions* o pels *auxilis* que l'entitat local obtingui d'altres administracions, persones o entitats. El resultat de practicar aquesta minoració és el cost suportat per l'entitat local a l'efecte de determinar la base imposable de les contribucions especials (article 31.5). Si aquesta subvenció o aquest auxili els atorga un subjecte passiu de la contribució especial, el seu import s'haurà de destinar primerament a compensar la quota de la respectiva persona o entitat. Si el valor de la subvenció o auxili excedeix aquesta quota, l'excés redueix, a prorrata, les quotes dels altres subjectes passius (article 31.6)

És necessària l'ordenació prèvia de les contribucions especials per a poder dur a terme l'obra o el servei que es pretén pagar mitjançant aquestes contribucions. Per aquest motiu, hem de distingir entre el *cost previsible* de les obres i el *cost real*. Les contribucions especials s'estableixen segons el cost previsible, però s'hauran de corregir si finalment el cost real resulta diferent. En aquests termes la llei estableix el següent: “el cost total pressupostat de les obres o dels serveis té caràcter de mera previsió. Si el cost real fos superior o inferior al previst, es pren aquest a l'efecte del càlcul de les quotes corresponents” (article 31.3).

La llei preveu una especialitat per a les “obres o els serveis fets per altres entitats públiques o concessionaris amb aportacions de l'entitat local”. En aquests casos la base imposable de les contribucions especials es determina en funció de l'import d'aquestes aportacions, sense perjudici de les que puguin imposar altres administracions públiques per raó de la mateixa obra o del mateix servei. En tot cas, cal respectar el límit del 90% (article 31.4).

La **quota tributària**¹⁹ és el resultat de repartir la base imposable entre els subjectes passius, tenint en compte la classe i naturalesa de les obres i dels serveis, amb subjecció a les regles següents:

⁽¹⁹⁾Article 32 de l'LHL.

- Amb caràcter general s'apliquen conjuntament o separatament, com a mòduls de repartiment, els metres lineals de façana dels immobles, la seva superfície, el seu volum edificable i el valor cadastral a l'efecte de l'impost sobre béns immobles.
- Si es tracta de l'establiment i millora del servei d'extinció d'incendis, poden ser distribuïdes entre les entitats o societats que cobreixin el risc per béns situats al municipi de la imposició, proporcionalment a l'import de les primes recaptades l'any immediatament anterior. Si la quota exigible a cada subjecte passiu fos superior al cinc per cent de l'import de les primes que recapta, l'excés es trasllada als exercicis successius fins a l'amortització total.
- En el cas de les obres per construcció de galeries subterrànies, l'import total de la contribució especial es distribueix entre les companyies o empreses

que les hagin d'utilitzar en raó a l'espai reservat a cadascuna o en proporció a la secció total d'aquestes, tot i que no les usin immediatament.

Una vegada determinada la quota que cal satisfer, la llei preveu la possibilitat que l'entitat local pugui concedir, a sol·licitud del subjecte passiu, un *fraccionament o ajornament* de la quota tributària per un termini màxim de cinc anys (article 32.3).

Finalment, hem de comentar els efectes que poden tenir sobre la quota tributària els possibles *beneficis fiscals* establerts en altres lleis o tractats internacionals. En aquest sentit, s'estableix que les quotes que puguin correspondre als beneficiaris no han de ser distribuïdes entre els altres contribuents (article 32.2). Amb això es pretén evitar que el gaudi de beneficis fiscals per part d'alguns contribuents ocasioni un augment correlatiu de les quotes que hagin de satisfer la resta. En altres paraules, la pèrdua d'ingressos que suporti l'entitat local com a conseqüència d'aquests beneficis no pot ser repercutida als altres contribuents amb un increment de les seves respectives quotes. L'entitat local haurà de recórrer a altres recursos per cobrir els costos que no s'han pogut finançar per la concessió de beneficis fiscals.

Entre les normes jurídiques en les quals es preveuen beneficis fiscals en matèria de contribucions especials, podem assenyalar els acords entre l'Estat espanyol i diverses confessions religioses en els quals s'estableixen exempcions amb relació a béns immobles de la seva propietat, com ara llocs de culte o oficines.

Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics, signat a la Ciutat del Vaticà el 3 de gener de 1979. L'article IV estableix diverses exempcions, entre d'altres, en matèria de contribucions especials. Els subjectes exempts són: la Santa Seu, la Conferència Episcopal, les diòcesis, les parròquies i altres circumscripcions territorials, les ordres i congregacions religioses i els instituts de vida consagrada i les seves províncies i les seves cases. L'exempció es refereix a les contribucions especials que recaiguin sobre els béns següents: a) els temples i capelles destinats al culte, i així mateix, les seves dependències o els seus edificis i locals annexos destinats a l'activitat pastoral; b) la residència dels bisbes, dels canonges i dels sacerdots amb cura d'ànimes; c) els locals destinats a oficines, la Cúria Diocesana i a oficines parroquials; d) els seminaris destinats a la formació del clergat diocesà i religiós i les universitats eclesiaístiques mentre imparteixin ensenyaments propis de disciplines eclesiaístiques, i e) els edificis destinats primordialment a cases o convents de les ordres, congregacions religioses i instituts de vida consagrada.

Acord de cooperació de l'Estat amb la Federació d'Entitats Religioses Evangèliques d'Espanya (Llei 24/1992, de 10 de novembre). L'article 11.3 estableix que, les esglésies pertanyents a les FEREDE estan exemptes del pagament de diversos tributs, entre d'altres, de contribucions especials que afectin els següents béns immobles de la seva propietat: a) els llocs de culte i les seves dependències o els seus edificis i locals annexos, destinats al culte o a l'assistència religiosa i a la residència de pastors evangèlics; b) els locals destinats a oficines de les esglésies pertanyents a la FEREDE, i c) els seminaris destinats a la formació de ministres de culte, quan imparteixin únicament ensenyaments propis de les disciplines eclesiaístiques.

Acord de cooperació de l'Estat amb la Federació de Comunitats Israelites d'Espanya (Llei 25/1992, de 10 de novembre). L'article 11.3 estableix que, les comunitats pertanyents a la Federació de Comunitats Israelites estan exemptes del pagament de diversos tributs, entre d'altres, de contribucions especials que afectin els següents béns immobles de la seva propietat: a) els llocs de culte i les seves dependències o els seus edificis i locals annexos, destinats al culte o a l'assistència religiosa; b) els locals destinats a oficines de les comunitats pertanyents a la Federació de Comunitats Israelites, i c) els centres destinats a la formació de ministres de culte, quan imparteixin únicament ensenyaments propis de la seva missió rabínica.

Acord de cooperació de l'Estat amb la Comissió Islàmica d'Espanya (Llei 26/1992, de 10 de novembre). L'article 11.3 estableix que, la Comissió Islàmica d'Espanya i les seves comunitats membres estan exemptes del pagament de diversos tributs, entre d'altres, de con-

Nota

Aquesta classe d'exempcions en favor de determinats subjectes es pot analitzar també en el marc dels principis constitucionals de generalitat i igualtat (art. 31 CE).

tribucions especials que afectin els següents béns immobles de la seva propietat: a) les mesquites o els llocs de culte i les seves dependències o els seus edificis i locals annexos, destinats al culte, assistència religiosa islàmica, residència d'imams i dirigents religiosos islàmics; b) els locals destinats a oficines de les comunitats pertanyents a la Comissió Islàmica d'Espanya, i c) els centres destinats únicament a la formació d'imams i dirigents religiosos islàmics.

4.7. Acords d'imposició i ordenació

L'acord d'imposició és l'instrument habilitant per a exigir el pagament de la contribució especial, i la seva regulació es conté en l'article 34 de l'LHL. No hi pot haver contribució especial sense l'acord d'imposició preceptiu. Així ho disposa l'article 34.1 quan assenyala que: "l'exacció de les contribucions especials necessita que s'aprovi abans l'acord d'imposició en cada cas concret". L'acord d'ordenació és d'adopció inexcusable i es pot remetre a l'ordenança general de contribucions especials si n'hi hagués una (article 34.3). L'acord haurà de contenir els aspectes següents:

- Determinació del cost previst de les obres i dels serveis.
- Quantitat que cal repartir entre els beneficiaris.
- Criteris de repartiment.

Les contribucions especials són un tribut afectat al finançament de l'obra o del servei pels quals s'exigeixen. Això determina que aquesta obra o aquest servei no pot començar si no s'ha aprovat prèviament la contribució especial per a finançar-los (article 34.2 de l'LHL). Una vegada adoptat l'acord d'ordenació de les contribucions especials, i determinades les quotes que cal satisfer, s'hauran de fer les notificacions oportunes als subjectes passius (article 34.4). La forma de notificacions que s'estableix és la següent: notificació individual a cada subjecte passiu si aquest o el seu domicili fossin coneguts, i, si no n'hi ha, notificació per edictes. Les persones interessades poden formular un recurs de reposició davant l'ajuntament que pot versar sobre:

- la procedència de les contribucions especials,
- el percentatge del cost que hagin de satisfer les persones especialment beneficiades o
- les quotes assignades.

L'LHL preveu un supòsit especial per a les obres o per als serveis duts a terme per diverses entitats locals (article 35). En aquests casos s'estableix que la gestió i recaptació de les contribucions especials correspon a l'entitat local "que prengui al seu càrrec" la realització de les obres o l'establiment o ampliació de serveis. Ara bé, cada entitat local conserva la seva competència respectiva quant als acords d'imposició i ordenació de les contribucions especials. En cas que l'acord concret d'ordenació no fos aprovat per una d'aquestes entitats, queda sense efecte la unitat d'actuació, i cadascuna d'elles separadament haurà d'adoptar les decisions que escaiguin.

Lectura recomanada

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

5. Preus públics

5.1. Concepte i delimitació amb les taxes

Els preus públics són ingressos de dret públic que es poden establir i exigir a escala estatal, autonòmica i local. Els preus públics també formen part dels recursos financers de les províncies i de les entitats supramunicipals (articles 131 i 152 de l'LHL). Fins i tot, les entitats d'àmbit territorial inferior al municipi poden exigir preus públics quan així ho estableixi la llei de la seva comunitat autònoma (article 156.2 de l'LHL). Quant al **sistema de fonts**, en l'àmbit estatal, la regulació és la prevista en l'LTPP; en l'autonòmic, caldrà tenir en compte el que disposin les normes específiques de cada comunitat, i en les hisendes locals, la regulació es troba en l'LHL. L'LTPP té caràcter supletori respecte de la legislació de les comunitats autònomes i de les hisendes locals sobre preus públics (disposició addicional setena de l'LTPP).

El **concepte de preu públic** és el mateix en tots els nivells territorials de l'Estat.

Els preus públics²⁰ són “les contraprestacions pecuniàries que se satisfacin per la prestació de serveis o la realització d'activitats efectuats en règim de dret públic quan, tot i que el sector privat presti també aquests serveis o activitats, els sol·licitin voluntàriament les persones administrades”.

Els preus públics deriven de la prestació de serveis o realització d'activitats en règim de dret públic quan aquests serveis o activitats compleixin les circumstàncies següents:

- Que també els presti o els dugui a terme el sector privat.
- Que siguin de sol·licitud voluntària.

Es tracta de dos requisits acumulatius, això és, s'han de complir conjuntament perquè estiguem en presència d'un preu públic. No n'hi ha prou que en succeïxi un, són necessaris ambdós. La idea és que els preus públics²¹ són ingressos de dret públic no coactius. L'absència de coactivitat s'aprecia en les seves dues notes característiques. Tenint en compte el concepte de *taxa* que hem analitzat, podem fer els comentaris següents.

En els preus públics és necessari que el servei o activitat els presti també el sector privat. En cas que el sector privat no ofereixi aquest servei o activitat, estaríem en presència d'un servei prestat pel sector públic en règim de mono-

Lectures recomanades

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

Article 27.7, LTPP

En tot el que no preveu l'LTPP, l'administració i cobrament dels preus públics s'han de regular supletòriament de conformitat amb la Llei general pressupostària i altres normes que els siguin aplicables (article 27.7 de l'LTPP).

⁽²⁰⁾Article 24 de LTPP i, en l'àmbit local, article 41 de l'LHL.

⁽²¹⁾Els preus públics no són tributs.

poli, ja sigui de fet o de dret. En aquest cas, es tractaria d'un ingrés coactiu en els termes de la STC 185/1995. En efecte, si aquest servei o activitat només els presta el sector públic no hi hauria la possibilitat d'acudir al sector privat, per la qual cosa el seu pagament seria una prestació coactiva. En aquest supòsit podríem estar en presència d'una taxa, però no d'un preu públic.

En els preus públics s'exigeix també que el servei o activitat sigui de sol·licitud voluntària. En canvi, en les taxes, s'exigeix que el servei o activitat no sigui de sol·licitud o recepció voluntària per la persona interessada. Hem de tornar a recordar la STC 185/1995 en la qual s'indica que no són voluntaris els serveis o activitats que siguin imposats per una disposició legal o reglamentària.

Exemple

El Sr. Robredo ha pagat la quantitat de 5,40 euros per fer ús de les instal·lacions esportives municipals de l'Ajuntament X. Quins criteris hem de tenir en compte per a determinar si aquest pagament és un preu públic?

Per determinar si estem davant un preu públic hem d'analitzar si es compleixen conjuntament les dues notes assenyalades. Primer, es tracta d'un servei que també presta el sector privat? Si en aquest municipi també hi ha instal·lacions esportives de caràcter privat, el Sr. Robredo pot decidir entre anar a un gimnàs municipal o a un de privat. Segon, es tracta d'un servei de sol·licitud voluntària? Podem concloure que sí. La pràctica de l'esport no és imposada per cap norma legal o reglamentària, es tracta d'un servei que se sol·licita i rep voluntàriament. Per tant, en complir-se ambdós requisits, el pagament que exigeix l'Ajuntament al Sr. Robredo per l'ús de les instal·lacions esportives seria un preu públic.

Es poden plantejar diverses qüestions sobre la interpretació d'aquests requisits. En primer lloc, determinar quan un servei no el presta el sector privat. Podem entendre que un servei no el presta el sector privat quan el presta exclusivament el sector públic. Igual que hem comentat amb relació a les taxes, el concepte de *sector públic* és ampli i es refereix a serveis prestats en règim de dret públic. Quan no concorri la iniciativa privada estarem davant una taxa. El problema que es pot plantejar és com es pot determinar si aquest servei el presta també el sector privat. Per a això caldrà determinar l'àrea geogràfica que es pren com a referència i la qualitat o el contingut del servei.

Pot succeir que el servei el presti el sector privat, però no al mateix municipi, província o comunitat autònoma sinó en un altre. A més, pot succeir que el sector privat no presti exactament el mateix servei que el sector públic, sinó un de similar o fins i tot amb diferents estàndards de qualitat. També pot succeir que el servei el presti el sector privat però a un preu tan elevat que resulti inaccessible per a diverses persones. En aquests casos, ens podríem preguntar si es compleix el requisit que el servei també el presti el sector privat o, per contra, estem davant una situació de monopoli de fet, ja que tot i que el presti el sector privat resulta inaccessible pel cost elevat que té (serveis privats d'ensenyament universitari, residències per a persones grans o guarderies infantils). Tots són arguments que s'haurien de valorar en cada supòsit. Encara que el legislador no fa referència a aquests matisos, arribat el cas, podrien ser utilitzats per a determinar el compliment del requisit relatiu al fet que el servei el presti també el sector privat.

Lectura recomanada

R. Calvo Ortega (2010). *La Reforma de la Hacienda Municipal* (pàg. 223 i següents). Pamplona: Civitas.

En segon lloc, també es poden plantejar problemes sobre quan un servei és voluntari, en altres paraules, quan no és coactiu. Cal tenir en compte que la STC 185/1995 considera que també hi ha coactivitat en les prestacions que deriven del consum de béns o serveis que siguin objectivament indispensables per a poder satisfer les necessitats bàsiques de la vida personal o social dels particulars. Es tracta d'un plantejament que depèn de cada moment i lloc, i en el qual influeix un notable grau de subjectivitat.

La distinció entre taxes i preus públics ha plantejat nombrosos problemes en la pràctica. No sempre és clar si el pagament exigít per un servei o activitat és una taxa o un preu públic. El problema fonamental rau a determinar si hi ha coactivitat.

Exemple

L'alumne Pérez Pérez s'ha matriculat en el primer curs del grau de Dret de la Universitat Pública Y. El pagament de la matrícula ascendeix a 1.500 euros. Són preus públics els pagaments per a cursar estudis universitaris?

És clar que es tracta d'un servei voluntari, atès que l'ensenyament universitari no és obligatori. Els problemes es plantegen entorn de la qüestió de si aquest servei el presta també el sector privat. Per això, s'ha establert per llei que les denominades *taxes acadèmiques* i altres drets a què es refereix la lletra b) de l'apartat 3 de l'article 54 de la Llei orgànica 11/1983, de 25 d'agost, de reforma universitària, tenen la consideració de preus públics i es fixen i regulen d'acord amb l'establert en aquest article (disposició addicional cinquena de l'LTPP).

En resum, per a trobar-se davant un preu públic cal que el servei o activitat també els presti o els dugui a terme el sector privat i que tinguin caràcter voluntari. En les taxes s'exigeix que el servei o activitat no els presti el sector privat o que no siguin voluntaris. En els preus públics s'exigeix el compliment d'ambdós requisits, la falta d'un determina que el pagament sigui una taxa. En canvi, els requisits que configuren la definició de taxes són alternatius: només en cal un perquè el pagament sigui una taxa.

Els preus públics i les taxes són ingressos de dret públic, però només els segons són coactius. Les taxes són tributs. Els preus públics, encara que serveixin per a finançar una despesa pública, no són tributs perquè no reuneixen la nota de la coactivitat. Els preus públics, en no ser ingressos coactius, tampoc no es poden qualificar com a prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 de la CE.

Lectura recomanada

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

Una vegada analitzades les diferències conceptuals entre taxes i preus públics, hem d'assenyalar quines **consequències jurídiques** té aquesta distinció. Fonamentalment, podem indicar les següents:

- No estan sotmesos al principi de reserva de llei.
- No estan sotmesos al principi de capacitat econòmica.

- Interessos de demora.

Els preus públics no són prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 de la CE. Per això, el seu establiment no està sotmès al principi de reserva de llei. Això significa que no és necessària una llei per a establir *ex novo* un preu públic, ni per a regular-ne els elements essencials. Tot això es pot fer mitjançant normes reglamentàries o inferiors. L'establiment i regulació dels preus públics resulten més senzills per a l'Administració en no estar sotmesos a la reserva de llei.

L'article 26 de l'LTPP indica que l'establiment o modificació de la quantia dels preus públics els poden fer:

- mitjançant ordre del departament ministerial del qual depengui l'òrgan que els ha de percebre, o
- directament els organismes públics, després que els ho autoritzi el departament ministerial del qual depenen.

En matèria local, l'establiment o modificació dels preus públics corresponen al Ple de la corporació, que pot delegar en la comissió de govern. L'entitat local també pot atribuir la facultat de fixar preus públics als organismes autònoms i consorcis (article 47 de l'LHL). Aquestes previsions posen de manifest l'absència del principi de reserva de llei en matèria de preus públics.

Els preus públics, en no ser tributs, tampoc no estan sotmesos als principis de justícia tributària de l'article 31.1 de la CE, entre els quals hi ha el principi de capacitat econòmica. No s'exigeix que els preus públics tinguin en compte la capacitat econòmica dels obligats a satisfer-los. Per aquest motiu, s'estableix que els preus públics s'hauran de determinar a un nivell que cobreixi, com a mínim, els costos econòmics originats per la realització de les activitats o la prestació dels serveis o a un nivell que resulti equivalent a la utilitat que se'n derivi (articles 25.1 de l'LTPP i 44.1 de l'LHL). En determinats casos és possible establir preus públics per sota d'aquest cost: quan concorrin raons socials, benèfiques, culturals o d'interès públic que ho aconsellin. Per a això s'exigeix l'adopció prèvia de les previsions pressupostàries oportunes per a la cobertura de la part del preu subvencionada (articles 25.2 de l'LTPP i 44.2 de l'LHL).

També es podria argumentar que la llei dóna cobertura al principi de capacitat econòmica en matèria de preus públics, quan es refereix a les raons socials, benèfiques, culturals o d'interès públic que poden justificar que la quantia del preu públic sigui inferior al cost del servei. Ara bé, aquest principi no es compliria amb la mateixa intensitat que en els tributs i seria potestatiu.

En les taxes la quantia és, com a màxim, el cost del servei. Aquest principi d'equivalència en matèria de taxes, reflex del principi de capacitat econòmica, no concorre en els preus públics. La quantia d'un preu públic és, com a mínim, el cost del servei o activitat, però no hi ha un topall màxim. Cal tenir

Lectura recomanada

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

en compte que en els preus públics, el sector públic presta els seus serveis en competència amb el sector privat, encara que en la pràctica la competència no sigui del tot real.

Les taxes estan sotmeses al principi de reserva de llei i la seva quantia és, *com a màxim*, el cost del servei o activitat. Els preus públics no estan sotmesos al principi de reserva de llei i la seva quantia és, *com a mínim*, el cost del servei o activitat.

Entre les diferents conseqüències jurídiques de les taxes i dels preus públics, també podem esmentar el tractament que té el pagament d'interessos de demora en un cas i en l'altre. En les taxes, en ser tributs, l'interès de demora que haurà d'abonar l'obligat és l'interès de demora en matèria tributària de l'article 26.6 de l'LGT. Amb caràcter general, aquest és l'interès legal dels diners incrementats un 25%, tret que l'LPGE n'estableixi un altre de diferent (5% el 2011). En canvi, en els preus públics, en no ser tributs, s'aplica l'interès de demora previst en l'article 17 de l'LGP, que és l'interès legal (4% el 2011).

D'altra banda, hi ha l'interès que ha d'abonar l'Administració a l'obligat en cas que hagi de retornar la taxa o el preu públic per no haver-li prestat el servei per causes imputables a aquesta. Si som davant una taxa cal aplicar l'article 31.2 de l'LGT. Això significa que la devolució s'haurà de fer d'ofici, sense necessitat que l'obligat la sol·liciti. L'interès de demora és el previst en matèria tributària en l'article 26.6 de l'LGT. El termini que té l'Administració per a efectuar la devolució és el previst en les normes reguladores de cada tribut i, si no n'hi ha, sis mesos. Els interessos es comencen a meritjar automàticament des de la finalització d'aquest termini. En canvi, si és un preu públic, s'haurà d'aplicar l'article 24 de l'LGP. Això implica que l'Administració disposa de tres mesos per a efectuar la devolució. Si no ho fa, l'obligat haurà de reclamar per escrit la devolució, no es fa d'ofici. L'interès de demora aplicable és l'interès legal de l'article 17.2 de l'LGP. I els interessos es comencen a meritjar des del moment en què el creditor reclami la devolució, per la qual cosa fins que no es produeixi aquesta reclamació per escrit no es meriten interessos de demora en favor del creditor.

5.2. Règim jurídic i qüestions comunes

Analitzem a continuació altres qüestions del règim jurídic dels preus públics:

- *Memòria economicofinancera.* Els preus públics també requereixen una memòria economicofinancera. Tota proposta d'establiment o modificació de la quantia de preus públics haurà d'anar acompanyada d'una memòria economicofinancera que en justifiqui l'import que es proposi i el grau de cobertura financera dels costos corresponents (articles 26.2 LTPP i 47.2 *in*

fine de l'LHL). En honor de la seguretat jurídica, la jurisprudència ha considerat que la memòria és un requisit essencial per a poder exigir el preu públic i la seva absència pot determinar la nul·litat de l'expedient (vegeu, entre d'altres, la STS, de 15 de juny de 1994 i de 30 de juny del 2001).

- *Exigibilitat i devolució.* Els preus públics es poden exigir des que s'iniciï la prestació de serveis que en justifica l'exigència. Es pot exigir el dipòsit previ de l'import total o parcial. Quan per causes no imputables a l'obligat no es presti el servei o no es dugui a terme l'activitat, escau retornar l'import que correspongui o, tractant-se d'espectacles, el bescanvi de les entrades quan això sigui possible (articles 27 de l'LTPP i 46 de l'LHL). Els deutes per preus públics es poden exigir mitjançant el procediment de constreyniment (articles 27.6 de l'LTPP i 46.3 de l'LHL). Això significa que per a la recaptació dels preus públics l'Administració disposa de les mateixes prerrogatives que en els tributs (vegeu l'article 10.1 de l'LGP).
- *Obligats i formes de pagament.* Estan obligats al pagament dels preus públics els qui es beneficiïn dels serveis o activitats pels quals s'hagin de satisfer (article 43 de l'LHL). El pagament dels preus públics es fa en efectiu o mitjançant l'ús d'efectes timbrats (article 27.3 de l'LTPP).
- *Establiment o modificació en l'àmbit local.* L'establiment o modificació dels preus públics corresponen al Ple de la corporació, sense perjudici de les seves facultats de delegació en la Comissió de Govern. Les entitats locals poden atribuir als seus organismes autònoms la fixació dels preus públics, que elles estableixin, corresponents als serveis a càrrec d'aquests organismes, excepte quan els preus no en cobreixin el cost. Aquesta atribució també es pot fer respecte dels consorcis, tret que es digui una altra cosa en els estatuts. En cas que es facin aquestes atribucions, els organismes autònoms i els consorcis envien a l'ens local còpia de la proposta i de l'estat econòmic del qual es desprengui que els preus públics cobreixen el cost del servei (article 47 de l'LHL).
- *Prohibició d'exigir preus públics en l'àmbit local.* No es poden establir preus públics (ni taxes) pels serveis o activitats següents: proveïment d'aigües en fonts públiques, enllumenat de vies públiques, vigilància pública en general, protecció civil, neteja de la via pública, ensenyament en els nivells d'educació obligatòria (article 42 de l'LHL).
- *Gestió.* L'administració i el cobrament dels preus públics els duen a terme els departaments i organismes públics que els hagin de percebre (article 27.1 de l'LTPP). En l'àmbit local, es preveu expressament la possibilitat que els preus públics es puguin exigir en règim d'autoliquidació (article 45 de l'LHL).

Finalment, podem apuntar algunes **qüestions comunes de les taxes i dels preus públics**:

- *Conversió d'un preu públic en taxa*: requisits de notificació. Quan per la prestació d'un servei o la realització d'una activitat s'estigui exigint el pagament d'un preu públic de caràcter periòdic, i per variació de les circumstàncies en què el servei es presta o l'activitat es duu a terme s'hagi d'exigir el pagament d'una taxa, no cal fer la notificació individual, sempre que el subjecte passiu i la quota de la taxa coincideixin amb l'obligat al pagament i l'import del preu públic al qual substitueix. Això resulta aplicable fins i tot en el supòsit en el qual la quota de la taxa resulti incrementada respecte de l'import del preu públic al qual substitueixi, sempre que aquest increment es correspongui amb una actualització de caràcter general (disposició transitòria segona, apartat 3, de l'LMTPP i disposició addicional segona de l'LHL).
- *Mesures pressupostàries*. Les taxes i els preus públics corresponents a l'Estat i els seus organismes autònoms s'ingressen a les caixes del Tresor públic o en comptes bancaris autoritzats pel Ministeri d'Economia i Hisenda. La recaptació, la custòdia i l'ingrés dels drets corresponents a altres ens són regits per les normes que els siguin aplicables. El rendiment de les taxes i dels preus públics s'aplica íntegrament al pressupost d'ingressos que correspongui, sense que es pugui efectuar cap detracció ni minoració (excepte la devolució prevista per a les taxes quan no es realitzi el seu fet imposable per causes no imputables al subjecte passiu). El ministre d'Economia i Hisenda pot proposar al Govern o al ministre del ram que aquells òrgans de l'Administració de l'Estat, organismes o ens que no els apliquin estableixin les taxes i els preus públics, i també que els actualitzin quan escaigui (article 3 de l'LTTPP).
- *Responsabilitats*. Les autoritats, els funcionaris públics, agents o assimilats que de manera voluntària i culpable exigeixin indegudament una taxa o un preu públic, o ho facin en quantia superior a l'establerta, incorren en falta disciplinària molt greu, sense perjudici de les responsabilitats d'un altre ordre que es poguessin derivar de la seva actuació. Quan adoptin en la mateixa forma resolucions o facin actes que infringeixin aquesta Llei i les altres normes que regulen aquesta matèria, estan obligats, a més, a indemnitzar la Hisenda pública pels perjudicis causats (article 4 de l'LTTPP).

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Les taxes...

- a) no estan sotmeses al principi de capacitat econòmica.
- b) han de tenir en compte la capacitat econòmica quan ho permetin les característiques del tribut.
- c) són tributs exigits sense contraprestació.

2. Els preus públics són...

- a) tributs.
- b) prestacions patrimonials de caràcter públic de l'article 31.3 de la CE.
- c) ingressos de dret públic.

3. En general, l'import exigit per un ajuntament en concepte del servei obligatori de distribució d'aigua potable...

- a) no pot excedir, en conjunt, el cost real o previsible del servei.
- b) pot excedir el cost del servei.
- c) haurà de cobrir, com a màxim, un 90% del cost del servei.

4. Per a exigir una taxa per la prestació d'un servei públic...

- a) cal que hi hagi una utilització privativa o un aprofitament especial del domini públic.
- b) el servei s'ha de prestar en règim de dret públic.
- c) cal que l'obligat tributari obtingui un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la prestació del servei.

5. Quin ingrés públic es pot exigir per finançar l'establiment del servei d'extinció d'incendis?

- a) Una taxa.
- b) Una contribució especial.
- c) Un preu públic.

Casos pràctics

6. Comenteu breument quina classe de tribut podria exigir un ajuntament en els casos següents o si, per contra, escauria l'exacció d'un preu públic:

- a) Prestació de serveis educatius a les escoles infantils de primer cicle (0-3 anys), tenint en compte que aquests serveis també els presta al municipi el sector privat.
- b) Prestació de serveis esportius en instal·lacions municipals, tenint en compte que aquests serveis també els presta al municipi el sector privat.
- c) Servei de grua municipal per estacionar a llocs no permesos (immobilització, retirada de vehicles i dipòsit).
- d) Serveis de recollida, tractament i eliminació de residus sòlids urbans.
- e) Neteja de la via pública.
- f) Ocupació de la via pública amb quioscos (per exemple, els destinats a la venda del cupó de l'ONCE).
- g) Tramitació de llicències urbanístiques.
- h) Aprofitament de la via pública amb entrades de vehicles per les voreres i la reserva d'aquest espai per a aparcament exclusiu, parada de vehicles, càrrega i descàrrega de qualsevol classe.
- i) Establiment o ampliació del servei d'extinció d'incendis.

7. D'acord amb les preguntes que més endavant es formulen, comenteu si tenen naturalesa tributària els pagaments per l'ús de les instal·lacions per a la pràctica de l'esquí a les estacions de San Isidro i Leitaries, ambdues propietat de la Diputació de Lleó. Consulteu en el web

de la Diputació el *Butlletí Oficial de la Província* núm. 176, de 16 de setembre del 2009, en el qual s'aproven les tarifes per a la pràctica de l'esquí.

a) Són taxes o preus públics?

b) D'acord amb quins arguments se'n podria defensar la qualificació com a taxa?

c) Si fossin taxes, de quina modalitat es tractaria: a) aprofitament especial o privatiu del domini públic o b) prestació de serveis en règim de dret públic?

d) Les províncies poden establir i exigir taxes i preus públics?

e) És correcta la utilització d'una ordenança provincial per a regular el contingut d'aquestes tarifes?

f) Quina solució s'adopta respecte de les dues úniques estacions d'esquí del Principat d'Astúries (Valgrande-Pajares y Fuentes de Invierno). Consulteu el *Butlletí Oficial de la Província* núm. 257, de 6 de novembre del 2009, en el qual es fixen les tarifes per a Pajares y Fuentes de Invierno (Decrets 133/2009 i 134/2009, de 28 d'octubre).

8. Indiqueu fins a quin punt els ingressos públics que s'exigeixen en el cas següent resulten conformes al dret.

L'Ajuntament de Villacontribució ha establert diversos preus públics per la utilització d'instal·lacions esportives per sota del cost del servei i sense que hi hagi una previsió pressupostària que cobreixi aquestes diferències. També ha incorporat en les ordenances un nou preu públic pel servei de policia municipal. Entre les mesures més criticades pels veïns hi ha la construcció d'una ronda de circumval·lació que beneficiarà tots els veïns del municipi en facilitar-ne els accessos i sortides. El cost total de l'obra es finançarà amb contribucions especials, exigides als veïns amb habitatges limítrofs a aquesta ronda.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. c

3. a

4. b

5. b

6.a) No es dóna cap dels supòsits per a exigir una taxa per prestació de serveis (article 20.1 b de l'LHL). Primer, no es tracta d'un servei de sol·licitud o recepció obligatòria, ja que l'educació infantil és voluntària. Segon, el servei també el presta el sector privat, per la qual cosa no es produeix una situació de monopoli de fet. S'hauria d'exigir, per tant, un preu públic (article 41 de l'LHL).

b) Igual que en el cas anterior, no es dóna cap dels supòsits per a exigir una taxa per prestació de serveis (article 20.1 b de l'LHL). Primer, el servei és de sol·licitud o recepció voluntària, la pràctica de l'esport no és imposada per normes legals o reglamentàries. Segon, al municipi també hi ha instal·lacions esportives de caràcter privat. S'hauria d'exigir, per tant, un preu públic (article 41 de l'LHL).

c) S'hauria d'exigir una taxa en tractar-se d'un servei que no és de sol·licitud o recepció voluntària, ja que és imposat per disposicions legals o reglamentàries (article 20.1 B de l'LHL). L'incompliment de la normativa sobre seguretat vial origina la prestació del servei consistent en la retirada i el dipòsit posterior del vehicle estacionat indegudament. No es tracta d'un servei sol·licitat voluntàriament pel propietari del vehicle. El fet que el servei no el presti directament l'ajuntament sinó una empresa (gestió indirecta) no impedeix la qualificació de l'ingrés com a taxa. S'exigeix que el servei es presti en règim de dret públic (article 2.2 a) de l'LGIT) i això permet que es puguin utilitzar altres formes diferents de la gestió directa dels serveis públics. D'altra banda, en aquest cas, també podria concórrer un altre ingrés públic de diferent naturalesa, com seria la sanció administrativa corresponent per haver comès una infracció de la normativa en matèria de seguretat vial.

d) Es tracta d'un servei que no és de sol·licitud o recepció voluntària, per la qual cosa s'hauria d'exigir una taxa (article 20.1 b de l'LHL). Aquest servei és un dels previstos expressament en la Llei pel qual els ajuntaments poden exigir taxes (article 20.4 s) de l'LHL). L'ajuntament ha de prestar el servei en règim de dret públic (article 2.2 a) de l'LGIT) i per a això pot utilitzar els mitjans tècnics i materials d'una empresa (concessió administrativa).

e) La Llei prohibeix expressament l'exacció de taxes i preus públics per aquest servei, el mateix succeeix amb el proveïment d'aigües en fonts públiques, l'enllumenat de les vies públiques, la vigilància pública en general, el servei de protecció civil i l'ensenyament en els nivells d'educació obligatòria (articles 21 i 42 de l'LHL). Aquests serveis s'hauran de finançar amb altres recursos, per exemple, amb impostos.

f) Es tracta d'una utilització privativa del domini públic que dóna lloc al pagament d'una taxa. És un dels supòsits expressament previstos d'utilització privativa o aprofitament especial: "instal·lació de quioscos a la via pública" (article 20.3 m) de l'LHL). El mateix succeeix en els casos d'ocupació de terrenys d'ús públic amb taules, cadires, tribunes, plataformes, parades, barraques, parades de venda, espectacles, atraccions, etc. (article 20.3 l i n)

g) Quan l'ordenament exigeix estar en possessió de la llicència corresponent, el pagament per la seva tramitació es considera una taxa. La voluntarietat en la sol·licitud o recepció del servei o activitat no cal buscar-la en la decisió del subjecte passiu per a fer l'obra, sinó en el fet que si es decideix fer cal obtenir una llicència per a això. La llicència és imposada per una norma legal o reglamentària, això determina que ens trobem davant un supòsit que no és de sol·licitud o recepció voluntària per a les persones administrades (articles 20.1 b i 20.4 c, h, i de l'LHL). El problema de les llicències d'obres rau a determinar si resulta exigible la taxa en els casos en què la llicència es denega, a causa que el fet imposable de la taxa requereix que els serveis o activitats es refereixin al subjecte passiu, l'afectin o el beneficiïn de manera particular. El TS ha indicat que és possible exigir la taxa per la mera tramitació, encara que la llicència es denegui, ja que la simple sol·licitud d'una llicència desencadena una activitat administrativa tendent a avaluar o examinar la situació de la persona sol·licitant (vegeu la STS, de 5 de febrer del 2010).

h) És un supòsit d'utilització privativa o aprofitament especial del domini públic pel qual s'hauria d'exigir el pagament d'una taxa (article 20.3 h de l'LHL). Així succeeix amb els denominats *guals*, les zones de càrrega i descàrrega o les reservades per a fer una mudança.

i) En aquest cas escauria exigir una contribució especial, però no una taxa. Les taxes s'exigeixen per la prestació d'un servei, però no pel seu establiment o ampliació. El fet imposable de les contribucions especials és el benefici o augment de valor que experimenten els béns del subjecte passiu com a conseqüència de la realització d'obres o de l'establiment o ampliació de serveis (article 28 de l'LHL). El cas de l'establiment o ampliació del servei d'extinció d'incendis està expressament previst en l'LHL en regular els subjectes passius de les contribucions especials (article 30.2 c). Les contribucions especials per establiment o ampliació de serveis són compatibles amb les taxes que s'exigeixen per la seva prestació (article 22 de l'LHL).

7. Els ingressos públics que hem d'analitzar són els pagaments per l'ús de les instal·lacions esportives de les estacions de muntanya i hivern de San Isidro i Leitariegos. Aquests pagaments es fan per l'ús dels mitjans mecànics o remuntadors de les estacions i es coneix popularment com a *forfait*.

Per determinar si tenen la naturalesa jurídica de taxes hem d'analitzar si compleixen els requisits de l'article 20.1 de l'LHL (recordem que les províncies són entitats locals, tal com estableix l'article 141.1 de la CE). Els requisits per a exigir una taxa són dos: a) que els serveis no siguin de sol·licitud o recepció voluntària, o b) que no els presti el sector privat. N'hi ha prou que se'n compleixi un per a qualificar aquest pagament com a taxa. El primer no es compliria, atès que la pràctica de l'esquí és una activitat voluntària i no és imposada per normes legals o reglamentàries. En canvi, sí podríem considerar que es compleix el segon dels requisits esmentats, en la mesura que a la província de Lleó no hi ha estacions d'esquí de caràcter privat. En ser les dues úniques estacions d'esquí de titularitat pública, es pot afirmar que no concorre la iniciativa privada en la prestació d'aquest servei. L'àmbit que hem pres com a referència per determinar el compliment d'aquest requisit és la província, ja que l'ingrés en qüestió constitueix un dels recursos de la Hisenda provincial. Per tant, podem concloure que el pagament exigít per la prestació d'aquests serveis és una taxa, ja que en no concórrer la iniciativa privada en la seva prestació hi ha una situació de monopoli de fet. Aquest és precisament el criteri que assumeix la Diputació provincial de Lleó per qualificar aquests pagaments com a taxes. L'argument és que aquests serveis els presta de manera exclusiva un ens públic (vegeu el *Butlletí Oficial de la Província* núm. 176, de 16 de setembre del 2009). En efecte, les estacions d'esquí de San Isidro i Leitariegos són propietat de la Diputació i no hi ha a la província cap estació privada.

Les províncies poden establir i exigir taxes i preus públics (articles 132 i 148 de l'LHL). Les províncies no poden aprovar lleis però tenen potestat normativa. D'aquesta manera, poden establir i exigir taxes mitjançant normes reglamentàries i sempre tal com disposa l'LHL.

A diferència del que succeeix a Lleó, a Astúries s'han qualificat com a preus públics els pagaments pels serveis esportius de les dues úniques estacions d'esquí (Valgrande-Pajares y Fuentes de Invierno). La situació és la mateixa que a Lleó, ja que a Astúries aquest servei tampoc no el presta el sector privat, ja que la titularitat del servei és pública. Malgrat el monopoli de fet, el Govern ha qualificat aquests pagaments com a preus públics (Decrets 133/2009 i 134/2009, de 28 d'octubre). Aquesta qualificació resulta contrària a la definició de taxes i preus públics que estableix la Llei i al criteri mantingut en la STC 185/1995, en la qual es considera que també hi ha coactivitat quan el servei el presta en exclusiva el sector públic, ja sigui sota un monopoli de fet o de dret.

8. La Llei estableix que *l'import dels preus públics* haurà de cobrir com a mínim el cost del servei, però admet que en determinades circumstàncies es poden fixar preus públics per sota d'aquest cost. Ara bé, per a això serà necessari que es consignin en els pressupostos les dotacions oportunes per a la cobertura de la diferència resultant si n'hi hagués (articles 44 de l'LHL i 25 de l'LTPP).

- No resulta de conformitat amb el dret exigir un *preu públic per la prestació del servei de policia municipal*, ja que la llei prohibeix que les entitats exigeixin taxes o preus públics per determinats serveis, entre els quals hi ha la "vigilància pública en general" (articles 21 i 42 de l'LHL). Sí que es podrien exigir taxes o preus públics pels serveis de "vigilància especial dels establiments que ho sol·licitin" (article 20.4 f) de l'LHL).
- El fet imposable de les *contribucions especials* és l'obtenció pel subjecte passiu d'un benefici o un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics (articles 2.2 b) de l'LGT i 28 de l'LHL). La jurisprudència s'ha encarregat de precisar que el benefici obtingut ha de ser especial. Això significa que l'obra o el servei ha de beneficiar especialment els subjectes passius; en canvi, si el benefici que reporta és general o comú a tota una col·lectivitat

no seria possible el pagament d'una contribució especial (vegeu, en aquest sentit, la STS, de 23 d'abril de 1998).

En el cas d'una *ronda de circumval·lació*, el benefici és més comú o col·lectiu que especial o particular, ja que beneficia tots els veïns del municipi. Considerem que no caldria exigir el pagament de contribucions especials per aquesta obra (vegeu la STSJ d'Andalusia, de 5 de juny del 2000, en la qual es resol un cas similar al que hem plantejat). Tampoc no es podria finançar l'obra íntegrament mitjançant aquest tribut, la Llei fixa com a límit el 90% del cost de l'obra (article 31.1 de l'LHL).

