

# Las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas en la Hacienda Local

Fernando Serrano Antón\*

## RESUMEN

El objetivo de este trabajo consiste en analizar el conjunto de las tasas locales por la prestación de servicios, Asimismo intentaremos demostrar que las tasas no son una categoría tributaria injusta, sobre todo, si se diseñan de forma clara, objetiva y debidamente. Para ello examinaremos los elementos esenciales de este tipo de tasas, así como los elementos de cuantificación y los casos más típicos previstos en la Ley con el afán de determinar el fundamental papel del principio de equivalencia y de provocación de costes. En los tiempos que corren, es altamente recomendable el uso de las tasas para el sostenimiento de los servicios públicos divisibles.

**PALABRAS CLAVE:** Autonomía Local, Tasas, cuantificación de las tasas, supuestos de servicios públicos sujetos y no sujetos a tasas, memoria económico-financiera de tasas.

## ABSTRACT

The aim of this paper has a double face, as a coin: first, to analyze the local taxes as charges for the provision of services by local entities and, second to demonstrate that such charges are not an unfair tax category, especially if designed in a clear, objective and properly way. For these purposes, we shall examine the essential elements of charges as the elements of assessment and quantification and then, the most typical charge's cases provided for in Law to determine the fundamental role of the principle of equivalence and cost's provocation. Nowadays, it is highly advisable from the tax

.....

\* serranoa@der.ucm.es

policy point of view to use charges, apart from taxes, for the maintenance of severable public services and to demonstrate to the citizenship the services' cost.

## SUMARIO

**I. INTRODUCCIÓN. II. DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE AUTONOMÍA FINANCIERA Y SUFICIENCIA DE LAS CORPORACIONES LOCALES: SU CONEXIÓN CON LAS TASAS. III. HECHO IMPOSIBLE. DEFINICIÓN LEGAL Y REQUISITOS. 1. Definición legal. 2. Requisitos legales del hecho imponible de las tasas. A. La referencia, la afectación o el beneficio particular. B. La obligatoriedad de la tasa local. IV. LA TASAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS Y REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS. 1. Definición. 2. Los requisitos legales de las tasas locales por prestación de servicios. A. Competencia Local. B. Referencia, afectación o beneficio particular en el caso de las tasas por la prestación de servicios. C. Solicitud o recepción obligatoria. D. No concurrencia con el sector privado. V. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN EN LAS TASAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS. 1. Abastecimiento de aguas en fuentes públicas. 2. Alumbrado de vías públicas. 3. Vigilancia de las vías públicas. 4. Limpieza de la vía pública. 5. Enseñanza en los niveles de educación obligatoria. VI. LAS EXENCIONES EN EL CASO DE LAS TASAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS. VII. LA CUANTIFICACIÓN DE LA TASA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS. VIII. PARTE ESPECIAL: ALGUNOS CASOS DE TASAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. 1. Expedición de documentos administrativos. 2. Autorización para utilizar en placas, patentes y otros distintivos análogos el escudo de la Entidad local. 3. Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler. 4. Guardería rural. 5. Vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten. Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, pasos de caravana y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales. 6. Otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana y otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos. 7. Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas de establecimientos industriales y comerciales. 8. Servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio y la cesión del uso de maquinaria y equipo adscritos a estos servicios, tales como**

escalas, cubas, motobombas, barcas, etc. 9. Servicios de inspección sanitaria y de sanidad preventiva. 10. Asistencias y estancias en centros sanitarios, establecimientos benéfico-asistenciales de las Entidades Locales, hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga. 11. Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos. 12. Cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local. 13. Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares. 14. Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares. 15. Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos. 16. Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos. 17. Realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal.

## I. INTRODUCCIÓN

En el sistema fiscal español coexisten en distinta proporción tributos que responden a una diferente finalidad. Podríamos clasificarlos en tributos cuyo objetivo principal es la obtención de ingresos para financiar las cargas generales del Estado y tributos destinados a financiar, total o parcialmente, los costes que provoca una determinada actividad administrativa o un servicio público.

Tradicionalmente se ha considerado que las tasas servían para financiar los servicios públicos divisibles, mientras que los impuestos hacían lo propio con los servicios indivisibles. Si bien en términos generales la existencia y el mantenimiento de los servicios públicos sirven al interés general, los servicios de carácter divisible se encuentran organizados de tal manera que la satisfacción del interés general se realiza fundamentalmente a través de prestaciones individualizables.

A partir de estas referencias y desde una óptica jurídica se ha considerado la tasa como un tributo cuyo presupuesto está constituido por la prestación de un servicio o una actividad administrativa que se refiere de manera particular al obligado al pago. La doctrina, no obstante, suele completar la referencia identificando el fundamento de las tasas en un principio jurídico

distinto al de capacidad económica<sup>1</sup>. Así, a modo de ejemplo, SIMÓN AGOSTA sitúa el fundamento de las tasas en el principio de provocación de costes<sup>2</sup>. No obstante, el principio de capacidad económica se encuentra en el sustrato básico de la tasa.

Dentro del sistema tributario español se considera que las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario<sup>3</sup>.

Todas las tasas, en general, necesitan de una ordenación racional que no deje sin contribuir manifestaciones de riqueza, de beneficio obtenido, de coste generado que tiene que resarcir el destinatario del servicio. La gratuidad en materia de tasas es un criterio poco técnico y arbitrario, injusto en la distribución de las cargas tributarias, pues hace que sufragan las mismas otros sujetos que no disfrutan, ni mucho, ni poco el servicio público.

Ahora bien, también al contrario, las Administraciones más voraces encuentran contribuyentes a los que aplican tasas desproporcionadas para con el coste de los servicios que prestan.

En las páginas que siguen trataremos de analizar el conglomerado de las tasas locales por la prestación de servicios, con lo que discriminaremos por razón de quien las presta, sólo municipios y, por la propia tipología de las tasas, sólo por la prestación de servicios públicos. Asimismo intentaremos demostrar que las tasas no son una categoría tributaria injusta, sobre todo, si se diseñan de forma clara, objetiva y debidamente. Lamentablemente algunos Ayuntamientos las están eliminando a costa de subidas de impuestos. Aunque se produzca un ahorro en los costes de gestión, provocan una situación contraria al más elemental principio de justicia tributaria al hacer sufragar el coste del servicio sobre todos los ciudadanos, cuando realmente no los utilizan.

.....

- 1 VICENTE ARCHE DOMINGO, F. (1960): «Consideraciones sobre el hecho imponible», *RDFHP*, 39.
- 2 SIMÓN AGOSTA, E. (1975): «Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales», *HPE*, 35, pp. 272 y ss.
- 3 La STS de 1 julio 2003, en esta línea, señala que “la idea clave, a modo de conclusión, es que en la tasa existe una solicitud de prestación del servicio por parte de los particulares, los cuales se mueven por su interés particular, es decir, reciben algo que les beneficia, y éste es el fundamento del tributo-tasa, no la capacidad de pago. Obviamente, el ente público presta el servicio porque afecta y promueve el interés público general”.

## II. DOCTRINA CONSTITUCIONAL SOBRE AUTONOMÍA FINANCIERA Y SUFICIENCIA DE LAS CORPORACIONES LOCALES: SU CONEXIÓN CON LAS TASAS

Antes de iniciar el examen de las tasas por la prestación de servicios se hace imprescindible recordar la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional sobre la autonomía de los entes locales en general, acerca de la aplicación de los principios de autonomía financiera y suficiencia a dichas Corporaciones. Pues bien, esta doctrina puede resumirse de la siguiente manera:

La autonomía local reconocida en los arts. 137 y 140 de la CE se configura una garantía institucional de los elementos esenciales o del núcleo primario del autogobierno de los entes locales territoriales, núcleo que debe necesariamente ser respetado por el legislador (estatal o autonómico, general o sectorial) para que dichas Administraciones sean reconocibles en tanto que entes dotados de autogobierno<sup>4</sup>.

El Tribunal Constitucional ha mantenido la conexión entre la garantía constitucional de la autonomía local (arts. 137, 141 y 142 CE) y la competencia que ostenta el Estado sobre “las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas” (art. 149.1.18 CE). De tal forma que debe ser el legislador estatal, con carácter general y para todo tipo de materias, el que fije unos principios o bases relativos a los aspectos institucionales (organizativos y funcionales) y a las competencias locales, con cobertura en el art. 149.1.18 CE, siendo esa la doctrina que ha inspirado el sistema que articula la Ley reguladora de las Bases del Régimen Local<sup>5</sup>.

En lo que al ámbito económico se refiere, esa autonomía de que gozan los entes locales tiene dos aspectos: la vertiente de los ingresos y la de los gastos. Por lo que a la primera de ellas respecta, el Tribunal Constitucional ha señalado que el art. 142 CE, al señalar que las “Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas”, no “garantiza a las Corporaciones locales autonomía económico-financiera en el sentido de que dispongan de medios propios –patrimoniales y tributarios– suficientes para el cumplimiento de sus funciones, sino que lo que dispone es únicamente la suficiencia de aquellos medios”<sup>6</sup>. En definitiva, es “el principio de suficiencia de ingresos y no el de autonomía financiera el que garantiza la Constitu-

.....

4 SSTC 159/2001, FJ 4; y 240/2006, FJ 8

5 STC 240/2006, FJ 8.

6 SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; y 48/2004, de 25 de marzo, FJ 10

ción española en relación con las haciendas locales”, suficiencia de medios que constituye el presupuesto indispensable “para posibilitar la consecución efectiva de la autonomía constitucionalmente garantizada”<sup>7</sup>. “La autonomía de los entes locales va, entonces, estrechamente ligada a su suficiencia financiera, por cuanto exige la plena disposición de medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas”<sup>8</sup>.

Pero el art. 142 CE, “en conexión con el art. 137 de la Norma suprema consagra, además del principio de suficiencia de las haciendas locales, la autonomía en la vertiente del gasto público, entendiéndose por tal la capacidad genérica de determinar y ordenar, bajo la propia responsabilidad, los gastos necesarios para el ejercicio de las competencias referidas”<sup>9</sup>. Autonomía local en la vertiente del gasto que entraña, al menos, dos exigencias. De una lado, “la plena disponibilidad” por las corporaciones locales de sus ingresos “sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias”<sup>10</sup>. Y, de otro lado, la capacidad de decisión sobre el destino de sus fondos, también sin condicionamientos indebidos; “solamente así, en rigor, asegurando *prima facie* la posibilidad de decidir libremente sobre el destino de los recursos, adquiere pleno sentido la garantía de la suficiencia de ingresos ‘para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas’, según la dicción literal del mencionado art. 142 CE”<sup>11</sup>.

Ahora bien, dado que, como se ha dicho, en relación con la autonomía local “lo que la Constitución veda de una forma terminante y sin excepciones no es sino el menoscabo del núcleo esencial o reducto indisponible de la institución, estrictamente”, el Tribunal Constitucional ha señalado que la autonomía en el ámbito económico, y, concretamente, en la vertiente del gasto, de la que gozan los entes locales, “puede ser restringida por el Estado y las Comunidades Autónomas”, pero siempre que dicha restricción se lleve a cabo “dentro de los límites establecidos en el bloque de la constitucionalidad”<sup>12</sup>. A este respecto, el máximo intérprete de la Constitución ha hecho

.....

7 SSTC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 7; y 48/2004, FJ 10

8 SSTC 104/2000, de 13 de abril, FJ 4; y 48/2004, FJ 10

9 SSTC 109/1998, de 21 de mayo, FJ 10; y 48/2004, FJ 10.

10 SSTC 109/1998, FJ 10; y 48/2004, FJ 10; véase también la STC 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6.

11 SSTC 109/1998, FJ 10; y 48/2004, FJ 10.

12 SSTC 109/1998, FJ 10; y 48/2004, FJ 10.

dos precisiones que conviene que pongamos de manifiesto. En primer lugar, que, de igual manera que el art. 156 CE vincula la autonomía de las Comunidades Autónomas “al desarrollo y ejecución de sus competencias”, de modo que “dichos entes territoriales sólo pueden financiar o subvencionar actividades de su competencia”<sup>13</sup>, “el art. 142 CE garantiza la suficiencia de los medios de las haciendas locales estrictamente para “el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas”, por lo que debe llegarse a la misma conclusión necesariamente en relación con los entes locales”; es decir, que las Corporaciones locales, “en principio, no se hallan constitucionalmente legitimadas para financiar actividades o servicios asumidos por una Comunidad Autónoma, en la medida en que carezca de competencia alguna sobre los mismos”<sup>14</sup>. Y, en segundo lugar, que, “en la medida en que cualquier transferencia de recursos de una hacienda territorial a otra –en este caso, de un municipio a una Comunidad Autónoma–, impuesta unilateralmente por una de ellas, implica una alteración de los ingresos o recursos financieros de la hacienda propia del ente territorial al que se impone la transferencia de fondos, incidiendo así en el instrumento indispensable para el ejercicio de sus competencias propias o, lo que es igual, en el ámbito de su autonomía, hemos de considerar que dicha transferencia forzosa de recursos, como fuente de financiación, debe encontrar expresa habilitación en el bloque de la constitucionalidad”, en definitiva, en el art. 157 CE, en el art. 4 LOFCA o, en fin, en el Estatuto de autonomía de la Comunidad Autónoma<sup>15</sup>.

### III. EL HECHO IMPONIBLE. DEFINICIÓN LEGAL Y REQUISITOS

#### 1. Definición legal

Para comenzar el análisis de las tasas, en su modalidad por la prestación de servicios, debemos examinar su marco legal, empezando por lo más general, y terminando en la regulación relativa a las Haciendas Locales, objeto de este estudio. Como tendremos ocasión de ver junto a una definición prácticamente coincidente en todos los textos legales, existe una relación ejemplificativa

.....

13 Véanse, sobre este particular, las SSTC 14/1989, de 26 de enero, FJ 2; 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7; y 95/2001, de 5 de abril, FJ 3.

14 STC 48/2004, FJ 11.

15 STC 48/2004, FJ 12.

de posibles hechos imponibles de las tasas por la prestación de servicios, así como una serie de supuestos de no sujeción y de exención. Pasemos pues a analizar los distintos textos legales.

El artículo 2.2.a de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT) señala lo siguiente:

“2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

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

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”.

El artículo 6 de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTTP), indica lo que sigue:

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

Por último, los artículos 20-22 del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (en adelante, LHL), indican:

“ARTÍCULO 20. Hecho imponible.

1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

A. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B. La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

2. Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras. (...)

4. Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular por los siguientes:

a) Documentos que expidan o de que entiendan las Administraciones o autoridades locales, a instancia de parte.

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

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

d) Guardería rural.

e) Voz pública.

f) Vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten.

g) Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, pasos de

- caravana y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales.
- h) Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana.
  - i) Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos.
  - j) Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas de establecimientos industriales y comerciales.
  - k) Servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio y la cesión del uso de maquinaria y equipo adscritos a estos servicios, tales como escalas, cubas, motobombas, barcas, etcétera.
  - l) Servicios de inspección sanitaria así como los de análisis químicos, bacteriológicos y cualesquiera otros de naturaleza análoga y, en general, servicios de laboratorios o de cualquier otro establecimiento de sanidad e higiene de las entidades locales.
  - m) Servicios de sanidad preventiva, desinfección, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública prestados a domicilio o por encargo.
  - n) Asistencias y estancias en hospitales, clínicas o sanatorios médicos quirúrgicos, psiquiátricos y especiales, dispensarios, centros de recuperación y rehabilitación, ambulancias sanitarias y otros servicios análogos, y demás establecimientos benéfico-asistenciales de las entidades locales, incluso cuando los gastos deban sufragarse por otras entidades de cualquier naturaleza.
  - ñ) Asistencias y estancias en hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga.
  - o) Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos.
  - p) Cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local.
  - q) Colocación de tuberías, hilos conductores y cables en postes o en galerías de servicio de la titularidad de entidades locales.
  - r) Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares.

- s) Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.
- t) Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.
- u) Servicio de matadero, lonjas y mercados, así como el acarreo de carnes si hubiera de utilizarse de un modo obligatorio; y servicios de inspección en materia de abastos, incluida la utilización de medios de pesar y medir.
- v) Enseñanzas especiales en establecimientos docentes de las entidades locales.
- w) Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos.
- x) Utilización de columnas, carteles y otras instalaciones locales análogas para la exhibición de anuncios.
- y) Enarenado de vías públicas a solicitud de los particulares.
- z) Realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal.

#### ARTÍCULO 21. Supuestos de no sujeción y de exención.

1. Las entidades locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

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

2. El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

ARTÍCULO 22. Compatibilidad con las contribuciones especiales.

Las tasas por la prestación de servicios no excluyen la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de aquéllos”.

## 2. Requisitos legales del hecho imponible de las tasas

Las peculiaridades legales de las tasas locales son las siguientes:

- La alusión al triple requisito de equivalencia consistente en la referencia, la afectación o el beneficio particular; y,
- El establecimiento obligatorio de una tasa por el ente local como contribución particularizada que ha de recaer sobre aquellos sujetos a los que se refiera la actuación administrativa, se vean afectados, o resulten beneficiados por la prestación de un servicio.

Analizaremos estas características a continuación:

### A. *La referencia, la afectación o el beneficio particular*

Para cumplir el principio de reserva de Ley, el legislador ha establecido una definición genérica del hecho imponible, configurado en torno a tres presupuestos: la prestación de servicios, la realización de actividades administrativas y el uso del dominio público. Esta configuración tripartita del hecho imponible se ha realizado en base a una serie de requisitos comunes, sin perjuicio de las particulares condiciones previstas por la Ley para cada uno de ellos, cuya concurrencia obligará al ente público al establecimiento de una tasa<sup>16</sup>.

Entre esos requisitos comunes nos encontramos la referencia, la afectación y el beneficio particular y suponen el carácter de contraprestación típico de las tasa o la idea de equivalencia.

La nota de contraprestación es un concepto propio del Derecho de obligaciones y concretamente de las sinalagmáticas, sin embargo, ha sido trasladado al ámbito legal de las tasas<sup>17</sup>. De este modo, ha sido la Ley la que, en la definición de su hecho imponible, ha dispuesto la triple condición de la referencia, afectación y beneficio particular. Este límite fundamenta la exigencia de la tasa y permite reflejar la justicia de la misma dentro del sistema tributario. En él subyace el concepto de intercambio. A partir de él, la tasa parece

.....

16 MARTIN FERNANDEZ, J. / RODRÍGUEZ MARQUEZ, J. (2009): «Manual de Derecho Financiero y Tributario Local», Marcial Pons, Madrid, pp. 231 y ss.

17 SSTC 233/1999 y 296/1994.

configurase como una obligación conmutativa por la que se produce una relación de reciprocidad entre el ente público local y los beneficiarios de un servicio público. En su concepto resalta el carácter de contraprestación. El beneficiario de un servicio o de una actividad administrativa, en virtud de la Ley, está obligado al pago de la tasa en razón de lo que ha recibido. La tasa es una contribución particularizada por los sujetos especialmente beneficiados por un servicio, frente a la general, materializada a través del impuesto, que es abonada por todos en función de su capacidad económica<sup>18</sup>.

En cuanto al concepto de los límites o condiciones configurado en torno a la afectación, la referencia y el beneficio especial, puede entenderse que sin llegar a ser sinónimos, sí tienen un común denominador. La similitud entre la referencia y la afectación particular de la actividad administrativa y del servicio público ha sido dispuesta por el art. 20 LRHL. De este modo, se entiende que “la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones y omisiones obliguen a las Entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras”. Este precepto, limitado al ámbito local, establece claramente que existirá una afectación o una referencia particular en aquellos casos en los que la prestación del servicio y la realización de la actividad administrativa haya sido solicitada por el sujeto pasivo, tanto directa como indirectamente, con independencia del beneficio particular obtenido.

Debe resaltarse asimismo que la motivación del servicio o de la actividad no sólo puede ser realizada por la solicitud del sujeto pasivo sino también por su omisión. El ente local exigirá una tasa cuando venga obligado a prestar un servicio público o a realizar una actividad administrativa, después de considerar su necesidad y aunque el sujeto pasivo no lo haya solicitado directamente sino que de sus conductas se derive dicha obligación. En estos casos se entiende que el ente municipal también podrá exigir la correspondiente tasa cuando se vea obligado a prestar un servicio o a realizar una actividad por motivos de seguridad, salubridad, abastecimiento de la población, urbanismo o cualesquiera otras razones. No obstante, en estos casos será de suma importancia la prueba de la concurrencia de las circunstancias que motivan la intervención del ente público y que, por otro lado, ordenan la imposición de la tasa. De lo contrario, se dejaría un amplio margen de decisión al ente local lo que podría llevar a la exigencia de una tasa por la prestación de servicios o la realización

.....

18 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953): «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *RAP*, 12, p. 135.

de actividades sin ningún motivo de interés general<sup>19</sup>. En este punto hay que tener en cuenta la relación de servicios que los Ayuntamientos, dependiendo de su población, están obligados a prestar a su ciudadanía.

Nos falta ahora conectar y desglosar el concepto del beneficio especial comparando con los términos “referencia y afectación particular”, siendo como hemos visto las condiciones legales para la exigencia de la tasa. Pues bien, esta idea del beneficio especial tiene que ver con determinadas actuaciones administrativas que suponen para el obligado tributario dicha ventaja o beneficio. Por lo tanto, en el sustrato de la triple condición legal afectación, referencia o beneficio tenemos el principio de provocación de costes<sup>20</sup>, porque dicho beneficio, afectación o referencia se refiere al sujeto pasivo y a la actuación administrativa que ha provocado con su acción u omisión<sup>21</sup>. No creemos que en los casos de afectación o referencia tenga que conllevar un beneficio especial, sino que se trata de tres límites que no tienen porqué ser sinónimos y así parece deducirse de la dicción legal<sup>22</sup>.

Aunque el vocablo afectación/referencia es más amplio que el término beneficio debemos insistir en la idea de que se trata de significados distintos. Habrá servicios que afectarán a un contribuyente –tasas por licencias urbanísticas–, otros que se referirán a un obligado tributario –tasas por la prestación del servicio de recogida de basuras–, y finalmente otros que experimentarán un beneficio especial –tasas por la limpieza de montes o por el mantenimiento de caminos agropecuarios–<sup>23</sup>. De todas formas, el presupuesto de hecho que da lugar al pago de una tasa, *per se*, no supone una carga para el sujeto. Esta carga se deriva, en muchos casos, de la obligatoriedad de su solicitud y de su consiguiente prestación. La propia normativa y las circunstancias personales son las que obligan al sujeto a realizar dicha solicitud y al ente público a atenderla.

.....

19 RUIZ GARIJO, M. (2002): *Tasas Locales*, Edersa, Madrid, p. 34.

20 GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1991): «La tasa como especie del género tributo», en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, p. 32.

21 SIMÓN ACOSTA, E. (1999): «Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales», *HPE*, 35, 1975, p. 261; y *Las tasas de las Entidades Locales (El hecho imponible)*, Aranzadi, p. 30.

22 La fórmula evidencia con claridad la superación del principio del beneficio, tradicional fundamento de las tasas desde un punto de vista hacendístico. No es preciso que el obligado al pago obtenga un beneficio particular ni que resulte especialmente beneficiado, basta con que la actividad o el servicio se refieran a él de una manera particular para que la tasa le sea exigible. Piénsese, por ejemplo en el caso de las tasas judiciales que se exigen a la parte condenada (STJCE de 26 octubre 2006, Comisión/Estado belga, asunto C-199/05) o en las tasas locales por la retirada de vehículos que entorpecen el tráfico.

23 CALVO ORTEGA, R. (1975): «Medio siglo de Hacienda Municipal: Del Estatuto al Proyecto de 1974», *HPE*, 35, p. 175.

## B. La obligatoriedad de la tasa local

Pese a los términos utilizados por la Ley, que ha establecido que “las Entidades Locales (...) podrán establecer tasas”, el establecimiento de una tasa no debe ser discrecional. Ni siquiera voluntario, por diversos motivos: en primer lugar, la referencia, afectación o beneficio particular obliga al ente local a discernir en la diferenciación de la tasa con el impuesto<sup>24</sup>. Aunque esto no siempre ha resultado fácil, el ente local recurrirá al impuesto, como instrumento tributario normal y ordinario, cuando sea la generalidad la que deba contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Se tratará, además, de gastos producidos por la prestación de servicios públicos indivisibles, sin tenerse en cuenta las ventajas obtenidas por los sujetos.

Se trata de un pago por una actuación provocada directa o indirectamente por el contribuyente, de ahí que se trate de un instrumento excepcional o complementario en el sostenimiento de los gastos públicos<sup>25</sup>. En estos supuestos, además, ha de darse la nota de divisibilidad. Es necesario que sea posible concretar los sujetos referidos, afectados o beneficiados. En definitiva, el problema financiero del ente local en esta distinción consiste en determinar las formas de reparto del coste de un servicio público<sup>26</sup>, debiendo acudir a la tasa tras un análisis detallado del presupuesto básico que debe darse: particular referencia, afectación o beneficio.

El carácter obligatorio de la tasa cumple una función de garantía de la colectividad. Son los beneficiarios particulares de los bienes, servicios y actividades los que financian su utilización. Se evita que el sostenimiento de sus gastos se sufrague por los restantes miembros de la comunidad remediando, además, problemas de suficiencia del ente público local. Asimismo, organismos internacionales como la OCDE han recomendado el uso de las tasas para imputar los costes de la prestación de servicios a quienes de manera directa o indirecta los provocan. De este modo, como garantía de la colectividad, el artículo 20.1 LRHL ordena que “en todo caso tendrán la consideración de tasas...” la prestación patrimonial exigida por el ente local por el uso del dominio público, la prestación de un servicio público y la realización de una actividad administrativa de recepción obligatoria y sin competencia en el sector

.....

24 SELIGMAN, E.R.A. (1931): *Essays in Taxation* (3ª ed.), The Macmillan Company, pp. 406 y ss.; CHRETIEN, M. (1951): «Distinction de la taxe et de l'impôt», *Revue de Science et de Législation Financières*, pp. 384 y ss.; GIANINNI, A.D. (1937): «El concetto giuridico di tassa», *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, año I, pp. 12 y 13.

25 TROTABAS, L. (1960): *Précis de science et technique fiscales* (9ª ed.), Dalloz, p. 15.

26 GIANNINI, A.D. (1956): *Concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Unione Tipografico, Editrice Torinese, p. 103.

privado. La misma idea subyace en el artículo 21 LRHL, en el que se establecen servicios sobre los que no es posible el establecimiento de una tasa<sup>27</sup>.

En definitiva, tras los distintos argumentos analizados ha de rechazarse el carácter potestativo en la imposición de las tasas. El diseño de los elementos del hecho imponible y su definición legal, junto con el principio de igualdad así parecen requerirlo.

El carácter obligatorio de la tasa no exime al ente público local de la obligación de que su establecimiento deba realizarse mediante el oportuno acuerdo de imposición. El principio de reserva de ley así lo requiere. Aunque el artículo 15.1 LRHL exime a las corporaciones locales del deber de acordar la imposición y supresión de sus tributos propios obligatorios y de aprobar las Ordenanzas Fiscales reguladoras de los mismos, esta disculpa legal debe entenderse limitada exclusivamente a la puesta en vigor del tributo obligatorio<sup>28</sup>. En todo caso, dado que el hecho imponible de la tasa está perfectamente cubierto por el artículo 20.3 y 4 LRHL, lo que sí será obligatorio es que la determinación exacta de sus elementos de cuantificación sea realizada a través de dichos actos normativos. Esta obligación se aprecia, especialmente, en la necesidad de que aquellos se acuerden a la vista de la preceptiva memoria económico-financiera o informe técnico-económico (art. 25 LRHL). En el resto de los elementos, la reserva legal se encuentra perfectamente cubierta por la LRHL. De este modo, la ordenanza fiscal tendrá un carácter reglamentario, aunque cualificado por la intervención del elemento participativo al ser aprobada por el Pleno del Ayuntamiento correspondiente, siendo necesaria y oportuna para el desarrollo de otros elementos como el devengo o la propia gestión de la tasa.

La obligatoriedad de la tasa a veces se encuentra amenazada por el acuerdo político de usar intensivamente el impuesto, evitando el coste de gestión de la tasa y el desgaste político de su establecimiento.

#### IV. LA TASAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS Y REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS

En este apartado nos corresponde la labor del análisis del presupuesto de hecho de las tasas locales por la prestación de servicios públicos y la realización

.....

27 CHECA GONZÁLEZ, C. (2000): «Tasas locales: hecho imponible y cuantía», *RDFHP*, 258, p. 808.

28 CALVO ORTEGA, R. (2008): *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario* (Parte General) (4.ª ed.), Civitas, p. 496.

de actividades administrativas y sus requisitos legales en concreto. Pasemos a analizarlas.

## 1. Definición

El hecho imponible de las tasas consiste en la prestación de servicios públicos, la realización de actividades administrativas, junto a la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. En efecto, el artículo 20.1 LRHL señala que las entidades locales podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local. Como se puede observar, el legislador equipara en lo que aquí interesa la prestación de servicios públicos a la realización de actividades administrativas, si bien nos encontramos con actividades perfectamente diferenciadas.

Normalmente, la prestación de servicio público constituye una forma de actividad administrativa, aunque esta última no siempre puede identificarse como expresión de la prestación de un servicio público<sup>29</sup>. El legislador ha fijado diferentes casos de servicios públicos y actividades administrativas que pueden ser gravados con una tasa, en un intento de mayor delimitación del hecho imponible. Sin embargo, no son conceptos idénticos (arts. 13 LTPP y 20.4 LRHL). El servicio público es aquél que, ordenado en una sucesión de actuaciones administrativas o en una única, tiende a la consecución de los fines señalados como de la competencia de un ente público. El concepto de actividad administrativa nos acerca a todo aquél acto realizado por un ente público, ya sea en el desarrollo de un específico servicio público o en el desarrollo de su normal devenir.

La distinción no deja de tener su importancia por varias razones. Primero, de ella depende la apreciación del hecho imponible correspondiente, actividad que en ocasiones es sumamente problemática<sup>30</sup>; segundo, porque mientras que toda actividad administrativa puede y debe generar el pago de una tasa, siempre que se cumplan los requisitos legales establecidos, dicha exigencia se verá matizada en relación con determinados servicios públicos, sobre todo, en relación con aquellos reputados esenciales; y, tercero, porque su cuantificación consiste en un caso el conjunto del servicio y, en otro, el coste de la actividad administrativa.

.....

29 LÓPEZ BERENGUER, J. (1967): «Tasas fiscales», *RDFHP*, 67, p. 2068.

30 RUIZ GARIJO, M. (2002): *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, p. 120.

Por último, de esta diferenciación dependerá la cuantificación de la tasa exigida por la prestación de un servicio y por la realización de una actividad administrativa. Mientras en el primer caso sí puede hablarse del límite del coste en su conjunto, en el segundo será más procedente hablar del coste de la actividad administrativa en concreto.

## 2. Requisitos legales de las tasas locales por la prestación de servicios

### A. *Competencia local*

Como es sabido, la LRHL regula la tasa como recurso tributario de los entes locales. El mismo texto legal desglosa el concepto de ente local en municipios, provincias, entidades supramunicipales (Comarcas, Áreas Metropolitanas y Entidades municipales asociativas) y, entidades inframunicipales (pedanías, aldeas...). El legislador ha establecido una serie de servicios públicos y de actividades administrativas cuya prestación o realización puede ser gravada con este tributo. Una vez que el servicio se presta, el criterio necesario de delimitación es la competencia del ente local, tal y como dispone la LRHL, y la propia Constitución, así como la doctrina del Tribunal Constitucional, como ya se ha visto.

La distribución de competencias de los Entes Locales ha sido realizada por la LBRL que establece las del municipio –arts. 25 y ss.–, y de la provincia –artículos 36 y ss.– La procedencia de la tasa depende de la competencia del ente local, coincidiendo con quien presta el servicio público o realiza la actividad administrativa, excluyendo posibles intromisiones. De este modo, la mayoría de servicios públicos y actividades administrativas mencionados en la enumeración no exhaustiva, son competencia de los municipios. Ahora bien, dichas competencias pueden ser atribuidas por delegación (art. 7 LBRL) o, en casos de imposibilidad o dispensa en la prestación del servicio por sustitución legal. Es posible que el servicio público o la actividad administrativa sean delegados a otros entes públicos locales, por lo que será procedente exigir la correspondiente tasa, aunque el ente competente no sea el correspondiente al punto de vista territorial<sup>31</sup>.

No obstante lo anterior, en determinadas ocasiones, la tasa por la prestación de un servicio público puede devengarse aunque se haya prestado fuera

.....

31 Sobre la delegación de competencias y la asunción de las mismas por sustitución existe una rica jurisprudencia vid. STS 11 de 11 de febrero de 2010, sobre el servicio de extinción de incendios, y la STC 48/2004, de 25 de marzo relativa al traspaso de determinadas competencias a la Comunidad de Cataluña.

del territorio del municipio ya que “frente a la regla general de que los servicios municipales se prestan y actúan de acuerdo con el principio de territorialidad, otros principios, como los de cooperación, eficiencia y servicio a los ciudadanos, a que alude el artículo 3.2 de la Ley 30/1992, sin olvidar la coordinación, justifican el que, en determinadas situaciones, determinados servicios municipales se puedan y, aún, deban prestarse fuera del término municipal”<sup>32</sup>. Así puede suceder en los casos de las tasas derivadas del servicio de extinción de incendios o el de policía local, en actuaciones individualizadas ya que, como añade el tribunal “tanto aquella normativa básica en materia de régimen local, como otras Leyes sectoriales; así, la ley 2/1986, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad o la Ley 2/1985, sobre Protección Civil, prevén tal posibilidad para situaciones de emergencia o peligro grave para personas o bienes y previo requerimiento de las autoridades competentes”<sup>33</sup>.

### *B. Referencia, afectación o beneficio particular en el caso de las tasas por la prestación de servicios*

El segundo requisito legal es la referencia, afectación o beneficio particular de la prestación de un servicio público o de la realización de una actividad administrativa. Se trata de un presupuesto que excluye la posibilidad de que el ente público, con una finalidad únicamente recaudatoria, configure como servicios públicos o actividades administrativas actos que no pueden ser calificados como tales o, sencillamente simule la existencia del servicio público. Sensus contrario, si se admitiera esta simulación, y el correspondiente cobro de la tasa, se atribuiría naturaleza impositiva a la cuantía exigible. Se produciría lo que se ha denominado la “prestación formularia” del servicio público o actividad administrativa, esto es, la provocación de la exigencia de la tasa sin la previa realización del hecho imponible.

En el mismo sentido, la disponibilidad de un servicio público o de una actividad administrativa no puede traer consigo el devengo de la tasa. En estos casos el sujeto sí puede utilizar el servicio pero si dicho uso no se produce efectivamente, no cabe apreciar referencia, afectación o beneficio particular alguno<sup>34</sup>.

No obstante, la tasa puede exigirse en aquellos casos de mera existencia de un servicio esencial para la comunidad, aun no habiendo sido utilizado por determinados sujetos (servicio de suministro de agua, servicio de alcantarilla-

.....

32 Véase FJ 3, STSJ de Galicia de 28 de febrero de 1997.

33 RUIZ GARIJO, M. (2002): *Tasas Locales*, Edersa, Madrid, p. 37.

34 SSTs de 14 de octubre de 2000, 26 de febrero, 3 de marzo y 5 de septiembre de 2001 y 7 de marzo de 2003, entre otras muchas.

do o el servicio de recogida de basuras). Se entiende que basta con que el servicio se preste de forma efectiva en la zona donde se encuentren situados los inmuebles, sin que sea necesario que el titular de los inmuebles utilice de forma efectiva el servicio prestado<sup>35</sup>. La efectiva utilización del servicio puede incluso ser probada por la Administración a partir del consumo de agua, de energía eléctrica, etc. Así, se traslada la carga de la prueba al usuario del servicio público, que solo podrá solicitar la devolución de lo pagado si consigue demostrar la no utilización del servicio, o el método alternativo establecido legalmente<sup>36</sup>.

En consecuencia, el servicio o la actividad no tienen como único fin el cobro de tasas, sino satisfacer necesidades realmente sentidas por el municipio o los individuos, previstas legalmente<sup>37</sup>. Esta exigencia deriva del “principio de subsidiariedad de la tasa respecto del servicio público”, o lo que es lo mismo, la tasa existe en función del servicio y no el servicio en función de la tasa<sup>38</sup>. Este principio ha sido acogido por el T.S. que, en su Sentencia de 7 de junio de 1997 ha dispuesto así que “ni siquiera la mera existencia de un servicio municipal es suficiente para constituir a una persona en sujeto pasivo de la tasa establecida para su financiación, si el servicio no se presta de modo que aquella pueda considerarse especialmente afectada por aquél, en forma de beneficio efectivo o provocación por el interesado de la actividad municipal, pues sólo con esas características puede ser un servicio municipal legitimador de la exigencia de la tasa”.

La mera existencia de la prestación de un servicio no hace que se pueda hablar de que se haya generado el derecho a establecer una tasa en la financiación del servicio. Nos encontramos con una serie de servicios cuya prestación no ha sido motivada directa ni indirectamente por el ciudadano sino por la obligación que el ente local tiene en la satisfacción de una necesidad vital de toda la comunidad. Son servicios que constituyen la esencia de la organización básica de una comunidad. Esta naturaleza de los servicios y el fundamento de la tasa parecen ir en contra de cualquier financiación que sea distinta de los recursos generales ordinarios.

.....

35 STS de 7 de marzo de 2003. RUIZ GARIJO, M. (2003): «La prestación efectiva del servicio público en las tasas. Problemas», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, BIB 2003/1302, Presentación.

36 En el caso de la Tasa por la prestación del servicio de recogida y reciclaje de residuos sólidos urbanos del Ayuntamiento de Madrid establece un método alternativo a este servicio consistente en la determinación de la fórmula individual o sistema alternativo de reciclaje de residuos sólidos urbanos.

37 SIMON ACOSTA, E. (1991): «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», en *La Reforma de las Haciendas Locales*, t. I, p. 123.

38 Vid. FJ 2º de la STSJ de Valladolid de 31 de marzo de 2000.

Estas explicaciones nos obligan a definir la característica “esencial” de un servicio público y de su financiación a través de tasas. La existencia de servicios públicos esenciales, en los que su prestación es consecuencia de motivos derivados del interés general, no permite individualizar beneficio alguno. En ellos, el sujeto no motiva directa ni indirectamente la prestación del servicio público. Esta prestación siempre va a realizarse porque el ente público está obligado a ello. En definitiva, es necesario distinguir entre aquellos servicios públicos cuya prestación produce una afectación o un beneficio particular de aquellos otros cuya prestación se justifica en la consecución de un beneficio eminentemente colectivo y en los que la financiación debería ser realizada mediante impuestos<sup>39</sup>. Todo el mundo se beneficia de estos servicios y todo el mundo debería contribuir a su financiación. En lugar de la imputación individual del beneficio, afectación o referencia proporcionados para los contribuyentes a través de una tasa, han de usarse preferentemente las contribuciones generales o impuestos<sup>40</sup>.

La tasa, como instrumento económico, no ofrece eficacia alguna en este tipo de servicios públicos. Este tributo es un instrumento dirigido a la discriminación y a la utilización eficiente del servicio público. A través de ella se incrementa la conciencia de los ciudadanos y los productores en relación con los costes verdaderos de los programas públicos. Son los ciudadanos beneficiados por un servicio público los que, directamente, sufragan el gasto público. Tienen conciencia del gasto y de la necesidad de sufragarlo<sup>41</sup>.

Para la delimitación de los servicios esenciales colectivos existe una serie de características que, a priori, nos acercan a su naturaleza. Por otro lado, la ausencia de aquellas finalidades de la tasa, nos permite observar la esencialidad de un servicio público. Incluso, ha sido el propio legislador el que ha dispuesto la existencia de unos servicios mínimos de los Entes Locales. Se cubre una demanda social prácticamente común a todos los ciudadanos con un mandato imperativo<sup>42</sup>. Estos servicios públicos mínimos están recogidos en el artículo 26 LRBRL, que debe prestar todo ente local ya que son indispensables

.....

39 BERLIRI, L.V. (1975): «*La giusta imposte: appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione, lineamenti di riforma organica della finanza ordinaria*», Giuffrè, Milano, pp. 34 y 35.

40 SMITH, A. (1994): *La riqueza de las naciones*, Alianza Editorial, Madrid, pp. 740 y ss.

41 MORENO SEDAS, J.M. (1995): *El principio de beneficio de la imposición: teoría y aplicación actual*, IEE, p. 241.

42 DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J.M. / MÉNDEZ LIMA, J. (1985): «Problemática de los servicios públicos locales. La calificación de los servicios esenciales de la Comunidad en la Legislación Española», en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, t. I, I.E.F., p. 896.

para satisfacer necesidades públicas, lo que condiciona que su financiación deba realizarse a través de los ingresos de carácter general y no a través de tasas. En estos casos no parece legítimo introducir mecanismos que discriminen y limiten su utilización. Las funciones económicas de la tasa anteriormente analizadas son inútiles. Estos servicios públicos, establecidos en beneficio de un interés puramente general, se ponen a disposición de toda la comunidad.

En definitiva, no es procedente establecer una tasa por actividades o servicios de los que derivan prestaciones vitales o necesarias para la vida de la comunidad. El carácter esencial se deriva del resultado que con dicha actividad se pretende y más concretamente, por la naturaleza de los intereses a cuya satisfacción la prestación se dirige. Son servicios que satisfacen, sobre todo, necesidades colectivas (así, el servicio de guardería rural, prevención o extinción de incendios y protección de personas, cementerios locales, etc.).

Junto a los servicios públicos esenciales para la colectividad, podemos encontrarnos con la existencia de otros que, sin que puedan ser calificados de esenciales y siendo obligatorios para el ente público en cuestión, presentan una naturaleza mixta. Los beneficios que proporcionan son de carácter indivisible a la vez que divisible. Su establecimiento viene realizado por disposición legal pero en su utilización también se satisfacen necesidades individuales claramente delimitadas. De su prestación se deriva un beneficio indirecto en favor del sujeto pasivo. Es lo que pudiera denominarse servicios públicos semicolectivos y se trata del servicio de policía, extinción de incendios, otorgamiento de licencias, autorizaciones o cualquier otro tipo de inspección, toda vez que se haya delimitado el interés derivado de la prestación del servicio público. En ellos, la financiación a través de la tasa ha de realizarse delimitando el beneficio que se obtiene con la prestación del servicio. En consecuencia, el impuesto y la tasa serán complementarios en el sostenimiento del gasto público concreto. Sería ilógico que sólo beneficiarios particularmente cubrieran todo el gasto del servicio<sup>43</sup>.

### C. *Solicitud o recepción obligatoria*

La exclusión de la tasa como instrumento de financiación de los servicios públicos esenciales para la colectividad está amparada por el artículo 20.1.1 LRHL. En él, para la exigencia de la tasa, se establece como requisito legal la referencia, afectación o beneficio particular. Posteriormente se sigue diciendo que “en todo caso” tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan los Entes Locales por la prestación de servicios públi-

.....

43 CORS MEYA, J. (1989): «Delimitación entre tasas y precios públicos», *RHAL*, 57, p. 341.

cos cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: obligatoriedad o coactividad de la solicitud, es decir, solicitud impuesta por disposiciones legales o reglamentarias –aun teniendo en cuenta su mutabilidad– y prestación del servicio imprescindible para la vida privada o social del solicitante<sup>44</sup> y, no concurrencia con el sector privado<sup>45</sup>.

Así pues, la obligatoriedad de la solicitud de la prestación del servicio no es un requisito determinante para que podamos hablar de la posibilidad de exigir una tasa. Ni siquiera la falta de prestación o realización del sector privado, esté o no establecida la reserva a favor del sector público. El artículo 20.1 se refiere a “cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes”. Nos podremos encontrar con la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas cuya solicitud no es obligatoria pero en los que se hace factible exigir una tasa en cuanto falta el requisito de concurrencia privada. Igualmente, nos podremos encontrar con la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas prestados por el sector privado pero por los que deberá exigirse una tasa, dado el carácter obligatorio de su solicitud, por venir impuesta legalmente o porque el ente público aprecie que es imprescindible para la vida privada del solicitante<sup>46</sup>.

Todo parece indicar que la obligatoriedad del servicio, como requisito de la tasa, se estableció para diferenciar la tasa con el precio público. El artículo 41 LRHL ha dispuesto que la contraprestación pecuniaria satisfecha por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público tendrá la consideración de precio público cuando, pres-tándose también por el sector privado, además sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados. El precio público, entendido como una contraprestación pecuniaria en sentido estricto, se exigirá por aquellos servicios públicos en cuya prestación exista concurrencia privada. Además, la solicitud debe ser voluntaria. La falta de uno de estos requisitos nos lleva al ámbito de las tasas. Por ello, aun siendo el servicio de solicitud voluntaria, nos encontraremos ante una tasa cuando el servicio público o la actividad administrativa no se preste por el sector privado. En consecuencia, los requisitos de este

.....

44 La STC 185/1995 indica que “el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o dicho de otro modo, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales en su vida privada o social. La dilucidación de cuando concurren estas circunstancias deberá atender a las características de cada caso concreto”.

45 AGUALLO AVILÉS, A. (1992): *Tasas y Precios Públicos*, Lex Nova, Valladolid, p. 240.

46 RUIZ GARIJO, M. (2002): *Tasas Locales*, Edersa, Madrid, p. 67.

recurso local se flexibilizan, siendo difícil encontrar servicios o actividades que puedan ser financiados a través de precios públicos<sup>47</sup>.

#### D. *No concurrencia con el sector privado*

Este requisito plantea un gran número de problemas. Puede resultar que, aun prestándose el servicio tanto por el sector público como privado, deba exigirse una tasa cuando la solicitud del servicio sea obligatoria. Esto se dará en la mayoría de los casos. Muchos de los servicios públicos, por no decir todos, sólo pueden ser prestados por un ente público. *Sensu contrario*, basta que un sujeto privado preste un servicio público para que el ente público pueda verse obligado a exigir un precio público en lugar de una tasa. ¿El hecho de que un ente privado preste un servicio cambia la naturaleza de la prestación exigida por el ente público? Caben dos situaciones posibles. En primer lugar, que la solicitud del servicio no sea obligatoria. En este caso, el ente público debería exigir un precio público, en virtud de la Ley. Esto puede provocar problemas en la financiación del servicio dado que el ente concurrirá en competencia con el sector privado. Los artículos 25 LTPP y 45.1 LRHL han establecido que los precios públicos se deben determinar a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios. No obstante, y para salvar este problema, el legislador ha previsto una excepción: que los precios públicos puedan dejar de cubrir el coste cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público, previa adopción de las previsiones presupuestarias oportunas para la cobertura de la parte del precio subvencionada (arts. 25.2 LTPP y 45.2 LRHL).

En segundo lugar, puede suceder que el servicio sea de solicitud obligatoria (por venir impuesto legalmente o resultar imprescindible) en cuyo caso, ha de exigirse una tasa. Esto puede provocar, también, problemas en la financiación del servicio, dada la concurrencia con el sector privado. En este caso, en la propia memoria económico-financiera se podría establecer que la cuantía fuese inferior al coste. La diferencia deberá ser sufragada vía impuestos.

## V. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN EN LAS TASAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

Analizado el hecho imponible y los requisitos legales de las tasas por la prestación de servicios y realización de actividades administrativas llega el mo-

.....

47 COBO OLVERA, T. (1998): «Régimen de las Tasas y Precios Públicos de las Entidades Locales en la Ley 25/1998, de 13 de julio», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, p. 39.

mento de proceder a la delimitación de aquel a través de los supuestos de no sujeción y, de las exenciones establecidas. En este apartado corresponde llevar a cabo el esfuerzo didáctico de concretar los casos dudosos o confusos de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas. Antes de nada, debemos reflejar el contenido del artículo 21 LRHL:

“ARTÍCULO 21.1. Las Entidades Locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

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

2. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional”.

En la delimitación negativa del hecho imponible que se establece en el artículo arriba reflejado subyace como común denominador la satisfacción de una necesidad colectiva de la que se derivan prestaciones fundamentales para la comunidad, lo que debe excluir la posibilidad de exigir una tasa por su prestación, siempre que la misma no vaya dirigida a racionalizar su utilización. Se trata de servicios públicos esenciales para la colectividad, de los recogidos en el artículo 26 LBRL. Este precepto ha dispuesto de una serie de servicios públicos mínimos que debe prestar todo ente local dependiendo de su población. Se enumera una serie de servicios como obligatorios de todos los municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas. Esta obligatoriedad se ve aumentada en el caso de municipios con más de 5.000 habitantes en el servicio de parque público, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos; en el caso de municipios con población superior a 20.000 habitantes la protección civil, prestación de servicios sociales, prevención y extinción de incendios, instalaciones deportivas y matadero y el en caso de municipios con más de 50.000 habitantes la lista se cierra con el servicio de transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente.

En otras palabras, se recogen servicios prestados no en interés particular de personas determinadas, sino en favor del interés general. Son servicios en los que no es admisible la individualización del beneficio, ni la referencia, ni afectación particular. Su financiación deberá realizarse con los ingresos ordinarios del Municipio, provenientes de la imposición sobre la capacidad económica de los ciudadanos. Precisamente por la razón apuntada, se entiende no realizado el hecho imponible de las tasas y, por tanto, se concreta en la relación de supuestos de no sujeción, previstos en el artículo 21.1 LRHL, que vamos a ver a continuación.

## 1. Abastecimiento de aguas en fuentes públicas

Según el artículo que se comenta el abastecimiento de agua en fuentes públicas no es gravado con una tasa. Existe un razón histórica, que responde a la falta de individualización, referencia, beneficio o afectación particular y, por tanto, a la falta de la realización del hecho imponible, y es que en España las fuentes públicas empezaron a aparecer y distribuirse por barrios y arrabales a todo lo largo de los siglos XV y XVI. Desde el principio los concejos de las ciudades pusieron su empeño en cumplir con la necesidad primordial de abastecimiento de agua.

La distribución y abastecimiento del agua tal y como la conocemos en la actualidad, con acometidas individuales, ya no en fuentes públicas, supuso un cambio no sólo en la gestión del abastecimiento, sino también en la constitución y forma de la prestación del servicio. Por la distribución o suministro del agua a inmuebles particulares, ahora sí servicio público, se vienen exigiendo cuantías por diferentes conceptos.

## 2. Alumbrado de vías públicas

Similares apreciaciones han de realizarse al alumbrado de vías públicas. Se trata de un servicio público esencial para la colectividad distinto al suministro de energía eléctrica. Solo a la colectividad se refiere, afecta o beneficia. Por otro lado, no cabe hablar de divisibilidad. Cuestión distinta es la de su establecimiento que, por cuanto beneficie a algún sujeto en particular, podrá financiarse a través de contribuciones especiales<sup>48</sup>. Igualmente, muchos Ayuntamientos han establecido una tasa por prestación de servicios de retirada o desplazamiento de elementos del alumbrado público o señalización viaria (Ordenanza Fiscal núm. 23 del Ayuntamiento de Zaragoza de 15 de diciembre de 2008).

.....

48 El artículo 22 LRHL establece, en este sentido que “las tasas por la prestación de servicios no excluyen la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los mismos.

### 3. Vigilancia de las vías públicas

Este apartado puede plantear algunos problemas de interpretación sobre el concepto de vigilancia y, también de vía pública, a los efectos de no poder imponer una tasa por los entes locales. Pues bien, en el concepto de vigilancia pública en general pueden apreciarse distintas actividades conexas: reparación, conservación, mantenimiento y limpieza de caminos y vías públicas. Son servicios públicos que se derivan de la propia vigilancia pública en general. Se ha incluido junto a las vías públicas a los caminos, y creemos que debe ser así porque los caminos rurales son bienes de dominio y uso público local. Su conservación y policía son de la competencia de la Entidad Local. En consecuencia, su mantenimiento, vigilancia y seguridad no puede considerarse como la prestación de un servicio o realización de actividades administrativas particularizadas a los ciudadanos, sino como una actuación en bienes cuya conservación y vigilancia debe realizar el ayuntamiento, en el cumplimiento de sus irrenunciables obligaciones legales<sup>49</sup>.

Como después se verá, debe delimitarse este concepto con el de la vigilancia pública en especial. En este último servicio público se podrá exigir una tasa, puesto que concurren los requisitos de solicitud y beneficio particular. La Sentencia del TSJ de Baleares, de 21 de enero de 1997, entre otras, afirma que “ni la citada entidad deportiva solicitó el servicio, ni el mismo consta que fuera dirigido de modo especial a ordenar la actividad realizada en el estadio; el servicio fue prestado en sus inmediaciones y su finalidad principal fue atender a las necesidades generales del tráfico de la zona y a las genéricas de prevención general en situación de intensa concurrencia de personas, por lo que el objeto del mismo y especialmente afectado por él, no fue el club de fútbol en particular, sino todos los asistentes al estadio e incluso los que simplemente circularan por la zona durante las horas de desarrollo del partido, por lo que la actividad municipal no puede calificarse como de ‘vigilancia especial’ y resulta en consecuencia improcedente exigir tasa alguna por su prestación”<sup>50</sup>.

### 4. Limpieza de la vía pública

Para que se produzca el presupuesto de hecho de la no sujeción a la tasa la limpieza debe ser de una vía pública, es decir, tiene un componente general, que afecta a la comunidad en general<sup>51</sup>. Además dicho servicio no debe ser individualizado, esto es, no debe provocar beneficio alguno. La DGCHT ha

.....

49 SSTSJ de Valencia de 6 de febrero de 1998 y de 11 de febrero de 2000.

50 FJ 5º.

51 FJ 2º STS de 2 de febrero de 1996.

señalado que la limpieza y recogida de los residuos y basuras ocasionadas directamente por la actividad desarrollada por los puestos de venta e instalaciones de restauración y de espectáculos y atracciones, no puede encuadrarse en el concepto de “limpieza de la vía pública” a la que se refiere el precitado artículo 21.e). Este precepto tiene un carácter genérico, refiriéndose a un servicio no individualizable en su prestación, que se realiza en beneficio de toda la población del municipio<sup>52</sup>.

Por consiguiente, se exigirá una tasa cuando se produzca un uso de la vía pública que provoque una actividad municipal extraordinaria para la limpieza de las calles. El carácter extraordinario de dicha actividad es, no obstante, sumamente indeterminado. La STSJ de Navarra de 6 de octubre de 2000 ha afirmado que la actividad efectuada por la Administración Municipal debe considerarse de limpieza de la vía pública cuando se proceda a la retirada de la vía pública de carteles, pancartas, banderolas y pegatinas colocadas por un sindicato con motivo de una manifestación, al tratarse de elementos normalmente utilizados en el ejercicio del derecho constitucional de reunión, sin que hubiera existido una desproporción o un uso incorrecto de la vía pública municipal.

De este modo, puede producirse un solapamiento del servicio de limpieza pública con el servicio de recogida de basuras. Pese a ello, tal y como veremos, este último se exige por la recogida de basuras domiciliarias y residuos sólidos urbanos de inmuebles y/o fincas urbanas. Esto no impide que pueda considerarse que el servicio de recogida de basuras constituirá una modalidad de limpieza pública en general cuando sea imposible la individualización la prestación en beneficio de determinados sujetos<sup>53</sup>. Por otro lado, también es uno de los servicios previstos en el artículo 26 LBRL que establece una serie de servicios mínimos y obligatorios de los municipios.

## 5. Enseñanza en los niveles de educación obligatoria

La Ley Orgánica de Educación de 3 de mayo de 2006, se refiere a la educación básica, que consiste en diez años de escolarización (6-16 años). A partir de ella, se incluiría toda la educación obligatoria (primaria y secundaria). Sea como fuere, este servicio no podrá dar lugar al pago de tributo ni contraprestación alguna. Lo mismo sucede con los establecimientos docentes. La Sentencia del TSJ de Andalucía/Granada, de 4 de marzo de 1996, consideró que los municipios tienen la obligación de atender a la conservación y mantenimiento de los citados centros. No será procedente, por tanto, exigir una tasa

.....

52 Contestación a la Consulta de 28 de abril de 1994.

53 RUIZ GARIJO, M. (2002): *Tasas Locales*, Edersa, Madrid, p. 113.

por utilización privativa pues no existe restricción en el uso ajeno puesto que son bienes que no están destinados al uso general. Las viviendas de maestros constituyen bienes de dominio público adscritos a un servicio público docente, por lo que no será posible la exigencia de una tasa según el artículo 21.1.f) LRHL. En todo caso, las actuaciones municipales educativas en la enseñanza obligatoria son prácticamente nulas, ya que son las Comunidades Autónomas las que tienen la competencia.

## VI. LAS EXENCIONES EN EL CASO DE LAS TASAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

Según el artículo 21.2 LRHL el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

El motivo de esta referencia es que, en muchos casos, la prestación de servicios públicos de comunicaciones, que implica la utilización del dominio público local, se realiza por el Estado o por las Comunidades Autónomas. El artículo 149.1.21 y 24 CE dispone la competencia exclusiva del Estado en el régimen general de comunicaciones y, en especial, en materia de ferrocarriles, transportes terrestres y obras públicas de interés general cuya realización afecte a más de una Comunidad Autónoma. El artículo 149.1.20 se refiere, igualmente, a los puertos y aeropuertos de interés general. En cuanto a las Comunidades Autónomas, el artículo 148.1.4 y 5 se dedica a su competencia en materia de obras públicas, ferrocarriles y carreteras de interés de la Comunidad Autónoma en su propio territorio.

Lo mismo cabe decir de la seguridad ciudadana o a la defensa nacional. La competencia del Estado para dictar las bases de la seguridad pública no excluye la posibilidad de que las comunidades autónomas creen su propia policía, en la forma en que se establezca en sus Estatutos –art. 149.1.29 CE–. En cuanto a las entidades locales, la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, de Protección de la Seguridad Ciudadana, reconoce en su artículo 2.2 sus competencias en esta materia. Por último, la defensa nacional es competencia exclusiva del Estado, según el artículo 149.1.4 CE y Ley 6/1980, por la que se regulan los criterios básicos de la defensa nacional y la organización militar.

El precepto que se comenta exime del pago de las tasas al Estado, Comunidades Autónomas y Municipios cuando, en el desempeño de aquellas com-

petencias, utilicen el dominio público local. El motivo de que la Ley exima del pago a estos entes se explica por distintos motivos, en primer lugar, porque no concurren los requisitos legales de las tasas, por ejemplo, no se produce la referencia, afectación o beneficio particular, en segundo lugar, por la ausencia total de capacidad económica en estos entes cuando desempeñan funciones eminentemente públicas y, en tercer lugar, porque el Estado, CCAA y entidades locales en lo que se refiere a los servicios citados llevan a cabo funciones esenciales de toda comunidad y de interés general. En esta satisfacción es lógico que se produzca una ausencia de dicha capacidad económica.

Similar extensión ha sido realizada por el artículo 83 LRHL al disponer que el Estado, las CC.AA., las CC.LL. y sus respectivos organismos autónomos estarán exentos del IAE. La extensión se ha limitado en tanto que “la exención está concedida en favor del Municipio y de los posibles consorcios que aquél constituya con otras Entidades Locales para el ejercicio de actividades de su competencia pero nunca en favor de otras personas jurídicas y menos de Derecho privado, que el Municipio pueda crear para la expresada finalidad”. De este modo, la exención se limita al desempeño de funciones eminentemente públicas<sup>54</sup>.

## VII. LA CUANTIFICACIÓN DE LA TASA POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS

El artículo 24.2-4 LRHL señala lo siguiente:

“2. En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

.....

54 FJ 2º STS de 21 de noviembre de 1990, FJ 2º RTEAC de 29 de mayo de 1998 y FJ 4º RTEAC de 14 de enero de 1999.

3. La cuota tributaria consistirá, según disponga la correspondiente ordenanza fiscal, en:

- a) La cantidad resultante de aplicar una tarifa,
- b) Una cantidad fija señalada al efecto, o
- c) La cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.

4. Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”.

Para la tasa por prestación de un servicio público y por la realización de actividades administrativas, el legislador ha considerado suficiente la remisión al coste del servicio. Se establece un límite importante en la cuantificación del tributo para cubrir las exigencias del principio de reserva de ley. El artículo 24.2 LRHL recoge una garantía importante para el contribuyente que consiste en la superación de la discrecionalidad, ya que el límite del coste del servicio se aplica con carácter general y además no es concebible una tasa cuya cuantía se desvincule totalmente del coste del servicio. Esto iría en contra de su propia esencia.

La LRHL dispone que el importe de las tasas por la prestación un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Se establece el límite global del coste del servicio admitiéndose, implícitamente una especie de afectación de este tributo. Nos encontramos ante un límite global que ha de ser respetado en todo caso.

El presupuesto de hecho de la tasa también se realiza en favor de interés eminentemente particular. Siendo así, su cuantificación debe ser realizada valorando la referencia, la afectación o el beneficio obtenido por el sujeto pasivo, lo que mediría, en términos reales, el coste que haya sido provocado al ente público. El artículo 7 LTPP establece un principio importante: se trata del principio de equivalencia. A través de él se dispone que “las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible”. La importancia del principio de equivalencia ha sido matizado, de nuevo, atendiendo al sentido literal del precepto. Se entiende que el legislador ha establecido este principio como una mera recomendación, heredando la ya histórica idea de la “tarifa suficiente”. En el mismo sentido, se considera que esta misma idea se haya presente en el artículo 24 LRHL que recoge el principio de autofinanciación de las tasas. Según este principio, el coste del mantenimiento del servicio es una cifra que debe ser alcanzada con los ingresos derivados de la recaudación de las tasas devenga-

das por su prestación. También es un tope que no puede ser sobrepasado por ellos, “porque la tasa no es, como el impuesto, un tributo apto para la satisfacción de necesidades públicas indefinidas, sino uno casualmente vinculado al mantenimiento de un servicio público concreto y bien determinado, de modo que el citado precepto establece que el importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate”<sup>55</sup>.

Tal y como apreció la doctrina, la aplicación del criterio de “tarifa suficiente” como principio permanente e inderogable, fundamentado exclusivamente en el carácter conmutativo de la tasa, ignora la dimensión colectiva de los servicios públicos. En virtud de él, se distribuye el coste de todos los gastos y servicios públicos, dado que en rigor todos los servicios son divisibles según el criterio de la individualización de la utilidad<sup>56</sup>. Sin embargo, el coste global no concuerda ni es relacionable con el hecho imponible o en su caso con la base imponible, que siempre ha de ser una magnitud individual. En definitiva, la imprevisión legal de un límite porcentual a la cuantía del gravamen individual vulnera la reserva de ley<sup>57</sup>.

La consideración del hecho imponible desde una perspectiva particular y la consiguiente individualización del coste del servicio nos lleva a realizar diversas consideraciones. En primer lugar, sería aconsejable que el coste del mantenimiento de los servicios esenciales sea financiado a través de los recursos generales. El servicio público atiende a una finalidad colectiva. Esta dimensión general no puede ser financiada exclusivamente por los destinatarios del servicio o la actividad, sino sobre la colectividad. Se trata de servicios públicos que, aunque con un grado de utilización cero, seguirían siendo mantenidos por ente público en base al interés general.

La idea de que aquellos servicios públicos en los que se dé una convivencia entre intereses generales y particulares, deben financiarse conjuntamente a través de impuestos y de tasas debe ser tenida cuenta. El concepto de tarifa suficiente en las tasas se referiría al coste de la prestación del servicio público que, únicamente, satisfaga intereses particulares. No se puede olvidar el carácter esencial del servicio público y la satisfacción de un inte-

.....

55 FJ 5º STS de 18 de octubre de 1994.

56 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953): «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *RAP*, 12, pp. 130 y ss.

57 CORS MEYA, X.: «Delimitación entre tasas y precios públicos», *op. cit.*, p. 347; SIMÓN ACOSTA, E.: «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», en *La reforma de las Haciendas Locales*, *op. cit.*, pp. 152 y 153.

rés colectivo<sup>58</sup>. La tarifa suficiente ha de referirse al coste del servicio que ha beneficiado a determinados sujetos. Lo contrario podría llevar a situaciones en las que cuantía de la tasa se presenta de una manera exorbitante respecto al beneficio obtenido. Nos encontraríamos con aquellos supuestos en lo que, habiendo sido el servicio disfrutado por un escaso número de usuarios se repercutiese todo su coste a ellos.

Como consecuencia lógica de la existencia del interés general en la prestación del servicio, solamente podrá repercutirse el coste que ha beneficiado o afectado exclusivamente al sujeto pasivo de la tasa. El hecho imponible de este tributo tiene un carácter individualizado, en base al beneficio o afectación particular al sujeto pasivo. El coste individualizado es, por otro lado, una manera de medir el beneficio particular. La limitación del importe de la tasa al coste del servicio implica que el importe total de lo recaudado no debe ser superior al coste total del mantenimiento del servicio prestado, y que a cada usuario de servicios no debe exigírsele mayor importe que el correspondiente a la parte del coste total del que efectivamente se ha beneficiado y que le es directamente atribuible. Por otro lado, en esta discriminación se aprecia la verdadera garantía del principio de capacidad económica. El deber de contribuir no puede dar lugar a que determinados sujetos pasivos deban sufragar necesidades estrictamente colectivas<sup>59</sup>.

En la discriminación del coste sería aconsejable, además, que se tuviese en cuenta, en algunos casos, el beneficio obtenido por el ente local o, la rectificación de la intensidad del servicio público como consecuencia del comportamiento del contribuyente más amigable con el medio ambiente. Este sería el caso de la tasa por el servicio de gestión de residuos urbanos del Ayuntamiento de Madrid<sup>60</sup>.

El límite del coste del servicio se refiere también al coste real o previsible del servicio o de la actividad de que se trate. El problema añadido es que, siendo necesaria la medición concreta del beneficio obtenido por el sujeto, ésta no puede ser realizada hasta que no se haya conocido el coste real del servicio. Se parte del coste previsible del servicio para ese ejercicio que, por otro lado, podrá sufrir numerosas variaciones. Esta dificultad puede desembocar en que

.....

58 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953): «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *op. cit.*, pp. 130 y ss.; MARTÍN FERNÁNDEZ, FJ.: *Tasas y precios públicos en el Derecho Español*, *op. cit.*, p. 142.

59 LOZANO SERRANO, C. (1998): «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *Civitas, REDF*, 97, pp. 51 y 52.

60 Ordenanza Fiscal Reguladora de las tasas por servicios y actividades relacionadas con el medio ambiente, de 23 de diciembre de 2009.

la cuantía de la tasa no se ajuste a los costes reales del servicio. Estos no serán conocidos hasta que no se realice el hecho imponible de la tasa. Para salvar esta remisión en blanco, debe existir una total equivalencia entre los costes que han beneficiado a los sujetos pasivos y la cuantía de la tasa. En el momento de aprobar la tasa, la previsión del coste podrá ser realizada conforme a los costes reales del servicio ya conocidos. Los criterios de contabilidad pública serán de gran utilidad.

El principio de reserva de ley exige que la ley deba señalar los criterios generales del coste, lo que tiene una cierta dificultad. El artículo 24.2 LRHL dispone que “se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa”. A partir de este precepto, el ente local deberá mantener una misma línea en la consideración e imputación de los costes de todos los servicios públicos prestados y de todas las actividades administrativas realizadas. No será admisible que, en la cuantificación de un servicio o actividad concreta se aparte de los criterios mantenidos para otras prestaciones de servicios o realizaciones de actividades similares sin una causa justificada<sup>61</sup>.

Aunque el coste del servicio, tal y como veremos, será determinado por la memoria económico-financiera. No existe unanimidad en cuanto a los elementos que deben integrarla. El legislador ha incluido una serie de elementos que ya hemos visto y, además, traslada a los usuarios la obligación de financiar los gastos de mantenimiento y desarrollo. La STS de 19 de octubre de 1999 ha considerado que han de tenerse en cuenta “los gastos de personal, de material y de conservación, cargas financieras y amortización de las instalaciones directamente afectadas no sufragadas por contribuciones especiales, así como el porcentaje de los gastos generales de administración que le sean atribuibles”.

En cuanto a la determinación del coste del servicio se imputan todos los costes generales (directos e indirectos) a los sujetos pasivos<sup>62</sup>. Esto ha dado lugar a que se considere que “el límite en la imposición de las tasas no se co-

.....

61 FJ 4º STSJ de Castilla-La Mancha de 7 de noviembre de 1996.

62 Existe una reiterada jurisprudencia (SSTS de 14 noviembre 1997, 20 febrero y 29 junio 1995, 11 junio 1996, 3 y 5 abril, 16 mayo, 7 junio y 16 septiembre 1997) en la que el TS ha establecido la improcedencia de incluir en la base de la liquidación por la tasa por licencia de obras los honorarios del arquitecto y el aparejador que intervienen en la elaboración y ejecución del presupuesto material de la obra, ni tampoco el beneficio industrial del contratista o el porcentaje de gastos generales de éste. En otras palabras, la base

responde con los costes de otorgamiento de una concreta licencia, sino de los generales de mantenimiento del respectivo servicio. La adecuación a tener en cuenta no es la de coste de otorgamiento de una licencia y cuota de las tasas devengadas por ello, sino la de coste de mantenimiento del servicio administrativo encargado de la concesión de licencias e importe de las tasas devengadas durante el ejercicio”<sup>63</sup>.

Retomando la determinación del coste, se incluirían los que sirven directamente a la prestación del servicio o, a la realización de la actividad administrativa (costes de personal, costes en bienes y servicios, costes financieros, amortizaciones) y los gastos necesarios, garantes del mantenimiento y del desarrollo razonable del servicio o de la actividad. Estos deberán calcularse con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

En la determinación del coste ha de tenerse en cuenta, además, el modo de imputación de los costes comunes. Deben tenerse en cuenta las prestaciones interdepartamentales o interorgánicas. Dentro de la organización administrativa de un ente local, un buen número de servicios o actividades se centralizan en un mismo departamento. La ley se refiere a los costes directos e indirectos, entendiendo por estos últimos aquéllos que tan sólo sirvan a tales servicios o actividades. Pese a ello, no se ha establecido criterio alguno de reparto. Para la distribución de estos costes comunes habrá que imputarse la parte que le corresponda a cada actividad o servicio concreto en proporción al gasto generado en función de las características de la prestación interdepartamental<sup>64</sup>.

El legislador se refiere únicamente a la determinación del coste directo o indirecto del servicio público o de la actividad administrativa. Nada se dispone, expresamente, en relación con posibles ingresos del ente público recibidos para la prestación del servicio o para la realización de la actividad administrativa. Nos encontramos con la posibilidad de que existan subvenciones dirigi-

.....

ha de estar constituida por el importe del presupuesto integrado en el Proyecto de las obras a que afecta la licencia que se otorga, porque a ellas se contrae exclusivamente la fiscalización urbanística que constituye el servicio prestado. Se atiende, por tanto, al coste de ejecución material y no al coste de ejecución por contrata (STS de 28 febrero 2007). Tampoco cabe incluir el valor de la maquinaria e instalaciones industriales, p.ej. grupos electrógenos, balizamiento, etc., ya que la tasa ha de circunscribirse a gravar las actividades de construcción con trascendencia desde un punto de vista urbanístico (STS de 14 diciembre 2002, entre otras).

63 FJ 3º STS de 20 de julio de 1994

64 PAGES I GALTÉS, J.: «La memoria económico-financiera...», *op. cit.*, pp. 130 y ss.

das a financiar en parte un servicio público. La LRHL ha establecido en el artículo 24.2 que “en la determinación de dicho impone se tomarán en consideración los costes directos (...) con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga”. Este precepto dispone que en el coste del servicio han de ser computadas las subvenciones en tanto que son gastos soportados por entes distintos del que presta el servicio. Esto haría que las subvenciones y ayudas para el desarrollo del servicio público no deban entenderse como una cantidad que minorra el coste y sí como un elemento más. Los sujetos que utilizan particularmente un servicio público no pueden verse beneficiados por subvenciones proporcionadas a través de los impuestos. Otra cosa es que esas ayudas deban materializarse en favor de los sujetos que no tengan capacidad económica.

Por último, la actualización de costes en la determinación del coste del servicio especial ofrece cierta complejidad. En principio, la cuantía de la tasa aprobada y motivada en la memoria económico-financiera deberá exigirse durante todo el tiempo de vigencia de la correspondiente Ordenanza Fiscal. Se realizaría una actualización anual con motivo del nuevo presupuesto. Cuando, durante este tiempo, se dé una desconexión entre el coste y la cuantía será necesaria la modificación de la cuantía de la tasa para lo que el artículo 20 LTPP establece la exigencia una memoria económico-financiera que justifique convenientemente la necesidad de actualizar la cuantía de la tasa<sup>65</sup>.

La previsión del límite global del coste del servicio como límite a la cuantía de la tasa ignora la necesidad de realizar la distribución del coste. En coherencia con el hecho imponible, la cuantía de la tasa debería tener una vertiente individual. El sujeto pasivo no puede pagar más tasa que por la prestación del servicio o realización de actividad administrativa de la que se ha beneficiado, teniendo en cuenta además que no se puede recaudar más del coste general de la prestación del servicio y, además no puede producir un efecto desmesurado entre el servicio y el coste, por lo que alguna jurisprudencia ha incorporado el principio de capacidad económica como elemento modulador de la tasa en relación con el principio de equivalencia<sup>66</sup>. Ahora bien esta modulación debe realizarse con extremo cuidado, ya que puede producir que algunos

.....

65 La STS de 21 marzo 2007 invalida la modificación de una serie de tasas por en la medida en que la memoria económico-financiera contenía una “mera relación numérica, sin explicación ni motivación alguna, de los costos que corresponden a los distintos servicios, así como de los ingresos previstos, sin que, por otra parte, figure quien es el autor o responsable de tal relación y previsión”.

66 STS de 1 de octubre de 1994. ALGUACIL MARÍ, P (2005): «Límites a la cuantía de una tasa por licencia urbanística: desproporción con la capacidad económica manifestada», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 14, vid. Presentación.

usuarios no sólo pagarán más que otros, sino que pagarían una cantidad por encima del coste del servicio. Esta circunstancia ha sido amparada por la jurisprudencia en aplicación del principio de equivalencia que ha dado lugar al reconocimiento del límite del coste real o previsible del servicio, como operativo para la totalidad del coste del mismo y no sobre cada una de las liquidaciones giradas<sup>67</sup>.

La estructura de la tasa, en cuanto a los elementos de cuantificación (base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria), debe presentarse como un acto de distribución del coste total del servicio. Ha de seguirse el principio de equivalencia que, como criterio de imputación, neutralizar la ambigüedad del coste previsible, materializar la necesaria discriminación de los costes de mantenimiento y desarrollo del servicio y conseguir que lo exigido al sujeto pasivo guarde una equivalencia con el beneficio obtenido. De este modo, la falta de un criterio de imputación de los costes acorde con la idea de equivalencia tiene importantes consecuencias. En primer lugar, la configuración de la tasa con una naturaleza claramente impositiva. En segundo término pueden darse situaciones en las que lo recaudado supera con creces el coste del servicio.

## VIII. PARTE ESPECIAL: ALGUNOS CASOS DE TASAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Como hemos visto, el artículo 20.1 LRHL, tras señalar la genérica definición del hecho imponible de la tasa local, prevé un amplio abanico de servicios públicos por los que “en particular” se podrán exigir tasas. Sin embargo, esta enumeración concreta de los servicios públicos carece de eficacia jurídica alguna, tan solo didáctica, puesto que se trata de una enumeración ejemplificativa<sup>68</sup>. Así pues, no cabe entrar a valorar si constituye un *numerus clausus* o un *numerus apertus*. La estricta delimitación de todos los servicios o actividades administrativas es una tarea de imposible cumplimiento<sup>69</sup>.

Para cumplir el principio de reserva legal no es necesaria la nominación individual de los servicios y actividades locales susceptibles de constituir el

.....

67 BAEZ MORENO, A. (2009): «Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva», *REDE*, 144, p. 963.

68 FJ 9º STC 233/1999, de 16 de diciembre.

69 SIMÓN ACOSTA, E.: «Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales», *op. cit.*, p. 298; CHECA GONZÁLEZ, C.: «El hecho imponible de las tasas y el principio de reserva de ley» en «Jurisprudencia Tributaria Comentada», *RDFHP*, 238, p. 1050.

hecho imponible de la tasa. Este se ve cumplido desde el momento en que el apartado 1 del artículo 20 LRHL especifica los requisitos que han de cumplir, en todo caso, los servicios públicos y actividades administrativas cuya prestación o realización constituyen el hecho imponible de la tasa<sup>70</sup>. Así, no queda duda alguna que los servicios enumerados en el citado artículo deben cumplir con los requisitos legales en su prestación para que puedan considerarse hechos imponibles de las tasas correspondientes. En el caso de incumplimiento con alguno de los requisitos no se realiza el hecho imponible, y no se devenga la tasa. En consecuencia, el hecho imponible de la tasa únicamente podrá configurarse por la prestación de servicios o actividades administrativas cuando cumplan los requisitos legalmente establecidos en la configuración abstracta del hecho imponible y que ya han sido analizados con antelación. La incorporación a la Ley de aquella relación no significa que cuando una entidad local establezca una prestación patrimonial por alguno de los supuestos especificados deba exigirse necesariamente una tasa, sino que será necesaria una serie de trámites legales previos, como puede ser la necesaria aprobación de la Ordenanza Fiscal. De este modo, se evita que las corporaciones locales puedan extender analógicamente aquellos servicios y actividades a otros similares, por otro lado, vedada por el artículo 14 LGT<sup>71</sup>.

En la enumeración legal nos encontramos con algunos supuestos dudosos ya que pueden ser calificados como modalidades de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas. Este es el caso de la colocación de tuberías, hilos conductores y cables en postes o en galerías de servicio de la titularidad de entidades locales; la utilización de columnas, carteles y otras instalaciones locales análogas para la exhibición de anuncios y el enarenado de vías públicas a solicitud de los particulares. Estos podrían constituir tipos del uso del dominio público, aunque puede entenderse como actividad administrativa la concesión o autorización administrativa de dichos usos.

En todo caso, lo que es cierto, al igual que ocurre con otras listas de ejemplos, es que la enumeración de los servicios públicos realizada por el legislador es de utilidad y oportunidad. Este carácter ejemplificativo, sin embargo, produce que el ente local estará obligado a establecer una tasa por los servicios públicos o actividades administrativas enumeradas, siempre que concurren los requisitos ya estudiados. En esta fórmula se combina la garantía del principio de reserva de Ley y del principio de autonomía financiera. El contri-

.....

70 FJ 9º, STC 233/1999.

71 CALVO ORTEGA, R. (1973): «Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos», *CT*, 6, p. 19.

buyente queda a salvo de la discrecionalidad del ente local en cuanto se haya limitado por la definición genérica del hecho imponible. Por otro lado, y fuera de los supuestos enumerados, la Corporación dispone de cierta libertad a la hora de establecer qué tipo de tasas puede exigir, es decir, qué servicios o actividades administrativas se financiarán a través de este tributo, sin perjuicio de su carácter obligatorio. Este margen de decisión contribuye, en gran medida, a la consecución de su autonomía y suficiencia financiera, así como su responsabilidad fiscal<sup>72</sup>.

Vamos a analizar ahora la lista de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas por las que las entidades locales podrán establecer tasas, prevista en el artículo 20.4 LRHL<sup>73</sup>:

### 1. Expedición de documentos administrativos

Para que pueda establecerse una tasa, no basta que la Administración local expida o, simplemente, entienda un documento, sino que tiene haber sido solicitado a instancia de parte. El hecho imponible suele corresponder con la actividad desplegada con motivo de la tramitación, a instancia de parte, de los expedientes necesarios para la expedición por la Administración u órganos municipales de distintos documentos, por ejemplo, la licencia anual de transporte de escombros y tierras, bastaneo de poderes por la Asesoría Jurídica Municipal, expedición de certificaciones por la Inspección de Seguridad Alimentaria, emisión de informes sobre actuaciones de Bomberos, Policía Municipal, expedición de documentos de autorización para rodajes, documentales y reportajes en el dominio público local, etc.

Obviamente deben excluirse de esta tasa la solicitud de información por parte de un ente público sobre datos obrantes en poder de otro ente administrativo<sup>74</sup>, dado que se encuentra dentro del ámbito de las relaciones interadministrativas, encontrándose previsto en el artículo 55 LBRL, que señala a tal efecto que los entes públicos administrativos deben “facilitar a las otras Administraciones la información sobre la gestión que sea relevante para el adecuado desarrollo por éstas de sus cometidos”.

.....

72 SIMÓN ACOSTA, E.: «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», en *La reforma de las Haciendas Locales*, op. cit., p. 121.

73 LAGO MONTERO, J.M. (2005): en AA.VV.: *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, Madrid, p. 40.

74 FJ 2º de la STSJ de Santa Cruz de Tenerife/Canarias de 4 de noviembre de 1994 en la que se afirma que la solicitud de información de la Seguridad Social sobre la residencia y bienes de los deudores incurso en procedimientos de recaudación ejecutiva no puede generar el pago de una tasa.

Esta limitación podría evitar que se exigiera una tasa por la gestión y recaudación de los tributos en régimen de encomienda o delegación, pero no es así, siendo una práctica que se está expandiendo por las Diputaciones Provinciales<sup>75</sup> y los Ayuntamientos<sup>76</sup>. Otra cuestión distinta es cuando el Ayuntamiento en cuestión cobra una tasa por la gestión recaudatoria a los contribuyentes, como es el caso del Ayuntamiento de Albacete<sup>77</sup>, que ha establecido una tasa por liquidaciones provisionales, solicitadas a instancia de parte, del impuesto sobre plusvalía.

Parece dudoso exigir una tasa por la venta de documentos de interés general, como son las Ordenanzas, los impresos administrativos y la tramitación de documentos y expedientes necesarios para el cumplimiento de obligaciones fiscales. El interés general de estos documentos es claro. Pese a ello, algunos Ayuntamientos giran la correspondiente tasa, aun cuando son solicitados por particulares para el cumplimiento de sus deberes, sin que quepa apreciar mayor beneficio que el obtenido por la Administración<sup>78</sup>. Hay que tener en cuenta, además, que el artículo 17.5 LRHL ha dispuesto que “en todo caso” los Entes Locales deberán expedir copia de las Ordenanzas Fiscales a quienes la demanden. Parece que aquella expresión no legitima restricción alguna, como pueda ser el pago de una tasa.

La realización de la actividad administrativa ha de ser autónoma e independiente de la prestación de un servicio público. Así sucede en la prestación del servicio público de otorgamiento de licencias. La actividad documental de las oficinas municipales no siempre y en todo caso puede ser origen de la aplicación de la tasa por expedición de documentos cuando los expedientes burocráticos de dichas oficinas constituyan “un medio ordinario para el trabajo de una de las Administraciones Públicas, que no puede dar origen *per se* a ningún tributo; para que tengan esa consecuencia tributaria es preciso que el documento o documentos expedidos constituyan una prestación autónoma y diferente”<sup>79</sup>.

.....

75 Ordenanza Fiscal Reguladora de la Tasa por la Prestación del Servicio de Gestión y Recaudación de Ingresos de Derecho Público a las Entidades Locales y demás Administraciones Públicas, de 1 de enero de 2009, de la Diputación Provincial de Soria.

76 Ordenanza Fiscal número 112, de 21 de diciembre de 2009, del Ayuntamiento de Córdoba, por la que se establece la tasa por la prestación del servicio de recaudación en favor de otros entes públicos declarando a éstos como sujetos pasivos.

77 Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Albacete de 18 de septiembre de 2008, de la tasa por administración de documentos, expedidos o extendidos por la Administración Municipal.

78 Art. 4 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Bilbao de la tasa por expedición y entrega de documentos, de 11 de diciembre de 2009.

79 FJ 4º de la STS de 22 de mayo de 1996.

## 2. Autorización para utilizar en placas, patentes y otros distintivos análogos el escudo de la Entidad local

La Ley establece que será la autorización para utilizar el escudo de la Entidad local en placas, patentes y otros distintivos la que será gravada con la oportuna tasa. Esta consideración ha sido acogida por un cierto número de Ayuntamientos –aunque no unánimemente–, como el de Granada o Huelva<sup>80</sup>, que vienen exigiendo dicha tasa por la prestación de los servicios y la realización de las actividades en relación con la expedición y entrega a los interesados de las placas, patentes y distintivos impuestos o autorizados por las Ordenanzas municipales, así como la autorización del uso del escudo del Municipio. Sea como fuere, la utilización del escudo en placas, patentes y otros distintivos similares es una variante de realización de actividad administrativa. En consecuencia, es necesaria la previa actuación del ente municipal por la que se conceda el uso del escudo.

En este sentido, se ha considerado fraudulenta la tasa exigida cuando ni siquiera existe la apariencia de tal servicio, es decir, como organización de medios materiales y personales que proporcione un resultado o una actividad a los administrados y que a éstos beneficie o afecte, o que sea de recepción obligatoria para ellos<sup>81</sup>.

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

Las licencias para autotaxis son reguladas por la correspondiente normativa autonómica, que, faculta a las Entidades Locales a aprobar la Ordenanza reguladora de este servicio público. Generalmente en la Ordenanza Fiscal Reguladora de autotaxis se contiene una pluralidad de prestaciones de servicios y realización de actividades relacionados con la licencias, autorizaciones y documentos administrativos<sup>82</sup>. Por ejemplo, en el caso de la Ordenanza Fiscal madrileña se mencionan la concesión y expedición de licencias, la autorización para la transmisión de licencias, la revisión preceptiva anual ordinaria y revisiones extraordinarias, la autorización de uso de nuevos modelos de automóviles u otros elementos, la expedición y la renovación de la tarjeta de iden-

.....

80 Ordenanza Fiscal núm. 24, de 8 de enero de 2009, y la actualizada a 29 de diciembre de 2009, respectivamente.

81 FJ 2º STS de 7 de junio de 1997, en el que se señala que se trata de “un intento de convertir el escudo del municipio en marca comercial, utilizando la normativa fiscal para eludir la prohibición legal existente a tal fin”.

82 STS de 28 de enero de 2010.

tificación del conductor, así como de tarjetas múltiples, y la expedición de trípticos tarifarios y de adhesivos tarifarios, entre otros<sup>83</sup>.

Para la prestación de este servicio es condición precisa estar en posesión de la correspondiente licencia de la Entidad Local, toda vez realizada la oportuna solicitud. Su otorgamiento está determinado por la necesidad y conveniencia de que el servicio sea prestado al público. La actividad del ente local que genera la tasa se materializa en valorar las circunstancias y extremos que acreditan dicha necesidad y conveniencia. Como se ha visto, también quedan sujetos diversos hechos relacionados con los autotaxis: la renovación del permiso, la solicitud de excedencia, la sustitución del vehículo afecto a la licencia, el uso y explotación de la licencia, la revisión del vehículo, la obtención de un permiso municipal de conducción y la autorización para la transmisión de la licencia, siempre y cuando proceda su otorgamiento

#### 4. Guardería rural

Las tasas por la prestación del servicio de guardería rural están fundadas en la asunción por los municipios de las obligaciones de las Hermandades de Labradores, en las que existían derramas para guarderías y caminos.

Este supuesto puede contemplar distintas actividades: vigilancia de cosechas, prevención de incendios forestales, prevención de plagas, vigilancia sobre el estado de conservación de caminos rurales, sobre el estado de limpieza y conservación de barrancos y demás cursos de agua, y cualquier otro, siempre que tengan un interés general agrario. De este modo, para que sea procedente la tasa, deberá existir una referencia, afectación o beneficio especial de los propietarios de las fincas de cultivo agrícola o forestal radicadas en el término municipal, al tiempo que es necesario una delimitación y definición clara del hecho imponible de la tasa<sup>84</sup>.

Debe analizarse si la guardería rural puede solaparse con la vigilancia pública en general, para la que está establecida la prohibición de establecer una tasa (art. 21 LRHL). Sobre el particular, debería analizarse el contenido de los servicios que se presta por uno y otro para determinar el grado de sola-

.....

83 Ordenanza Fiscal Reguladora de la tasa por prestación de servicios relacionados con licencias, autorizaciones y otros documentos administrativos de autotaxis de 22 de diciembre de 2008, del Ayuntamiento de Madrid.

84 STSJ Extremadura de 16 de mayo de 2006. Véase también CHECA GONZÁLEZ, C. (2008): «Es posible la implantación de tasas por los servicios de Guardería Rural; pero no así por la adecuación y mantenimiento de los caminos rurales», *Quincena Fiscal*, 11.

pamiento. En este sentido, la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 7 de marzo de 1996 ha afirmado que “choca frontalmente con la prohibición legal de exigir tasas por la vigilancia pública en general –art. 21.c) LRHL–, una apreciación que no se basa en una mera coincidencia nominal al constatar que el Reglamento del Servicio, a cuyo sostenimiento va dirigida la tasa de guardería rural, atribuye al mismo la vigilancia de las propiedades rústicas y en general, de la limpieza y conservación de los caminos rurales, del desarrollo de las disposiciones sobre repoblación forestal y hasta de las podas, entre otras”.

### **5. Vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten. Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, pasos de caravana y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales**

Se trata de dos supuestos en el mismo apartado porque son supuestos muy similares. La nota distintiva consiste en que mientras que la tasa por vigilancia especial se deriva de la solicitud del servicio por parte del sujeto interesado, en la tasa por servicios especialmente motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, etc. es suficiente la afectación particular del servicio. No obstante, la actividad debe afectar al espectáculo que se celebra dentro de las instalaciones propiedad del sujeto pasivo, y no a las personas que acuden al mismo ni al resto que circule por dicho lugar<sup>85</sup>. En la primera modalidad, la solicitud constituye un elemento determinante y delimitador con la vigilancia pública general del artículo 21 LRHL<sup>86</sup>, que además supone una afectación particular del servicio público, contenida en la definición abstracta del hecho imponible.

La vigilancia especial engloba distintos presupuestos de hecho. Lo normal es que los distintos Ayuntamientos desglosen el contenido de la vigilancia especial en Ordenanzas Fiscales dependiendo de la actividad: movilidad, medio ambiente, sanidad, etc. En todo caso, debe existir un servicio de vigilancia especial, que no debe consistir en una ampliación o refuerzo de los servicios ya prestados, por ejemplo, por la Policía Municipal. Es decir, se requiere la existencia de un real, estructurado y constante servicio especial de vigilancia.

.....

85 STS de 14 de abril de 1992.

86 STS de 17 de abril de 1996.

Este apartado termina refiriéndose a “cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales”. Es una cláusula abierta que determina que habiéndose producido las condiciones que requieran una especial vigilancia, la tasa se devenga, sin posibilidad de supuestos de no sujeción o exención. Algunos Ayuntamientos establecen una discriminación positiva de las actividades religiosas, culturales, benéficas, políticas, sindicales o deportivas, entre otras. En estos casos, se determina su no sujeción por entender que en sus actuaciones no interviene interés privado lucrativo alguno, afectación o beneficio particular<sup>87</sup>.

## **6. Otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana y otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos**

Las licencias urbanísticas a las que el precepto se refiere son las establecidas por la legislación del suelo y ordenación urbana, sin olvidar la competencia en materia de ordenación del territorio, urbanismo y vivienda que corresponde a las Comunidades Autónomas (art. 148.1.31 C.E.). En consecuencia, también será de aplicación su normativa urbanística. Ello ha dado lugar a que se exija una tasa por múltiples conceptos: cédulas de habitabilidad, licencias de segregaciones y agrupaciones de fincas; tramitación de delimitación de unidades de ejecución; tramitación de proyectos compensación y reparcelación; licencias para la colocación de carteles de propaganda, etc.

Se trata de licencias cuya finalidad sea el efectivo control de la legalidad urbanística y, más concretamente, del uso del suelo. Ha de tratarse de actividades administrativas individualizadas con motivo de la necesaria y previa fiscalización municipal sobre actos de edificación y uso del suelo que estén sujetos a licencia según la normativa. Esta es la genuina licencia urbanística. Esta afirmación obliga a establecer una tasa por el otorgamiento de una licencia de este tipo. Por lo demás, cualquier supuesto de no sujeción ha de encontrar una justificación suficiente que evite la discrecionalidad del ente público local. Esta motivación deberá realizarse, tal y como veremos, en la oportuna memoria económico-financiera.

Dentro de las licencias urbanísticas nos encontramos con la licencia por la apertura de establecimiento. Aunque la LRHL la regula como un supuesto específico, lo cierto es que cabe subsumirla dentro del más genérico concepto

.....

87 Artículo 2.2 Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Palma de Mallorca de la Tasa de Vigilancia Especial de 22 de diciembre de 2008.

de licencia urbanística, en tanto que su finalidad es controlar el uso que se realiza del bien inmueble.

La licencia de apertura se establece y se justifica por las primeras instalaciones, los traslados de local, cambio de actividad, ampliaciones o modificaciones físicas. Especial interés suscita el estudio de la expresión apertura de establecimiento. En primer lugar, es necesario delimitar el concepto de establecimiento a efectos de admitir o no la posibilidad de que la licencia por apertura sea exigida cuando se trate de establecimientos accesorios, tales como oficinas y almacenes. En principio, parece que el control está justificado para todos ellos. El TS ha considerado que “en la tasa por licencia de apertura se contempla de modo inseparable el binomio compuesto tanto por la actividad sujeta como por el local en que la misma se desenvuelve puesto que la causa de la tasa es precisamente la verificación de que en cada uno de los lugares donde se efectúa una actividad mercantil o industrial aquéllos reúnen las condiciones de policía legalmente exigidas en cada caso para el ejercicio de ésta”<sup>88</sup>.

En relación con la cuantificación de la tasa de apertura de establecimiento existe jurisprudencia que pone de manifiesto lo complejo del tema, haciendo hincapié en la necesidad de que haya cierta correspondencia entre la liquidación y el coste teórico del servicio prestado, esta falta de correspondencia se produce, por ejemplo, si para fijar el precio de la tasa se multiplica por 8 el importe del IAE; o si en el expediente administrativo no se contiene una relación de gastos que acrediten el coste real del servicio<sup>89</sup>.

La LRHL utiliza la expresión “otorgamiento” como requisito común para ambas licencias. Son dos los presupuestos que condicionan la exigencia de esta tasa: conjunto de actuaciones administrativas dirigidas a la posible obtención de la licencia y la acreditación de la intervención del servicio público municipal prestado. Ambas circunstancias constituyen la causa que legitima la tasa<sup>90</sup>. En cuanto a la primera, la actividad de otorgamiento, no creemos que sea preciso un resultado positivo como es la obtención de una licencia por el ciudadano. La actividad municipal puede denegar la concesión de la licencia y no por ello deja de tener sentido la liquidación de la tasa, otra cosa es el de-

.....

88 SSTS de 14 de diciembre de 1993 y de 20 de junio de 1994

89 STS de 10 de febrero de 2003; RUIZ GARIJO, M.: «La discutible cuantificación de la tasa de apertura de establecimiento», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, BIB 2003/1416.

90 GIL RODRÍGUEZ, I. (2005): *Tasas urbanísticas por la actividad promotora privada en fase de planeamiento*, Marcial Pons, Madrid. CHECA GONZÁLEZ, C. (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*, BIB, 2007/2437.

sistimiento, porque es posible que la Administración no haya incurrido en costes<sup>91</sup>. El artículo 20 LRHL “configura el hecho imponible con independencia de que esa actividad realizada o ese servicio prestado lo hayan sido con las expectativas que al efecto tenían los solicitantes”<sup>92</sup>. La procedencia de la tasa en caso de denegación se produce porque se está provocando un coste a la Administración. Se entiende que esta provocación constituye el verdadero fundamento de la tasa. Es verdad que el tenor literal puede conducir a la confusión y llevarnos a creer que sea necesario el otorgamiento positivo de la licencia, pero es indudable que existe un conjunto de actuaciones administrativas desplegadas para comprobar la legalidad de la solicitud, luego el coste provocado debe ser sufragado, tanto si se concede, como si no. ¿Cuál sería la justificación para el devengo de la tasa en un caso y no otro, cuando lo que se financia es el coste provocado a la Administración?<sup>93</sup>.

La solicitud de la licencia, no obstante, no es una condición importante para la efectiva prestación del servicio y, en definitiva, para la procedencia de la tasa. Esta se devenga cuando se inicia la prestación del servicio. De este modo, siendo la licencia de solicitud obligatoria, el ente público local, tras comprobar que se está ejerciendo una actividad sin obtener la previa licencia preceptiva, iniciará los trámites de verificación e inspección, debiendo el sujeto abonar la oportuna tasa, sin perjuicio de la oportuna sanción. Se infringe un deber urbanístico que, sin perjuicio de las medidas de protección de la legalidad urbanística a tomar, debe llevar consigo la imposición de sanciones. En algunos Ayuntamientos, para facilitar esta comprobación, se establece que en las obras que cuenten con la oportuna licencia, deba colocarse un cartel distintivo al comienzo de las mismas. La omisión de esta obligación lleva aparejada la imposición de las sanciones establecidas por la Alcaldía<sup>94</sup>.

Para la STS de 19 de octubre de 1998 “existen tres momentos que deben ser adecuadamente diferenciados: el primero es el de la presentación de la solicitud de la licencia, que por aplicación del principio de seguridad jurídica decide la normativa aplicable, pues caso contrario bastaría con que la corporación local detuviera la tramitación del expediente de concesión de la licencia y paralelamente modificara la normativa aplicable, para que el contribu-

.....

91 STS de 5 de febrero de 2010. OLEA GODOY, F. (2002): «Tasa por licencia urbanística y desistimiento», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, BIB 2002/523.

92 FJ 4º STS de 10 de junio de 2000. FJ 3º STSJ de País Vasco de 17 de noviembre de 1994 y FJ 2º STSJ de Asturias de 11 de septiembre de 1995.

93 SIMÓN ACOSTA, E.: «Las tasas de las Haciendas Locales», *op. cit.*, pp. 56 y ss.

94 Artículos 11 y 13 de la Ordenanza Fiscal núm. 14 de la tasa por licencia urbanística de Orense.

yente quedara indefenso en algo tan importante como es el derecho aplicable a su solicitud. El segundo es el de iniciación de la prestación del servicio, momento en que se produce el devengo, o sea, el nacimiento de la obligación, la cual sólo puede ser líquida y exigible cuando se realiza totalmente el hecho imponible. El tercero es el acto administrativo de liquidación de la tasa a partir del cual ésta es líquida y exigible.

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

Este tipo de inspecciones técnicas, como tales, deben estar efectivamente motivadas. A través de ellas, se presta un servicio público tendente a comprobar el perfecto estado de conservación y funcionamiento de los vehículos; y, con carácter general, de las instalaciones existentes en establecimientos mercantiles.

La inspección está más que justificada. La Administración Local, velando por el interés general del vecindario y su seguridad, salubridad y comodidad, relaciona los diversos elementos que constituyen la industria y se determina que la maquinaria se encuentra de acuerdo con sus fines específicos, respondiendo a características de placas y en perfecto funcionamiento. Hay que señalar que la redacción literal del precepto parece limitar la exigencia de esta tasa a los establecimientos industriales y comerciales. Es en ellos donde pueden producirse situaciones molestas o peligrosas que justifican prestar dicho servicio. Esta circunstancia, junto a la existencia de ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas en viviendas y despachos profesionales, también justificaría la sujeción de los locales por motivos de seguridad, salubridad e higiene. Igualmente, hay que tener en cuenta la articulación competencial de los Entes Locales.

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

El servicio público de extinción de incendios es un servicio mínimo de los recogidos en el artículo 26 LBRL, para Ayuntamientos de más de 20.000 habitantes. En él se trata de observar, no obstante, la existencia de un bene-

ficio especial derivado de su prestación que, por otro lado, incluye diferentes actividades (prevención de ruinas, protección de personas y bienes, como el rescate de animales y las inundaciones; cursos de formación a terceros, desconexión de alarmas...). La mayoría de los entes locales centralizan estas actividades en el servicio de prevención, extinción de incendios y salvamentos. No obstante, la Ordenanza Fiscal es la que determinará con detalle el hecho imponible con todas sus variedades, y los demás elementos de cuantificación.

El interés general es el que justifica la actividad administrativa o la prestación del servicio público (que puede ser motivado directa o indirectamente por el sujeto). De este modo, la tasa viene siendo exigible al propietario o poseedor del inmueble, aunque la intervención de los servicios contra incendios no se produzca a instancia o requerimiento del mismo, sino por llamada de la Guardia Civil<sup>95</sup>. Igualmente, tratándose de un servicio de recepción obligatoria, se ha considerado que es correcta la liquidación girada al propietario del edificio cuya demolición fue llevada a cabo por el Cuerpo de Bomberos a pesar de no haber sido declarada la ruina del edificio y a pesar de que el sujeto pasivo se encontrara en el plazo solicitado para llevar a cabo la reconstrucción de las obras. La tasa se justifica en que era necesaria una intervención urgente ante la inminencia de un peligro<sup>96</sup>.

La concreción del interés general ha sido realizada por algunos Ayuntamientos, de suerte que los servicios que se presten en beneficio de la colectividad o de una parte considerable de la población y los supuestos de prestación de estos servicios en casos de calamidad o catástrofe pública oficialmente reconocida no estarán sujetos a la tasa<sup>97</sup>. La mención a los servicios prestados en beneficio de la colectividad es la que más dudas plantea. Cualquier servicio de prevención se presta en beneficio de la colectividad, ya sea a solicitud o provocación del sujeto. Ante la existencia de un incendio el servicio de extinción ha de actuar en todo caso. Así, el Ayuntamiento de Barcelona a través de su Ordenanza Fiscal de las Tasas por los servicios de prevención, de extinción de incendios y salvamento de 23 de diciembre de 2009, dispone la no sujeción de los servicios motivados por incendios, sea cual sea su origen o intensidad, salvo que se probara la intencionalidad o grave negligencia del sujeto pasivo o de terceras personas y siempre que éstos fueran identificados.

.....

95 FJ 4.º STSJ de Cantabria de 27 de mayo de 1997.

96 FJ 3.º STSJ de Asturias de 25 de abril de 1997.

97 Artículo 1.2 de la Ordenanza Fiscal reguladora de las tasas por los servicios prestados por el cuerpo municipal de bomberos y protección civil de 11 de diciembre de 2008.

## 9. Servicios de inspección sanitaria y de sanidad preventiva

El contenido del hecho imponible del conjunto de tasas a los que se hace referencia con este título procedente de la propia normativa abarca la prestación de los diferentes servicios del Laboratorio Municipal de Salud Pública, Servicios Veterinarios, de Salud Ambiental relativos al análisis de alimentos, bebidas y productos que interesan a la sanidad y a la higiene, control zoonosológico, desinfección, desinsectación y desratización de solares, edificios o locales de administración y vehículos de servicio público. Asimismo se contienen los servicios sanitarios de valoración, asistencia inicial y/o transporte sanitario a lesionados o enfermos, producidos en accidentes de tráfico, laborales o escolares y otros análogos.

La tasa solo procederá cuando se lleve a cabo realmente el servicio público o la actividad de comprobación, en orden a que no afecte a la vida o integridad física de las personas.

Estos servicios, como es lógico, deben ser de competencia local. No hay que olvidar las competencias que en materia de agricultura y ganadería corresponden a las Comunidades Autónomas –art. 148.1.7 CE<sup>98</sup>–.

Como hemos indicado previamente cabe exigir una tasa por la desinfección, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública. Dentro de la definición genérica de este supuesto, los Ayuntamientos establecen distintas modalidades. Así nos encontramos con servicios de sanidad preventiva como es la observación antirrábica de animales (Ordenanza Fiscal de la tasa por la prestación de servicios de higiene y salud pública del Ayuntamiento de Madrid de 28 de diciembre septiembre de 2008) o la prevención de epizootias (Ordenanza Fiscal núm. 310.07 del Ayuntamiento de Palma de Mallorca de 29 de septiembre de 2009).

## 10. Asistencias y estancias en centros sanitarios, establecimientos benéfico-asistenciales de las Entidades Locales, hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga

Este presupuesto de hecho, aunque el legislador lo ha considerado separadamente –letras n) y ñ) del art. 20.4 LRHL–, consiste en la asistencia y estancia realizadas en diferentes establecimientos. El establecimiento de esta tasa

.....

98 A título de ejemplo, la tasa por inspección de carnes, regulada por el Consejo de las Comunidades Europeas a través de distintas Directivas, dispone que las inspecciones sanitarias dan lugar a la percepción de tasas. En España, aunque la regulación de tales ins-

puede plantear problemas de delimitación con el precio público a tenor de lo previsto en el apartado 1 del artículo 20 LRHL. Se exigirá una tasa cuando concurra cualquiera de las dos circunstancias: no sea de solicitud o recepción voluntaria y que no se preste por el sector privado. A pesar de que este servicio suele ser prestado por el sector privado, se trataría de una tasa siempre que fuese obligatorio. Esta obligatoriedad se derivará, principalmente, del carácter imprescindible del servicio. Para algunas personas, dada su capacidad económica, es esencial dicha asistencia o estancia.

En relación con los centros sanitarios, como son los hospitales, clínicas y otros centros sanitarios, los municipios únicamente tienen competencia para la participación en la gestión de la atención primaria de la salud –art. 25.2.i) LBRL–. Nada impide que puedan exigir una tasa por dicha gestión.

Como variante de este presupuesto de hecho, particular interés merecen los servicios de ayuda a domicilio y teleasistencia (en este sentido, la Ordenanza Fiscal núm. 2.1.17 del Ayuntamiento de Valencia de 24 de diciembre de 2008, o la Ordenanza Fiscal 24.19 del Ayuntamiento de Zaragoza de 23 de diciembre de 2009). En ellos, no obstante, deberá tenerse en cuenta las circunstancias personales de los solicitantes.

En el mismo sentido, la estancia en hogares, residencias de ancianos, guarderías y otros establecimientos análogos de titularidad local quedan gravados por una tasa. Dentro de ellos cabe entenderse la manutención y cualquier otro servicio que se derive de la estancia. En todo caso parece excluirse la facultad de establecer un precio público. El carácter esencial para los individuos lo requiere. No obstante, esta afirmación ha de acogerse con ciertos matices ya que, para otras personas, dada su capacidad económica, la esencialidad no existe. En ese caso estaría justificado el establecimiento de un precio público. El problema es el modo de articular esta dualidad de regímenes. Debería ser el propio informe técnico el encargado de hacerlo. Sea como fuere, esta capacidad económica no será un criterio de imposición sino un límite a la cuantía de la tasa.

## 11. Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos

Se trata del gravamen por una tasa de la prestación de los diferentes servicios de piscinas, e instalaciones deportivas y casas de baños. Así la Ordenan-

.....

pecciones y controles exigidos por la propia normativa comunitaria se han regulado y armonizado mediante la normativa estatal, la competencia ha sido asumida por las Comunidades Autónomas que vienen exigiendo la correspondiente tasa.

za Fiscal reguladora de la Tasa por prestación de servicios en centros deportivos y casas de baños del Ayuntamiento de Madrid de 22 de diciembre de 2008 grava por ejemplo dependiendo del uso que se realiza, la edad del sujeto pasivo y sus condiciones personales. En otros Ayuntamientos las instalaciones deportivas, piscinas y otros servicios municipales análogos se gravan en unas ocasiones con un precio público, en otras con una tasa, dependiendo de la concurrencia con el sector privado. Pese a ello dicha concurrencia no es determinante para el establecimiento de un precio público o de una tasa. Esta última debe exigirse siempre que por la prestación del servicio público se imponga a sus usuarios/beneficiarios la carga de su financiación y exista una referencia, afectación o beneficio particular. Por otro lado, en este caso, será suficiente que el servicio sea considerado imprescindible para la vida de los solicitantes o de recepción obligatoria al no existir en el barrio concurrencia con el sector privado. Esta circunstancia puede ser perfectamente apreciada en la prestación del servicio público de casas de baños, duchas, piscinas e instalaciones deportivas.

## 12. Cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local

El hecho imponible de esta tasa está constituido por los servicios prestados dentro de los recintos de los cementerios municipales: inhumaciones, exhumaciones, construcciones de alzados, lápidas, cremaciones e incineraciones, actividades de conservación, utilización de las salas existente, etc. Se trata de la realización de servicios públicos de diferente naturaleza.

De nuevo, nos encontramos con un servicio público que podría ser calificado de esencial, en tanto que existe un importante beneficio de la colectividad en su prestación. Por otro lado, tal y como veremos en sede de sujetos pasivos, se determina que en el supuesto de servicios funerarios, será contribuyente el solicitante y, en su defecto, los herederos o legatario del difunto.

Dependiendo de quien preste los citados servicios funerarios puede darse un tipo u otro de tasa, de tal manera que en el caso del Ayuntamiento de Madrid existe la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa por autorizaciones administrativas para la prestación de servicios funerarios, es decir, grava la prestación de servicios y actividades municipales conducentes a la concesión, denegación o modificación de autorizaciones para la prestación de servicios funerarios y la inspección de dichas actividades<sup>99</sup>.

.....

99 Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por autorizaciones administrativas para la prestación de servicios funerarios de 22 de diciembre de 2008 del Ayuntamiento de Madrid.

### 13. Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares

El hecho imponible de esta tasa es múltiple, está constituido por diversos servicios: el de alcantarillado para la evacuación de excretas, aguas negras y residuales, el de limpieza de fosas sépticas y/o pozo negros, el de inspección de las alcantarillas particulares y, como es lógico, el tratamiento y depuración de las aguas residuales. Aquí sucede lo mismo que en la recogida de basuras que, tal y como veremos, deberá incluir su posterior eliminación. En el caso del servicio de alcantarillado, el tratamiento y la depuración o saneamiento de las aguas residuales recogidas es un paso siguiente y necesario. También se incluye la actividad municipal, técnica y administrativa, tendente a verificar si se dan las condiciones necesarias para autorizar la acometida a la red de alcantarillado municipal<sup>100</sup>.

La prestación del servicio de alcantarillado y el correspondiente devengo de la tasa plantea problemas sobre su efectiva realización, por lo que en ocasiones se utilizan presunciones<sup>101</sup>. La STSJ del País Vasco de 4 de mayo de 1995 afirmó que “las tasas por el servicio de alcantarillado se devengan desde el momento en el que la vivienda o local puede utilizarlo, aunque en la práctica no se utilice (...) lo contrario llevará a una gestión de la tasa prácticamente imposible, pues habría que realizar un control minucioso de la utilización o no del servicio para que en su caso se exigiera la tasa o no. Ahora bien, cuando de una forma indubitada queda acreditado que el servicio no se puede utilizar, como ocurre en los casos de declaración de ruina de un edificio a partir del desalojo no puede exigirse la tasa por dicho servicio ya que no se presta. En este caso la sujeción a la tasa no se encuentra en la no utilización del servicio, dato irrelevante para que se produzca el hecho imponible, sino que el servicio no afecta al sujeto pasivo de manera alguna”. Otros pronunciamientos vienen a considerar, incluso, que el uso esporádico del alcantarillado está sujeto a tasas sólo cuando así lo haya contemplado la Ordenanza Fiscal<sup>102</sup>. Por último, otros afirman que esta tasa se devenga simplemente “por la conexión del alcantarillado a la red de colectores generales, hecho que justifica el acto tributario, por cuanto en ese momento se ponen a disposición del sujeto pasivo los servicios municipales a fin de contro-

.....

100 Art. 1 de la Ordenanza Fiscal núm. 11 del Ayuntamiento de Bilbao, BOB de 11 de diciembre de 2008.

101 Art. 2 de la Ordenanza Fiscal núm. 7-T del Ayuntamiento de Santander de 27 de octubre de 2005, lo presume prestado por la simple acometida de instalaciones a la red de alcantarillado, dado que su recepción es obligatoria.

102 STS de 18 de noviembre de 1991.

lar las condiciones en que se realiza la acometida, así como las tareas de vigilancia y mantenimiento que en conjunto justifican la liquidación, criterio en todo ajustado, de suerte que sólo la prueba de que no se ha llevado a cabo la prestación de tales servicios haría improcedente la liquidación<sup>103</sup>. Por el contrario, no puede devengarse la tasa si el ciudadano no utiliza para sus vertidos la red municipal de alcantarillado, sino unas instalaciones propias por él construidas<sup>104</sup>.

En consecuencia, los municipios vienen arbitrando sistemas indiciarios en la cuantificación de la tasa que intentan garantizar la necesaria proporcionalidad de la contribución de cada usuario a un sostenimiento suficiente del servicio. Se consideran procedentes distintos métodos para el cálculo de la cuota de la tasa, como es el componente valor catastral, agua consumida o superficie habitada del inmueble que aparece como un elemento objetivo y adecuado para hacer posible una justa y equitativa distribución del coste del servicio entre la generalidad de los ciudadanos que hacen uso de aquel servicio de alcantarillado<sup>105</sup>.

El artículo 86.3 de la Ley 7/1985 establece una reserva en favor de las Entidades Locales de los servicios de abastecimiento y depuración de aguas, con todas las actividades administrativas que a aquél le son inherentes e independientemente de la forma de gestión del servicio<sup>106</sup>.

#### 14. Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares

La justificación de la introducción de esta tasa en el ordenamiento tributario municipal obedece a dos razones. La primera, porque siendo la recogida de basuras una competencia obligatoria de los Ayuntamientos y habiendo ganado este servicio una dimensión creciente en los últimos años, se hace necesario dotar de mayores recursos en este servicio no solamente para garantizar la prestación del mismo sino también para modernizar las infraestructuras de recogida y tratamiento<sup>107</sup>. La segunda razón de esta tasa es que da cumplimiento a la

.....

103 FJ 2º STS de 15 de febrero de 1997.

104 STSJ de Murcia de 4 de diciembre de 1995. También CATALÁN SENDER, J. (2000): «Algunas notas acerca del hecho imponible en las tasas por prestación de servicios de basura y alcantarillado», *Revista de Derecho Local*, 89.

105 FJ 4º STSJ de Galicia de 26 de marzo de 1996.

106 STS de 12 de noviembre de 2009.

107 Según la noticia publicada en *El País*, en Madrid se generada cada día, “unas 4.600 toneladas. Sólo en 2007 se recogieron 1.544.925. De esos, se recuperaron 201.113 de materiales reciclables (papel, cartón, envases...). También se generaron 90.700 toneladas de com-

Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de noviembre de 2008 sobre los residuos, que introduce objetivos vinculantes para el reciclaje y la reutilización de ciertos materiales para 2020. Y es que estas nuevas normas obligarán a los países de la UE a establecer planes nacionales de prevención de residuos. En este sentido, el Ayuntamiento de Madrid parece implicarse en la política medioambiental a través del establecimiento de las dos tasas citadas. La primera por la gestión de residuos urbanos y la segunda por la prestación de otros servicios y actividades relacionadas con el Medio Ambiente.

Los requisitos necesarios para la procedencia de esta tasa son: la efectividad de la prestación y existencia de beneficio o afectación particular<sup>108</sup>.

En cuanto a la efectividad de la prestación son muchos los pronunciamientos judiciales que pueden analizarse. Así, la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 30 de julio de 1999 sostiene que la tasa por servicio de recogida de basuras se devenga aunque el establecimiento se halle cerrado, porque lo importante es que el servicio esté a disposición de los posibles usuarios, no el uso efectivo que se haga de él. En el caso de viviendas abandonadas o en mal estado o locales cerrados en los que no existe suministro de agua ni electricidad otros pronunciamientos vienen a entender la inexigibilidad de la tasa<sup>109</sup>. En otros casos, los Tribunales verifican la efectiva prestación del servicio en atención a criterios de distancia. Así la Sentencia del TSJ de Galicia de 12 de marzo de 1996 entiende la efectividad del servicio cuando éste se presta a una distancia no superior a 100 metros del local del sujeto pasivo; y la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 25 de septiembre de 1997 considera la distancia de 300 metros, en los que no existen contenedores para la recogida de basuras, como insuficiente para el cobro de la tasa. En otros casos, dado que la tasa es exigible aun cuando no se utilice el servicio que existe y que es obligatorio no siendo necesario que lo solicite el sujeto pasivo, pues es de recepción obligatoria, basta la certificación de la prestación del servicio por parte del concesionario<sup>110</sup>.

En lo que concierne a la referencia, afección o beneficio particular, su ausencia determina que la tasa sea improcedente. Debe existir, por tanto, una inmediata relación entre el mantenimiento del servicio y el aprovechamiento y uso que realizan los ciudadanos. De este modo, se intenta introducir elementos que permiten determinar cuándo ha existido una referencia, afectación o

.....

post. La energía creada fue de 325.060 megavatios/hora al año, es decir, el 5% de la energía consumida en la capital". Suplemento de Madrid (18 de octubre de 2008), p. 2.

108 FJ 2º STSJ de Andalucía/Sevilla de 2 de marzo de 1999.

109 FJ 3º de la STSJ de Castilla-La Mancha de 13 de febrero de 1998 y STSJ de Madrid de 28 de enero de 1998.

110 STSJ de Canarias de 26 de mayo de 1993.

beneficio particular. Primero, se ha entendido que a partir de la efectiva prestación del servicio cabe observarse un beneficio o afectación particular. Se habla del beneficio particular obtenido por la susceptibilidad de su recepción. La Sentencia del TSJ de Cataluña de 29 de enero de 1999 mantiene que en el servicio de recogida de basuras, la percepción de la tasa no puede depender de la voluntad de los propietarios en tanto que responde a la modalidad de servicio municipal general y obligatorio por ser necesario para garantizar la salubridad ciudadana. La Corporación local puede imponerla de forma imperativa siempre que tal servicio se preste efectivamente de forma que afecte no sólo a los que utilicen el servicio, sino a los que sean susceptibles de poder hacerlo. En consecuencia, el hecho de que el sujeto pasivo traslade él mismo el residuo a un vertedero no excluye la procedencia de la tasa girada. Lo importante es que el servicio se preste y si voluntariamente el recurrente quiere por su cuenta trasladar los mismos, ello no desvirtúa la obligatoriedad del abono de la tasa<sup>111</sup>. No obstante lo anterior, el artículo 5 de la Ordenanza Fiscal Reguladora de las tasas por servicios y actividades relacionados con el medio ambiente del Ayuntamiento de Madrid ha establecido un supuesto de no sujeción para los casos en los que lo productores de residuos urbanos acrediten documentalmente la entrega de los mismos a un gestor de residuos.

Estas afirmaciones, no obstante, vuelven a suscitar dudas en cuanto a su consideración como un servicio esencial para la comunidad y, consiguientemente, la exclusión de su financiación a través de tasas. El examen de esta cuestión depende de la respuesta a la siguiente interrogante: qué actividad se pretende gravar con esta tasa. Siguiendo el tenor literal de la Ley, con esta tasa puede gravarse el servicio de recogida de basuras o residuos sólidos urbanos y su posterior tratamiento, reciclaje, valorización o eliminación. Como es sabido, la recogida hace necesario el tratamiento de los residuos y, dentro de éste, se comprende su posterior eliminación. Todas las actividades forman parte integrante del hecho imponible de la tasa<sup>112</sup>.

.....

111 FJ 2º STSJ de Canarias/Santa Cruz de Tenerife de 16 de julio de 1996 y FJ 3º de la Sentencia del mismo Tribunal de 8 de febrero de 1999.

112 En principio, el hecho de que el destinatario del servicio o la actividad sea el conjunto de la colectividad impide el establecimiento de tasas por el servicio de tratamiento y eliminación de los residuos posterior al servicio de recogida. Con todo, según el TS, nada obsta que a la hora de cuantificar el importe de la tasa por recogida de basura puedan incluirse los costes de los servicios correspondientes al tratamiento y eliminación de los residuos (STS de 19 abril 2005, STS de 11 mayo 2004, y STS de 3 febrero 2003, RJ 2003\2360). RUIZ GARIJO, M.: *Tasas Locales*, Edersa, Madrid, 2002, p. 105; GARCÍA CARRETERO, B. (2009): «Un análisis crítico sobre la nueva tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos del Ayuntamiento de Madrid», *Quincena Fiscal*, 10.

Esta tasa se exige por un servicio público que cubre una necesidad colectiva y establecido en interés general del municipio, por mucho que éste coincida con el interés del particular de ver retirada la basura de su domicilio. Desde esta perspectiva, no parece ilógico que la financiación del servicio se realizara mediante impuestos, o más exactamente, con cargo a los presupuestos municipales, sin exigencia de una tasa concreta por el mismo<sup>113</sup>.

### 15. Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos

De nuevo, el legislador ha establecido distintos hechos bajo un mismo epígrafe o denominación, con la nota en común de ser servicios de suministro de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos. Todos ellos generan el pago de una tasa y no de un precio público. Hay que tener en cuenta que cuando el artículo 21.1.a) LRHL veda la posibilidad de girar tasas por abastecimiento de aguas en fuentes públicas, está reconociendo implícitamente la naturaleza de tasa que retribuye el suministro domiciliario, en condiciones de coactividad y, no de precio público<sup>114</sup>.

Para que estos servicios queden gravados con el pago de una tasa, la LRHL ha establecido el requisito de prestación por la Entidad local. La mención legal a este requisito ha de entenderse referida a los servicios de distribución de agua, gas y electricidad de los que tenga competencia, y sean prestados, por las Entes Locales. También debe incluirse la prestación de éstos cuando se gestionen directa o indirectamente por entidades distintas, pero dependientes del Ente local. Aun cuando se interponga una entidad privada, con independencia del grado de participación del Ayuntamiento, este tipo de prestaciones exigidas a los usuarios de dicho servicio público debería tener la naturaleza de tasa<sup>115</sup>. En todo caso, cuando la empresa gestora ostenta la titularidad de la gestión del servicio de suministro de agua y utiliza las instalaciones necesarias para ello, estando afectado el suministro de la tarifa que se aprueba para la conservación, explotación y operatividad de las mis-

.....

113 LOZANO SERRANO, C. (1982): «La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones», *Crónica Tributaria*, 43, pp. 296 y 297.

114 FJ 2º de la STSJ de Cantabria de 31 de marzo de 1998.

115 SSTC 185/1995 y 233/1999. Véase AGUAYO SERRANO / DE LINARES GALINDO: «Tarifas de tasas y tarifas de precios públicos por prestación de servicios de competencia local. Huída del Derecho Público. Un supuesto consentido», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, 13 (2004). Véase también en contra las Sentencias del TS de 12 de febrero y 4 de marzo de 1998.

mas, dicha empresa deberá ser considerada sustituto del contribuyente<sup>116</sup>. En consecuencia, la empresa será la encargada de facturar y repercutir a los usuarios el coste del servicio<sup>117</sup>.

La tasa por distribución de agua merece una mención especial. La LHRL ha dispuesto que, constituido el hecho imponible de esta tasa por la simple prestación del servicio público de distribución, en él, además, se puede incluir el derecho de enganche y la utilización de contadores y otras instalaciones. Se trata de hechos distintos al servicio de suministro, que exigen la realización de diversos matices. En primer lugar, y en cuanto al derecho de enganche, sólo debería quedar gravado al realizarse dicha conexión, es decir, al prestarse el servicio de enganche particular a la red de distribución. Por otro lado, deberán excluirse los gastos ocasionados por la construcción de dicha red. Esta constituye una obligación del ente local, sin perjuicio de que los gastos derivados de la construcción puedan ser financiados a través de contribuciones especiales<sup>118</sup>.

En segundo término, en la utilización de contadores y otras instalaciones nos encontramos, en puridad, con una modalidad de uso del dominio público por la que se exigirá una tasa separada de la prestación del servicio público de abastecimiento. Su hecho imponible y, sobre todo, su cuantificación, son distintos.

La distribución o suministro ha de realizarse efectivamente. La Sentencia del TSJ de Andalucía de 1 de octubre de 1990 considera que no se realiza el hecho imponible de las tasas por la persona que no consume el agua. Esta falta de consumo se aprecia obviamente cuando el inmueble no dispone de acometida de aguas. No obstante, si hay enganche se viene exigiendo el cobro de unos mínimos pese a no existir consumo real.

En algunos casos, se ha afirmado que ha de considerarse realizado el hecho imponible aunque se produzca un fallo en el funcionamiento del servicio por motivos de causa mayor “al no ser imputable esa indisponibilidad a la Administración, sino a factores climatológicos aleatorios y obviamente incontables por la misma”. Este tipo de fallos o averías, aun cuando desembocan en un consumo desproporcionado del agua, no eximen al obligado de satisfacer la tasa por todo el consumo de agua<sup>119</sup>.

.....  
116 Véase VILLAR ROJAS, FJ. (2005): «Dictamen sobre el concepto de tasa en 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*, 10.

117 Resolución del TEAC de 21 de junio de 2000.

118 STSJ de Andalucía/Granada de 2 de febrero de 1998.

119 FJ 3º de la STSJ de Asturias de 29 de febrero de 2000.

## **16. Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos**

La visita a estos lugares es también gravada con una tasa, al tratarse de espacios de dominio público cuya ordenación sólo corresponde al ente público local. Se trata fundamentalmente de la prestación de servicios establecidos para el disfrute y visita de museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos, parques zoológicos, planetario, etc. El juego de las exenciones tiene un valor especial, sobre todo para grupos de personas como los menores de edad, los mayores de 65 años o las personas que visiten estos lugares por motivos de estudio o investigación profesional. Se trata de exenciones también justificadas. Deben excluirse aquellas otras en cuya concesión se reconoce total discrecionalidad al ente local.

## **17. Realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal**

En esta tasa se sujeta a gravamen cualquier actuación singular e individualizada llevada a cabo por la Policía, dentro de sus competencias de regulación y control del tráfico urbano, distintas de las que genérica y habitualmente realizan. La conducción, vigilancia y acompañamiento de vehículos pesados a través de la ciudad, los acotamientos de zonas, cortes y regulación del tráfico y otras actividades quedan gravadas siempre que provoquen un beneficio especial a un sujeto determinado.

Su procedencia depende, por tanto, de que sean actividades distintas de la vigilancia general y ordenación general del tráfico. Este requisito exige una delimitación concreta del hecho imponible. No será suficiente que el sujeto haya motivado la actividad especial de que se trate. Además, la intervención ha de ser realizada por la Policía Municipal. Esta afirmación tiene importantes consecuencias. Primera, la retirada del vehículo, deberá ser gravada con su específica tasa y no mediante ésta al tratarse de servicios públicos distintos. Aunque la retirada del vehículo es posterior a la intervención de la policía, ésta actúa en el ejercicio de la ordenación general del tráfico, frente a situaciones en las que el vehículo obstaculiza o causa graves perturbaciones a la circulación, tal y como vimos.

En segundo lugar, la intervención ha de ser realizada dentro de las funciones de control y regulación del tráfico. Estas han de distinguirse de los servi-

cios especiales de vigilancia de establecimientos y otros servicios motivados por actividades que exijan la prestación de servicios especiales que, tal y como vimos, están sujetos a su específica tasa. Esta necesaria separación habrá de ser realizada en la oportuna Ordenanza Fiscal. Aunque el hecho imponible pueda ser la prestación de servicios especiales por la Policía Municipal, la separación ha de realizarse en los supuestos que integran el hecho imponible y en sede de cuantificación.