

I.2. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TASAS LOCALES

Por el Dr. CLEMENTE CHEGA GONZÁLEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

1. CONCEPTO Y DELIMITACIÓN
2. HECHO IMPONIBLE
 - 2.1. ASPECTOS GENERALES
 - 2.2. EXAMEN DE ALGUNOS SUPUESTOS CONCRETOS
3. SUJETOS PASIVOS
4. CUANTÍA
 - 4.1. TASAS POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA O APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL
 - 4.2. TASAS POR PRESTACIÓN DE UN SERVICIO O REALIZACIÓN DE UNA ACTIVIDAD
5. DEVENGO

1. CONCEPTO Y DELIMITACIÓN

Como reflejo indirecto de la doctrina sentada en la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, Ponente: Excmo. Sr. D. Carles Viver Pi-Sunyer, que declaró la inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos, y por un elemental sentido de armonía de la regulación de las tasas y precios públicos estatales y locales, se dictó la Ley 25/1998, de 13 de julio, que modificó los arts. 26.1.a) de la L.G.T., 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos y 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que dispone en la actualidad que las Entidades locales –cualquiera que sea la naturaleza del sujeto activo: municipios (art. 58 de la L.R.H.L.), provincias (art. 122 de la L.R.H.L.), entidades supramunicipales (art. 133.1 de la L.R.H.L.) y entidades de ámbito territorial inferior al municipio (art. 137.2 de la L.R.H.L.)– 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, añadiéndose que, 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 –considerándose que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivada directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las Entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras– 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, no considerándose voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, y 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.

Basta, pues, la concurrencia de uno cualquiera de estos dos últimos requisitos para que sea aplicable el régimen jurídico de las tasas, habiéndose así ampliado el campo de los supuestos que entran dentro de éstas, ya que anteriormente se exigía la concurrencia simultánea, cumulativa, de ambos condicionantes para que se pudiese estar en presencia de esta clase de tributos.

2. HECHO IMPONIBLE

2.1. ASPECTOS GENERALES

De acuerdo con lo manifestado en el epígrafe precedente dos son los presupuestos de hecho que originan el pago de una tasa local: la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, por una parte, y la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público, por otra.

El que el primero de los supuestos citados origine el abono de una tasa constituye la innovación más directa y significativa de la tesis de la ya citada Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, que, acertadamente, sacó del campo de los precios públicos este supuesto, retornando así a la tradicional doctrina que arranca de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958, que conceptuó la utilización del dominio público como generadora del pago de una tasa, habiéndose mantenido así en toda la normativa posterior, hasta la promulgación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, en la cual esta actividad pasó a conceptuarse como generadora del abono de un precio público.

En la referida Sentencia 185/1995 el Tribunal Constitucional salió al paso de esta postura del legislador, reubicando como tasa la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, y ello porque los Entes públicos ostentan una posición de monopolio respecto de los bienes de dominio público, indicando a este respecto que: «Los bienes que componen el demanio son de titularidad de los Entes públicos territoriales y su utilización privativa o su aprovechamiento especial están supeditados a la obtención de una concesión o una autorización que corresponde otorgar exclusivamente a esos Entes. Existe, por tanto, una situación que puede considerarse de monopolio ya que si un particular quiere acceder a la utilización privativa o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos. La única alternativa que le cabe al particular para eludir el pago del precio público es la abstención de la realización de la actividad anudada a la utilización o aprovechamiento del demanio, pero ya hemos dicho que la abstención de consumo no equivale a libre voluntariedad en la solicitud».

El segundo supuesto que origina el pago de tasas locales viene constituido por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto

pasivo, entendiéndose de acuerdo con el art. 20.2 de la L.R.H.L., 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 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, siempre que se produzca una de las dos circunstancias siguientes:

- Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados, no considerándose voluntaria la solicitud o la recepción cuando la misma venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, y cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del peticionario.
- Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público de acuerdo con la normativa vigente, esto es, que la Entidad local sea la única que preste el servicio o lleve a cabo la correspondiente actividad.

El primer requisito: que la prestación del servicio o la realización de la actividad venga impuesta por una disposición normativa, legal o reglamentaria, aparece formulado en términos suficientemente precisos y objetivos, por lo que, en definitiva, siempre que se preste un servicio o se realice una actividad por imposición de una norma de la índole de las mencionadas se entiende que no existe voluntariedad alguna en la petición o recepción por parte del sujeto pasivo, derivándose de ello que la prestación patrimonial que se establezca por parte de la correspondiente Entidad local ha de ser una tasa.

Menos claro es el segundo requisito: que el bien, servicio o actividad requerido resulte imprescindible para la vida privada o social del solicitante, puesto que es sumamente problemático y difícil establecer un concepto genérico y de validez universal de cuando estamos en presencia de un bien, servicio o actividad que sea prescindible o imprescindible, de donde se desprende que nos hallamos en presencia de un concepto jurídico indeterminado que se habrá de llenar de contenido en cada caso concreto analizando de forma individualizada todas y cada una de las circunstancias que le sean aplicables, para lo cual será necesario que las Corporaciones locales apliquen, con sentido común y pragmatismo, el razonamiento que se empleó a este respecto por la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, en la cual se señaló a este propósito lo siguiente: «(...) debe precisarse que la libertad o la espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse debe ser real y efectiva. Esto significa que deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las 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, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social. La dilucidación de cuándo concurren estas circunstancias deberá atender a las características de cada caso concreto sin que sea procedente añadir ahora mayores precisiones».

Esta tarea no es, ciertamente, nada fácil, ya que la correcta interpretación de la indeterminada doctrina sentada por el Tribunal Constitucional exigirá, en los supuestos concretos, tanto su determinación en el ámbito específico de cada supuesto material con relación a un Municipio concreto, cuando su determinación respecto a una concreta persona o grupo de personas, todo ello teniendo, además, presente, que la naturaleza imprescindible de un bien, servicio o actividad puede variar con el transcurso del tiempo, de modo que lo que hoy se estime imprescindible mañana puede no serlo, con lo que aquí campa a sus anchas una gran dosis de incertidumbre e inseguridad jurídicas.

Y en cuanto al tercer requisito: que el servicio o actividad no se preste o se realice por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente, tampoco el mismo está adornado de gran precisión y claridad, siendo por lo demás bastante coyuntural y aleatoria la exigencia de una tasa o de un precio público por parte de las Entidades locales. Piénsese, como ha señalado la doctrina, en un determinado servicio prestado en régimen de monopolio de facto por un Ayuntamiento, por ejemplo, el servicio de gimnasio municipal, cuando no exista en dicho Municipio gimnasio alguno gestionado por la iniciativa privada. En un caso así por tal servicio lo exigible será una tasa. Ahora bien, si posteriormente en ese mismo Municipio se abriese un gimnasio privado, ya no existiría tal situación de monopolio, por lo que, en consecuencia, lo que antes era una tasa se transformaría en un precio público.

Hay que señalar, por último, que el legislador, tratando de evitar la crítica que se le había dirigido al promulgarse tanto la Ley de Tasas y Precios Públicos como la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de que la definición genérica de tasas podía implicar una vulneración del principio de reserva de ley, al no venir luego desarrollado el concepto general por una serie de supuestos concretos que motivasen el cobro de este tributo —extremo éste al que también se refirió la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, en la que, en su Fj. 6.º se señaló que para que se cumpla la reserva de ley no basta con que ésta cree y regule en abstracto una prestación patrimonial, sino que cada prestación patrimonial concreta debe ser creada y regulada por Ley—, ha terminado con esta situación a raíz de la promulgación de la Ley 25/1998, de 13 de julio, en la cual, al dar nueva redacción al art. 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, ha establecido los supuestos en los que las Entidades locales pueden establecer tasas —remarcándose así el carácter potestativo y voluntario de estos tributos, cuyo establecimiento depende exclusivamente de la voluntad de

la Entidad local respectiva, pudiéndose exigir únicamente previo acuerdo expreso de imposición y ordenación— por cualquiera de los dos presupuestos de hecho que se acaban de mencionar; supuestos ellos que, en cualquier caso, no tienen carácter taxativo, sino meramente enunciativo, extremo éste que también se ha puesto de relieve por la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, Ponente: Excmo. Sr. D. Pablo Cachón Villar, en la que, refiriéndose a esta cuestión que se ha apuntado en las líneas precedentes de la posible vulneración del principio de reserva de ley en la regulación de las tasas, se ha declarado, aludiendo a la anterior redacción del art. 20 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, antes de la modificación operada en él por la ya citada Ley 25/1998, de 13 de julio, que no era posible «detectar una renuncia plena del legislador a todo encuadramiento normativo de las tasas, un pleno desapoderamiento de éste a favor de los entes locales para la determinación de un elemento esencial del tributo (el hecho imponible), sino que, por el contrario, la L.R.H.L., respetando la autonomía local, garantiza al mismo tiempo la uniformidad esencial de trato que reclama el principio de reserva de ley al establecer en su art. 20 una definición abstracta, aunque suficientemente perfilada, cerrada de las tasas. La solicitud de los recurrentes, pues, no puede ser acogida».

2.2. EXAMEN DE ALGUNOS SUPUESTOS CONCRETOS

Dicho lo anterior, paso a ocuparme de algunos de los supuestos que originan la exigencia de una tasa, no sin antes indicar que el art. 21 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se ocupa de señalar los servicios sobre los que no es posible el establecimiento de una tasa, y que son los 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; y f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

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

En la Sentencia del T.S.J. de la Comunidad Valenciana de 18 de noviembre de 1996, Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Luis Lorente Almiñana, ya se puso de relieve la procedencia de la actual tasa por ocupación de la vía pública con materiales de construcción, ya que esta actividad, aunque no sea de forma permanente, genera el hecho imponible, ya que el uso específico por el beneficiario impide el de los demás de la vía pública, en tanto ésta se halle ocupada con susodichos materiales, mientras que en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 1997, Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez, se declaró que la tasa por ocupación de la vía pública con vallas debía girarse atendiendo al período de tiempo de ocupación efectiva y no al calculado para la ejecución, indicándose a este respecto lo siguiente en este último pronunciamiento jurisdiccional:

«En el supuesto de autos, la Corporación municipal apelada practicó la liquidación a la vista del período de abril a diciembre de 1982, por el que giró una cuota de 597.217 ptas., y del período de enero a julio de 1983, por el que giró otra ascendente a 537.845 ptas., totalizando la liquidación la suma de 1.135.062 ptas., pese a que la ocupación material de la vía pública, conforme se ha dicho y está aceptado, concluyó en julio de 1982. La razón de ser de la liquidación pretende apoyarse, por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Provincial, en la Ordenanza de la Tasa que, en su art. 25.3, impone al sujeto pasivo la obligación del preaviso de la baja en el padrón o matrícula, pero que, como reconoce la sentencia impugnada, no es aplicable al caso aquí enjuiciado y sí solamente a las ocupaciones permanentes o, mejor aún, a las ocupaciones de áreas de dominio público municipal previsto para ser ocupado permanentemente, que son las generadoras de tasas periódicas y las que dan lugar a la formación de padrones y matrículas. La circunstancia, destacada en la sentencia, de que el mismo precepto de la Ordenanza, en su aptdo. 5, determine que los derechos y tasas por el aprovechamiento de la vía pública con vallas se liquidarán y cobrarán simultáneamente con los derechos y tasas correspondientes a la licencia de cualquier clase de obra que, conforme a las Ordenanzas, precise su instalación y la de que esté previsto, asimismo, que el tiempo autorizado para la ocupación será el que se determine “como necesario” por los Servicios Técnicos Municipales correspondientes en función de la importancia y características de las obras a realizar, esto es, independientemente de la voluntad del peticionario de la licencia, no excluye la realidad de que el presupuesto de hecho de la tasa —“ocupación o aprovechamiento de la vía pública”— exige, como elemento esencial de su cuantificación, la atención al tiempo efectivo en que la misma haya tenido lugar, inclusive aunque no conste acreditado que el interesado haya puesto formalmente en conocimiento de la Administración municipal la finalización de la ocupación, por, a su vez, haber finalizado las obras que la determinaron, ya que, en este último caso, se estaría ante el incumplimiento de una obligación formal que en manera alguna puede erigirse en elemento integrante del hecho imponible. A lo sumo, el incumplimiento de la misma podría dar lugar, cumplidas las exigencias de tipificación en la correspondiente Ordenanza, a una simple infracción, conforme a lo establecido en el art. 78, b), en relación con el 35.2, de la L.G.T.»

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

En la Sentencia del T.S.J. de Asturias de 6 de octubre de 1995, Ponente: Ilmo. Sr. D. Luis Querol Carceller, con doctrina referida a un precio público, pero plenamente aplicable en la actualidad a las tasas, se declaró que no cabía aplicar el precio público por reserva de vía pública para aparcamiento y carga y descarga de mercancías a las paradas de taxis:

«La cuestión de fondo queda reducida a determinar el alcance que debe darse a la Ordenanza Fiscal n.º 20 del Ayuntamiento demandado, reguladora del precio público por entradas de vehículos a través de las aceras y las reservas de vía pública para aparcamiento, carga y descarga de mercancías de cualquier clase, y en concreto si tiene cabida en la misma la parada oficial del servicio público de taxis,

señalándose como tarifas de esta ordenanza la entrada en edificios, cocheras y aparcamientos individuales, en garajes comerciales e industriales y por reserva para carga y descarga o prohibición de estacionar.

Se trata aquí de interpretar si dentro del concepto de carga y descarga de mercancías de cualquier clase, tiene cabida la función que desempeñan las paradas de taxis como entiende la Corporación demandada, o no la tiene como alega la parte demandante, función interpretativa que debe desarrollarse cuando exista duda u oscuridad en las palabras empleadas pero que no tiene lugar cuando el texto es claro ya que no se puede desnaturalizar bajo ningún pretexto. El art. 23 de la L.G.T. señala que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, es decir, según el art. 3.º del Cc., según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas, y que en tanto no se definan por el Ordenamiento Tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme al sentido jurídico técnico o usual, según proceda y el art. 24 de la citada Ley que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

De cuanto antecede, pronto se pone de manifiesto que ni del texto literal de la Ordenanza, ni de su interpretación según el sentido propio de las palabras, ni de su sentido jurídico, el concepto de carga y descarga de mercancías de cualquier clase comprende a las personas, pues ni son mercancías, ni objeto de carga y descarga, distinguiéndose perfectamente tanto de forma usual como jurídica entre lo que constituye objeto de transporte de mercancías con su carga y descarga, del propio de las personas, por lo que no cabe extender a éstas analógicamente lo dispuesto para las mercancías como se hace por la Corporación demandada».

– *Ocupación del vuelo de las vías públicas.*

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

En la Sentencia del T.S.J. de Extremadura de 23 de julio de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, se declaró que estaba gravada la actividad consistente en instalar por una empresa constructora una especie de soportales sobre la acera con la finalidad de proteger a los viandantes durante la realización de obras en un edificio.

– *Ocupación de terrenos de uso público local.*

Está sujeto al pago de una tasa la ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas, tribunas, tablados y otros elementos análogos, con finalidad lucrativa.

En la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 18 de noviembre de 1998, Ponente: Ilma. Sra. Dña. Pilar Galindo Morell, se declaró que no era exigible este tri-

buto por la ocupación de terraza con mesas y sillas por un concesionario de un local de hostelería, ya que de las cláusulas de la concesión se desprendía la obligación del concesionario de ocupar las terrazas, limitándose la necesidad de licencia municipal a la calidad de los muebles que habían de colocarse.

– *Anuncios visibles desde el dominio público local.*

Está gravada con una tasa la instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local o visibles desde carreteras, caminos vecinales, y demás vías públicas locales, debiendo señalarse al respecto que es muy dudosa la justificación de la existencia de una tasa por los anuncios no ubicados en terrenos de dominio público, sino que tan sólo son perceptibles desde el mismo; y así se ha declarado por la Sentencia del T.S.J. de la Comunidad Valenciana de 23 de abril de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Luis Lorente Almiñana –confirmando anteriores pronunciamientos anteriores de este mismo órgano jurisdiccional, como, por ejemplo, sus Sentencias de 20 de enero de 1995, Ponente: Ilmo. Sr. D. Carlos Altarriba Cano, 10 de abril de 1995, Ponente: Ilmo. Sr. D. José Díaz Delgado, y 23 de septiembre de 1996, Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Luis Lorente Almiñana–, en la que se señaló que no existía justificación alguna para gravar por este tributo la publicidad no instalada en el dominio público, sino simplemente visible o perceptible desde el mismo, por la sencilla razón de que en este último caso, ni existe ocupación alguna de dominio, ni puede hablarse de un uso privativo excluyente, ni puede calificarse o englobarse la situación dentro de lo que tradicionalmente se ha calificado de uso especial, pues ni existe uso, ni existe especialidad calificada alguna, determinante de peligrosidad o intensidad.

Probablemente aquí nos encontramos, como ha precisado la doctrina, ante un exceso del legislador, que ha venido a revestir con la forma de tasa a lo que otrora fue un impuesto de escasa consistencia: el Impuesto Municipal sobre la Publicidad.

– *Documentos expedidos a instancia de parte.*

Los documentos que expidan o de que entiendan las Administraciones o autoridades locales, a instancia de parte quedan gravados con una tasa, habiéndose declarado por la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 12 de noviembre de 1996, Ponente: Ilmo. Sr. D. Eduardo Ortega Martín, que no es posible exigir esta tasa con ocasión de la expedición de certificaciones de obra, al realizarse esta actividad en desarrollo y cumplimiento de un contrato administrativo de obras, no constituyendo, por tanto, un servicio prestado a instancia de parte que sea susceptible de integrar el hecho imponible de este tributo.

En la Sentencia del T.S.J. de Murcia de 18 de mayo de 1998, Ponente: Ilma. Sra. Dña. M.^a Consuelo Uris Llovet, se declaró la improcedencia de exigir una tasa por expedición de documentos en el supuesto de la entrega a un funcionario de la copia de una serie de documentos obrantes en el expediente disciplinario seguido contra el mismo, ya que esta actividad debía realizarse necesari-

riamente por la Administración como uno más de los trámites del expediente disciplinario, habiéndose sustentado un criterio similar por la Sentencia del T.S.J. del País Vasco de 14 de febrero de 1997, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ramón Castillo Badal, en la que se declaró que no era procedente exigir esta tasa por la entrega a un Grupo Municipal de una serie de documentos fotocopiados referentes a los acuerdos municipales, ya que ello implicaba una vulneración del art. 23.1 de la Constitución, al suponer un obstáculo a la participación en los asuntos públicos; mientras que en la Sentencia del T.S.J. de Extremadura de 15 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara se declaró que no toda actividad de las oficinas documentales puede dar lugar a la exacción de la tasa por administración o tramitación de documentos, al ser necesario para ello la exigencia de que el documento expedido constituya una prestación autónoma y diferente:

«CUARTO.—(...) en relación con la tasa en concepto de administración de documentos, conviene traer a colación las S.S.T.S. de 10 y 22 de mayo de 1996 y de 4 de abril de 1997, pues aunque referidas a la compatibilidad entre la “tasa por sello municipal” o por administración o tramitación de documentos y la tasa por licencias urbanísticas, contienen una doctrina que, con las necesarias adaptaciones, entendemos también es aplicable al caso que nos ocupa, y ello, porque la actividad documental de las oficinas municipales no siempre y en todo caso puede ser origen de la aplicación de la tasa que nos ocupa porque los expedientes burocráticos de dichas oficinas no son en sí mismos ningún servicio administrativo, por el contrario, constituyen un medio ordinario para el trabajo 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, por lo que si la actividad municipal realizada se plasma en un acto administrativo de autorización, como es la obtención de una licencia de apertura de establecimiento, y si esta actuación determina, como sucedió esta vez, el devengo de la correspondiente tasa, la exigencia de otra que, bajo una denominación diferente, grave lo que materialmente no representa ni significa nada distinto, no es conforme a derecho, puesto que no se apoya en la realización de una actividad diversa de la que fue objeto de consideración al girar la correspondiente tasa por la concesión de la licencia de apertura. La demandada asegura que la liquidación recurrida tiene encaje en el hecho imponible de la tasa por administración de documentos como consecuencia de la tramitación del expediente de actividades molestas, nocivas, insalubres y peligrosas, tal como lo define el art. 3 de su ordenanza reguladora, dado que el hecho imponible se realiza con motivo de la tramitación de toda clase de documentos que expida o de que entienda la Administración o las Autoridades Municipales y, en el caso que estamos enjuiciando, fue preciso tramitar el mencionado expediente como consecuencia del otorgamiento de la licencia de apertura para las nuevas instalaciones de la empresa en el Polígono “El Prado”. Ahora bien, en autos no consta tal expediente, y, puesto que la Sala desconoce su contenido, habremos de concluir que no queda acreditado que se hayan realizado las actividades a las que alude la demandada, actividades que, como se ha dicho, anteriormente, en todo caso, deben ser diferentes de las que se tuvieron en cuenta para girar la correspondiente tasa por apertura de establecimiento».

– *Vigilancia especial de los establecimientos que lo solicitan.*

Esta exigencia de que los establecimientos soliciten el servicio es fundamental a los fines de exigencia de esta tasa, tal y como se puso de relieve en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 1992, Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Alfonso Llorente Calama –cuya doctrina fue confirmada por la posterior Sentencia de este mismo órgano de 17 de abril de 1996, Ponente: Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas– en la que, luego de señalarse que los servicios prestados por guardas, motoristas y coches patrulla en las inmediaciones de un estadio en los días en que en el mismo se celebraban partidos de fútbol constituían servicios de vigilancia pública en general, al no concurrir una relación directa de beneficio o afectación entre el sujeto pasivo y la actividad municipal generadora de la tasa, se añadió que, además, referido servicio tampoco había sido pedido por la entidad deportiva.

– *Otorgamiento de licencias urbanísticas.*

Está gravado con la tasa establecida por el art. 20.4. h) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales el otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana, estando constituido su hecho imponible, según se puso de relieve por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de abril de 1998, Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, por la actividad municipal, técnica y administrativa, tendente a verificar si los actos de edificación y uso del suelo que hayan de realizarse en el término municipal, se ajustan a las normas urbanísticas, de edificación y policía, actividad que culmina en el otorgamiento de la correspondiente licencia, lo cual constituye una verdadera «condictio iuris» de la realización del hecho imponible y, por tanto, de la exigencia de la tasa, recogiendo análogas consideraciones en la Sentencia del T.S.J. de Madrid de 14 de enero de 1999, Ponente: Ilma. Sra. Dña. Laura Tamames Prieto-Castro.

De ello se desprende que cuando se produzca la denegación de la licencia estamos ante una inexistente prestación del servicio, siendo, por ello, improcedente la exigencia de esta tasa, tal y como se ha declarado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez, en la que se afirmó lo siguiente:

«TERCERO.–(...) como esta Sala tiene reiteradamente declarado, de acuerdo, por otro lado, con cuanto establecían los arts. 6 b) del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, 199 b) del Texto Refundido de 18 de abril de 1986 y establecen, actualmente, los arts. 20 y concordantes –fundamentalmente el 23.2 b)– de la vigente Ley de Haciendas Locales, el hecho imponible de esta tasa es, precisamente, la autorización municipal para construir como resultado de la prestación de unos servicios o la realización de actividades de la competencia municipal que concretan en el solicitante la cualidad de beneficiario y, por ende, de sujeto pasivo –Sentencias, entre otras, de 7 de junio y 18 de diciembre de 1995, y la precitada de 9 de junio de 1998–, de tal suerte que si el Ayuntamiento deniega la licencia no

puede exigir el pago de liquidación alguna por este concepto. De ahí que lo decisivo para legitimar esta tasa no sea el sentido de las actividades municipales a desarrollar con motivo de la solicitud de la licencia, esto es, que tales actividades —principalmente de orden técnico-urbanístico— sean o no favorables a su concesión, sino al acto final de otorgamiento. Con otras palabras: una actividad municipal de informe favorable, en principio, a la concesión de una licencia que, pese a ello, desembocara en su denegación, no legitimaría a la Corporación para girar liquidación alguna por la tasa y, en cambio, sí se produciría tal respaldo en el caso contrario».

Esta tasa es plenamente compatible con la exigencia del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, como se ha puesto de relieve en diversos pronunciamientos jurisdiccionales, constituyendo buena muestra de ello las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas, y 11 de noviembre de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó, habiéndose declarado en esta última lo siguiente:

«SEGUNDO.—El primero de los citados motivos, carece de todo predicamento, pues, además de lo expuesto en el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia de instancia, que aquí damos por reproducido y hacemos nuestro, la jurisprudencia de esta Sección y Sala, en Sentencias, entre otras, de 17 de enero y 11 de octubre de 1994, 18 de junio de 1997, 8 de abril de 1998 y 26 de junio de 1999, ha dejado sentada la perfecta compatibilidad del I.C.I.O. y de la Tasa por Licencia de Obras o Urbanística correspondientes a una misma construcción (aunque los elementos fácticos de la base imponible sean circunstancialmente los mismos —como acontece en el presente caso—), porque “el hecho imponible del I.C.I.O. viene constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija proveerse de Licencia municipal, por lo que, aun cuando este último requisito sea uno de los elementos que delimitan su hecho imponible, en él se grava la capacidad contributiva puesta de manifiesto con la realización de la obra, construcción e instalación, que es algo conceptualmente diferente de la actividad municipal necesaria para que la Licencia pueda ser concedida (actividad consistente en la prestación del pertinente servicio administrativo de verificación de la legalidad de los citados conceptos edificatorios), que constituye, a su vez, el hecho imponible de la Tasa por la Licencia de Obras o Urbanística, por lo que, como la Ordenanza municipal aplicada refleja con exactitud estas características, ningún reproche se le puede hacer sobre su legalidad (a menos que el recurrente dirija sus quejas, también, contra la Ley que les sirvió de cobertura, que es algo que, sólo viable a través, en su caso, del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, escapa al conjunto de poderes o competencias que se atribuyen a las Salas de lo Contencioso-Administrativo)”».

Y hay que señalar, igualmente, que la tasa por otorgamiento de las licencias urbanísticas es diferente de la tasa por licencia de primera ocupación, siendo por ello también compatibles entre sí, tal y como se ha manifestado por la Sentencia del T.S.J. de Baleares de 8 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Antonio Federico Capó Delgado, en la que a este respecto se afirmó lo siguiente:

«QUINTO.—(...) La Jurisprudencia (por todas S.T.S. 18-3-1998) distingue entre la “tasa por otorgamiento de licencia de obras de primera planta” y la “licencia de primera utilización de los edificios” licencias, ambas, urbanísticas, consistiendo el hecho imponible de la primera en “el servicio o actividad de verificación de que la obra proyectada cumple las condiciones establecidas en la legalidad urbanística, disposiciones legales y normativas derivadas de planeamiento urbanístico” y de la segunda en “el servicio o actividad, también de verificación, de que las construcciones cumplen los requisitos de aptitud y adecuación al uso al que han sido destinados” desde los puntos de vista “urbanísticos, sanitarios y demás que sean pertinentes según la actividad y destino” (S.T.S. 13-11-1997)».

Es improcedente la exigencia de la tasa a que se refiere el art. 20.4.h) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en el caso de que la licencia urbanística se haya obtenido por silencio positivo, tal y como se ha declarado, entre otras, por las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 1998, Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez, y 22 de noviembre de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó, en la que se afirmó lo siguiente:

«TERCERO.—Tampoco goza de virtualidad el recurso de casación promovido por el Ayuntamiento de Valencia contra la anulación, por la Sentencia de instancia, de la Tasa girada por la concesión, en el año 1991, de la Licencia de Obras o Urbanística de autos, pues:

a) Tal como se declara en la Sentencia objeto de impugnación, el hecho de haberse concedido la Licencia por silencio positivo (sin demora imputable exclusivamente a la Corporación —ya que la solicitante aportó en plena tramitación del expediente una documentación complementaria necesaria—) es evidente que determinó, como tiene sentado una reiterada jurisprudencia, la inexistencia de la prestación de un verdadero y efectivo servicio específico por parte del Ayuntamiento (el preciso para contrastar si el proyecto de edificación se atemperaba, o no, a la normativa reguladora pertinente) y la no consumación, además, del hecho imponible propio de la Tasa (a tenor de lo prescrito en el art. 199 y siguientes del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, vigente al tiempo de instarse la Licencia, y en la Ordenanza Fiscal municipal)».

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas, se ha declarado, por su parte, que no está justificado el establecimiento de una tasa por la tramitación de instrumentos de planeamiento y ordenación del territorio, al tener éstos carácter normativo y prestar un evidente servicio al interés público:

«TERCERO.—Siendo indiscutible y habiendo declarado esta Sala en tan numerosas ocasiones que excusan de cita, el carácter incondicionadamente normativo de los instrumentos de planeamiento urbanístico, resulta evidente que los mismos sirven al interés público, en el sentido más genérico, como supone la ordenación del territorio y con él de las provisiones sobre redes viarias y de servicios, zonas verdes y espacios abiertos, la protección del medio ambiente, las medidas de salubridad de las aguas y otras muchas destinadas a asegurar que los asentamientos

de población y su expansión respondan a criterios racionales y aseguren la calidad de vida de los habitantes.

Ante esa patente finalidad de servicio a los intereses generales, poco importa que, a efectos de la edificación del suelo urbano, al final del proceso de elaboración de los Planes de Ordenación y Proyectos de Urbanización, se discuta si ese derecho a la construcción es inherente a la propiedad de la tierra y resulta limitado por la normativa urbanística o por el contrario se va adquiriendo progresivamente como consecuencia del propio planeamiento, pues en cualquier caso queda subsumido en el interés colectivo el posible interés particular de cada propietario, sin que pueda justificarse el establecimiento de una tasa por la aprobación de tales instrumentos ya que, en todo caso, dicho tributo supone la concurrencia de un servicio concreto a persona determinada, cuyo coste —el del servicio— se pretende sufragar, lo que es incompatible con la generalidad y difusión de los servicios que presta el planeamiento urbanístico.

Por el hecho de afectar también al interés particular de los titulares de las fincas directamente afectadas por aquellas normas si, como parece desprenderse de las argumentaciones de la recurrente, se trata de justificar la tasa en el especial beneficio económico que obtienen los propietarios de terrenos, como consecuencia de la aprobación de los instrumentos de planeamiento, al ir adquiriendo derechos que les permitan la edificación del suelo, el tributo discutido es aún más inadmisibles, por que se alejaría del concepto de la tasa para generar un impuesto atípico y por ello carente de cobertura legal ni constitucional, que recaería sobre el eventual incremento patrimonial derivado de la recalificación del suelo, convirtiéndose en una suerte de gravamen impositivo sobre la plusvalía futura».

En una línea similar debe anotarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó, en la que se ha señalado que las obras efectuadas en ejecución de un Proyecto de Urbanización, no están sujetas al pago de esta tasa, al no ser precisa en un supuesto así la previa licencia de obras:

«TERCERO.—Examinadas todas las circunstancias concurrentes en el presente supuesto de autos, es evidente que no cabe estimar el presente recurso de casación, habida cuenta que:

A) Como declara la sentencia de instancia (y viene a reconocer, en cierto modo, la Corporación recurrente), los Proyectos de Urbanización constituyen, una vez aprobados por el respectivo Ayuntamiento, verdaderos actos de ejecución de los instrumentos de planeamiento, a modo de Licencias de Obras de carácter general para el suelo de referencia, y, por ello, una vez autorizados aquéllos, no es necesario, ya, solicitar Licencia de Obras para su puesta en práctica (como se prevé, expresamente, en el art. 1.9 del Reglamento de Disciplina Urbanística de 1978).

Así lo tiene establecido la Jurisprudencia de esta Sala, en Sentencias, entre otras, de 11 de marzo de 1980, 17 de diciembre de 1984 y 28 de septiembre de 1985 y 5 de diciembre de 1985, cuando señala, al respecto, que:

1.—El ordenamiento urbanístico tiene una estructura integral y jerarquizada por la que, partiendo de la Ley del Suelo y de los Reglamentos que la desarrollan, pasando por los distintos Planes de Ordenación en sus diversos grados aplicativos y ter-

minando en los sistemas de ejecución de los mismos y en los actos de edificación y uso del suelo, se pretende definir el estatuto urbanístico de todas y cada una de las parcelas del territorio nacional (de modo que no puede pasarse a una nueva fase de la ordenación urbanística sin estar previamente consagrada la anterior).

2.-En dicha especial estructura jerarquizada, el Proyecto de Urbanización es como un proyecto de obras que tiene por finalidad llevar a la práctica los Planes Generales Municipales o las Normas Subsidiarias de Planeamiento, los Planes Parciales y, en su caso, los Planes Especiales de Reforma Interior, es decir, constituye un verdadero acto de ejecución de los citados instrumentos de planificación urbanística (haciendo, por tanto, innecesaria la solicitud de Licencias de Obras para su efectividad).

3.-Y, como el Proyecto de Urbanización es un instrumento limitado en su alcance -el último escalón del planeamiento urbanístico-, tendente, como acto ordenado que es, a llevar a la práctica los Planes correspondientes, constituye, una vez aprobado y publicado, un acto administrativo inmediatamente ejecutivo, que legitima -sin necesidad de otras autorizaciones posteriores o complementarias- la realización de las obras a que el mismo se refiere (obras que, programadas en el Proyecto, son, precisamente, las que materializan las previsiones de los Planes, y no necesitan, por ello, licencia municipal independiente -según lo dispuesto en los arts. 178 de la Ley del Suelo de 1976 y 1.9 y 89 del Reglamento de Disciplina Urbanística de 1978-, siendo improcedente, en consecuencia, el giro de una Tasa -y, también, del ICIO- basado en la concesión de una Licencia que, como se ha dejado indicado, es superflua y prescindible).

4.-Siendo, pues, las obras a ejecutar, las contempladas y autorizadas en el Proyecto de Urbanización tramitado según la Ley del Suelo, sería redundante, una vez aprobado aquél, que se permitiera al Ayuntamiento otra intervención carente, ya, a todas luces, de sentido; y, en consecuencia, son nulas las liquidaciones de la Tasa por la innecesaria concesión de la Licencia de Obras y del ICIO (porque este último precisa, para su viabilidad, que la construcción, instalación u obra que se grava exija obtención de la correspondiente Licencia de Obras -que, en este caso, por lo expuesto, no era precisa-).

B) Además, si bien los Proyectos de Urbanización vienen a ser como una Licencia de carácter general para la realización de las obras en que aquél se traduce, no puede llegarse, sin embargo, a la conclusión, como propugna la recurrente, de que, siendo una misma cosa -en la práctica y a los efectos que se analizan- el Proyecto de Urbanización y la Licencia de Obras, sea perfectamente legal el giro de la Tasa y el Impuesto aquí cuestionados, porque, en contra de dicha tesis, la Jurisprudencia más moderna de esta Sección y Sala ha venido a sentar, al respecto, en Sentencias, entre otras, de 13 de octubre de 1983, 15 de abril de 1991, 17 de marzo y 22 de diciembre de 1992, 22 de marzo de 1993, 30 de abril de 1996, 3 de febrero de 1997 y 25 de marzo de 1999, que:

a) "La naturaleza normativa de los Planes Parciales, así como de 'todos los instrumentos de planeamiento urbanístico', es algo predominantemente aceptado por la doctrina y reiteradamente proclamado por la jurisprudencia, por lo que en modo alguno puede cohonestarse su formulación con la idea de beneficio o afectación particular que es imprescindible en las Tasas -por expedición de documentos, en el caso de autos-".

b) "El planeamiento urbanístico es una potestad administrativa que responde a la necesidad de atender a los intereses generales del territorio en una consideración que, desde el punto de vista fiscal —a efectos, en el caso, de la Tasa por expedición, redacción o tramitación de tales 'documentos o instrumentos'—, sobrepasa la de la protección de los concretos intereses de los propietarios de los terrenos afectados por aquellas actuaciones".

c) "Esta Sala se ha pronunciado recientemente en un sentido contrario a la sujeción a Tasa de la actividad municipal de aprobación de 'Planes Parciales' e, incluso, de 'Proyectos de Urbanización', los primeros por su ostensible naturaleza normativa y, los segundos, por su finalidad de ejecución de determinaciones generales de planeamiento que desborda el limitado ámbito del beneficio particular que es presupuesto de la Tasa, pues, como se decía en la Sentencia de 15 de abril de 1991, aun aceptando que la enumeración de los actos sujetos a previa licencia contenida en el art. 178 de la Ley del Suelo de 1976 no es una enumeración taxativa, no puede concluirse que el marco de dicho precepto alcance a los actos de las Corporaciones Locales de aprobación de los 'instrumentos urbanísticos' atribuidos a su competencia, puesto que el objeto de tal art. es permitir la verificación de que los actos de edificación y uso del suelo se realizarán conforme a los criterios establecidos en el 'Plan' correspondiente. Y no se opone a ello, en su caso, que el 'Estudio de Detalle' objeto de exacción haya sido redactado, conforme al art. 140.1 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico de 23 de junio de 1978, por un particular, pues, siempre, el planeamiento responde a la necesidad de atender a los intereses generales territoriales, con prevalencia a los de los titulares de los terrenos afectados por las actuaciones urbanísticas".

d) "Como se indica en la Sentencia de 30 de abril de 1996, se hacen consideraciones por el Ayuntamiento recurrente en relación con la legislación de la que parte la sentencia recurrida (el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, y el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril), frente al cambio operado en la legislación del suelo, a partir, primero, de la Ley 8/1990, de 25 de julio, de Reforma del Régimen Urbanístico y Valoración del Suelo y, más tarde, del Texto Refundido de la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio (anulado, parcialmente, después, por el Tribunal Constitucional), que viene a alterar el concepto de la propiedad urbana desde el derecho preexistente a la edificación por el propietario hasta un proceso secuencial de integración de facultades que se adquieren sucesivamente, para llegar a la conclusión de que era en el anterior contexto donde los 'Planes de Urbanismo' tenían un exclusivo carácter normativo y rechazar, por tanto, la tesis del fallo de instancia que niega la posibilidad de imponer Tasas por la tramitación de dichos 'instrumentos de planeamiento urbanístico', al entender que la misma beneficia de modo particular a los propietarios interesados, con un contenido económico que permite individualizar el coste de la Tasa, criterio que extiende la Corporación recurrente a los 'Proyectos de Urbanización'.

Pero la circunstancia de que, después de la reforma de la legislación del suelo, las 'actuaciones administrativas urbanísticas' sirvan también para la integración de facultades edificatorias en la propiedad de la tierra, no priva a 'dichas actuaciones' de su naturaleza normativa y del carácter de interés general de que siempre estuvieron revestidas y que prima sobre el interés privado que pueda representar la repercusión que producen en el valor patrimonial de los propietarios del sue-

lo –interés que siempre concurrió al tiempo de transformar suelo rústico o no urbanizable en urbanizable, cualquiera que sea la formulación jurídica que se emplee para ello–.

Unas ‘actuaciones urbanísticas’ que están relacionadas con la ordenación del territorio, la protección del medio ambiente y la vivienda tienen un claro interés predominante y prevalentemente público, que hace imposible su afección al concepto de ‘interés particular’ propio de la imposición de Tasas por la prestación de servicios –como la de estos autos–”.

C) Si, en razón a todo lo acabado de exponer, no resulta viable la liquidación de una Tasa por la concesión de la Licencia de Obras ni por la previa aprobación o autorización del Proyecto de Urbanización en el que tales obras aparecen previstas (en tanto en cuanto que tal clase de Proyecto, por su finalidad de ejecución de “determinaciones generales” de planeamiento urbanístico y por su consecuente y lógico interés general –se haya promovido su tramitación, incluso, a instancia de parte–, desborda, dado el carácter prevalente de tal interés general, el limitado ámbito del beneficio estrictamente particular que es el presupuesto fáctico esencial de la Tasa –sin el que ésta no puede tener viabilidad–), es obvio, por mor de lo dispuesto en el art. 101 de la Ley 39/1988, y tal como hemos dejado anteriormente, que tampoco resulta factible el giro del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras también objeto, aquí, de controversia».

Igual doctrina ha sido sustentada también por las Sentencias del T.S.J. de Extremadura de 8 de abril de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, y del T.S.J. de Aragón de 12 de mayo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Eugenio A. Esteras Iguacel.

Conviene señalar, por último, que en la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas –ante la impugnación de una Ordenanza fiscal reguladora de las tasas por licencias urbanísticas, en la medida que incluía una tarifa por «extracciones de áridos» que se cuantificaba en función de los metros cúbicos de extracción–, se ha declarado que dicha tarifa no tenía encaje en la noción de tasa, aproximándose a un impuesto sobre el producto, por lo que decretó la nulidad de la misma, doctrina ésta que ya había sido sustentada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1996, Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Hernando Santiago, afirmándose a este propósito, en la primera de las Sentencias mencionadas, lo siguiente:

«CUARTO.–Aunque el suplico de la citada demanda se refiere a la totalidad de la Ordenanza n.º 613 reguladora de las tasas sobre el otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por el art. 178 de la Ley del Suelo, la realidad es que lo impugnado es solamente la tarifa 8 del art. 5 relativa a “Extracciones de Aridos”, que fija, “por cada m³ de extracción” la cantidad de 200 pesetas.

De la propia formulación de la expresada tarifa se desprende el imposible encaje en el concepto de las tasas por la prestación de servicios, como son los devengados por el otorgamiento de licencias urbanísticas, propias de la construcción de edificios y obras de urbanización, que tampoco tienen que ver con una actividad

productora, como es la extracción de áridos, cuya autorización a efectos de los correspondientes Planes de Ordenación Urbana o Normas Subsidiarias de Planeamiento, sólo puede consistir en el examen de la adecuación a aquéllos de las extracciones unitariamente consideradas por razón del lugar geográfico donde se proyecten y la naturaleza y calificación de los terrenos a que afecte la explotación, pero sin que ello permita someter esta misma a un gravamen, pues ello desnaturalizaría tanto el concepto tributario de la tasa, que sólo ha de remunerar el servicio, sin exceder su coste global, como la definición de licencia urbanística, que es una actividad de policía administrativa sobre el suelo y la edificación.

Tal como se configura la tarifa controvertida se trata, en realidad, de un impuesto sobre el producto, imposible de establecer en la Ordenanza que lo regula y que carece de cobertura legal para exigirse.

La propia Corporación demandada viene a reconocer la naturaleza impositiva del tributo pretendido cuando, en la contestación a la demanda, argumenta que "no puede gravarse igual el movimiento de tierra para ejecutar cimentación de edificaciones o terraplenados de terrenos, que una actividad minera como es la extracción de áridos, la cual tiene un fin primordialmente lucrativo en esencia".

– *Apertura de establecimientos.*

El otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos está gravado con el pago de la correspondiente tasa, encontrándose el fundamento de la misma en la existencia de una actividad de la Administración Municipal desarrollada por los órganos competentes, tendente a la comprobación de extremos tales como seguridad, salubridad, etc., que justifiquen la concesión de tal licencia, tal y como se ha declarado por la Sentencia del T.S.J. de Andalucía (Sevilla) de 2 de marzo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Rafael Pérez Nieto, en la que se ha afirmado lo siguiente:

«SEGUNDO.—La adecuada resolución de las cuestiones planteadas en el debate procesal impone partir de la fijación del concepto y naturaleza del tributo exigido por el Ayuntamiento. El art. 20 de la Ley de Haciendas Locales —en su redacción vigente al tiempo de los hechos— establece que constituye el hecho imponible de las tasas la prestación de un servicio o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando en todo caso, concurren las circunstancias siguientes: a) Que sea de solicitud o recepción obligatoria. b) Que no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de la autoridad, o bien se trate de servicios públicos en los que esté declarada la reserva en favor de las entidades locales con arreglo a la normativa vigente: Caracteriza la tasa como tributo, frente a otras categorías tributarias como el impuesto, su fundamento en la contraprestación de un beneficio individual, real o presunto, que se le irroga al particular cuando la Administración le presta un servicio o realiza una actividad de su competencia que han sido solicitados o provocados por aquél. En aquellas tasas cuya justificación se encuentra en el desarrollo de una actividad administrativa, como la que nos ocupa, la realización de ésta resulta imprescindible para su devengo. Así resulta del primer inciso del art. 26 de la L.H.L. cuando esta-

blece que las tasas se devengarán cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad. Y así se recoge en la misma Ordenanza del Ayuntamiento de Huelva reguladora de la tasa por licencia de apertura, cuyo art. 9, relativo al devengo, dispone en el apartado 2º. "Cuando la apertura haya tenido lugar sin haber obtenido la oportuna licencia, la tasa se devengará cuando se inicie efectivamente la actividad municipal conducente a determinar si el establecimiento reúne o no las condiciones exigibles, con independencia del expediente administrativo que pueda instruirse para autorizar la apertura del establecimiento decretar su cierre, si no fuera autorizable dicha apertura". De lo expuesto queda claro que sólo pueda hablarse de devengo y de exigibilidad de la tasa por licencia de apertura, cuando haya existido una actividad de la Administración Municipal desarrollada por los órganos competentes, tendente a la comprobación de los extremos tales como seguridad, salubridad, etc., que justifiquen el otorgamiento de la licencia de apertura del establecimiento, y sólo después de que tenga lugar dicha actividad, sin perjuicio de que en la Ordenanza pudiera disponerse el depósito previo al que se refiere el art. 26 de la L.H.L., en cuantía total o parcial, supuesto que no consta en la Ordenanza del Ayuntamiento de Huelva. A esta conclusión ha de llegarse aplicando la redacción de la L.H.L. vigente al tiempo de los hechos, aunque la hoy vigente, establezca en su art. 26 que "las tasas podrán devengarse según la naturaleza de su hecho imponible y conforme determine la respectiva Ordenanza fiscal: ... b) Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente". Y que el devengo de la tasa tenga como presupuesto la actividad administrativa es cuestión diferente de la indiscutible obligatoriedad para los titulares de establecimientos de solicitud de la preceptiva licencia municipal de apertura antes del inicio de esa actividad, a la que se refiere el art. 6.5 de la Ordenanza, y que no es sino el reflejo de la coactividad u obligatoriedad en la solicitud de la actividad administrativa, derivada de la naturaleza de esta clase de tributos, como expresamente se recoge en la definición del art. 20.1 a) de la L.H.L.».

Véase, asimismo, manteniendo idéntica tesis, la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 4 de marzo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Díaz Fraile, en la que se ha declarado que para poder exigir esta tasa se requiere que la Administración Municipal haya desarrollado una actividad técnica y jurídica tendente a verificar la concurrencia de las condiciones necesarias para el ejercicio de la actividad que pretende desarrollarse en el correspondiente establecimiento, indicándose que la instalación de unas máquinas recreativas no exige en sí misma licencia municipal de apertura de establecimientos, al no precisar la misma de una actividad especial de control por parte del Ayuntamiento, por lo que no resulta procedente la exigencia de esta tasa:

«SEGUNDO.—Conforme se establece en el art. 20 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, constituye el hecho imponible de las tasas la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie, de modo particular al sujeto pasivo, siempre que sean de solicitud o recepción obligatoria, y que no sean susceptibles de ser presentados o realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de la autoridad, o bien se

trate de servicios públicos en los que esté declarada la reserva en favor de las entidades locales con arreglo a la normativa vigente. Las tasas exigidas por licencia de apertura de establecimientos, se enmarcan en la categoría general de los actos administrativos de autorización por lo que la Administración permite la concreta actividad tras comprobar que la misma se va a desarrollar de acuerdo con las normas establecidas constituyendo la causa legitimadora de la tasa, precisamente la intervención de la Administración Municipal que se traduce en la prestación de los servicios técnicos y administrativos precisos para el acuerdo concediendo o denegando la licencia pretendida, requiriéndose en definitiva para que proceda la exigencia de la tasa en cuestión, que se precise la obtención de licencia por parte del Ayuntamiento, y que éste haya realizado las actuaciones correspondientes a los efectos de comprobar si concurren o no las condiciones idóneas para su concesión en el supuesto concreto de que se trate.

TERCERO.—En el supuesto enjuiciado debe constatarse que, conforme se apuntó en la Sentencia del Tribunal Superior de Galicia de fecha 19 de abril de 1991, al examinar un supuesto de análogas características al que constituye el objeto de la presente litis, "la instalación de una máquina recreativa, en sí misma no exige licencia municipal de apertura de establecimientos, singularmente cuando tiene lugar en aquellos ya abiertos con anterioridad al público, ni tal conducta aparece configurada dentro del hecho imponible de la tasa" apuntándose más adelante que "... no se requiere una actividad especial de control que permita un tratamiento fiscal diferenciado...", concluyendo en base a ello el mencionado Tribunal, la procedencia de anular las tarifas especiales establecidas en la ordenanza fiscal impugnada por la instalación de máquinas recreativas; criterio que es compartido por esta Sala, debiéndose añadir a lo ya apuntado que las tarifas especiales por instalación de máquinas recreativas impugnadas, caen necesariamente extramuros del hecho imponible de la tasa por licencia de apertura de establecimientos, tratándose en realidad de una tasa que se exige con independencia de aquélla y que grava directamente la tenencia de las máquinas mencionadas, viéndose con ello violentado tanto el principio de reserva de ley inherente a la materia debatida, como la competencia sobre tal materia, que cae fuera del ámbito municipal por corresponder a la Comunidad Autónoma de Catalunya, conforme al art. 9.32 del Estatuto de Autonomía de Catalunya, Ley 15/1984, de 20 de marzo, del Parlamento Catalán, Decreto 549/1983, en que se regulan entre otras materias, la relativa a las autorizaciones de los locales en que van a ser instaladas las máquinas recreativas etcétera.

De todo lo apuntado, deviene inexcusable la estimación del presente recurso jurisdiccional, anulándose las tarifas especiales contempladas en el precepto impugnado de la ordenanza fiscal sobre tasa por concesión de licencia de apertura de establecimientos aprobada por la corporación municipal demandada, sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas».

Debe señalarse que para la exigencia de esta tasa en el supuesto de un cambio de titularidad, o de denominación social, es necesario que en todo caso se produzca, además, una actividad municipal que suponga la prestación de un servicio (por ejemplo, porque haya habido un cambio en la disposición física del local o en la actividad desplegada en él, que hagan racionalmente aconsejable tal nueva tramitación), que es lo que justifica el devengo de la misma.

Ejemplificativa de ello es la doctrina sentada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1998, Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó y 17 de julio de 1998, Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada; así como en las Sentencias del T.S.J. de Cataluña de 16 de junio de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Bertrán Castells, del T.S.J. de Murcia de 28 de septiembre de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén, del T.S.J. del País Vasco de 15 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ramón Castillo Badal, del T.S.J. de Extremadura de 15 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, y del T.S.J. de Castilla-La Mancha de 14 de octubre de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Mariano Montero Martínez, habiéndose declarado en referida Sentencia del Tribunal extremeño lo siguiente:

«CUARTO.—La exacción de la tasa por apertura de establecimiento requiere (así, S.T.S. de 7 de junio de 1997) la presencia de dos presupuestos: que se precise la obtención de licencia por parte del Ayuntamiento y que ésta haya desarrollado una actividad técnica y jurídica tendente a verificar la concurrencia de las condiciones necesarias para el ejercicio de la actividad que pretende realizarse en dicho establecimiento. Pues bien, frente a la alegación de que ninguna actividad administrativa de esa naturaleza se ha realizado, no se ha propuesto prueba por la Administración demandada de la que queda deducir lo contrario, y no consta en el expediente que una actividad de ese tipo se haya producido. Por consiguiente, la primera liquidación recurrida, la n.º 940200151, entraña la desnaturalización de la licencia de apertura de establecimiento, pues, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo (cfr. por todas, Sentencia de 12 de marzo de 1998), la demandada la convierte en una mera formalidad burocrática de expedición de documentos, cuando la finalidad que legitima su concesión es la de vigilar y garantizar el cumplimiento de las condiciones materiales que han de reunir los locales donde se desarrollan actividades particulares, a fin de que cumplan las distintas normativas que les afectan y no supongan riesgo para las personas que en ellos trabajan ni para el público, lo que exige una actividad de la Administración en aras del interés general y la prestación de un concreto servicio que beneficia el interés particular del afectado, que es el elemento justificativo del tributo. A la vista de que no se acredita que dicha actividad se haya realizado hemos de convenir que dicha liquidación no se ajusta a derecho. Otro tanto cabe decir de la segunda liquidación, n.º 940200152, ya que si bien es cierto que jurisprudencialmente se aboga por el devengo de la tasa por apertura de establecimiento en los casos de fusión, absorción, cambio de titularidad, etc., no lo es menos, como señala la S.T.S. antes citada, que ello se supedita no sólo a que se produzca un cambio de titularidad, un cambio en la actividad, en el objeto o en el local en que aquélla se desempeña, sino también a que se produzca una actividad municipal que suponga la prestación de un servicio, ya que si se afirmara que el simple “cambio de titularidad” es determinante del hecho imponible, la tasa quedaría convertida en un verdadero impuesto. No constando en autos que se haya desarrollado el tipo de actividad requerida, y como quiera que tampoco en esta ocasión la Administración demandada ha acreditado lo contrario, procede, como habíamos anticipado, declarar no conforme a derecho esta liquidación».

Hay que indicar, por último, que la jurisprudencia de forma mayoritaria ha puesto de relieve la improcedencia de exigir esta tasa en los supuestos de apertura de despachos profesionales.

Así se ha señalado por las Sentencias del T.S.J. de Murcia de 7 de mayo de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. José Antonio López Pellicer, del T.S.J. de Castilla-La Mancha de 2 de junio de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. Federico Rodríguez Morata, del T.S.J. de Cataluña de 29 de junio de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. Vicente Navarro Verdejo, del T.S.J. de la Comunidad Valenciana de 21 de septiembre de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. Carlos Altarriba Cano, del T.S.J. del País Vasco de 15 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ramón Castillo Badal y del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 22 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Trujillo Mamely, y 30 de julio de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ernesto Eseverri Martínez, habiéndose declarado en esta última lo siguiente a este respecto:

«SEGUNDO.—Tiene declarado el Tribunal Supremo en reiterados pronunciamientos (SS. 18 de febrero de 1993; 16 de octubre de 1990 y 7 de mayo de 1987, entre otras más) que los despachos en los que se ejercen profesiones liberales no pueden quedar sometidos al régimen de licencia de apertura de establecimiento al que se refiere el art. 22 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, dado que los despachos de ejercicio profesional, frente a la opinión sustentada aquí por la representación procesal del Ayuntamiento de Almería, no son establecimientos mercantiles, ni industriales, y por lo tanto, no les resulta aplicable la normativa del Reglamento de Servicios, salvo en los puntos relativos a las licencias de obras y otros temas conectados al ordenamiento urbanístico. Ello es así, incluso, cuando como sucede en el caso de autos, el arquitecto abre un estudio al que adiciona un espacio reservado al archivo de los documentos que estime convenientes, porque la habilitación del mismo es accesoria e imprescindible para el desarrollo de las funciones propias de esa actividad, sin que lo accesorio pueda desnaturalizar el carácter elemental del estudio abierto a los clientes.

En consecuencia con lo expuesto, debemos declarar improcedente la exigibilidad de la Tasa de referencia en el supuesto enjuiciado y como quiera que el actor procedió al ingreso de esa deuda tributaria por importe de 95.161 pesetas el 9 de febrero de 1995 tiene derecho a la devolución de esa cantidad con los intereses de demora generados desde ese momento a los que se refiere el art. 58.2, letra c), de la Ley General Tributaria, conforme ha venido a señalarlo el art. 11 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, habida cuenta de que nos encontramos ante un ingreso realizado indebidamente y al momento de ser declarado como tal por esta nuestra Sentencia, hallarse plenamente vigentes las disposiciones de esa Ley 1/1998».

En sentido contrario, esto es, sustentando la tesis de que la apertura de despachos profesionales requiere licencia, y que, por ello, es pertinente la exigencia de esta tasa, se ha manifestado la Sentencia del T.S.J. de Asturias de 27 de mayo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. José Manuel González Rodríguez, en la que se ha afirmado lo siguiente:

«SEGUNDO.—Si bien es cierto que la cuestión que se plantea en el presente recurso no ha tenido en un principio una solución pacífica tanto en los Tribunales como en la doctrina administrativista, también lo es que este Tribunal en Sentencias de 25 de marzo de 1992, 12 de febrero de 1993 y 25 de abril de 1995 se ha pronunciado al respecto haciéndolo en sentido favorable a la tesis mantenida por el Ayuntamiento de Carreño siendo refrendada tal postura por el propio Tribunal Supremo que en Sentencia de 1 de junio de 1998, confirmatoria de la primeramente reseñada, señaló la necesidad de contar con licencia de apertura en el caso de los despachos de abogados por resultar aplicable el art. 22 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, derivándose de tal exigencia la obligatoriedad de abonar la correspondiente tasa por la actividad municipal, técnica y administrativa, al efecto desplegada, justificando el Alto Tribunal en dicha sentencia la necesidad de contar con licencia de apertura en lo dispuesto en el art. 178.2 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976 (todavía en vigor después de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de marzo de 1997) y art. 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística de 1978, a tenor de los cuales se precisa dicha licencia bien cuando el edificio fuera a utilizarse por primera vez para comprobar, además de otros aspectos de interés público, si el edificio podía destinarse a determinado uso por estar situado en zona apropiada y reunir condiciones técnicas de seguridad y salubridad, o bien si con posterioridad se producía una modificación objetiva del uso».

— *Extinción de incendios.*

Quedan sujetos al abono de tasas los 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.

En la Sentencia del T.S.J. de Murcia de 25 mayo 1998, Ponente: Ilma. Sra. Dña. Consuelo Uris Llovet, se afirmó la improcedencia de la exigencia de esta tasa por prestación del servicio de extinción de incendios en unos cursos de transporte de mercancías peligrosas impartidos por el Centro Nacional de Formación profesional y Ocupacional del INEM, y ello por inexistencia de un beneficio directo para el organismo que impartía el curso, debiendo encuadrarse este supuesto en un sistema de cooperación entre distintas Administraciones.

— *Ambulancias sanitarias y otros servicios análogos.*

Pueden establecerse tasas por las 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.

En la Sentencia del T.S.J. de Baleares de 2 de julio de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Pablo Delfont Maza, se ha declarado que es procedente la exigencia de

tasa por el traslado de una persona accidentada a un hospital en una lancha-ambulancia, no constituyendo obstáculo para ello el hecho de que el accidente se haya producido por la ruptura de una tapa de alcantarillado y que esté pendiente de resolución la reclamación al Ayuntamiento de una indemnización por las lesiones sufridas:

«SEGUNDO.—En el presente contencioso la señora R. impugna la liquidación que la obliga a pagar 100.000 pesetas por el transporte en la lancha ambulancia —“...para determinar si esta parte debe satisfacer o no el importe reclamado...”— y en el contencioso número 1322/1997 impugna el acuerdo municipal que la deniega, en cuanto interesa, la solicitud de abono de dicha cantidad que fue presentado como gasto derivado de caída en la que, a su juicio, concurriría responsabilidad municipal por defectos en una alcantarilla.

Pues bien, como en el acuerdo sometido a revisión en el contencioso número 1322/1997 se señaló que el transporte en cuestión “... ha de ser reintegrado por la Seguridad Social o seguro privado...”, la actora deduce que si ella ha de pagar la liquidación de que aquí se trata “... supone un quebranto a la teoría de los actos propios...”.

Sin embargo, con independencia de quién deba restituir a la recurrente, si es que alguien hubiese de hacerlo, lo que, en cuanto a que hubiera de ser el ayuntamiento, es objeto del contencioso número 1322/1997, al fin, parte de la premisa de que la actora haya abonado la liquidación.

En efecto, la obligada frente al ayuntamiento al pago de la tasa es la recurrente.

Por tanto, que de ese gasto haya de ser reintegrada por el ayuntamiento, se trata de cuestión que se verá en el contencioso número 1322/1997.

La utilización del servicio de la lancha ambulancia tiene establecida una tasa que aquí no se cuestiona. El pago de la tasa por utilización del servicio incumbe, naturalmente, al que lo utiliza, con independencia de quién deba reintegrarle por el gasto realizado».

— *Cementerios locales.*

En las Sentencias del T.S.J. de Asturias de 6 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Julio Luis Gallego Otero, y 25 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Luis Querol Carceller, se ha declarado, tras un pormenorizado análisis de la evolución legislativa y jurisprudencial del concepto de tasa y su distinción con los precios públicos, que la prestación de servicios de cementerio municipal está sujeta al pago de una tasa, afirmándose a este respecto lo siguiente:

«SEGUNDO.—La infracción legal denunciada por conceptuar erróneamente el acuerdo municipal impugnado en el sentido de estimar que los recursos percibidos por la prestación de los servicios funerarios constituyen un precio público y no una tasa a través de una incorrecta interpretación de los art. 20.1 y 41 de la Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988, que definen el hecho imponible en las tasas y describen, en forma paralela pero contrapuesta al anterior, en qué supuestos las contrapositiones pecuniarias exigibles por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de la competencia municipal tie-

nen la consideración de precio público. De acuerdo a las normas citadas, para que la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local al que se refiere, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, sea considerada integrante del hecho imponible de tasas es preciso que concurren dos circunstancias: 1º que aquéllos sean de solicitud o recepción obligatoria, y 2º que no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa particular, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de la autoridad o bien se trate de servicios públicos en los que está declarada la reserva en favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente. Por el contrario, conceptúa como precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la utilización o el aprovechamiento especial del dominio público local o por la prestación de servicios o la realización de actividades si no de solicitud o recepción obligatoria o sin son susceptibles de ser prestados por el sector privado por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad o bien por no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente. Definiciones tradicionales que en la actualidad no caracterizan a las tasas y los precios públicos a raíz de los últimos pronunciamientos constitucionales sobre la inconstitucionalidad de ciertas modalidades de precios públicos estatales y su plasmación legislativa en la Ley 25/1998, que viene a complicar la distinción al ensanchar el contorno de la tasa para dar cobertura legal a muchas exacciones, no obstante la declaración contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995, sobre "que los criterios materiales utilizados para distinguir la figura de las tasas de la de los precios públicos la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, los servicios públicos y el carácter obligatorio y de monopolio de los servicios y actividades administrativas, podrán ser discutidos desde el punto de vista técnico y podrá rebatirse la coherencia de las categorías y del sistema resultante de su aplicación, pero, aunque puedan existir criterios formales de clasificación más objetiva, en modo alguno puede considerarse que las figuras establecidas, individualmente consideradas, ofrezcan a los ciudadanos unos contornos tan desdibujados que les prive de certeza respecto de los supuestos en los que serán de aplicación y los efectos que producirán". La consideración precedente aplicable a las tasas y precios públicos locales por la coincidencia legal sustancial con los estatales, viene a complicar la siempre difícil cuestión del encuadramiento de los distintos supuestos en una y otra categoría y para resolverla de acuerdo a los criterios expuestos hay que descender al examen de las características de la prestación de los servicios funerarios, de las que se infiere frente a la valoración del demandante que las prestaciones derivadas de los servicios realizados en los cementerios municipales son de carácter esencial, en la medida que se relaciona directamente con la sanidad pública y que implica utilización o aprovechamiento de bienes de dominio público, los cementerios municipales son bienes demaniales, y que concurre conjuntamente el otro requisito necesario para la producción del hecho imponible en la tasa, que se trate de un servicio de solicitud o recepción obligatoria por el particular, ante la ausencia de voluntariedad al presentarse en régimen de monopolio o de derecho, en cuyo caso, la libertad de contratar el servicio, no es una libertad real y efectiva. Por lo expuesto, el acuerdo recurrido no ha incidido en el error denunciado por la parte demandante que además en los términos formales en los que ha planteado la cuestión por diferir su regulación

sustantiva deviene irrelevante, ya que sí lo sería en aquellos casos en que existen diferencias en la regulación de cada uno de estos recursos municipales como sucede si para el establecimiento de los precios públicos se usa la facultad de delegación concedida por el art. 23.2 b) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, para la aprobación de Ordenanzas fiscales o cuando los rendimientos obtenidos superan el coste de mantenimiento del respectivo servicio, que es algo permitido para los precios públicos (art. 45.1 L.H.L.) pero prohibido en las tasas (art. 24.1 L.H.L.)».

– *Alcantarillado.*

Están sujetas al abono de una tasa los servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluidas la vigilancia especial de alcantarillas particulares.

En la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 17 de febrero de 1999, Ponente: Ilma. Sra. Dña. M.^a Mercedes Castillo Solsona, se ha declarado que es suficiente para la exacción de la tasa de alcantarillado la posibilidad de realizar vertidos particulares a la red de alcantarillado, independientemente de que éstos se produzcan o no:

«TERCERO.–(...) Por lo que respecta a la primera de las cuestiones planteadas por la actora, considerar que el agua destinada al riego no constituye hecho imponible en la Taxa municipalpet Servei de Conservació i Neteja del Clavegueram, debe tenerse en cuenta que de la caracterización general de esta Tasa por parte de la correspondiente Ordenanza Fiscal se concluye que la obligación de satisfacerla no se funda en el hecho de que se produzcan vertidos particulares a la red sino que basta con la posibilidad de que estos vertidos tengan lugar. En este sentido, el dictamen pericial presentado por la actora no consigue desvirtuar aquella posibilidad, ya que no se ha tenido en cuenta la situación, distribución e intensidad de la red de alcantarillado situada en el subsuelo de la finca ocupada por la actora».

– *Recogida de basuras.*

La recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares es otro de los supuestos que origina el pago de la correspondiente tasa.

La actual configuración de esta tasa: recogida de residuos sólidos urbanos y tratamiento y eliminación de los mismos, pone fin a una polémica antes existente cerca de sí la tasa se circunscribía tan sólo a la recogida de basuras, o si, por el contrario, abarcaba asimismo a la posterior eliminación de los residuos. La tesis mayoritaria parecía ser la primera. Ello no obstante, ya en la Sentencia del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 26 de mayo de 1997, Ilmo. Sr. D. Ernesto Eserverri Martínez, se sostuvo la doctrina, que parece más correcta, y que ha terminado a la postre por prevalecer normativamente (art. 20.4.1etra s, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, según la redacción dada a este precepto por la Ley 25/1998, de 13 de julio), de que el servicio de recogida de basuras prestado por los Ayuntamientos comprende todo un proceso de gestión de los

residuos sólidos urbanos en el que se realizan distintas operaciones que culminan con la eliminación de tales residuos, pudiendo todas estas operaciones ser tenidas en cuenta para la determinación del coste del servicio y consiguiente importe de la tasa; motivo éste por el que no se puede compartir aquí la tesis sustentada por la Sentencia del T.S.J. de Castilla y León (Valladolid) de 3 de septiembre de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Jesús Bartolomé Reina Martínez, de que es improcedente la exigencia de una tasa por la actividad municipal de eliminación de las basuras o residuos sólidos urbanos recogidos.

En la Sentencia del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 23 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. José Antonio Santandreu Montero, se ha puesto de relieve la diferencia existente entre el servicio de recogida de basuras domiciliarias y el de recogida de basuras industriales, obligatorio el primero y voluntario el segundo, por lo que la prestación del servicio de recogida de estas últimas, realizado por una empresa particular con la que el interesado había contratado el servicio, no origina el pago de una tasa, sin que a ello obste la disponibilidad de contenedores en los que la empresa deposita sus residuos sólidos:

«TERCERO.—La Ordenanza Municipal de la Limpieza publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de 30 de agosto de 1985, con las sucesivas modificaciones operadas en ella pero que resultan ociosas al caso, distingue en su art. 3.1 entre aquellos desechos y residuos urbanos producidos por los ciudadanos y los residuos industriales y especiales que pasan a ser regulados, respectivamente, en los Títulos IV y V de esa Ordenanza. El art. 56.7 entre los residuos urbanos que merecen esa categoría cita “los materiales residuales producidos por actividades de servicios, comerciales e industriales, siempre que puedan asimilarse a los desechos domiciliarios”; el art. 57 excluye de los servicios municipales de recogida de servicios urbanos, entre otros, los materiales de desecho producidos en fábricas; y el art. 58.1 señala: “La recogida de desechos y residuos regulada por las presentes Ordenanzas será efectuada por el Ayuntamiento mediante la prestación de dos clases de servicios: Uno de ellos obligatorio, de recogida de basuras domiciliarias y los restantes servicios tendrán carácter optativo para el ciudadano”. Por último, el art. 121.1 refiriéndose a la recogida y transporte de los residuos industriales advierte que puede llevarse a cabo directamente por los servicios municipales o por terceros debidamente autorizados.

La lectura conjunta de todos ellos, nos permite señalar lo siguiente: Primero, los residuos, consecuencia del ejercicio de actividades industriales sólo es asimilable a los que se catalogan como residuos urbanos cuando se asemejen a materiales y desechos domiciliarios; en consecuencia, cuando se aprecie esa identidad la recogida de aquellos será semejante a la de éstos. Segundo, si esa similitud no se produce, la recogida de los residuos industriales (entre los que se encuentra los materiales de desecho de las fábricas), puede concertarse con empresas privadas puesto que el servicio no tiene el carácter de obligatorio para el ciudadano, a diferencia con lo sucedido en el caso de recogida de residuos domiciliarios.

En el caso de autos, queda probado que la mercantil demandante tiene concertado con una empresa privada “Ingeniería Ambiental Andaluza, SA” el servicio de recogida de residuos industriales en función de la facultad reconocida en la Orde-

nanza reguladora de ese servicio, por lo que su marco de actuación se sujeta a la legalidad vigente y siendo así que el hecho imponible de la tasa —y con independencia de los vaivenes legislativos a que se ha visto sometido su concepto legal— queda fundado, siempre, en la prestación de servicios públicos de tal suerte que si el servicio administrativo no se presta, no se origina tampoco el presupuesto de hecho de esta figura tributaria, no podemos sino concluir que en el caso de autos no se ha realizado el hecho imponible de la tasa por recogida de basura por parte de la mercantil demandante por lo que resulta improcedente la liquidación girada por el Ayuntamiento demandado pretendiendo el pago de esa figura tributaria.

Nada empuja a la conclusión alcanzada que "Cervezas Albambra, SA" disponga de unos contenedores en los que deposita los residuos sólidos de la empresa, pues la disponibilidad de los mismos nada aporta al elemento material del hecho imponible de esta tasa; como tampoco es obstáculo para llegar a aquella conclusión que la Empresa con la que la actora tiene contratado ese servicio reconozca que el mismo, sólo alcanza a la recogida de basura industrial, pues es evidente que la recogida de basura domiciliaria es de prestación obligatoria por el Ayuntamiento y la representación procesal de éste, en ningún momento, ha llegado a probar que esta variante en la recogida de basura —la que se refiere a la recogida de basura domiciliaria— sea un servicio municipal que se presta a la demandante; antes bien, todo parece indicar que por la actividad a la que se dedica la actora no produce basura domiciliaria sino únicamente desechos industriales y además, fue por este concepto por el que se pretendió la deuda tributaria.

En consecuencia con todo lo expuesto hasta aquí, no podemos sino anular la liquidación municipal girada a la mercantil demandante en concepto de tasa por recogida de basura industrial, por no realizar ésta el hecho imponible que provoca su devengo».

En la Sentencia del T.S.J. de Galicia de 24 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Bautista Quintas Rodríguez, se ha declarado que en la tasa por recogida de basuras el hecho imponible está constituido por la prestación efectiva de este servicio al interesado, de forma que éste pueda considerarse especialmente afectado por él:

«SEGUNDO.—Como motivos de fondo, aduce la recurrente, en primer término, la improcedencia de las liquidaciones, por no concurrencia del hecho imponible, al no resultar acreditado que el servicio de recogida de basuras se hubiera prestado durante los ejercicios a que se refieren las liquidaciones impugnadas (1990 y 1991).

Tiene razón la recurrente al afirmar que para la exacción de la Tasa que se está considerando no basta con que el Ayuntamiento tenga establecido el servicio, de recepción obligatoria, pues es necesario que el servicio o actividad, justificador de la exacción, se hayan prestado de forma efectiva.

Así lo viene estableciendo una consolidada doctrina jurisprudencial, que en referencia a la normativa en materia de haciendas locales, fundamentalmente, el art. 20 de la Ley 39/1988, en el sentido de que "la efectiva prestación de un servicio municipal es presupuesto imprescindible para que pueda exigirse tasa por tal concepto, por cuanto el hecho imponible en el mismo viene constituido por la efectiva prestación de un servicio que beneficie o afecte de modo particular al sujeto pasivo, sin que la mera existencia del servicio municipal sea suficiente para cons-

tituir a una persona en sujeto pasivo de la tasa establecida para su financiación, si el servicio no se presta en forma que aquélla puede considerarse especialmente afectada por aquél, en forma de beneficio efectivo o provocación de la actividad municipal" (S.T.S. 20 de febrero de 1996, entre otras).

Sobre la forma en cómo opera el principio de distribución de la carga probatoria en materia de tasas, resulta atinente la cita de la Sentencia del T.S.J. de Murcia de 11 de mayo de 1998, al prescribir que "la carga de probar el hecho imponible generador de cualquier tributo incumbe a la Administración que reclama su pago. Y esa prueba, por lo que hace a la tasa de basuras, requiere demostrar que el domicilio del pretendido obligado no sólo ha dispuesto de un servicio de recogida en su proximidad sino que ha podido beneficiarse del mismo en términos y condiciones que no comporten un sacrificio personal superior al que se considera tolerable a estos efectos en los usos sociales".

Con referencia a la Tasa y ordenanza que aquí se están considerando, procede hacer cita a la Sentencia de esta Sala de 13 de febrero de 1995, al establecer que "la tasa aparece conectada en su naturaleza a la prestación de un servicio (art. 20.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), cierto que de recepción obligatoria (art. 2 de la Ordenanza Fiscal n.º 6), pero respecto del que, evidentemente, si no hay constancia de su prestación en favor del sujeto pasivo, resulta la inexistencia del hecho imponible que, como antes quedó expuesto, no se configura por la mera permanencia en el padrón correspondiente".

Pues bien, para el análisis de este motivo ha de partirse necesariamente de dos puntualizaciones previas, de una parte, que la entidad recurrente viene explotando un centro comercial (gran área comercial) compuesto de varias instalaciones, entre ellas, un servicio de aparcamiento, y a dicha instalación se refieren las liquidaciones impugnadas, de otra, que las liquidaciones tienen origen en una acta con prueba preconstituida, consistente, además de la licencia municipal de apertura, en sendos informes emitidos por el Director Gerente de la empresa concesionaria del servicio de recogida de basuras y del Jefe del Servicio de Limpieza del Ayuntamiento demandado, en los que se viene a exponer que durante el período 1990-1994 se efectuará el servicio de recogida de basura en aquella zona, para lo que se contaba, además, con diez contenedores.

No siendo dudoso el carácter probatorio de la documental manejada por la Inspección de Tributos del Ayuntamiento demandado, dada su susceptibilidad o potencialidad para dar por acreditado o probado el hecho imponible, en este caso, la prestación efectiva del servicio, procede analizar si la contraprueba que ofrece la recurrente tiene o no fuerza enervante de aquella prueba preconstituida.

Al respecto, alude la recurrente a los siguientes soportes probatorios: la Sentencia de la Sala de fecha 11 de octubre de 1990, que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo deducido por la entidad recurrente, anulaba y dejaba sin efecto la liquidación girada por el Ayuntamiento demandado por el concepto de Tasa de recogida de Basuras del año 1986, al apreciar que el servicio no se prestara pues el propio Ayuntamiento procediera a "darle de baja en el tributo de referencia"; el oficio remitido a la recurrente por el concejal Delegado de Limpieza, de fecha 9 de noviembre de 1990, en el que se expresaba "que con motivo de comienzo de la actividad en esta ciudad, se estableció con carácter provisional el que se efectuase el vertido de basuras en el Vertedero Municipal sin abono de tasa previa. Transcurrido un período prudencial, se estima que la actividad debe some-

terse a las normas generales que rigen en la Ordenanza Municipal n.º 6, y en concreto a lo dispuesto en el apartado 8.1 que fija en 1.400 ptas., el importe por vertida. Por lo expuesto, le comunico que a partir del próximo 1 de enero de 1991, se considerará obligatorio el abono de la citada tasa, o en su caso, el del abono de la tasa por recogida de basuras". Por último, aporta facturas correspondientes al año 1991 por servicios prestados por una empresa privada por servicios de contenedores y retirada de basuras.

Del análisis y valoración conjunta de la referida documental aportada por la recurrente, se deduce que los precitados documentos (sentencia, oficio y facturas) se refieren a la recogida de basuras y, por tanto, a la tasa que por tal hecho imponible pudiera exigirse, respecto de las instalaciones comerciales distintas del aparcamiento exterior destinado a clientes, instalación que es a la que se refieren las liquidaciones impugnadas, siendo perfectamente compatibles, de acuerdo con los términos de la propia Ordenanza Fiscal, como hechos imponderables diferenciados, el servicio de recogida de basura generada en sede del aparcamiento exterior para clientes realizado por la concesionaria del servicio de limpieza, con la utilización del vertedero municipal por la propia empresa generadora de los residuos procedentes de las dependencias estrictamente comerciales, valiéndose a tal fin de los servicios de una empresa privada, prescindiendo del servicio municipal de limpieza, siendo en ese contexto, como ha de interpretarse el oficio, de fecha 9 de noviembre de 1990, remitido a la recurrente por el Concejal Delegado de Limpieza.

Por lo razonado, procede la desestimación del motivo, al quedar acreditada la prestación efectiva del servicio durante los ejercicios a que se refieren las liquidaciones impugnadas».

Esta doctrina que se acaba de exponer de que para poder exigir una tasa se requiere la efectiva prestación del servicio al interesado, no siendo suficiente que el Ayuntamiento tenga establecido el servicio público correspondiente, no implica, sin embargo, que aquél tenga que utilizar efectivamente el servicio, ya que si voluntariamente no lo hace ello no es óbice para la exigencia de la tasa, ya que podría hacerlo si ese fuese su deseo.

Así se ha puesto de relieve por la Sentencia del T.S.J. de Canarias (St. Cruz de Tenerife) de 8 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Antonio Giralda Brito, en la que se ha declarado que el traslado de residuos a un vertedero por el propio sujeto pasivo genera el pago de la tasa, ya que la empresa concesionaria del servicio contaba con medios suficientes para la recogida de los residuos industriales generados por el interesado:

«TERCERO.—Aplicando lo anterior al presente caso nos encontramos con que ha quedado acreditado, que efectivamente por la calle donde está ubicada la industria según se informa por la concesionaria del servicio, así como por el propio Excmo. Ayuntamiento, diariamente se efectúa la recogida de basura.

Por otro lado y según acredita documentalmente el recurrente, los residuos que genera los transporta por su cuenta al correspondiente vertedero. Pero es lo cierto que tal actuación no procede exonerar al recurrente del pago de la tasa. Efectivamente, la propia empresa concesionaria informa de que está capacitada para transportar cualquier tipo de residuo sólido de origen industrial, debiendo para

su efectividad solicitarlo. Ante tal situación es evidente que el citado actor está obligado al pago de esa Tasa, ya que siendo la misma la contraprestación a un servicio prestado, se debe abonar por el hecho de la recogida diaria de basura.

Caso distinto sería, si no se prestara el aludido servicio, o bien la empresa concesionaria reconociera carecer de medios para trasladar los residuos industriales. No es así y si voluntariamente el recurrente, quiere por su cuenta trasladar los mismos, ello no desvirtúa su obligatoriedad de abono».

En parecidos términos a este pronunciamiento jurisdiccional se ha manifestado, igualmente, la Sentencia del T.S.J. de Baleares de 30 de julio de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster, en la que se ha declarado que el hecho imponible de la tasa por recogida de basuras consiste en la mera disponibilidad del servicio, independientemente de su efectiva utilización voluntaria por el interesado.

Diferente es el supuesto en que el interesado no utilice el servicio, pero no por su propia voluntad, sino por total imposibilidad de poder hacerlo, supuesto éste al que alude la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 29 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Emilio Rodrigo Aragonés Beltrán, en la que se ha declarado la improcedencia de exigencia de la tasa por recogida de basuras con relación a un local del que había sido denegada por el Ayuntamiento la correspondiente licencia de instalación, por encontrarse el inmueble fuera de ordenación, habiéndose acreditado, por lo demás, que el local estaba desocupado y sin suministro de agua y electricidad:

«TERCERO.—Sin embargo, las pruebas practicadas en el presente recurso evidencian una total imposibilidad de utilizar el servicio de que se trata por el recurrente, habida cuenta de que el propio Ayuntamiento demandado ha denegado la correspondiente licencia de instalación por encontrarse el inmueble fuera de ordenación y sujeto a expropiación.

En el informe de la inspección del Ayuntamiento se hace constar que las viviendas se hallan abandonadas y en mal estado y el local cerrado, al tiempo que se siguen diversos recursos contencioso-administrativos sobre la situación urbanística del inmueble y sobre la denegación de licencia. Por fin, las actas notariales aportadas acreditan que el inmueble está deshabitado y desocupado y no tiene suministro, de agua ni de electricidad.

Todo ello sería bastante para no considerar sujeto pasivo a los locales, de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del art. 2 de la Ordenanza fiscal reguladora, pero si a ello se añade que tales circunstancias de no habitación ni ocupación se deben a los propios actos de la Corporación Local ("expropiación oculta" lo llama el recurrente) y es por tanto ajeno por completo a la voluntad del interesado, a quien se han denegado las licencias de ocupación, resulta manifiesta la necesidad de estimar el recurso».

— *Distribución de agua.*

Esta sujeta al pago de una tasa la 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 dichos servicios o suministros se presten por las Entidades locales.

En la Sentencia del T.S.J. de Aragón de 19 de mayo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Jaime Servera Garcías, se ha declarado que existe una reserva de ley a favor del municipio para la prestación de los servicios de abastecimiento de agua potable y saneamiento de aguas residuales, cuya recepción es obligatoria para el interesado, por lo que la exacción tiene carácter de tasas, no pudiendo exigirse un precio público:

«SEXTO.—(...) No cabe duda de que, con arreglo a la doctrina anteriormente expuesta, la exacción por la prestación de los servicios de abastecimiento de agua y de saneamiento y de aguas residuales no puede ser un precio público, al existir una reserva de ley a favor del municipio para la prestación de tales servicios y ser los mismos preceptivos, pues al particular sólo le resta la opción entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación, por lo que la conclusión ha de ser la nulidad del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Zaragoza de 26 de diciembre de 1995 que aprobó el Texto Regulator de constante referencia, sin que al efecto sea suficiente la observancia más o menos exacta en su aprobación de los trámites previstos para las Tasas, no tratándose aquí de un mero problema de denominación, radicando la diferencia esencial entre una y otra forma de exacción, no sólo en el diverso curso procedimental para su implantación, sino en la naturaleza misma de los servicios por los que pueden establecerse uno u otro tipo de contraprestación y, por lo mismo, los sujetos obligados a su pago, con su consiguiente incidencia en el cálculo del coste económico a los efectos de determinar la correspondiente tarifa».

— *Regulación y control del tráfico urbano.*

La realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal, está, asimismo, sujeta en la actualidad al abono de la pertinente tasa.

Aquí quedarían incluidas, por ejemplo, las tasas exigibles por el servicio de retirada de vehículos de la vía pública, debiendo indicarse que no obsta a la exigencia de esta tasa el hecho de que el servicio se preste mediante cualquiera de las formas organizativas autorizadas por el art. 85 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, en especial a través del régimen de gestión indirecta por empresas mixtas.

A esta clase de tasas se refiere la Sentencia del T.S.J. de Madrid de 1 de marzo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Valeriano Palomino Marín, en la que se ha declarado que era procedente la exigencia de la misma por retirada de un vehículo que ocupaba un carril de circulación y necesariamente impedía el flujo normal del tráfico, añadiéndose en ella que no constituía obstáculo para ello la inexistencia de denuncia:

«SEGUNDO.—Al caso es de aplicación el art. 71.1 de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, texto articulado por Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, a cuyo tenor la Administración podrá proceder, de acuerdo con lo que reglamentariamente se determine, a la retirada del vehículo de la vía siempre que constituya peligro o cause graves perturbaciones a la circulación o al funcionamiento de algún servicio público. A su vez, apoderado por el precepto legal, el Reglamento General de la Circulación aprobado por Real Decreto 13/1992, dispone en su art. 91.2 b) que se considera parada o estacionamiento que obstaculiza la circulación la que impida la circulación a vehículo debidamente parado o estacionado. Es el caso de que tratamos, en que otro vehículo debidamente estacionado, se hallaba impedido de salir.

TERCERO.—Sobreabunda en la autorización de la retirada el art. 292.III b).1º del Código de la Circulación, no incluido entre los derogados por el Real Decreto 13/1992 citado en sus disposiciones derogatorias, a cuyo tenor procede la retirada cuando un vehículo se halle estacionado en doble fila sin conductor, lo que reitera el art. 91.2 h) del Reglamento General antes citado.

Impedir el movimiento a otro vehículo es un grave obstáculo para el mismo, y el solo hecho de estacionar en doble fila implica obstaculizar gravemente, al sustraer a la circulación, la disponibilidad del espacio ocupado más los que le preceden y siguen en el propio carril y en el próximo inmediato. Este Tribunal ha declarado, por ejemplo, que la ocupación de un espacio reservado para carga y descarga constituye un grave obstáculo a la disponibilidad inmediata del lugar, sin que sea preciso esperar a que la carga y descarga se intenten y se impidan o dificulten.

CUARTO.—A la alegación de que no se han cumplido las normas generales de notificación del tributo que dispone el art. 124 de la Ley General Tributaria es de aplicación la consideración de que las normas generales quedan desplazadas por las especiales y que es especial del caso la que contiene el art. 71.2 de la citada Ley de Tráfico, el cual dispone que los gastos de la retirada deberá abonarlos o garantizarlos el titular como requisito previo a la devolución del vehículo. Que la exacción se instrumente como tasa, en cuanto contraprestación del servicio de retirada, no desvirtúa la validez del precepto especial. Los demás requisitos aparecen claramente cumplidos en la liquidación, que contiene los elementos esenciales del tributo, el medio de impugnación, que efectivamente se utilizó, y la circunstancia del pago inmediato. Es lo que venimos declarando reiteradamente con el mayor respeto para las sentencias dictadas en otro sentido por otro Tribunal pues, como ha declarado el Constitucional, exigir la vinculación de los Tribunales no a sus propias decisiones sino a las de otros atentaría al principio de independencia judicial (Sentencias 146/1990, 383/1993 y 294/1994).

Finalmente, la alegación de que no consta la denuncia del hecho es indiferente para el caso, que responde a sus propias normas ninguna de las cuales condiciona la retirada a la denuncia: aunque ésta sea lo normal en los casos de infracción, no es preceptiva para la retirada».

Manteniendo igualmente la no necesidad de denuncia para proceder a la exigencia de esta tasa se ha pronunciado la Sentencia del T.S.J. de Madrid de 8 de marzo de 1999 (J.T. 1999, 1120), Ponente: Ilmo. Sr. D. Valeriano Palomino Marín.

Frente a lo manifestado en estas Sentencias que se acaban de citar de que no es precisa la existencia de denuncia para proceder al cobro de la tasa, en las Sentencias del propio T.S.J. de Madrid de 5 de febrero de 1999 y 11 de febrero de 1999, Ponente de ambas: Ilma. Sra. Dña. Laura Tamames Prieto-Castro, se ha indicado lo contrario, al afirmarse en ellas que «la retirada del vehículo de la vía requiere tan sólo la simple actividad de un agente de la autoridad que denuncie (independientemente de que se sancione o no) la infracción que se comete y ordene la retirada del vehículo». Lo propio se puede deducir de la Sentencia del T.S.J. del País Vasco de 22 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Luis Javier Murgoitio Estefanía, en la que se declaró procedente la exigencia de esta tasa respecto a un vehículo estacionado en zona prohibida y que impedía el paso de un camión de gran envergadura procedente de unas obras contiguas, circunstancia ésta denunciada por un Agente de la Policía Municipal.

En las Sentencias del T.S.J. de Madrid de 18 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. José Tomé Paulé, y de 11 de febrero de 1999, Ponente: Ilma. Sra. Dña. Laura Tamames Prieto-Castro, se ha declarado que es procedente la exigencia de esta tasa con relación a un vehículo estacionado en mitad de la calzada en la proximidad de un centro sanitario, ya que la urgencia de la ocupación motivada por una atención médica del conductor en tal centro puede ser relevante a efectos de la procedencia de la sanción, pero no incide, en modo alguno, en la exacción de la tasa, afirmándose a este respecto en esta última Sentencia lo siguiente:

«PRIMERO.—Reconoce la recurrente en su demanda que el 17 de diciembre de 1996 aparcó el vehículo propiedad de su madre M...-X, en el centro de la calzada en las inmediaciones del "Hospital Doce de Octubre", razón por la cual aparece con claridad a juicio de la Sala que el vehículo obstaculizaba gravemente la circulación siendo procedente la orden de retirada efectuada por el Agente ya que para ello no es preciso que se impida totalmente la circulación ni que se genere peligro lo cual podría originar otras responsabilidades.

SEGUNDO.—Esta Sala ya ha manifestado en Sentencias como la 26/1999, que el motivo alegado de la urgencia de la ocupación originada por una atención médica del recurrente en un centro asistencial próximo, es un motivo que, efectivamente, sería suficiente para eliminar una sanción, pero nunca puede eliminar la necesidad de pago de la tasa originada por un vehículo con la que se abona el importe del servicio que origina su retirada. Por todo ello procede desestimar el recurso interpuesto y ello sin imposición de costas ya que el Tribunal no estima exista temeridad o mala fe en la actuación procesal del recurrente».

En la Sentencia del T.S.J. de Madrid de 1 de marzo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Valeriano Palomino Marín, ha declarado que la obstaculización grave a la circulación se produce siempre en supuestos como los de estacionamiento en zona de carga o descarga —véanse, asimismo, en igual sentido, las Sentencia del T.S.J. de Madrid de 28 de enero de 1999, 28 de enero de 1999 y 8 de marzo de 1999, Ponente de las tres: Ilma. Sra. Dña. Laura Tamames Prieto-Castro— o en

paradas de transporte público, debiéndose incluir a los taxis en el concepto de transporte público a estos efectos, siendo por ello asimilable el estacionamiento en paradas de taxis con el estacionamiento en paradas de autobuses urbanos; mientras que en la Sentencia del T.S.J. de Asturias de 3 de junio de 1999, Ponente: Ilma. Sra. Dña. Olga González-Lamuño Romay, se ha considerado, igualmente, obstaculización grave a la circulación el estacionamiento de un vehículo ante un edificio en obras, al ser presumible la entrada y salida de vehículos con materiales de construcción.

– *Inserción de anuncios en el Boletín Oficial de la Provincia.*

El art. 122 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en la nueva redacción dada al mismo por la Ley 25/1998, de 13 de julio, dispone que las Diputaciones Provinciales pueden establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia, así como por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes de dominio público provincial, de acuerdo con las normas contenidas en la Sección 3ª del Capítulo III del Título I de la propia Ley Reguladora de las Haciendas Locales, salvo lo establecido en el párrafo tercero del art. 24.1 de la misma; añadiendo que tales Diputaciones seguirán editando y publicando el Boletín Oficial de la Provincia, pudiendo a tal efecto establecer y exigir tasas y precios por la inserción de anuncios y edictos, y la suscripción y venta de ejemplares.

Luego de esta reforma que se ha apuntado, está ya clara la competencia de la Diputación provincial para poder exigir tasas por la prestación de estos servicios –en contra de lo afirmado a este respecto por las Sentencias del T.S.J. de Castilla y León (Burgos) de 29 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Santos Honorio de Castro García, 8 de febrero de 1999 y 24 de mayo de 1999, Ponente de estas dos últimas: Ilma. Sra. Dña. Concepción García Vicario, en las que se ha señalado que el servicio público prestado por el Boletín Oficial de la Provincia era de titularidad estatal, por lo que tratándose de un servicio que no era de competencia provincial no se realizaba el hecho imponible de las tasas previsto en el art. 122 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales–, y así se ha puesto de manifiesto por las Sentencias del T.S.J. de Castilla-La Mancha de 5 de junio de 1999, Ponente: Ilma. Sra. Dña. M.ª de los Ángeles Padial de Mera, 20 de septiembre de 1999 y 28 de septiembre de 1999, Ponente de ambas: Ilmo. Sr. D. José Borrego López, y 27 de octubre de 1999, Ponente: Ilma. Sra. Dña. Purificación López Toledo, en las que también se ha declarado que el Estado no está exento de la mismas cuando solicite la inserción de anuncios en el Boletín Oficial de la Provincia, tesis ésta sustentada asimismo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. José Mateo Díaz, en la que se ha declarado que los anuncios de interés particular, en el supuesto concreto la publicación del trámite de pliegos de cargo en determinados expedientes sancionadores estaban plenamente sujetos al abono de esta tasa; habiéndose indicado, por la Sentencia del T.S.J. de Castilla y León (Valladolid)

de 23 de junio de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. José María Lago Montero, que tampoco disfruta de exención de esta tasa la publicación de anuncios en el Boletín Oficial de la Provincia impuesta por la interposición de recursos en materia de personal.

Llegando a idéntico resultado, aunque con otros razonamientos, de que las Provincias tienen competencia para la gestión y financiación de sus Boletines Oficiales, pudiendo por ello exigir tasas por este servicio, se han manifestado también las Sentencias del T.S.J. de Galicia de 15 de enero de 1999, 28 de enero de 1999 y 26 de mayo de 1999, Ponente de las tres: Ilmo. Sr. D. José Antonio Vesteiro Pérez, y 30 de marzo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Javier D'Amorin Vieitez, en las que se ha declarado, asimismo, que lo dispuesto por el art. 186 del Reglamento General de Recaudación: los anuncios que hayan de publicarse en los boletines oficiales relacionados con el procedimiento recaudatorio en general serán de gratuita inserción, carece de validez a los fines de la no exigencia de esta tasa, que, como todo tributo, exige que la exención o la no sujeción se establezca en estricto sometimiento al principio de reserva de ley, lo que no puede predicarse de un mandato como el que se acaba de citar, establecido en un mero Reglamento.

3. SUJETOS PASIVOS

Tienen la condición de contribuyentes, de acuerdo con el art. 23.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, las personas físicas y jurídicas así como las entidades a que se refiere el art. 33 de la Ley General Tributaria:

- a) Que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, conforme a alguno de los supuestos previstos en el art. 20.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- b) Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las Entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el art. 20.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El apartado 2 de este mismo art. 23 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se refiere, por su parte, a los sustitutos del contribuyente, afirmando que tienen la condición de tales los siguientes:

- a) En las tasas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de tales inmuebles, quienes pueden repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.
- b) En las tasas por el otorgamiento de licencias urbanísticas, los constructores y contratistas de obras.

- c) En las tasas por la prestación de servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, incluido el mantenimiento del servicio, las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo.

En la Sentencia del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 14 de abril de 1997, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ernesto Eseverri Martínez, se declaró que no tenía la condición de sustituto del contribuyente el propietario del inmueble incendiado, sino la entidad aseguradora del riesgo:

«Por otro lado, del expediente administrativo resolutorio parece desprenderse que la demandante fue requerida al pago de la tasa en cuanto propietaria de los terrenos incendiados y por ello, como sustituto tributario en los términos que aparecen reflejados en la Ordenanza Fiscal que regula esa Tasa. Sobre este extremo dos precisiones cabe hacer; la primera, que no está probado en el expediente que los terrenos incendiados sean propiedad de la demandante pese a lo apuntado en el atestado de la Guardia Civil y así lo entendemos porque si el siniestro se produjo en el margen derecho de la rivera del río Guadalquivir, ese margen corresponde a una zona de servidumbre o de policía de las previstas en el art. 6, letras a) y b) de la Ley 29/1985, de 2 agosto, de Aguas, quedando conceptuadas como de dominio público, por lo que su propiedad nunca puede atribuirse a la actora y si no tiene la condición de propietaria, tampoco puede tener la de sustituto del contribuyente en los términos que fija el art. 3º de la Ordenanza municipal. Pero es que a mayor abundamiento en segundo lugar, en el caso de la Tasa que nos ocupa, la figura del sustituto no está prevista en la forma que se reguló en esa Ordenanza fiscal, dado que el art. 23.2, letra c), de la Ley 39/1988, señala que en la tasa por extinción de incendios el sustituto del contribuyente lo será la Entidad o Sociedad aseguradora del riesgo.

En consecuencia, si por un lado, no queda probada la condición de contribuyente de la mercantil demandante en relación con la tasa de referencia, por no quedar acreditada como beneficiaria o afectada en particular por el servicio prestado de extinción de incendios; y tampoco se ajusta su situación a la de un sustituto del contribuyente, es evidente que no puede ser tenida como deudora de la tasa cuestionada y en consecuencia, nunca debió deducirse frente a ella ningún procedimiento recaudatorio para el cobro de ese tributo, tanto más aquel en que siendo apremiado el deudor puede desembocar en la ejecución de sus bienes hasta el montante de la cantidad adeudada”.

- d) Y en las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras, y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso mencionadas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios.

Este supuesto de sustitución fue creado *ex novo* por la Ley 25/1998, debiendo indicarse que repercusión de las cuotas dependerá de estas dos circunstancias:

- 1.ª) De la voluntad del propietario, ya que la repercusión aparece configurada en términos simplemente potestativos o facultativos.
- 2.ª) De que no exista ninguna circunstancia contractual, o de otra índole, que impida dicha repercusión.

En la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 13 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Vicente Navarro Verdejo, se ha declarado, respecto a la tasa por recogida de escombros mediante contenedor de uso exclusivo, que era improcedente considerar como sujeto pasivo de la misma, ni como contribuyente, ni como sustituto, al nuevo propietario de la finca, que no había solicitado tras la transmisión de la misma la prestación del servicio de recogida:

«CUARTO.—En el recurso antes mencionado, n.º 2063/1994, seguido entre las mismas partes (que ya se menciona con anterioridad), y en el que se plantea la misma controversia que en el presente (salvo que se refiere a la tasa correspondiente al año 1993) ha recaído Sentencia en 30 de septiembre de 1998, con el n.º 805, en cuyos Fundamentos de Derecho Primero y Segundo, literalmente se razona lo que sigue:

“Primero.—Se impugna la Resolución de 12-7-1994 del Ayuntamiento demandado, que desestimó el recurso de reposición deducido en su día por la hoy actora contra la liquidación que le fue girada por el concepto de tasa municipal por recogida de basuras del año 1993 mediante contenedor de uso exclusivo, correspondiente a la finca sita en el punto kilométrico 4,5 de la Ctra. de Salou, terminando la demanda con la súplica que es de ver en autos.

Segundo.— De lo actuado parece ser que el anterior propietario del local de referencia solicitó el contenedor de uso exclusivo a que alude el art. 6.5 de la correspondiente ordenanza fiscal, y venía tributando por tal concepto, siendo así que por escritura de 27-5-1992 se transfiere la titularidad del establecimiento a la hoy demandante, cuya circunstancia es comunicada por ‘Protección y Custodia, SA’ al Ayuntamiento demandado, que toma la decisión de dar de baja en el padrón del año 1993 a esta última compañía y simultáneamente girar la liquidación litigiosa a la aquí actora. Pues bien, la reconstrucción de hechos que acabamos de hacer, en función de los materiales disponibles a la vista del expediente administrativo remitido y de lo actuado en sede judicial, y su contraste con lo regulado en la ordenanza fiscal n.º 10 conducen, como vamos a ver, a la estimación del recurso. Es de notar que no estamos ante el caso típico del servicio de recepción obligatoria, cuyo devengo se produce desde el momento en que se inicia la prestación del servicio, sino ante el supuesto de contenedor de uso exclusivo a petición del interesado, cuya regulación en cuanto a devengo, declaración e ingreso de la tasa aparece en los arts. 7 y 8 de la indicada ordenanza fiscal (a los que nos remitimos en lo menester en aras a la brevedad), debiendo también aludirse a la distinción entre sujeto pasivo contribuyente y sustituto que traza el art. 4 de la mentada ordenanza (al que también nos remitimos). No hay prueba de que, tras la baja en el padrón de la anterior propietaria acordada por la demandada, persona alguna solicitara el servicio del contenedor de uso exclusivo, sin que la aquí demandante pudiera ser considerada como sujeto pasivo por su sola condición de nueva titular del local en cuestión. No consta ni que la actora, ni ninguna otra persona, soli-

citara el referido servicio tras la baja de la anterior propietaria, de donde que el devengo de la tasa no pudiera producirse a tenor de lo dispuesto en el art. 7.1 de la repetida ordenanza, de donde que la que hoy recurre no pueda ser en Derecho sujeto pasivo de una obligación que no llegó a nacer, sin que, en fin, pueda hablarse siquiera en relación con la misma de sujeto pasivo sustituto, pues para esto último sería necesario un contribuyente, que en el caso no existe. En resumen, y como ya anticipamos, procede la estimación del recurso que nos ocupa».

Lógicamente, en armonía con tales fundamentos jurídicos, en el fallo se estima el recurso anulando los actos allí recurridos.

QUINTO.— En aras al principio de unidad de doctrina, que en el caso que nos ocupa, no vemos dato alguno para modificar, procede la estimación del presente recurso, pues, además, la solución que se adopta es ajustada a Derecho».

Y en la Sentencia del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 22 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ernesto Eserverri Martínez, se ha declarado que es improcedente considerar como sujeto pasivo de las tasas por recogida de basuras y alcantarillado al transmitente de un inmueble, que había realizado dicha operación en documento privado de fecha anterior al devengo de citadas tasas, toda vez que el adquirente ya había reconocido su condición de propietario en el curso de un procedimiento penal en el que se le había condenado por delito de defraudación de agua:

«PRIMERO.— (...) Las razones aducidas por el demandante para oponerse al embargo municipal, se centran en que él no es titular de la vivienda que ha dado origen a las deudas incobradas, sino que se trata de don Francisco A. G. como acredita mediante el documento privado de compraventa que suscribieron ambos el 31 de mayo de 1989. Incorpora también a los autos testimonio de la Sentencia 775/1994, de 5 de diciembre, del Juzgado de lo Penal número 1 de los de Almería, seguido frente al señor A. G., en la causa 694/1994, por delito de defraudación de agua, en la que el señor A. es condenado por el referido delito; así como la declaración que lleva a cabo ante el Juez de Primera Instancia e Instrucción de El Ejido, el 25 de noviembre de 1993, en donde el señor A., tras acreditar que tiene su domicilio en la C/ Alcazaba ..., en el pertinente interrogatorio en diligencias previas, a propósito de los hechos delictivos que después fueron confirmados por el Juzgado de Almería, reconoce que es él quien ha contraído la referida deuda con el Ayuntamiento de El Ejido en su condición de residente en la vivienda reseñada. Consta también un escrito firmado el 24 de junio de 1994 por el Concejal Delegado de Mantenimiento de ese Ayuntamiento, manifestando o reconociendo que quien figura como infractor de las conductas imputadas al demandante, es realmente, el señor A. G.

La abrumadora evidencia de los hechos nos sitúan sobre su realidad, sin depararnos la menor duda. Las deudas pendientes de pago y cuya responsabilidad se exige al demandante, fueron las contraídas por el nuevo propietario de la vivienda que lo es tras la sustanciación de aquel documento privado y siendo así que, que no se pueden imputar al actor ni, como deudor de las que no tienen naturaleza tributaria, ni tampoco en su condición de contribuyente —que no lo era— ni de sustituto del mismo (no concurre en él dicha situación, por lo que diremos seguidamente) de aquellas otras que tienen un origen tributario, es ésta razón sufi-

ciente para invalidar la diligencia de embargo y todo el procedimiento ejecutivo seguido frente al demandante, por no tener la condición de deudor de las cantidades pretendidas por el Ayuntamiento de Almería.

SEGUNDO.—Hemos indicado en los antecedentes de hecho que acompañan a nuestra sentencia, que el Ayuntamiento de El Ejido no se ha personado en el proceso, no obstante, cuando desestima el recurso de reposición deducido por el actor, lo hace en base a las previsiones contenidas en el art. 1227 del Código Civil y considera así, que el documento privado de compraventa de la vivienda en cuestión no trasciende a terceros —entre los que se encuentra el Ayuntamiento— por no concurrir ninguna de las causas que señala ese precepto de nuestro ordenamiento jurídico-privado (inscripción en un registro público; muerte de cualquiera de los firmantes; y entrega de ese documento a funcionario público por razón de su oficio).

Ahora bien, teniendo en cuenta la fecha de esta Resolución que lo fue, el 24 de mayo de 1995, resulta patente que el Ayuntamiento de El Ejido por entonces, conocía no ya el sentido del fallo resolutorio del Juzgado de lo Penal de Almería, de 5 de diciembre de 1994, en el que se condenaba al señor A. G., por el delito de defraudación de agua y en donde se acreditaba su condición de propietario de la vivienda de la calle Alcazaba, sino además las manifestaciones realizadas por éste en el procedimiento abreviado seguido ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de El Ejido de 25 de noviembre de 1993, en donde el referido señor A. G., se reconoce como deudor de las cantidades pretendidas por el Ayuntamiento en su calidad de propietario de aquella vivienda. Por lo tanto, lo que plasmado, estaba en documento privado, trascendió a funcionario público por razón del cargo, y hacía prueba de las circunstancias relatadas por la parte actora, razón por la que el Ayuntamiento debió inhibirse de la instrucción del procedimiento ejecutivo incoado frente al demandante, para dejarlo sin efecto. Al no hacerlo así, lo ha viciado en su tramitación y ha emplazado al demandante al pago de unas deudas en vía ejecutiva de las que no debe responder por no ser deudor de ellas, en consecuencia, debemos anular la diligencia de embargo que se combate a través de este recurso, por entenderla no ajustada a Derecho».

4. CUANTÍA

4.1. TASAS POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA O APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL

Según el art. 24.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el importe de las tasas por utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público, añadiéndose en el precepto que las Ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

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

Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación –habiéndose precisado por las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1998 y 13 de abril de 1998, Ponente de ambas: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, que los «Ingresos brutos procedentes de la facturación» tienen una gran semejanza con el concepto de «Cifra de negocios», aunque se corresponden con más precisión, conceptualmente, con el importe de las Ventas de mercaderías y prestación de servicios»– que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas; habiéndose declarado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas, que referido porcentaje se aplica en todo caso, y sin excepción, aunque las líneas transcurran por terrenos particulares:

«TERCERO.–(...) Como quiera que no se ha acreditado, ni alegado siquiera, que el suministro que se presta en el término Municipal de San Roque por la Empresa recurrente, no va acompañado de otros a diferentes usuarios que afectan a la generalidad o a una parte importante de las familias y empresas de la localidad (único caso en que no sería aplicable el singular sistema establecido para las Compañías suministradoras de servicios), ha de aplicarse el 1,5% "en todo caso y sin excepción alguna" sobre los ingresos brutos procedentes de la facturación en el término municipal correspondiente, para sustituir las diferentes liquidaciones concretas que, en otro caso, serían procedentes, sin que sea admisible distinguir –como pretende la parte recurrente– entre zonas donde el referido suministro se produce con la efectiva ocupación del dominio público municipal, a través de las instalaciones aéreas o subterráneas en la vía pública y aquellas otras zonas donde las líneas de transporte de energía discurren por terrenos particulares. Por tanto el término municipal de que se trate, como la facturación de la compañía que afecte a aquel, han de ser recogidos de manera total, conforme al claro texto del precepto legal».

Durante la vigencia del Texto Refundido de Régimen Local de 1986 la situación era diferente, ya que se vinieron admitiendo diversos ajustes en este sistema automático de cuantificación, constituyendo buena muestra de ello la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez, en la que se declaró que había que excluir de los ingresos computables los procedentes de una línea individualizada para servicio a una empresa concreta.

Respecto a esta tasa, y a su compatibilidad o incompatibilidad con la Tasa por licencia de obras, ha existido una gran polémica, que terminó, finalmente,

por decantarse, jurisprudencialmente, por la absoluta incompatibilidad entre ambas. Así se señaló ya en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 1990, Ponente: Excmo. Sr. D. Salvador Ortola Navarro, en la que referida incompatibilidad se fundamentó en argumentos de justicia material, reiterándose esta doctrina en posteriores Sentencias de este mismo órgano, entre otras, de 21 de noviembre de 1995, Ponente: Excmo. Sr. D. Ricardo Enríquez Sancho, 7 de mayo de 1996 y 9 de diciembre de 1997, Ponente de ambas: Excmo. Sr. D. José M.^a Ruiz-Jarabo Ferrán; 29 de junio de 1996, Ponente: Excmo. Sr. D. Maroano de Oro-Pulido y López, y 27 de noviembre de 1997, Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó; así como en las Sentencias del T.S.J. de Navarra de 29 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Pedro Quintana Carretero, 18 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Joaquín María Miqueleiz Bronte, 8 de abril de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Íñigo Barberena Belzunce, 26 de mayo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Alberto Fernández Fernández, 5 de julio de 1999 y 15 de octubre de 1999, Ponente de estas dos últimas: Ilmo. Sr. D. Antonio Rubio Pérez.

Esta tesis ha sido, sin embargo, corregida por el legislador –tal y como puntualiza la Sentencia del T.S.J. de Cataluña de 13 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Vicente Navarro Verdejo–, a raíz de la promulgación de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, en virtud de la cual se procedió a dar nueva redacción al art. 24.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que en la actualidad dispone que las tasas por los aprovechamientos del demanio público local son compatibles con otras que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia local, de las que las susodichas empresas deban ser sujetos pasivos conforme a lo dispuesto en el art. 23 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Según se señala en el art. 24.5 de esta Ley, en el supuesto de que la utilización privativa o el aprovechamiento especial llevase aparejada la destrucción o deterioro del dominio público local, el beneficiario, sin perjuicio del pago de la correspondiente tasa, está, además, obligado al reintegro del coste total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación, así como al depósito previo de su importe, añadiendo el legislador que si los daños fuesen irreparables, la Entidad local tiene que ser indemnizada en cuantía igual al valor de los bienes destruidos o el importe del deterioro de los dañados, no pudiéndose condonar por parte de dicha Entidad, ni siquiera parcialmente, el importe de tal indemnización.

4.2. TASAS POR PRESTACIÓN DE UN SERVICIO O REALIZACIÓN DE UNA ACTIVIDAD

El importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad, de acuerdo con lo señalado por el art. 24.2 de la Ley Regula-

dora de las Haciendas Locales, no puede 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, importe éste para cuya determinación 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 —que se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente— por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello independientemente del presupuesto u organismo que lo satisfaga, habiéndose precisado por las Sentencias del T.S.J. de Asturias de 6 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Julio Luis Gallego Otero, y 25 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Luis Querol Carceller —luego de poner de manifiesto que «el art. 24 de la L.R.H.L. recoge un principio de gran arraigo en nuestro ordenamiento, el de autofinanciación de las tasas, según el cual el coste de mantenimiento del servicio se configura como una cifra que debe ser alcanzada con los ingresos derivados de la recaudación de las tasas devengadas por su prestación pero también como 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 causalmente vinculado al mantenimiento de un servicio público concreto y bien determinado»— que «la circunstancia de que en el monto de las tarifas haya de perverse un rendimiento razonable a la inversión en activos fijos atente al principio de equivalencia de las tasas, puesto que ese rendimiento se encamina a enjugar gastos de reparaciones extraordinarias e imprevistas, insuficiencia en la cuenta de explotación o ampliación y mejora de las instalaciones, por lo que realmente tiene el carácter de un costo más del sistema de financiación».

Por lo expuesto, en el supuesto de que no se haya evaluado el coste de los servicios relativos se produce una ruptura del equilibrio entre el importe de la tasa y el coste de referido servicio, siendo por ello nula la correspondiente Ordenanza y la liquidación improcedente, como se ha declarado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó, en la que se afirmó a este respecto lo siguiente:

«QUINTO.—(...) debemos estimar el cuarto motivo impugnatorio casacional, habida cuenta que, con la aplicación del contenido de los arts. V (base imponible) y VI (tipos de gravamen y cuota tributaria) de la Ordenanza Fiscal n.º 4, el importe de la Tasa liquidada supera, obviamente, el coste del servicio técnico y administrativo prestado.

Afirma el recurrente que la Ordenanza n.º 4 no contiene previsión de clase alguna respecto del coste real o previsible del servicio de que se trata, pues, según el “informe” vertido por el Secretario del Ayuntamiento de Ruiloba con fecha 3 de junio de 1993, “resulta imposible —como en él se dice— evaluar el coste de los servicios relativos a las Licencias urbanísticas, dada la fluctuación en la cantidad, frecuencia e importancia de las mismas..., por lo que la indeterminación del coste de los servicios impide a esta Secretaría-Intervención dar cumplimiento a la exi-

gencia recogida en el art. 25 de la Ley 39/1988 («Los acuerdos de establecimiento de Tasas para financiar total o parcialmente los nuevos servicios deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto la previsible cobertura del coste de aquéllos») y, en consecuencia, la propuesta de acuerdo de aprobación de la Tasa por Licencia urbanística no se adecua en este punto a la legislación vigente...”.

El art. V de la Ordenanza n.º 4 fija, en su apartado 1 a), como módulo determinante de la base imponible de la Tasa cuestionada (en el caso de “obras de nueva planta”), el concepto del “coste real y efectivo de la obra civil” (coincidiendo, en este punto, con lo que integra, a su vez, casi en su totalidad, la base imponible del I.C.I.O. —prevista en el art. III de la Ordenanza Fiscal n.º 1—), y la Sentencia de instancia parece entender que se ha cometido, en el citado art. V.1 a), una cierta irregularidad, en contraste con lo establecido, al efecto, sobre la cuantía de la Tasa, en el art. 24 de la Ley 39/1988, ya que declara, entre otros extremos, que “... al liquidar la Tasa en función, no tanto del servicio prestado, como del presupuesto de la obra...” y que “... aun de aceptarse la irregularidad de la Tasa...” y “... la inidoneidad eventual de la liquidación de la Tasa no conllevaría su supresión...”.

Lo cierto es que no se ha vulnerado, directamente, con el módulo establecido en el art. V.1 a) de la Ordenanza n.º 4 para concretar la base imponible de la Tasa, lo previsto al respecto en el art. 24 de la Ley 39/1988, pues, de acuerdo con lo declarado en las Sentencias de esta Sala y Sección, entre otras, de 15 de octubre de 1992, 6 de noviembre de 1993 y 15 de marzo de 1995, es factible determinar, en principio, la base imponible de la Tasa según el coste real y efectivo de ejecución de la obra o construcción (aunque coincida tal coste o base con la señalada para el I.C.I.O.).

El verdadero problema surge porque, como, según se ha dejado expuesto en el informe del Secretario del Ayuntamiento, no se ha podido determinar o evaluar el coste global de los servicios necesarios para la adecuada concreción del importe estimado de las Tasas a exaccionar, y se da la circunstancia, además, de que, según el art. V.1 a) de la Ordenanza, la base imponible de la Tasa es, como se ha indicado, el coste real y efectivo de la obra civil (coincidente con la del I.C.I.O. —lo cual es correcto—), y, según el art. VI de la misma, el tipo de gravamen es el del 2% (casi parecido al del I.C.I.O., que es el del 2,4%), evidente resulta que la cuota tributaria resultante ha roto, por mor de la excesividad (en vista de todas las circunstancias expuestas) de las tarifas o tipos proporcionales fijados en dicho art. VI, el equilibrio que debe existir (contando —sí, también— con la capacidad económica del contribuyente —art. 24.3 de la Ley 39/1988—) entre el importe estimado o precio o montante de las Tasas y el coste real o previsible, en su conjunto, del servicio administrativo que, al efecto, debe prestarse.

Al ser ilegal, pues, la Ordenanza Fiscal n.º 4 en dicho punto (art. VI: Tipos de gravamen y cuotas tributarias), tanto por el defecto formal de la ausencia de un propio informe técnico-económico que haya determinado y evaluado previamente el coste de los servicios (defecto formal que no puede, sin embargo, apreciarse en un recurso indirecto), como, sobre todo, en cuanto al fondo material, por la circunstancial e injustificada excesividad, en consecuencia, de los tipos de gravamen concretados en el precepto (en contraste, partiendo de un mismo módu-

lo determinativo de la base imponible, con los fijados para el I.C.I.O.), debe reputarse no atemperada a derecho la liquidación de la Tasa objeto de controversia y debe revocarse, por tanto, en tal extremo, la sentencia de instancia».

Obsérvese que el legislador no se refiere, al cuantificar las tasas, al importe que por este concepto un contribuyente concreto haya tenido que satisfacer por el servicio que se le preste o por la actividad que para él se realice, sino que, mucho más genéricamente habla de importe conjunto de cada una de las tasas, siendo éste el que no puede exceder del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, no, por tanto, las concretas liquidaciones singulares giradas a cada contribuyente. Véanse en este sentido, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1999 y 19 de octubre de 1999, Ponente de ambas: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez, afirmándose en la primera de ellas que las tasas:

«TERCERO.— (...) son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas, en el caso de autos de la competencia municipal como es la prestación del servicio de alcantarillado, que se refiera, afecte o beneficie, de modo particular, al sujeto pasivo y cuyo importe estimado, conforme se ha señalado ya con anterioridad, no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate. Es decir, si bien no constituyen, en su aspecto cuantitativo, una retribución del coste concreto del servicio o actividad que se considere —y por eso mismo no son los términos de comparación utilizables para determinarlas los costes y liquidaciones singulares (Sentencias, entre otras, de esta Sala de 19 de junio de 1997 y de 12 de enero, 14 de marzo, 8 de abril y 23 de mayo de 1998) sí encuentran su límite máximo en ese coste real o previsible que globalmente pueda representar para cada Corporación la prestación de esos servicios o la realización de esas actividades».

Véanse también en parecidos términos las Sentencias del T.S.J. de Asturias de 6 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Julio Luis Gallego Otero, y 25 de febrero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Luis Querol Carceller; del T.S.J. de Castilla-La Mancha de 6 de mayo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. José Antonio Moreno Molina; del T.S.J. de Cataluña de 17 de febrero de 1999, Ponente: Ilma. Sra. Dña. M.^a Mercedes Castillo Solsona, en la que muy expresivamente se señaló «que el importe al que hacer referencia el precepto es el importe global de lo percibido de todos los contribuyentes sometidos a la tasa y que el coste hace referencia al coste del servicio también en su globalidad»; del T.S.J. de Galicia de 22 de febrero de 1999 y 22 de febrero de 1999, Ponente de ambas: Ilmo. Sr. D. Francisco Javier D'Amorin Vieitez, y del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 31 de mayo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ernesto Eserverri Martínez.

La jurisprudencia, en cualquier caso, no ha sido muy exigente, sino, por el contrario, extremadamente flexible, en la interpretación del mandato recogido en este art. 24.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, habiendo llegado a declarar que la equivalencia entre el coste real o previsible del servicio

y la tasa no tiene tampoco que ser necesariamente total en cada ejercicio, sino razonablemente fundada en el conjunto de lo previsible; habiendo incluso indicado que el importe de las Tasas ha de ajustarse lo más posible –sin superarlo injustificadamente– al coste de los servicios, de donde se desprende que el coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate no representa un límite infranqueable, sino que el mismo puede ser superado, siempre que, eso sí, el exceso esté de algún modo justificado, por lo que sólo sería ilegal el exceso notorio. Véase en esta línea la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez, en la que se ha afirmado lo siguiente:

«CUARTO.–(...) ni el art. 214 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local de 1986, ni, hoy, el 24 de la vigente Ley de Haciendas Locales, imponían, ni imponen, una correlación, poco menos que matemática, entre el coste real y efectivo del servicio y el importe global que por su prestación –en el caso de autos el servicio de alcantarillado de Salamanca– haya de percibir la Corporación, sino la necesidad de que guarden el adecuado equilibrio, para que, precisamente por el carácter de “contraprestación” –se entiende que, en términos generales– a que responde el concepto de tasa, se evite que, al menos los ingresos superen desorbitadamente los costes y la tasa se convierta, de hecho, en un atípico y nuevo impuesto sobre los inmuebles del Municipio. En el caso de este recurso, como ya se ha anticipado, la sentencia de instancia da como acreditado que no existe esa falta de correlación y que, incluso, los costes del servicio superan, en perjuicio del Ayuntamiento, a los rendimientos».

Tanto para la determinación de la cuantía de las tasas a las que alude este epígrafe, como para aquéllas a que me he referido en el epígrafe anterior, el art. 24.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales señala que pueden tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas, habiendo indicado la jurisprudencia sobre este extremo que la utilización del criterio de capacidad económica en la cuantificación de las tasas no es un mandato imperativo de la ley, aunque puede tenerse en cuenta junto con otros, constituyendo buena muestra de esta afirmación la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez, en la que se declaró lo siguiente a este respecto:

«TERCERO.–(...) No es que en las tasas no deba atenderse a la capacidad económica de los sujetos obligados, pues tanto el art. 204 del Texto Refundido del Régimen Local de 1986 como el 24.3 de la vigente Ley de Haciendas Locales establecía y dispone, respectivamente, que “para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas”, sino que, en los impuestos, y en términos generales, el hecho imponible pone de relieve, en cada sujeto, su concreta capacidad contributiva, desde luego no vinculada a la prestación de un servicio o actividad de la Administración en régimen de derecho público, ni a su provocación por el directamente interesado, ni al beneficio que pueda suponerle, ni, por último y desde luego, a su coste, y, en cambio, ello no ocurre así, al menos de forma direc-

ta, en las tasas, donde la adecuación de la carga tributaria a la capacidad económica del sujeto pasivo ha de conseguirse mediante otros mecanismos "complementarios" de carácter indirecto, como puede ser, precisamente, la toma de criterios de valoración de la base por remisión a la base vigente para ciertos impuestos, ya que en éstos esa adecuación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo ha de estar, por definición, plenamente valorada».

En parecidos términos se han pronunciado, asimismo, las Sentencias del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 20 de julio de 1998, Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco Trujillo Mamely, 18 de enero de 1999 y 31 de mayo de 1999, Ponente de ambas: Ilmo. Sr. D. Ernesto Eserverri Martínez, y 18 de enero de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ignacio de la Cueva Aleu.

Más rígida a este respecto es la doctrina sustentada por las Sentencias del T.S.J. de Canarias (St. Cruz de Tenerife) de 7 de abril de 1999 y 7 de abril de 1999, Ponente de ambas: Ilmo. Sr. D. Ángel Acevedo y Campos, en las que se llegó a decretar la nulidad, por vulneración del principio de capacidad económica, de un precepto de una Ordenanza Fiscal en el que se disponía la utilización del parámetro «metro cuadrado de la superficie del local» para la cuantificación de la tasa por recogida de basuras, sin atemperarlo con ningún criterio corrector, estableciéndose, al propio tiempo, un número mínimo de metros cuadrados que debían computarse con independencia de la actividad desarrollada.

Hay que indicar, por último, concretando determinados aspectos que han sido objeto de controversia, que se ha señalado, por ejemplo, que la base de las tasas exigidas por licencias urbanísticas está constituida por el importe del presupuesto inserto en el Proyecto de las Obras a que afecta la licencia que se otorga —véanse la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada, en la que se ha declarado que «es generalmente admitido que sí existe un cierto grado de correlación entre el presupuesto de las obras y el coste concreto por prestación de servicios, por lo que la casi totalidad de los ayuntamientos españoles liquidan la tasa por licencia de obras, aplicando un tipo porcentual, o una escala progresiva o regresiva de tipos porcentuales sobre la base imponible, que es el presupuesto real de las obras» y la Sentencia del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 31 de mayo de 1999, Ponente: Ilmo. Sr. D. Ernesto Eserverri Martínez, en la que se ha señalado que la base imponible de la Tasa por Expedición de Licencias Urbanísticas se determina en función del presupuesto material de ejecución de la obra proyectada—, sin que puedan integrarse en ella los honorarios de Arquitecto y Aparejador, ni tampoco otras partidas tales como el beneficio industrial o un porcentaje de los gastos generales.

Y respecto a las tasas por licencia de apertura de sucursales bancarias que se ha indicado que la cuantía exigible por ellas no puede calcularse tomando como base la totalidad del capital social de la entidad bancaria, tal y como se ha declarado en diversos pronunciamientos jurisdiccionales, en los que se ha puesto de relieve que si se atendiese a dicha cifra se desnaturalizaría el concepto de tasa,

por convertirla así en un tributo sin conexión alguna con el servicio prestado, añadiéndose que había que sentar como premisa indiscutible que el Municipio no puede someter a tributación más capital social que el asignado al establecimiento que se instale en su término municipal. Véase a este respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1999, Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó, en la que se ha declarado que a estos efectos sólo debe considerarse la parte del capital social que exprese la capacidad de expansión consumida por la sucursal:

«TERCERO.—(...) En cuanto al tercer motivo casacional, ha de dejarse sentado, en principio, que la Tasa de autos se aplica a todos los sujetos pasivos que están potencialmente sometidos a la misma de acuerdo con los principios fundamentales de distribución de las cargas tributarias (capacidad económica, generalidad y equidad). Pero, si el sujeto pasivo de la Tasa está sometido a una legislación específica de alcance sectorial, como son el Decreto y las Órdenes antes indicadas, reguladores, dentro del marco de la expansión bancaria, de la apertura de sucursales y agencias de tal naturaleza, es evidente que la base imponible de la Tasa por la concesión de la Licencia de Apertura no debe ser el capital social total del Banco, sino la parte del mismo que exprese la capacidad de expansión consumida por la sucursal o agencia (en el sentido conceptual descrito en los textos sectoriales comentados), ya que, como indica la doctrina jurisprudencial referida en la letra A), cifrar la base impositiva tomando como referencia el capital social de la empresa, con sucursales en todo el territorio nacional, vulneraría los citados principios de capacidad económica y de equidad que inspiran, en el concreto campo de las Tasas, junto con la ecuación "importe del tributo = coste real del servicio prestado", nuestro ordenamiento tributario».

5. DEVENGO

El devengo de las tasas se regula en el art. 26 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que señala que el mismo tiene lugar, de acuerdo con la naturaleza del hecho imponible y conforme determine la respectiva Ordenanza Fiscal:

- a) Cuando se inicie el uso privativo o el aprovechamiento especial, o bien cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad, pudiendo exigirse, en ambos casos, el depósito previo de su importe total o parcial.
- b) Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, que no se realizará o tramitará sin que se hubiese efectuado el correspondiente abono.