

Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional

Juan Ignacio Moreno Fernández

Letrado del Tribunal Constitucional.

Profesor titular de Derecho Financiero, en excedencia

1. La premisa de partida: las prestaciones patrimoniales de carácter público. 1.1. Concepto. 1.2. Categorías. 1.2.1. Los tributos. 1.2.2. Los precios públicos. 1.2.3. Los precios privados. 1.2.4. Las multas y sanciones. 1.2.5. Los recargos. 1.2.6. Las cotizaciones a la Seguridad Social. 1.2.7. La prestación por incapacidad laboral transitoria. 1.2.8. La prestación personal y de transporte para la realización de obras. 1.2.9. Las cuotas a los colegios de huérfanos. 2. La consecuencia de la calificación de una prestación patrimonial como de carácter público: el sometimiento al principio de reserva de ley. 2.1. La reserva de ley. 2.1.1. La reserva de ley relativa. 2.1.2. La reserva de ley y los decretos leyes. 2.1.3. La reserva de ley y las leyes de presupuestos. 2.2. La colaboración reglamentaria. 2.2.1. El grado de colaboración en cada categoría patrimonial. 2.2.2. El grado de colaboración en cada elemento esencial. 3. Las tasas y los precios públicos. 3.1. Ideas previas: la evolución del concepto a la luz de la doctrina constitucional. 3.2. La prestación de servicios o realización de actividades en "régimen de Derecho público": los discutibles "precios privados". 3.3. Las tasas y los precios públicos "a pesar de" las diferentes formas de prestación de servicios o realización de actividades. 3.4. El aprovechamiento de los bienes demaniales y patrimoniales de las corporaciones locales. 3.5. La compatibilidad de la tasas por prestación de servicios y uso del dominio público. 4. Bibliografía.

1. La premisa de partida: las prestaciones patrimoniales de carácter público

1.1. Concepto

Partamos del hecho de que el artículo 31.3 de la CE soslaya la utilización del término “tributo” recurriendo a la expresión más amplia y abierta de “prestación patrimonial de carácter público”, aun cuando la Constitución en varios preceptos haga referencia expresa a los “tributos” y proclame su establecimiento mediante ley (artículo 133.1 de la CE). Ello es exponente de que no pueden considerarse como sinónimas ambas expresiones, siendo la figura tributaria (artículo 133.1 de la CE) una especificación de aquella otra más genérica de la prestación patrimonial de carácter público (artículo 31.3 de la CE). Ahora bien, esto no significa –desde la perspectiva constitucional– que exista algún óbice para que el legislador altere el alcance de las figuras que integran la categoría del tributo (impuestos, tasas y contribuciones especiales) en orden a la creación de nuevos ingresos de Derecho público. Sin embargo, lo cierto es que, al final, se denominen como se denominen, las prestaciones patrimoniales, bien van a tener naturaleza tributaria, bien van a ser sanciones, únicas categorías genéricas en las que se divide, a nuestro juicio, aquel concepto más amplio recogido por la Constitución española en su artículo 31.3.

El Tribunal Constitucional, para definir la figura de la “prestación patrimonial de carácter público” y, en consecuencia, dotarla de un contenido, ha recurrido al análisis de sus características. En este sentido, entiende que “el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley”, es decir, la *coactividad* es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público, o lo que es lo mismo, son prestaciones de carácter público las derivadas de una obligación establecida unilateralmente por el poder público “sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla” (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3), eso sí, siempre que al mismo tiempo “la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15).

1.2. Categorías

Como hemos dicho anteriormente, a nuestro juicio, el concepto genérico de “prestación patrimonial de carácter público” sólo admite dos categorías concretas, a saber, los tributos y las sanciones. Hay que tener presente, antes de nada, que los tributos no sólo son una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), pudiendo también responder a otros fines o a la consecución de políticas sectoriales (fin extrafiscal). El tributo, como es evidente, tiene principalmente un fin fiscal, meramente recaudatorio, dirigido a la obtención de recursos económicos para subvenir a los gastos de los entes públicos, pudiendo responder secundariamente a políticas sectoriales distintas de la puramente financiera en tanto que sirven como vehículo ejecutor de concretas políticas sectoriales (fundamentalmente, económicas o sociales). Sin embargo, nada impide que su finalidad sea primeramente extrafiscal (finalista), sin que a ello obste que de forma accesoria sirvan también a una finalidad fiscal (allegar ingresos). Así, la utilización del tributo como un instrumento de financiación le otorgará un carácter puramente fiscal, mientras que cuando se dirija derechamente a la consecución de un objetivo diferente al recaudatorio, meramente intervencionista o de ordenación (estimulando o desincentivando comportamientos de los sujetos), le dotará de naturaleza extrafiscal. De hecho, el artículo 1 de la LGT/2003, en su párrafo segundo, prevé expresamente que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Por esta razón, las diferentes prestaciones patrimoniales, ya tengan fines fiscales o extrafiscales, estimulantes o disuasores de determinadas conductas, van a tener una naturaleza eminentemente tributaria, y sólo cuando se dirijan derechamente a castigar conductas de los ciudadanos, tendrán naturaleza sancionadora.

Pues bien, el Tribunal Constitucional, por su parte, sin intentar delimitar el contenido de aquella expresión constitucional, sí ha venido identificando determinadas prestaciones como “de carácter público” a los efectos de someterlas a la garantía de la reserva de ley prevista en el artículo 31.3 de la CE.

1.2.1. Los tributos

Es evidente que los tributos representan la clase más importante de las prestaciones patrimoniales de carácter público y, quizás, por esta razón, el legislador busca nuevas formas jurídicas que flexibilicen las exigencias del principio de reserva de ley constitucional. Pues bien, siendo el tributo la prestación patrimonial de carácter público por excelencia, el Tribunal Constitucional lo define como una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del artículo 31.1 de la CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en función de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 194/2000, de 19 de julio, FJ 7). En consecuencia, tenga el tributo un fin fiscal o extrafiscal, en modo alguno puede desconocer el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la CE. De hecho, así lo exige el artículo 31.1 de la CE, que establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”, y así se dice textualmente en el artículo 3.1 de la LGT/2003 al disponer que “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”.

El principio de capacidad económica se convierte así en un principio ordenador del sistema tributario que informa la creación de todos los tributos y que, como bien dice Aguallo Avilés, no sólo se erige en el fundamento de la imposición (sea cual fuere la naturaleza del tributo en cuestión, esto es, tasas incluidas, de tal manera que, donde no exista una manifestación de capacidad económica, no cabrá la imposición de un tributo), sino también en su medida, aunque, en el caso de las tasas, es evidente que admite diferentes matices (respecto de este último aspecto, apunta el artículo 8 de la LTPP que “en la fijación de las se tendrán en cuenta cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas”).

Pues bien, ya concretamente en relación con las tasas, es cierto que, en las que gravan la ocupación del dominio público, es evidente la manifestación de una capacidad económica gravable. Buena prueba de ello es la cuantificación de tales tasas en función de “la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento” o “del valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, la autorización o la adjudicación” (artículo 24 de la LHL). Por ello, el usar la capacidad económica como fundamento y como medida de la imposición no genera ningún problema

(de tal manera que cuando la tasa no se ajuste a la capacidad económica real o potencial será nula). Más difícil se hace, sin embargo, la aplicación del principio de capacidad económica a muchas tasas por prestación de servicios, no ya como medida de la capacidad sino, principalmente, como fundamento del gravamen. Quizás ha llegado el momento de exigir a las tasas, a todas las tasas (y no sólo a las que gravan el uso del dominio público), la existencia de una manifestación de riqueza susceptible de someterse a gravamen –eso sí, con todas las matizaciones que sean necesarias por la peculiaridad de la figura–, es decir, aplicarles el principio constitucional de capacidad económica como fundamento de su existencia. Ello conduciría inexorablemente a reconocer que muchas de ellas son inconstitucionales. Y esto no es un problema para la Hacienda local, dado que lo que debe hacerse es acentuarse la figura del impuesto, como medio de recaudación y financiación de las entidades locales, y reducir la de tasa –otroza llena de legitimidad– a sus límites estrictamente necesarios. Si fue posible derogar las exacciones parafiscales, ¿por qué no hacer lo mismo con muchas tasas que adolecen de los mismos vicios? La poca resistencia del contribuyente frente al pago de la tasa como contraprestación por el servicio recibido no justifica la acentuación de su uso frente a otros instrumentos fiscales mucho más adecuados y ajustados a la Constitución. Después de más de veinticinco años de Constitución debería haber llegado el momento de plantearse la viabilidad constitucional de las tasas dentro de un sistema tributario presidido por el principio de capacidad económica.

1.2.2. Precios públicos

Según la doctrina del Tribunal Constitucional, cuando nos encontremos ante actividades o servicios públicos para los que esté previsto el pago de un precio público en los que concurra cualquiera de las circunstancias de coactividad, esencialidad o exclusividad –a las que posteriormente haremos referencia–, estaremos en presencia de precios públicos de naturaleza tributaria y, por tanto, de prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas al principio de reserva de ley. Sin embargo, ante servicios en los que concurren cumulativamente las tres circunstancias anteriores en sentido negativo –no sean coactivos, no sean esenciales y haya concurrencia efectiva en el mercado–, surgirá la figura del precio público no tributario y, por ende, no sometido al principio de legalidad (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19). El establecimiento y regulación de los precios públicos con naturaleza tributaria se

deberá hacer, entonces, por norma con rango legal, mientras que el establecimiento y regulación de precios públicos no tributarios podrá efectuarse por normas de carácter reglamentario (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19). Dicho de otra manera, estos últimos, en tanto que no participan del concepto de “prestación patrimonial de carácter público” no quedan sometidos al principio constitucional de reserva de ley.

1.2.3. Precios privados

El Tribunal Constitucional ha calificado las tarifas portuarias (supuestamente concebidas como precios privados según el artículo 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de puertos del Estado y de la marina mercante), es decir, aquellas que se exigen por la prestación de servicios por las autoridades portuarias, como “verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público sujetas al artículo 31.3 de la CE, dado que, con independencia de que la norma califique como ‘servicios’ todos los presupuestos de hecho que determinan su devengo, dichas tarifas se exigen, bien efectivamente por servicios que –al margen de que, como señala el órgano judicial proponente de la cuestión, puedan o no calificarse como ‘objetivamente indispensables’– se prestan en régimen de monopolio, bien por la utilización u ocupación de los bienes o instalaciones portuarias” (STC 102/2005, de 20 de abril, FJ 5). Y sobre esta base concluye: “En definitiva, debe considerarse que los ‘servicios portuarios’ a que hace referencia la orden ministerial cuestionada en el proceso *a quo* implican, bien la prestación de servicios o realización de actividades en los que existe un monopolio de derecho a favor del Estado y, en consecuencia, ‘los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación’ [STC 185/1995, FJ 3.c)], bien la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público portuario, que al ser de titularidad del Estado generan ‘una situación que puede considerarse de monopolio, ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos’ [STC 185/1995, FJ 4.a)]. De donde se deduce que las tarifas por los denominados ‘servicios públicos’ portuarios constituyen prestaciones de carácter público en el sentido del artículo 31.3 de la CE, que, en cuanto tales, quedan sometidas a la reserva de ley [STC 185/1995, FJ 4.a); en el mismo sentido, STC 233/1999, FJ 16]” (STC 102/2005, de 20 de abril, FJ 5).

Además, las califica como “prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria, con independencia de que los denominados *servicios portuarios* sean prestados por la autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que, a los efectos de calificar a las prestaciones patrimoniales satisfechas por los ciudadanos a las administraciones públicas como tasas, dispone que ‘se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de Derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquier de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público’” (STC 102/2005, de 20 de abril, FJ 6).

1.2.4. Multas y sanciones

No cabe duda, conforme apuntamos anteriormente, que las multas y sanciones configuran la otra clase de prestaciones patrimoniales de carácter público que encajan en el concepto del artículo 31.3 de la CE, con independencia de que las mismas tengan una finalidad represiva o retributiva, esto es, tanto las que derivan de incumplimientos previos de los ciudadanos frente a exigencias legales (por ejemplo, las sanciones tributarias), como las que tengan una finalidad coercitiva en las que el uso de la coacción necesaria se dirige al mero restablecimiento la legalidad conculcada (por ejemplo, la interrupción de las emisiones de una emisora que no había solicitado la correspondiente autorización administrativa o la multa por la no realización de determinadas obras).

En efecto, el Tribunal Constitucional tiene dicho –por ejemplo, con relación a una multa coercitiva de 15.000 pesetas por no realización de determinadas obras– que: “[...] en dicha clase de multas, cuya independencia de la sanción queda reflejada en el párrafo 2 del indicado artículo 107 de la LPA no se impone una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita, cuya adecuada previsión normativa desde las exigencias constitucionales del derecho a la legalidad en materia sancionadora pueda cuestionarse, sino que consiste en una medida de constreñimiento económico, adoptada previo el oportuno apercibimiento, reiterada en lapsos de tiempo y tendente a obtener la acomodación de un comportamiento obstativo del destinatario del acto a lo dispuesto en la decisión administrativa previa. No se inscriben, por tanto, estas multas en el ejerci-

cio de la potestad administrativa sancionadora, sino en el de la autotutela ejecutiva de la Administración, previstas en nuestro ordenamiento jurídico con carácter general por el artículo 102 de la LPA cuya constitucionalidad ha sido expresamente reconocida por este tribunal (STC 22/1984, de 17 de febrero; 137/1985, de 17 de octubre, y 144/1987, de 23 de septiembre), y respecto de la que no cabe predicar el doble fundamento de la legalidad sancionadora del artículo 25.1 de la CE a que se refiere la STC 101/1988, de 8 de junio, esto es: de la libertad (regla general de la licitud de lo no prohibido) y de seguridad jurídica (saber a qué atenerse), ya que, como se ha dicho, no se castiga una conducta realizada porque sea antijurídica, sino que se constriñe a la realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta previamente fijada por el acto administrativo que se trata de ejecutar, y mediando la oportuna conminación o apercibimiento" (STC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2).

Por otra parte, apuntaba que –con referencia a la interrupción de las emisiones de una emisora no autorizada– que la medida adoptada no puede calificarse, en rigor, como una "sanción": "Carácter que sería predicable de aquella medida si hubiera obedecido al incumplimiento de las obligaciones derivadas de la relación jurídica originada por la concesión administrativa para emitir; concesión, sin embargo, de la que en el presente supuesto carecía la demandante de amparo (cfr. STC 61/1990, fundamento jurídico 6). Así lo entendió la Sala Quinta del Tribunal Supremo en el fundamento jurídico 5 de su sentencia ('la concesión es un *prius* y sin la misma no cabe hablar de derecho ni, en este caso, de sanción, puesto que la Administración, a través del acto impugnado, se ha limitado a restablecer la legalidad conculcada'), y así, también, se ha venido a indicar por este Tribunal Constitucional, para un supuesto en cierto modo análogo, en su STC 144/1987, en la que se hace referencia, a propósito de un acto administrativo por el que se interrumpieron las emisiones y se dispuso el precinto de los equipos de determinada emisora, a la 'potestad administrativa de autotutela' y a la ejecución de los actos dictados en su virtud, 'que arrancan del incumplimiento de reglamentos que no tienen carácter sancionador' (fundamento jurídico 2), pues no puede ser calificada de sancionadora la medida que se adopta para restablecer la legalidad conculcada frente a aquel que, por no haber cumplido los requisitos establecidos para el desarrollo de determinada actividad, no ha adquirido el derecho a llevarla a cabo y, no obstante, la emprende" (STC 119/1991, de 3 de junio, FJ 3).

1.2.5. Recargos

Los recargos tributarios (por ejemplo, el del cincuenta por ciento por pagos voluntarios extemporáneos), aunque no pueden calificarse propiamente como tributos –según el Tribunal Constitucional–, lo que hace que no les sea de aplicación el artículo 31.1 de la CE, sí son, sin lugar a dudas, prestaciones patrimoniales a las que se refiere el artículo 31.3 de la CE: “El recargo del cincuenta por ciento de la deuda tributaria no constituye una medida de autotutela ejecutiva de la Administración (STC 148/1993), pues tiene como presupuesto de aplicación la existencia de un incumplimiento que el obligado debe rectificar espontáneamente. Tampoco pretende limitarse a la coacción imprescindible para determinar el cumplimiento de la obligación y, de ese modo, el mero restablecimiento de la legalidad conculcada (STC 181/1990, 119/1991). Lo que hace el artículo 61.2 de la Ley general tributaria no es reclamar un tributo por la existencia de un nuevo hecho imponible, sino que, simplemente, exige un plus por haber incumplido el deber de ingreso en plazo que la normativa tributaria establece, razón por la cual la medida enjuiciada no es encuadrable en el artículo 31.1 de la CE” (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4).

1.2.6. Cotizaciones a la Seguridad Social

El Tribunal Constitucional sí ha atribuido expresamente a las cotizaciones a la Seguridad Social el carácter de prestaciones patrimoniales de carácter público, al tratarse “de prestaciones coactivamente impuestas” en las que “la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público”. En efecto, a juicio del Tribunal: “[...] no cabe duda alguna de que las cotizaciones al sistema de Seguridad Social son prestaciones patrimoniales coactivamente impuestas por un ente público (artículo 31.3 de la CE), asimilables a los tributos, pues consisten en la entrega de una suma de dinero a un ente público para el sostenimiento de los gastos del Estado (en concreto, del sistema de Seguridad Social) como consecuencia de la realización de un hecho revelador de capacidad económica (artículo 31.1 de la CE)” (ATC 306/2004, de 20 de julio, FJ 4).

1.2.7. La prestación por incapacidad laboral transitoria

Al igual que ha ocurrido con las cotizaciones a la Seguridad Social, el Tribunal Constitucional ha calificado como prestación patrimonial de carácter público la obligación que tiene el empresario de asumir el pago

de una parte de la prestación prevista en el sistema de Seguridad Social en los casos de incapacidad laboral transitoria derivada de riesgos comunes (artículo 129.1 de la LGSS), porque se trata de “una prestación impuesta por los poderes públicos a los empresarios sin el concurso de la voluntad de éstos” cuya finalidad es “la protección de los ciudadanos ante situaciones de necesidad”. Por esta razón, entiende el Tribunal que “no es irrazonable ni infundada la atribución del carácter de prestación de Seguridad Social (ya sea por su naturaleza o por su función) a la cantidad a abonar por el empresario”, que responde a “un desplazamiento de la carga económica correspondiente, de los fondos propios de la Seguridad Social a los empresarios”. Es decir, “el poder público impone a los empresarios una prestación pecuniaria que tiene una evidente finalidad pública, o, lo que es igual, establece una ‘prestación patrimonial de carácter público’”, la cual, a juicio del Tribunal Constitucional, no tiene “naturaleza tributaria” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 16).

1.2.8. La prestación personal y de transporte para la realización de obras

También se ha calificado como prestación patrimonial de carácter público prestaciones tales como la “de personal y de transporte” (*dare*) del artículo 120 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de haciendas locales (actual artículo 128 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo), al tratarse de prestaciones impuestas que persiguen un fin público: la financiación de los gastos públicos (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 35). En efecto, se trata de prestaciones *in natura*, donde el sujeto no concurre con una aportación económica (salvo que solicite la redención a metálico), sino mediante la realización de una actividad que supone un ahorro de coste al ente municipal.

1.2.9. Las cuotas a los colegios de huérfanos

El Tribunal Constitucional ha calificado como “prestación patrimonial” la cotización mensual a un colegio de huérfanos. Se trata, de una afiliación obligatoria a una asociación mutuo-benéfica, y, por tanto, del correlativo deber de cotización a la misma, para asegurar una finalidad pública, cumpliendo objetivos constitucionalmente impuestos a los poderes públicos (artículos 41 y 50 de la CE), cuya persecución no puede dejarse a la asociación espontánea de los interesados, y que trasciende de la esfera en que opera el libre fenómeno asociativo de los privados (STC 244/1991, de 16 de diciembre, FJ 4).

2. La consecuencia de la calificación de una prestación patrimonial como de carácter público: el sometimiento al principio de reserva de ley

2.1. La reserva de ley

2.1.1. La reserva de ley relativa

La consecuencia inmediata de calificar una prestación patrimonial como de carácter público es su sometimiento al principio de reserva de ley proclamado constitucionalmente en el artículo 31.3 de la CE. Ahora bien, toda prestación patrimonial de carácter público, no sólo debe respetar el principio de legalidad previsto en el artículo 31.3 de la CE, sino que al mismo tiempo debe responder a una finalidad constitucionalmente tutelada y obedecer al resto de los principios y exigencias que se contemplan en la norma fundamental (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 35).

El principio de legalidad en materia tributaria (artículo 31.3 de la CE) como especificación del principio de legalidad más genérico del artículo 9.3 de la CE responde en su esencia a la vieja idea (de la Edad Media) de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes (*nullum tributum sine lege; non taxation without representation*); es decir, la reserva de ley en materia de prestaciones patrimoniales se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma (en la medida en que los ciudadanos participan en el establecimiento de un sistema mediante el cual se dé cumplimiento al deber de solidaridad cual es la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4). En el Estado social y democrático de derecho, la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3).

Pues bien, este principio constitucional de la reserva no se limita únicamente a las categorías tributarias (normalmente, a las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos), sino a toda prestación patrimonial de carácter público de las previstas en el artículo 31.3 de la CE. En consecuencia, no sólo están sometidas al principio de reserva de ley los tributos, sino también cualquier otra prestación patrimonial (por ejemplo, los

precios públicos de naturaleza tributaria y las sanciones) o de naturaleza personal.

Por otra parte, la reserva de ley no es absoluta (como ocurre, por ejemplo, en la materia penal), sino relativa, o lo que es lo mismo, limitada a la creación *ex novo* de la figura prestacional y a la configuración de sus elementos esenciales o configuradores del mismo (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 6/1983, de 4 de febrero, FJ 4; 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3): “También nos hemos pronunciado reiteradamente sobre los imperativos derivados de la reserva de ley que para las prestaciones patrimoniales de carácter público establece el artículo 31.3 de la CE: dicha reserva, hemos recordado más atrás, aunque no es absoluta, reclama que al menos la creación *ex novo* de la prestación coactiva y la determinación de los elementos esenciales o configuradores de la misma se lleven a cabo mediante ley (por todas, STC 185/1995)” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 34).

Dicha reserva de ley admite, entonces, la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, SSTC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3).

Por otra parte, es importante tener presente que ni la sujeción de una prestación patrimonial a un régimen de Derecho público la convierte *per se* en una prestación patrimonial de carácter público de las del artículo 31.3 de la CE (por ejemplo, un precio público de naturaleza no tributaria), ni tampoco su sujeción a un régimen de Derecho privado permite excluir *a priori* dicha naturaleza, como recientemente acaba de señalar el Tribunal Constitucional al decir que si bien “el sometimiento de la relación obligacional a un régimen jurídico de Derecho público no es suficiente por sí solo para considerar que la prestación patrimonial así regulada sea una prestación de carácter público en el sentido del artículo 31.3 de la CE” (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3), sin embargo, el sometimiento de verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público a un régimen de Derecho privado (calificándolas como “precios privados”), esto es, la atribución a dichas prestaciones patrimoniales de “una categoría preexistente que predetermina el régimen jurídico que es de aplicación” supone un fraude constitucional en tanto que con dicha atribución se están

“excluyendo las exigencias que derivan del principio de reserva de ley establecido por la Constitución para las prestaciones patrimoniales de carácter público” (STC 102/2005, de 20 de abril, FJ 8).

2.1.2. La reserva de ley y los decretos leyes

Hay que precisar que no toda norma con rango legal está llamada a satisfacer las exigencias de la reserva de ley, pues, por ejemplo, el decreto ley puede no servir a tales fines. Respecto de éste, el límite del artículo 86.1 de la CE (“afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I”, entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 de la CE), unido al principio de reserva de ley de los artículos 31.3 (“sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”) y 133.1 de la CE (“la potestad originaria para establecer los tributos corresponde al Estado, mediante ley”), dificultan la creación, e incluso modificación, de los aspectos fundamentales de un tributo, en la medida en que con ello se puede afectar al “deber” constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

En este sentido, a juicio del Tribunal Constitucional, al decreto ley no le está vedada por sí la materia tributaria, siempre y cuando, en la regulación de aquellos aspectos de un tributo en los que pueda penetrar se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante (urgencia) y la no “afectación” de las materias excluidas, es decir, de un derecho, deber o libertad regulado en el título I de la Constitución, cual ocurriría cuando el montante de la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes sujetos a un tributo hubiese sido alterado sustancialmente, con lo cual, se habría igualmente alterado la posición de estos en el conjunto del sistema tributario y se habría afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 de la CE (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7): “Lo cierto es, sin embargo, que desde la STC 182/1997, de 28 de octubre, venimos señalando con rotundidad que el hecho de que una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye *eo ipso* la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante decreto ley, porque, como ya hemos dicho en la STC 111/1983, ‘la mención a la ley no es identificable en exclusividad con el de ley en sentido formal’. Para comprobar si tal disposición legislativa provisional se ajusta a la norma fundamental, habrá que ver si reúne los requisitos establecidos en el artículo 86

de la CE y si no invade ninguno de los límites en él enumerados o los que, en su caso, se deduzcan racionalmente de otros preceptos del texto constitucional, como, por ejemplo, las materias reservadas a ley orgánica, o aquellas otras para las que la Constitución prevea *expressis verbis* la intervención de los órganos parlamentarios bajo forma de ley. No hay aquí, por tanto, concluíamos, un problema de reserva de ley, sino de vulneración o no de los requisitos y de los límites que para la emanación de decretos ley por el Gobierno establece la Constitución” (FJ 8).

Por tanto, la reserva de ley de artículo 31.3 de la CE no exige necesariamente que la materia tributaria (o, más ampliamente, la relativa a las prestaciones patrimoniales de carácter público) se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no haya habido ‘afectación’ por el decreto ley de un derecho, deber o libertad regulado en el título I de la Constitución, lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 8; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 6).

Así, con fundamento en esta doctrina, el Tribunal Constitucional ha admitido la intervención del decreto ley en la determinación del tipo de gravamen tanto del impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003, de 3 de julio) como del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, de 30 de junio); y, sin embargo, ha declarado contrario a la Constitución el incremento por decreto ley del tipo de gravamen del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero no por lesionar el principio de reserva de ley, sino por afectar a la esencia de uno de los deberes constitucionales recogidos en el título I de la Constitución, a saber, el deber de contribuir previsto en el artículo 31.1 de la CE, al haberse alterado de manera sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario (SSTC 182/1997, de 28 de octubre; y 245/2004, de 16 de diciembre).

2.1.3. La reserva de ley y las leyes de presupuestos

Aparte de que la Ley de Presupuestos es una verdadera ley (por todas, STC 203/1998, de 15 de octubre, FJ 3), sus peculiaridades derivan fundamentalmente tanto del condicionamiento a que somete el artículo 134 de la CE al ejercicio del poder legislativo por las Cortes Generales y de las restriccio-

nes impuestas a su tramitación parlamentaria por los reglamentos de las cámaras, como de las limitaciones existentes en su contenido material, en cuanto no admite todo tipo de normas jurídicas en su seno, sino sólo aquellas que guarden algún tipo de relación con ese instrumento presupuestario.

La justificación de esa limitación se encuentra tanto en la función específica que le atribuye la Constitución (la aprobación anual de los Presupuestos Generales del Estado incluyendo la totalidad de los ingresos y gastos del sector público estatal y la consignación de los beneficios fiscales que afecten al Estado) como en la propia incertidumbre que una regulación de este tipo puede producir al tratarse de una ley que, por las peculiaridades y especificidades que presenta su tramitación parlamentaria, conlleva restricciones a las facultades de los órganos legislativos en relación con la tramitación de otros proyectos o proposiciones de ley, al tener sus trámites de enmienda y debate restringidos por las disposiciones de las cámaras que regulan su procedimiento, lo cual puede ir de por sí en contra del principio de seguridad jurídica constitucionalmente garantizado (artículo 9.3 de la CE), esto es, de la certeza del Derecho que exige que una ley de contenido constitucionalmente definido, como es la Ley de Presupuestos Generales del Estado, no contenga más disposiciones que las que guardan correspondencia con la función que la Constitución le atribuye en sus artículos 66.2 y 134.2.

Pues bien, de todos es sabido que el Tribunal Constitucional ha venido admitiendo en la Ley de Presupuestos Generales del Estado un doble contenido. Por un lado, el presupuesto en sí mismo considerado (como estado que contiene cifradamente el programa de ingresos y de gastos); y, por otra parte, su articulado. Sin embargo, esta división es “ideal”, siendo sus partes inescindibles, para formar parte de un único acto legislativo que es la Ley de Presupuestos Generales del Estado, con lo cual, el carácter de norma jurídica le es atribuible a la totalidad y no sólo al articulado (STC 63/1986, de 21 de mayo, FJ 2).

En consecuencia, la Ley de Presupuestos tiene un contenido “esencial” o “indisponible”, “propio, mínimo y necesario”, o lo que es lo mismo, el contenido que en todo caso debe aparecer en la Ley de presupuestos que cada año debe ser aprobada por el Parlamento, que deriva directamente de lo dispuesto en el artículo 134.2 de la CE y que se concreta en la previsión de ingresos y habilitación de gastos para un ejercicio económico y en las normas de naturaleza financiera que desarrollan y aclaran los estados

cifrados para su ejecución congruente o simétrica en el respectivo período anual. Y también tiene un contenido “eventual” o “disponible”, que se justifica en el carácter funcional de la Ley de Presupuestos como vehículo director de la política económica del Gobierno (ley de *indirizzo politico*) y que se concretaría en aquellas otras disposiciones que no siendo estrictamente presupuestarias, están dirigidas de modo directo a ordenar la acción y los objetivos de política económica y financiera del sector público estatal, o lo que es lo mismo, inciden en la política de ingresos y gastos del sector público o la condicionan. Puede acoger, entonces, disposiciones que, aun no suponiendo una previsión de ingresos o una habilitación de gastos en sentido estricto, bien guardan una directa con los unos (los ingresos) o los otros (los gastos), bien responden a los criterios de política económica del Gobierno u obedecen a una mayor inteligencia o mejor ejecución del presupuesto, o bien utilizan el vehículo de la Ley de Presupuestos como un instrumento para la mera adaptación circunstancial de las distintas normas (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 2; 63/1986, de 21 de mayo, FJ 12; 65/1987, de 21 de mayo, FJ 4; 134/1987, de 21 de julio, FJ 6; 65/1990, de 5 de abril, FJ 3; 76/1992, de 14 de mayo, FJ 4; 195/1994, de 23 de junio, FJ 2; 16/1996, de 1 de febrero, FJ 6; 61/1997, de 20 de marzo, FJ 2; 174/1998, de 23 de julio, FJ 6; 203/1998, de 15 de octubre, FJ 3; 130/1999, de 1 de julio, FJ 4; 131/1999, de 1 de julio, FJ 2; 234/1999, de 16 de diciembre, FJ 4; 32/2000, de 3 de febrero, FJ 5; 180/2000, de 29 de junio, FJ 4; 274/2000, de 15 de noviembre, FJ 4; 67/2002, de 21 de marzo, FJ 3; 202/2003, de 17 de noviembre, FJ 9; y 34/2005, de 17 de febrero, FJ 4).

En suma, para incorporar disposiciones normativas ajenas a la materia presupuestaria propiamente dicha, el Tribunal Constitucional las condiciona a un doble límite. En primer lugar, debe tratarse de materias que tengan alguna vinculación económica o presupuestaria con la Ley de Presupuestos. Es decir, si bien nada impide, en principio, la utilización de la Ley de Presupuestos como un instrumento para la mera adaptación circunstancial de las distintas normas, sin embargo, la inclusión de cualesquiera otra clase de normas jurídicas está necesitada, para salvaguardar su legitimación constitucional, de una conexión directa con los ingresos o gastos del Estado, o con la política económica del Gobierno, o con la inteligencia y ejecución del presupuesto. En consecuencia, no puede tratarse de “una disposición de carácter general en materia propia de la ley ordinaria” o de una “norma típica de Derecho codificado”, que están excluidas de por sí del ámbito de las leyes de presupuestos, dado que la “disposi-

ción de carácter general” o la “norma típica de Derecho codificado” se adoptan con vocación de permanencia, con la consiguiente quiebra que dicha incorporación supone del principio de seguridad jurídica entendido como certeza en el Derecho cuya aplicación razonablemente espera el ciudadano, salvo que, conforme a lo que dijimos antes, esas disposiciones de carácter general se encuentren en alguna de las situaciones citadas que justifiquen su inclusión en el instrumento presupuestario (por ejemplo, STC 63/1986, de 21 de mayo, FJ 12).

En segundo lugar, no puede crear o modificar tributos (artículo 134.7 de la CE). Ahora bien, siendo cierto que el artículo 134.7 de la CE prohíbe la creación de tributos mediante leyes de presupuestos (entendiendo por tal, tanto la creación de figuras tributarias nuevas como la modificación de los hechos imposables o de los elementos esenciales del mismo que impliquen la creación de un tributo nuevo y distinto que no era el que estaba previsto legalmente en las leyes sustantivas que componen el sistema tributario), también lo que es, que admite su modificación cuando una ley sustantiva así lo permita. En consecuencia, si nada impide a la Ley de Presupuestos –en materia tributaria– el proceder a realizar una mera adaptación de los distintos tributos a la realidad de cada momento (mera adecuación circunstancial del mismo), sin que para ello se exija habilitación especial alguna por ley sustantiva, sin embargo, sí es necesario para que se realicen alteraciones sustanciales y profundas del impuesto cumplir con la exigencia constitucional de que la modificación aparezca prevista en una ley tributaria sustantiva (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 2). Admitir lo contrario supondría vulnerar uno de los principios políticos más antiguos, cual es, el de la autoimposición, o lo que es lo mismo, establecer como principio que el consentimiento de los tributos sea consecuencia de la expresión de la voluntad general a través de los órganos democráticamente elegidos para ello y depositarios de la soberanía popular (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 3; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 3).

Por otra parte, hay que tener presente que la prohibición contenida en el artículo 134.7 de la CE prevista para los “tributos”, a nuestro juicio, debe hacerse extensiva a toda prestación patrimonial de carácter público. No tiene sentido, privar a la Ley de Presupuestos de la posibilidad de crear tributos (precisamente, por las limitaciones que impone al ejercicio de la garantía de autoimposición) y, sin embargo, permitirle crear otro tipo de prestaciones patrimoniales de carácter público. Quizás nuestro constituyente, cuando introdujo el citado límite, estaba asimilando mentalmente

los tributos con las prestaciones patrimoniales del artículo 31.3 de la CE y, por esa razón, en el artículo 134.7 de la CE sólo habló de tributos. De hecho, si conectamos con la tesis que se viene manteniendo en este trabajo desde el principio de que las prestaciones patrimoniales de carácter público a que hace referencia el artículo 31.3 de la CE, o bien tienen naturaleza tributaria, cualquiera que sea su denominación (tasas, contribuciones especiales, impuestos, exacciones parafiscales, tarifas, cánones, derechos, precios públicos, etc.), o bien son sanciones, parece lógico que el límite citado se aplique a todas por igual.

Finalmente, y desde una perspectiva puramente temporal, salvadas las primeras indecisiones del Tribunal Constitucional sobre la naturaleza temporal (para el ejercicio presupuestario al que se contrae la Ley de Presupuestos) o permanente (hasta su derogación), hoy en día está plenamente admitido que hay que distinguir –en orden a determinar su vigencia– la diferente naturaleza de las disposiciones contenidas en una ley de presupuestos. Así, las disposiciones puramente presupuestarias, esto es, las recogidas en su contenido mínimo, tendrán, en principio, una vigencia exclusivamente anual, mientras que las disposiciones incorporadas a su contenido eventual o disponible tendrán, en principio, vocación de permanencia (SSTC 65/1990 65/1990, de 5 de abril, FJ 3; 32/2000, de 3 de febrero, FJ 6; 274/2000, de 15 de noviembre, FJ 4; 109/2001, de 26 de abril, FJ 6; y 34/2005, de 17 de febrero, FJ 4).

2.2. La colaboración reglamentaria

2.2.1. El grado de colaboración en cada categoría patrimonial

Como hemos dicho antes, el Tribunal Constitucional distingue el alcance de la colaboración del reglamento “en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias” (STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5; y 150/2003, de 15 de julio, FJ 3), pues le otorga un diferente alcance a la reserva legal “según se está ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias” (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4), permitiendo la mayor flexibilidad cuando se trata de las tasas (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4), en las que la colaboración puede ser especialmente intensa, sobre todo, en la fijación y modificación de su cuantía, al tratarse de contraprestaciones estrechamente unidas a los costes de derivados de la prestación de un servicio o de la realización de una actividad administrativa (STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5), esto es, de tributos “en los que se

evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas" (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9, 132/2001, de 8 de junio, FJ 5; y 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4).

2.2.2. El grado de colaboración en cada elemento esencial

Es también doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que la reserva de ley no opera con la misma intensidad en todos los elementos del tributo, pues al tratarse de una reserva relativa (debiendo contenerse en la ley deben los criterios o principios que han de regir la materia), resulta admisible la colaboración del reglamento, eso sí, siempre que "sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley" y siempre que la colaboración se produzca "en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad" y que las remisiones a normas infraordenadas "no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador" [STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 6.c); 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19; y 102/2005, de 20 de abril, FJ 7]. En consecuencia, el alcance de la colaboración no sólo estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 6; 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 5; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9), sino también de la de los distintos elementos de las mismas siendo máximo el grado de concreción exigible a la ley "cuando regula el hecho imponible" y menor "cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible" (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7).

El grado de concreción que el Tribunal Constitucional exige a la ley es máximo cuando regula el *hecho imponible*, tanto para delimitar los actos o negocios sujetos como para neutralizar la obligación tributaria devengada por el establecimiento de beneficios fiscales (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; y 19/1987, de 17 de febrero, FJ 5).

Por otra parte, y aunque sea un elemento esencial del tributo e imprescindible para la determinación del importe de la deuda tributaria, debiendo estar, en principio, regulado en la ley, sin embargo, es en determinación de la *base imponible* donde se admite con mayor normalidad la colaboración reglamentaria, dado que su cuantificación puede deberse a una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza que requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas, lo que habilita a la norma reglamentaria a la concreción de algunos de los elementos configuradores de la

base, en función de la naturaleza y objeto del tributo de que se trate (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7). De hecho, es en la determinación de la base imponible de los tributos locales donde más se han relativizado las exigencias del principio de legalidad. En efecto, en relación con estos tributos, la exigencia de la reserva de ley de los artículos 31.3 y 133 de la CE hay que analizarla en conexión con los artículos 133.2 y 142 de la CE para los entes locales, donde el Pleno municipal alcanza la categoría de protagonista (cumple con la garantía de la autoimposición de la comunidad sobre sí misma), por tratarse del órgano resultante de la elección por sufragio de los vecinos de la corporación local que cumple con las exigencias del fundamento último de la reserva de ley tributaria, a saber, “que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuenta para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes” [STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3.a); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18]. Colaboración que puede ser, además, especialmente intensa, por razones técnicas, eso sí, sin que ello suponga una absoluta dejación de la norma legal en favor de la reglamentaria, al exigirse a aquélla la determinación de los principios para su fijación (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19).

Finalmente, la concreción requerida a la ley es también menor cuando se trata de regular otros elementos como, por ejemplo, el *tipo de gravamen* que, aun cuando se trata de un elemento esencial del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la ley, sin embargo, ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la corporación local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado (STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; y 19/1987, de 17 de febrero, FJ 5). Ahora bien, esa menor regulación del legislador estatal no puede suponer, en modo alguno, una total abdicación en la determinación de los márgenes de este elemento esencial. Así, por ejemplo, la STC 19/1987 consideró que el permitir a los ayuntamientos –por la Ley 24/1983– la determinación libre de los tipos impositivos de las contribuciones territoriales suponía un pleno desapoderamiento del legislador en favor de la autonomía municipal de un elemento que por su carácter esencial para la definición normativa del tributo está reservado necesariamente a la ley (y ello, sin perjuicio, de que el legislador deba reconocer a las corporaciones locales una intervención en el establecimiento o en la exigencia de aquéllos): “Es claro, en suma, que, si bien respecto de los tributos propios

de los municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (artículo 133, 1 y 2). De conformidad con el primero de los apartados de este precepto constitucional, en efecto, le corresponde a la ley la creación *ex novo* de cada figura tributaria, mas este establecimiento legislativo del tributo no basta para satisfacer la función constitucional de la reserva de ley en este campo, como bien se muestra en el núm. 2 de la disposición constitucional que consideramos. El que la norma fundamental haya querido aquí que el establecimiento o la exigencia de tributos propios por las corporaciones locales se realice no sólo de acuerdo con la Constitución misma sino también de conformidad con lo dispuesto en las leyes, significa, en lo que ahora importa, que esta potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de ley presente en este sector del ordenamiento (artículos 31.3 y 133.1) y que el legislador, por ello, no podrá limitarse, al adoptar las reglas a las que remite el artículo 133.2 en su último inciso, a una mera mediación formal, en cuya virtud se apodere a las corporaciones locales para conformar, sin predeterminación alguna, el tributo de que se trate. Las leyes reclamadas por la Constitución en este último precepto no son, por lo que a las corporaciones locales se refiere, meramente habilitadores para el ejercicio de una potestad tributaria que originariamente sólo corresponde al Estado. Son también leyes ordenadoras siquiera de modo parcial, en mérito de la autonomía de los municipios de los tributos así calificados de 'locales', porque la Constitución encomienda aquí al legislador no sólo el reconocer un ámbito de autonomía al ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece (artículo 31.3), y cuyo sentido hemos recordado con anterioridad. No puede desconocerse que la reserva legal establecida en la última disposición constitucional citada es según expresión doctrinal común y de conformidad con lo que indicamos, respecto de una fórmula constitucional análoga, en la Sentencia 60/1986, de 20 de mayo, una reserva 'relativa', como tampoco cabe ignorar que, cuando se trata de ordenar por ley los tributos locales, esta reserva ve confirmada constitucionalmente su parcialidad, esto es, la restricción de su ámbito. Pero el ámbito objetivo así reservado a la ley no queda, en tal caso, garantizado, por ello, mediante una mera cláusula legal habilitante en favor de la plena autodetermina-

ción del régimen de sus tributos por las corporaciones locales, conclusión que, en estos términos absolutos, sería incluso inexacta respecto de entes dotados de potestad legislativa, como son las comunidades autónomas (artículos 149.1.1, 156.1 y 157.3 de la Constitución). Los ayuntamientos, como corporaciones representativas que son artículo 140 de la Constitución), pueden, ciertamente, hacer realidad, mediante sus acuerdos, la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica y en el reconocimiento actual, en nuestro ordenamiento de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria. Pero es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2 no permiten, manifiestamente, presentar al acuerdo municipal como sustitutivo de la ley para la adopción de unas decisiones que sólo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar" (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4).

3. Las tasas y los precios públicos

3.1. Ideas previas: la evolución del concepto a la luz de la doctrina constitucional

Desde la aprobación de la Ley general tributaria de 1963, tanto la prestación de servicios o realización de actividades por parte de la Administración como la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, provocaban en el beneficiario el pago de una tasa (artículo 26). Así, hasta el año 1989, cualquier prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público efectuada por la Administración, o cualquier uso o aprovechamiento privativo o especial del dominio público, generaban para los sujetos beneficiados por el servicio o la actividad administrativa o por el uso del bien demanial, la obligación de pago de una tasa.

Sin embargo, a partir de la reforma operada en la Ley 13/1989, de 8 de abril, de tasas y precios públicos (en adelante, LTPP), se produjo, por un lado, que el uso del dominio público abandonase el ámbito de las tasas para entrar a formar parte del hecho imponible de esa otra nueva figura

creada por la ley, del precio público [artículo 24.1.a)] y, por otro lado, que se desglosasen los servicios y actividades administrativas, de tal manera, que unos daban lugar al abono de una “tasa”, y otros, al pago de un “precio público”. Los criterios que utilizaba la LTPP para distinguir entre el devengo de una u otra figura eran la concurrencia de “alguna de” las circunstancias siguientes:

a) Que los servicios o actividades fuesen o no de solicitud o recepción obligatoria para los administrados; entendiéndose que eran de solicitud obligatoria cuando viniesen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias o constituyesen condición previa para realizar cualquier actividad u obtener derechos o efectos jurídicos determinados.

b) Que los servicios o actividades fuesen o no “susceptibles” de ser prestados o realizados por el sector privado, por cuanto bien implicaban intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien se trataba de servicios en los que estaba declarada la reserva a favor del sector público.

Según lo que antecede, cuando el servicio o actividad fuese obligatorio en su solicitud o recepción, el pago del coste del servicio se denominaba “tasa”, mientras que cuando fuese voluntario para el sujeto, estaría abonando un “precio público”. En el mismo sentido, cuando el servicio se prestase en régimen de monopolio por la Administración, el pago del mismo se concretaba en una “tasa”, mientras que cuando ese servicio o actividad fuese “susceptible” de prestarse por el sector privado (aunque no se prestase efectivamente), estaríamos en presencia de un “precio público”.

Desde el punto de vista de la nueva configuración legal, la diferencia entre una “tasa” y un “precio público” se encontraba, fundamentalmente, en dos ideas: por un lado, puesto que la tasa atiende a lo que se ha venido denominando por la doctrina como el principio de provocación de costes, del beneficio o de la equivalencia, su importe máximo se encontraba en el del coste del servicio prestado o actividad realizada. Por el contrario, el precio público se cuantificaba en una suma que, como mínimo, debía ser igual al coste del servicio. Por otra parte, las tasas, como figura tributaria expresamente reconocida (en el artículo 26 de la LGT) quedaban sometidas al principio constitucional de reserva de ley del artículo 31.3 tanto en su establecimiento como en su configuración; justamente, lo contrario que los precios públicos que estaban expresamente excluidos de la aplicación de tal garantía.

Con esta nueva configuración, el legislador atendía a dos objetivos: permitir a los entes públicos obtener beneficios prestando servicios o realizando actividades (finalidad inimaginable con la figura de las tasas) y autorizarles a establecer precios públicos por nuevos servicios o actividades, sin necesidad de someterlos al principio “*non taxation without representation*” (es decir, a la garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma, o lo que es lo mismo, de que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes democráticamente elegidos).

No obstante, la LTPP fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad (núm. 1495/1989), resuelto en la STC 185/1995, de 14 de diciembre, donde se declaraba, entre otras, la inconstitucionalidad de parte de su regulación (artículo 24) por violación del principio de reserva de ley, al entender que la Constitución no limita este principio a una serie de categorías tributarias en concreto (normalmente, a las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos), pues su artículo 31.3 recurre a la expresión más amplia de “prestación patrimonial de carácter público”, que es aquella que resulte coactivamente impuesta. Y para definir cuándo una prestación patrimonial de carácter público puede considerarse como “coactivamente impuesta”, esto es, para determinar cuándo estamos ante el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla, el Tribunal Constitucional utiliza tres criterios, bastando con que concorra alguno de ellos (STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3):

a) *Obligatoriedad*: bien cuando la realización del supuesto de hecho que provoca el devengo de la prestación resulta una obligación impuesta al particular por un ente público, bien cuando, siendo libre la realización del supuesto de hecho, la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, encaminada por ello mismo, siquiera sea mediatamente, a producir el nacimiento de la obligación.

b) *Esencialidad*: cuando sin ser obligatorio el servicio (su solicitud o recepción), el mismo es esencial o indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, cuya renuncia les privaría de aspectos esenciales de su vida privada o social.

c) *Exclusividad*: Cuando los servicios prestados lo son en régimen de monopolio por la Administración (monopolio no sólo de derecho, sino también los de hecho, es decir, aquellos en los que no hay concurrencia

efectiva en el mercado del sector privado a la hora de prestar los servicios), de tal manera, que aun no siendo obligatorios ni imprescindibles, sin embargo, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos u obligarse necesariamente al pago de la prestación.

Así, conforme a la doctrina de la sentencia 185/1995, para que nos encontremos ante la figura del “precio público” no basta con que se diese “alguna de” las dos circunstancias que se citaban anteriormente (no solicitud o recepción obligatoria y concurrencia del sector privado), sino que debían concurrir *simultáneamente* las dos. En caso contrario, se estaría siempre en presencia de una “tasa”. Por tanto, no sólo están sometidas al principio de reserva de ley las tasas (como consecuencia de su coactividad), sino también los precios públicos, siempre y cuando las prestaciones que los devengan puedan ser calificadas como coactivas. Ello quiere decir que pueden existir precios públicos que, por no ser coactivas sus prestaciones, no deban ser calificados como prestaciones patrimoniales de carácter público y, en consecuencia, no queden sometidos al principio de reserva de ley. La importancia de conocer cuándo un precio público es o no coactivo, estriba, entonces, en su sometimiento al principio de reserva de ley. Si el precio público se deriva de una actividad administrativa o servicio público esencial, deberá configurarse, en todo caso, por ley. Sin embargo, si se trata de una actividad administrativa o servicio público no esencial, su establecimiento no queda sometido al principio de reserva de ley.

Para salvar la inconstitucionalidad de la figura de los precios públicos se dictó el Real decreto ley 2/1996, de 26 de enero, sobre determinadas prestaciones patrimoniales de carácter público gestionadas por la Administración General del Estado y los entes públicos, que atribuía la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público a los precios públicos que se relacionan en su anexo. No obstante, es la Ley orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (en adelante, LOFCA), la que acoge un nuevo concepto de tasa (o más correctamente, recupera el originario de la LGT/1963), al decir en su artículo 7.1: “Las comunidades autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivo cuando concurra cualquiera de las circunstan-

cias siguientes: a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados; 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.”

Dicho concepto fue posteriormente asumido por la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público (en adelante, LRLT), que ajustó las distintas normas tributarias que se habían visto afectadas por la STC 185/1995 (la LGT, la LTPP y la LHL). Esta norma legal calificó como “tasas” los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca “alguna de” las circunstancias siguientes:

–Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados, o bien porque venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, o bien, cuando los bienes, servicios o actividades solicitados sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

–Que no se presenten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público.

Por el contrario, atribuyó la condición de “precios públicos” a las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando concurren las “dos” circunstancias siguientes:

–Que se presten también tales servicios o actividades por el sector privado.

–Que sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados.

Realmente, la concurrencia o no de ambas características, en orden a la calificación del ingreso proveniente de la actividad o servicio como tasa, lo que está poniendo de manifiesto es la existencia o no de “coactividad”. Si el ingreso es coactivo, estaremos ante una tasa, y si no lo es, ante un precio público. Y para que sea coactivo basta con que concorra una de las citadas circunstancias: en primer lugar, cuando se solicita o recibe un servicio de forma obligatoria, aunque haya concurrencia del sector privado, el sujeto se ve obligado a acudir derechamente a la Administración. Por otra parte, ante la necesidad de un servicio no obligatorio pero la inexistencia de concurrencia en el mercado, también se ve el sujeto forzado a

acudir a la Administración. Sólo, entonces, cuando no se dé la nota de la coactividad, por cuanto el sujeto puede optar libremente por la propia solicitud del servicio y además elige entre quien se lo presta (sector público y privado), estaremos en presencia de un precio público.

Por último, debe tener presente que, conforme a aquella normativa, ya no es suficiente con que el servicio esté monopolizado de “derecho” (sea “susceptible de” prestarse por la Administración por venir reservados a ésta), sino que cuando el servicio esté monopolizado de “hecho” (por no existir concurrencia efectiva en el mercado del sector privado), desaparecerá la voluntariedad del sujeto en la elección del mismo, y en consecuencia, su prestación administrativa provocará el devengo de una “tasa”. Sólo, entonces, cuando exista una verdadera opción en el mercado, de tal manera, que los sujetos puedan elegir libremente entre acudir a la Administración o a una empresa privada, si deciden acudir a aquélla, el servicio devengará un “precio público”.

El anterior concepto es el que existe en la actualidad, en términos muy similares, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria [artículo 2.2.a)]; en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos (artículo 6), tras la redacción que le dio la Ley 25/1998, de 13 de julio, primero, y luego, la propia Ley 58/2003; en la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas, tras la modificación operada por la Ley orgánica 3/1996, de 27 diciembre (artículo 7); así como en el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (artículo 20).

3.2. La prestación de servicios o realización de actividades en “régimen de Derecho público”: los discutibles “precios privados”

La actual LGT/2003 ha redefinido el concepto de tasa [artículo 2.2.a)] calificando como tales “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en *régimen de Derecho público* que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado” (en términos similares se manifiesta el artículo 7.1 de la LOFCA) [la cursiva es nuestra]. Por su parte, el concepto vigente de precio público se encuentra en el artículo 24 de la LTPP, que

dispone que “tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en *régimen de Derecho público* cuando, prestándose también los servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados” (la cursiva es también nuestra).

En materia local, la LHL vigente define las tasas (artículo 20) y los precios públicos (artículo 41), de forma similar a la recogida en la LGT y en la LTPP, pues para que la prestación pagada a la Administración revista la naturaleza de una tasa, es necesario que sea debida a dos circunstancias diferentes: la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público; y la prestación de servicios públicos o la realización de actividades de competencia local, que no sean de solicitud o recepción voluntaria por los administrados (no siendo voluntario cuando se les impone por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades son esenciales para la vida privada o social del administrado) y que no se presten o realicen por el sector privado. Y para que tenga la naturaleza de un precio público, es imprescindible que no se dé ninguna de las dos circunstancias exigidas para las tasas: obligatoriedad en la solicitud o recepción y falta de concurrencia del sector privado.

Entre la regulación que hacen la LGT y LTPP, por un lado, y la que efectúa la LHL, por otro, existe una diferencia sustancial, pues si aquéllas exigen que la prestación administrativa se efectúe en *régimen de Derecho público* (dicho de otra manera, en cualquiera de las formas de gestión que admite el Derecho administrativo), ésta suprime cualquier referencia al régimen de la actividad prestacional. Ciertamente, a nuestro entender es más correcta la definición de la LHL, porque, como ya dijimos anteriormente, ni la sujeción de una prestación a un régimen de Derecho público la convierte *per se* en una prestación patrimonial de carácter público de las del artículo 31.3 de la CE (por ejemplo, un precio público de naturaleza no tributaria), ni tampoco su sujeción a un régimen de Derecho privado permite excluir *a priori* dicha naturaleza.

El Tribunal Constitucional tiene dicho que es preciso determinar en cada caso “con independencia del *nomen iuris* empleado por el legislador” y, por tanto, de su sometimiento al Derecho público o privado, cuál es la verdadera naturaleza de cada figura analizada para comprobar si le es aplicable la reserva de ley exigida por el artículo 31.3 de la CE [STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 3.b); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 16].

Precisamente, en la STC 185/1995 se declararon como “prestaciones patrimoniales de carácter público”, con todas las consecuencias que de dicha calificación derivan, la figura creada por el legislador con la única intención de excluirlas de la garantía de la reserva de ley: los precios públicos. Y una situación similar se ha reproducido con la STC 102/2005 que ha calificado como prestaciones patrimoniales de carácter público y, más concretamente como tasas, las contraprestaciones pecuniarias exigidas por los servicios portuarios, que el artículo 70 de la Ley 27/1992, de puertos del Estado y de la marina mercante, calificaba expresamente como “precios privados” sometiéndolas a un régimen de Derecho privado. Dice textualmente esta sentencia: “En definitiva, debe considerarse que los ‘servicios portuarios’ a que hace referencia la orden ministerial cuestionada en el proceso *a quo* implican, bien la prestación de servicios o realización de actividades en los que existe un monopolio de derecho a favor del Estado y, en consecuencia, ‘los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación’ [STC 185/1995, FJ 3.c)], bien la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público portuario, que al ser de titularidad del Estado generan ‘una situación que puede considerarse de monopolio, ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos’ [STC185/1995, FJ 4.a)]. De donde se deduce que las tarifas por los denominados ‘servicios públicos’ portuarios constituyen prestaciones de carácter público en el sentido del artículo 31.3 de la CE, que, en cuanto tales, quedan sometidas a la reserva de ley [STC 185/1995, FJ 4.a); en el mismo sentido, STC 233/1999, FJ 16]” (FJ 5). Y después concluye el Tribunal: “En efecto, ciertamente en la STC 185/1995, de 14 de diciembre, señalamos que en uso de su libertad de configuración, el legislador puede crear las categorías jurídicas que considere adecuadas. Podrá discutirse en otros foros la corrección jurídica de las mismas, así como su oportunidad desde la perspectiva de la política legislativa; sin embargo, en un proceso de inconstitucionalidad como el presente sólo puede analizarse si la concreta regulación positiva que se establece de esas categorías respeta los preceptos constitucionales que les sea aplicables [FJ 6.a)]. En el presente caso, sin embargo, y a diferencia del supuesto analizado en la sentencia citada, en el que se examinaba la constitucionalidad de una nueva categoría jurídica creada por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos –los precios públicos, el legislador

no crea ninguna categoría jurídica nueva, sino que se limita a calificar a las contraprestaciones devengadas por la prestación de servicios portuarios como ‘precios privados’, una categoría preexistente que predetermina el régimen jurídico que es de aplicación a dichas contraprestaciones, excluyendo las exigencias que derivan del principio de reserva de ley establecido por la Constitución para las prestaciones patrimoniales de carácter público (artículos 31.3 y 133.1 de la CE)” (FJ 8).

En suma, el legislador puede crear las categorías jurídicas que crea conveniente (por ejemplo, los precios públicos) y las podrá denominar como desee (por ejemplo, como precios privados); sin embargo, su naturaleza será, no la que aparentemente pretenda darles, sino la que verdaderamente tengan, conforme a la cual quedarán o no sometidas al principio de reserva de ley.

3.3. Las tasas y los precios públicos “a pesar de” las diferentes formas de prestación de servicios o realización de actividades

Una forma típica de clasificar los servicios en el ordenamiento jurídico es atendiendo al modo de gestión elegido, siendo lo relevante la participación más o menos directa, o la mayor o menor implicación de la Administración, al momento de prestar o gestionar el servicio o actividad de que se trate. Una gestión directa implica la asunción de los riesgos de la actividad o servicio por la propia Administración, mientras que una gestión indirecta, a través de entidades interpuestas entre los propios usuarios o destinatarios del servicio o actividad y la Administración, reconduce los riesgos de la gestión al sector privado (es decir, a la entidad interpuesta, típico supuesto de las concesiones administrativas o de los conciertos). Pues bien, un precedente en la calificación de la contraprestación derivada de estas formas de gestión podemos encontrarlo en el Decreto de 17 de junio de 1955, por el que aprueba el Reglamento de servicios de las corporaciones locales, que adoptaba como criterio de delimitación entre las tasas y los precios (privados) la forma en que se prestaba el servicio. Así, una prestación directa por la Administración, o incluso indirecta a través de las fórmulas de la concesión, consorcio con otros entes o empresa mixta, provocaba que la “tarifa” pagada tuviese la naturaleza de una “tasa”. Sin embargo, si el servicio se prestaba a través de sociedades privadas, arrendamiento o concierto, la contraprestación o “tarifa” revestía la naturaleza de un “precio privado”.

La anterior forma de calificar la contraprestación con base en la forma de prestar un servicio o realizar una actividad no era, por el contrario, compartida mayoritariamente por la doctrina jurídica de este país. En este sentido, se tendía a entender que la forma de gestionarse un servicio no predeterminedaba la naturaleza de la contraprestación recibida por el mismo, por cuanto era la esencialidad o naturaleza esencial del servicio o actividad realizada lo que determinaba la naturaleza de la contraprestación a recibir por el mismo. Así, cuando el servicio o actividad sea esencial para la comunidad, la contraprestación será una tasa o un precio público, según que concurren o no las características citadas anteriormente (obligatoriedad y concurrencia del sector privado), con independencia de la forma de gestión. Por el contrario, si el servicio no está revestido de la nota de la esencialidad, y responde a actividades propias del mercado, la contraprestación derivada del mismo tendrá la naturaleza de un precio privado.

Pues bien, no debe descuidarse que la nueva LGT/2003 ha venido a poner fin a la polémica al entender que “se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de Derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”. Así lo ha entendido también el Tribunal Constitucional, que, en su STC 102/2005, de 20 de abril, califica las llamadas tarifas por servicios portuarios como tributos “con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la autoridad portuaria de forma directa o indirecta” (FJ 6).

3.4. El aprovechamiento de los bienes demaniales y patrimoniales de las corporaciones locales

La contraprestación derivada de la utilización del dominio público se enmarca –actualmente y como consecuencia de la doctrina de la STC 185/1995– en el ámbito de las tasas sencillamente porque no concurren las características que para los precios públicos exige la normativa (voluntariedad y concurrencia del sector privado). En efecto, como dice el Tribunal Constitucional, el dominio público, al ser de titularidad del Estado, genera “una situación que puede considerarse de monopolio, ya que si un particular quiere acceder a la utilización o al aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos” [STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 4.a); y 102/2005, de 18 de abril, FJ 5].

Ahora bien, a falta de una definición legal genérica de bienes de dominio público, hemos de entender todos aquellos que se hallen afectos al uso general o a los servicios públicos, o acojan los órganos de la Administración. Ello significa que cualquier cesión (sea cual fuere el sistema habilitado para ello, como concesiones, autorizaciones o cualquier otro sistema de adjudicación) del dominio público, para su aprovechamiento especial o privativo por los autorizados o adjudicatarios, devengará el pago de una tasa.

Este criterio, conforme con la definición legal de tasa, ha sido el seguido, por ejemplo, en la LRLT, en cuyo capítulo VIII se acoge una “tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes del dominio público estatal” cuyo hecho imponible lo constituye “la utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes de dominio público que se hagan por concesiones, autorizaciones u otra forma de adjudicación por parte de los órganos de la Administración estatal competente para ello” (artículo 61.1). De la misma manera, y por citar otro ejemplo, la Ley 27/1997, de 26 de diciembre, de tasas y precios públicos de la Comunidad de Madrid, acoge una “tasa por ocupación o aprovechamiento de los bienes de dominio público” cuyo hecho imponible es la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público de la Comunidad de Madrid, que no estén tipificados explícitamente en otras tasas, siempre que produzcan una utilidad económica al beneficiario y se hagan por concesiones, autorizaciones u otra forma de adjudicación por parte de los órganos competentes de la Administración autonómica (artículo 219).

Si la cesión del uso de los bienes demaniales (los afectados al uso o servicio público) generan siempre el pago de una tasa, el problema se plantea, entonces, en el aprovechamiento de los bienes patrimoniales de los entes públicos (esto es, los que no son demaniales y pertenecen a la Administración), donde la naturaleza de la contraprestación dependerá de que su cesión (el uso a que se destinan) tenga o no alternativa en el mercado. Si no hay alternativa, el rendimiento obtenido será una tasa.

Sobre este último aspecto, nos parece correcta, por ejemplo, la regulación que hace la Ley 7/1997, de 29 de octubre, de tasas, precios públicos y contribuciones especiales de la Región de Murcia, que apunta en el apartado VIII de su exposición de motivos como criterio seguido a la hora de calificar como tasa o precio público en relación con la cesión de uso de locales y salones de actos acondicionados por la Administración para reuniones y conferencias a particulares, el de tomar consideración

“la existencia real de concurrencia con el sector privado y en los casos en que dicha concurrencia no es efectiva, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, se ha considerado conveniente y adecuada su configuración como tasa, elevando hasta la ley el rango normativo para su establecimiento”. Y así lo hace con la tasa 910 por utilización de centros de capacitación y experiencias agrarias, “centros ubicados en varias localidades de la región en las que no se ha constatado la existencia de una oferta privada de locales acondicionados para este tipo de actos o reuniones” (se trata de bienes que se califican como no patrimoniales en el artículo 20 relativo a los precios públicos). Salvando la confusión que produce la calificación de los bienes anteriores como no patrimoniales, porque los bienes de las administraciones o son demaniales o son patrimoniales (lo más lógico sería entender que la referencia a “no patrimoniales” se ha querido hacer a “no demaniales”, porque el uso de los demaniales, por imperativo legal, generan el pago de una tasa), sin embargo, nos parece del todo correcta la precisión que se ha introducido. La cesión de los bienes patrimoniales –dado que no son demaniales–, en principio, generaría el pago de un precio público. Ahora bien, puesto que en muchos casos la finalidad de la cesión (la utilización dada al bien cedido) no es posible encontrarla en el sector privado, es absolutamente correcto aplicar dicho criterio (la no-concurrencia efectiva) para convertir en tasa lo que *a priori* parece provocar el pago de un precio público.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la norma sólo habilita al cobro de una tasa en los supuestos de utilización “privativa” o aprovechamiento “especial” del dominio público, y no en cualquier caso. En este sentido, basta con acudir al Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de bienes de las entidades locales, donde se distingue entre un “uso común”, que es el que corresponde por igual a todos los ciudadanos, de modo que el uso de uno no impida el de los demás, que puede ser, a su vez, “general”, cuando no concurren circunstancias especiales, que se ejercerá libremente (artículos 75.1 y 76) y, “especial”, si concurrieran circunstancias singulares, por la peligrosidad, intensidad del uso o cualquiera otra semejante, y se sujetará a licencia (artículos 75.1 y 77.1); y un “uso privativo”, es decir, el constituido por la ocupación de una porción del dominio público de modo que limite o excluya la utilización por los demás interesados (artículo 75.2), que se sujetará a concesión administrativa (artículo 78.2).

Pues bien, el artículo 20 de la LHL establece la posibilidad de que las entidades locales establezcan tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y, en particular, por los siguientes:

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

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

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

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

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

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

g) Ocupación de terrenos de uso público local o subsuelo de toda clase de vías públicas locales, para dar luces, ventilación, acceso de personas o entrada de artículos a sótanos o semisótanos.

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

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

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

k) Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o vuelen sobre los mismos.

- l) Ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas, tribunas, tablados y otros elementos análogos, con finalidad lucrativa.
- m) Instalación de quioscos en la vía pública.
- n) Instalación de puestos, barracas, casetas de venta, espectáculos, atracciones o recreo, situados en terrenos de uso público local así como industrias callejeras y ambulantes y rodaje cinematográfico.
- ñ) Portadas, escaparates y vitrinas.
- o) Rodaje y arrastre de vehículos que no se encuentren gravados por el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- p) Tránsito de ganados sobre vías públicas o terrenos de dominio público local.
- q) Muros de contención o sostenimiento de tierras, edificaciones o cercas, ya sean definitivas o provisionales, en vías públicas locales.
- r) Depósitos y aparatos distribuidores de combustible y, en general, de cualquier artículo o mercancía, en terrenos de uso público local.
- s) Instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local [o visibles] desde carreteras, caminos vecinales, y demás vías públicas locales.
- t) Construcción en carreteras, caminos y demás vías públicas locales de atarjeas y pasos sobre cunetas y en de cualquier clase, así como para el paso del ganado.
- u) Estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse.

Aunque hoy el legislador ha suprimido la referencia que hacía la letra s) a que los anuncios fuese “visibles” desde el dominio público, era evidente que con la citada expresión se pretendía resucitar el extinto “impuesto sobre la publicidad” regulado en los artículos 378 a 389 del Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobaba el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local. Ese impuesto sometía a tributación la exhibición o distribución de rótulos y carteles que tuviesen por objeto dar a conocer artículos, productos o actividades de carácter industrial, comercial o profesional (artículo 378), siendo sus sujetos pasivos los beneficiarios de la publicidad, es decir, los industriales, comerciales o profesionales que daban a conocer los artículos, productos o actividades por rótulos o carteles (artículo 383), y soportando una tributación que variaba en función de la actividad publicitaria desarrollada (por ejemplo, la exhibición de rótulos tributaba en los municipios de más de un millón de habitantes a

5.000 ptas./m² al trimestre; la exhibición de carteles a razón de 2,5 ptas./dcm² de una sola vez; y la distribución de publicidad en mano a razón 100 ptas./centenar de ejemplares y de una sola vez) [artículo 384]. Finalmente, su pago era incompatible con el de las tasas por el aprovechamiento especial de las vías públicas mediante rótulos o carteles (artículo 389).

Vemos cómo mediante la figura tributaria de una tasa que conforme a la ley reguladora que la establece gravaba la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, se sometía igualmente a tributación la colocación de carteles bien en el dominio público, bien en el dominio privado, pero cuya visualización se producía desde aquél, con lo cual, se estaría gravando una suerte de aprovechamiento especial del “dominio público visual”, o lo que es lo mismo, aquel que permite visualizar lo que se expone o anuncia en los bienes privados de los particulares. Ciertamente, ningún rechazo se puede oponer al hecho de que mediante un tributo se grave el “especial aprovechamiento” que algunos sujetos puedan hacer del demanio, obteniendo con ello una utilidad económica susceptible de gravamen. Basta con acudir, por ejemplo, a la Ley 11/1998, de 24 de abril, general de telecomunicaciones, para comprobar como en su artículo 73 se establece una “tasa por reserva del dominio público radioeléctrico” por la rentabilidad que deriva de la reserva en favor de una persona de ese dominio público. Lo mismo ocurre con la mayoría de los aprovechamientos especiales o privados del dominio público que justifican la existencia de la tasa en la reserva de una parte del dominio público a un particular de la que se deriva un aprovechamiento singular y no genérico. Sin embargo, en el aprovechamiento especial del “dominio público visual” era difícil encontrar la reserva del dominio público (ni tan siquiera existía una intervención administrativa dirigida a autorizar o conceder dicho uso) que justificase la existencia de una tasa.

Igual de difícil es encontrar también una justificación a la tasa de los cajeros que ha sido, por un lado, santificada por los tribunales superiores de justicia de Madrid [sentencias de 16 de enero de 2004 (JUR 2004/222534), 26 de enero de 2004 (JT 2004/1213) y 31 de mayo de 2004 (JUR 2004/272201)] y Castilla-La Mancha [sentencias de 20 de septiembre de 2004 (JUR 2004/264259), 17 de enero de 2005 (JUR 2005/37928) y 8 de febrero de 2005 (JUR 2005/54426)] y, de otro lado, anulada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana [Sentencia de 17 de mayo de 2004 (JT 2004/1676)]. En efecto, señala al respecto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que “la instalación de los cajeros automáticos que nos ocupan por

parte de la entidad bancaria apelante, en línea de fachada y orientados hacia la vía pública, con la evidente finalidad de posibilitar su utilización por todo usuario que posea el documento magnético, imprescindible para ello, y acceder así a una serie de servicios, cuya prestación resulta posible llevar a cabo mediante tales cajeros automáticos, tiene como consecuencia inmediata la realización de operaciones bancarias desde la vía pública y a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación temporal y parcial de la vía pública por los usuarios mencionados, receptores de servicios bancarios, cuyo desarrollo es trasladado así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. Obviamente, todo ello supone un aprovechamiento, no privativo, pero sí especial de la vía pública por parte de la entidad bancaria titular del referido cajero automático, subsumible en el artículo 20 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales". Y en el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo de Justicia de Castilla-La Mancha al decir que "el aprovechamiento especial que justifica la tasa consiste en la utilización del dominio público para el ejercicio de la actividad bancaria de forma ininterrumpida; dicho de otro modo, no sería posible el ejercicio de este tipo actividad bancaria si no se aprovechara, de forma no excluyente, pero sí especial, de las vías públicas; situación que se produce cuando los cajeros están ubicados en línea de fachada con las calles y no cuando se encuentran en el interior de las entidades; en estos casos para el ejercicio de la misma actividad la entidad precisa dedicar un espacio interior para el mismo fin. El aprovechamiento especial no está en el usuario del cajero sino en la entidad que lo coloca, obteniendo por ello un beneficio económico y siendo la tasa un justo equilibrio compensatorio a este beneficio económico específico y exclusivo y que sin el aprovechamiento del espacio público no obtendría". Sin embargo, para el TSJ de la Comunidad Valenciana "resulta evidente, a juicio de la sala que las circunstancias que determinan el uso común especial no concurren en el supuesto de la utilización de los servicios prestados por los cajeros automáticos instalados en las fachadas de las entidades de crédito: a) De la utilización del cajero automático, no puede derivarse daño alguno ni para los usuarios, ni para los que transiten delante de ellos, ni para nadie, al no concurrir circunstancia alguna de peligrosidad, siendo definido el peligro como el 'riesgo o contingencia inminente de que suceda algún mal'. b) La utilización del cajero no supone un uso de la vía pública de especial intensidad, ni por el espacio ocupado, ni por la forma en que se produce la utilización u ocupación, ni por las molestias que de ella se derivan para el resto de los ciudadanos".

Pues bien, no podemos sino estar de acuerdo con esta última resolución, puesto que si el sujeto pasivo en las tasas por uso privativo o especial del dominio público son los que “disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular” [artículo 23.1.a) de la LHL], es bastante forzado entender que la entidad financiera que pone un cajero en su fachada disfruta de forma especial el dominio público. De hecho, si admitimos como válida una tasa de “cajeros” a alguien se le puede ocurrir hablar también de una tasa de “escaparates” (obviando que cuando la letra ñ del artículo 20 de la LHL permite el establecimiento de tasas por las “portadas, escaparates y vitrinas” lo hace sólo respecto de aquellos elementos que ocupen o vuelen sobre el dominio público, como exige la letra j para todo tipo de elementos constructivos que sobresalgan de la línea de fachada). La filosofía del gravamen sería la misma, puesto que quien explota un negocio y coloca un escaparate estaría provocando –conforme a la doctrina judicial citada– un uso especial del dominio público susceptible de gravamen. Parece que ya no es necesario y exigible que haya un uso especial o privativo, sino que basta con que dicho uso sea mínimamente circunstancial, para gravarlo. Y además, se grava, no en la persona que hace el uso, sino en la que lo provoca.

Es más, puestos a ser imaginativos, cabría establecer unas tasas de “portales” y “locales comerciales”, de la misma manera que las hay de paso de carruajes. Si conforme a la letra h) de ese artículo 20 de la LHL, cabe girar tasas por las “entradas de vehículos a través de las aceras”, igualmente pueden establecerse tasas por las entradas de personas (en portales o locales) a través de las aceras. A nuestro parecer, lo que la tasa de carruajes debe gravar no es el acceso a un garaje a través de la acera, sino la reserva del dominio público –cuando sea necesaria– que supone la entrada del garaje, para que nadie impida la misma (zona libre de aparcamiento). Viene a ser una reserva permanente de la plaza de aparcamiento que se sitúa delante de la entrada del garaje. Por tanto, si en la calle en la que se ubica el garaje no es posible el aparcamiento, no es necesario hacer una reserva de ninguna parte del dominio público y, en consecuencia, no se puede girar la tasa. No olvidemos que la tasa, como ha dicho el Tribunal Constitucional, es fruto de una relación sinalagmática, por lo que, cuando no existe una de las contraprestaciones, no podemos hablar de tasas, sino todo lo más, de impuestos. Debe haber un uso efectivo –especial o privativo– del suelo, so pena de perder la tasa la justificación que la legitima en estos supuestos.

Ciertamente, bajo unas pretendidas necesidades financieras de las entidades locales, amparadas en los principios constitucionales de autonomía y suficiencia financiera (artículos 137, 140 y 142 de la CE), se está llegando a un grado de desnaturalización de las figuras jurídico-tributarias que no es admisible. El problema de la financiación municipal no pasa por forzar las categorías tributarias inventando nuevas clases –como, por ejemplo, los precios públicos– o recalificando las ya existentes –intentando someter al Derecho privado a verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público–. Tampoco pasa por forzar los hechos imponible de las tasas sometiendo a su pago todo uso –aunque sea meramente circunstancial– de bienes del dominio público (recordemos que ya se ha pretendido gravar hasta una suerte de “dominio público visual”). Ni tampoco por la supresión –parcial– de impuestos con un gran potencial recaudatorio –como el IAE–. Es cierto que el IAE tenía graves problemas de constitucionalidad (por gravar rentas que, en muchos supuestos, ni siquiera eran potenciales y, además, de forma lineal, desconociendo los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad). Pero también es cierto que la solución era sencillísima, porque bastaba con condicionar su cuantía a la base imponible del IRPF o del IS, de un modo similar a como ocurre con el recurso permanente a favor de las cámaras de comercio, industria y navegación (que se gira un año sobre la renta obtenida por el sujeto pasivo el año anterior).

El problema de la financiación municipal pasa, entonces, por dotarla de un régimen de recursos suficientes que, bien puede consistir en la creación de nuevos tributos (como, por ejemplo, el antiguo “impuesto sobre la publicidad”), bien en la cesión de parte de los ya existentes, pues el artículo 142 de la CE no sólo prevé la participación de las entidades locales en los tributos del Estado sino también en los de las comunidades autónomas, garantes igualmente, no olvidemos, de la suficiencia financiera de las citadas entidades locales.

3.5. La compatibilidad de las tasas por prestación de servicios y uso del dominio público

Desde el Real decreto de 8 de marzo de 1924, por el que se aprobaba el Estatuto municipal (artículo 360), se viene distinguiendo entre las tasas por prestación de servicios y las tasas por aprovechamiento del dominio público. El citado precepto autorizaba a los municipios a establecer derechos y tasas sobre “la prestación de servicios públicos municipales que

beneficien especialmente a personas determinadas o se provoquen también especialmente por ellas” [letra A)] y sobre “aprovechamientos especiales de que sean susceptibles las propiedades e instalaciones municipales destinadas al uso público o de común aprovechamiento” [letra B)]. Diferenciación que pasaría posteriormente al artículo 435 del Decreto de 24 de junio de 1955, por el que se aprobaba el Texto articulado y refundido de las Leyes de bases del régimen local de 17 de julio de 1945 y 3 de diciembre de 1953, luego al artículo 199 del Real decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprobaba el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local y, finalmente, a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, cuyo artículo 20 disponía que “las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos” [actuales artículos 20.1.A) y 57 del Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales].

Concepto, el de la Ley de haciendas locales, que no es sino una reproducción del artículo 26.1 de la LGT/1963, que definía las tasas como “aque- llos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público, o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo” [actualmente recogido de forma muy similar en el artículo 6 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, que regula el régi- men jurídico de las tasas y precios públicos, y en el 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria].

Pues bien, sobre la base de la anterior diferenciación, ha sido la STC 242/2004 la que ha concluido, como consecuencia del planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (que entendía que la exigencia de una doble tasa por la Comunidad de Madrid –por licencia de obras y por uso del dominio público– suponía una doble imposición inconstitucional), que no hay doble imposición contraria a la Constitución por el hecho de que se paguen dos tasas por conceptos dife- rentes: “En definitiva, pese al desacuerdo técnico de la ley autonómica cuestio- nada al emplear el término ‘autorizaciones’ en lugar de ‘utilizaciones’, es doc- trina de este tribunal que ‘para determinar la naturaleza de una determinada

figura no es decisivo el *nomen iuris* que le dé la Administración' (164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4) o 'le asigne el legislador' (STC 164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4; y 134/1996, de 22 de julio, FJ 6) porque 'aquí no estamos enjuiciando un *nomen iuris*' (STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 6.b), sino las tasas cuya aplicación conjunta se cuestiona desde la perspectiva del artículo 9.3 de la CE, que, como hemos visto, se exigen por conceptos completamente distintos, en tanto que expresivos de diferentes manifestaciones de capacidad económica: por un lado, la licencia o autorización para realizar construcciones, instalaciones u obras, con independencia de que éstas tengan o no lugar en el dominio público, autorización que, como señala el Abogado del Estado, supone, entre otras, una actividad administrativa de examen y verificación de los proyectos presentados al efecto; por otro, el aprovechamiento por el interesado de bienes del dominio público que, bien produce 'restricciones del uso público o especial depreciación de los bienes o instalaciones', bien tiene 'por fin un beneficio particular, aunque no produzca restricciones del uso público, ni depreciación especial de los bienes o instalaciones' (como así distinguía ya el artículo 436 del Decreto de 24 de junio de 1955, por el que se aprobaba el Texto refundido de la Ley de régimen local)" (STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 5).

4. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, Ángel: *Tasas y precios públicos: análisis de la categoría jurídica del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

COBO OLVERA, Tomás: *Recursos tributarios y precios públicos de las entidades locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre)*, Bayer, Barcelona, 1990. "La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de precios públicos y sus consecuencias para la Administración local. Modificaciones necesarias en las ordenanzas y acuerdos de fijación de precios públicos", en *Revista de Hacienda Local*, núm. 78, 1996.

"Tasas y precios públicos de las entidades locales en la jurisprudencia: Incidencia de la STC 185/1995, de 14 de diciembre, en las tasas y precios públicos locales", en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid, 1998.

FALCÓN Y TELLA, Ramón: "La STC 233/1999, de 16 de diciembre (I): los precios públicos locales", en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2000. "Comentario a la Sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional", en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 243, 1996.

FERNÁNDEZ VALVERDE, Rafael: "Tasas, precios públicos y contribuciones especiales", en *Cuadernos de Derecho Judicial: Aspectos Materiales del Derecho Tributario*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995.

FERREIRO LAPATZA, José Juan: "La definición de tributo", en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 3, 1997. "La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales", en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.

GONZÁLEZ ESCUDERO, María Teresa: "El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: Reflexiones sobre la STC 185/1995, de 14 de diciembre", en *Revista de Hacienda Local*, núm. 78, 1996.

GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles: "Tributación local en materia de prestación de servicios de reciclaje, tratamiento y eliminación de residuos", en *Tributos Locales*, núm. 39, 2004.

HERREIRA MOLINA, Pedro Manuel: "Los precios públicos como recurso financiero", en *Cuadernos Civitas*, Madrid, 1991.

Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (15.^a ed., Caracas, 1991): *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

LITAGO LLEDO, Rosa: "Doctrina constitucional sobre los precios públicos: Aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público ex artículo 31.3 de la CE", en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102, 1999.

MARTÍN QUERALT, Juan: "Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución", en *Palau* 14, núm. 4, 1988.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Francisco Javier: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995.

MARTÍNEZ GIMÉNEZ, Consuelo: "Los precios públicos", *Civitas*, Madrid, 1993.

NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo: "Sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación recibida de los servicios públicos prestados en régimen jurídico privado", en *Tributos Locales*, núm. 21, 2002.

PAGÈS I GALTÉS, Joan: "La impugnación de los precios públicos locales al amparo de la STC 185/1995, sobre la Ley de tasas y precios públicos", en *Impuestos*, núm. 13, 1996. - *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

“Las tarifas de los servicios prestados en régimen de Derecho privado: Su consideración como tasas, precios públicos o precios privados”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 252, 1999.

PALAO TABOADA, Carlos: “Precios públicos: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho tributario español”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 111, 2001.

PERDIGÓ I SOLÀ, Joan: “Las tarifas de los servicios públicos locales: Tasas y precios. Incidencia de la STC 185/1995”, en *Autonomies*, núm. 21, 1996.

RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: *El nuevo régimen de las tasas y precios públicos locales: la modificación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales. 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*, CISS, Valencia, 1998.

RUIZ GARIJO, Mercedes: *Problemas actuales de las tasa*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

TORO COLL, Manuel: “Una cuestión de inconstitucionalidad (sobre las tasas municipales por aprovechamientos especiales en la vía pública)”, en *Revista de Derecho Político*, núm. 2728, 1988.

VILLAR ROJAS, Francisco José: *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos: estudio de su naturaleza y régimen jurídico*, Comares, Granada, 2000.

VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña: “Las reglas de cuantificación de las tasas en el ámbito local desde una visión jurisprudencial”, en *Tributos Locales*, núm. 28, 2003.

YEBRA MARTULORTEGA, Perfecto: “El devengo de las tasas locales: Problemática”, en *Estudios de Derecho Tributario*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

“El devengo de las tasas locales: Problemática”, en *Estudios de Derecho Tributario*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

ZAMBONINO PULITO, María: “Exigencia de reserva de ley para el establecimiento de los ingresos percibidos por la Administración por la utilización del dominio público y por la prestación de determinados servicios públicos (STC 185/1995, de 14 de diciembre)”, en *Administración de Andalucía*, núm. 28, 1996.

