

A photograph of a study desk. On the left, there is a stack of three books with dark red covers and thick, aged pages. To the right, a blue pen with a gold nib lies on a white notepad. A pair of glasses is also visible on the desk. The background is a plain, light-colored wall.

E
s
t
u
d
i
o

LA PRESTACIÓN ECONÓMICA POR LA GESTIÓN LOCAL DE RESIDUOS (SEGUNDA PARTE): EXTRAFISCALIDAD Y PARAFISCALIDAD

Joan Pagès i Galtés

Catedrático de Derecho Financiero (URV). Secretario de Ayuntamiento (en excedencia)

I. INTRODUCCIÓN. II. EXTRAFISCALIDAD: CUESTIONES GENERALES. II.1. CONCEPTOS DE TRIBUTO EXTRAFISCAL Y DE TRIBUTO FISCAL CON EFECTOS EXTRAFISCALES. II.2. TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL Y TRIBUTO CON EFECTOS MEDIOAMBIENTALES. EL PRINCIPIO QUIEN CONTAMINA PAGA. II.3. TASAS CON FINES O CON EFECTOS MEDIOAMBIENTALES. LOS PRINCIPIOS RETRIBUTIVOS Y DE CAPACIDAD ECONÓMICA. II.4. LA EXTRAFISCALIDAD EN LAS FIGURAS FINANCIERA NO TRIBUTARIAS. III. EXTRAFISCALIDAD: RESIDUOS. III.1 PLANTEAMIENTO. III.2. CARÁCTER AMBIENTAL DEL SERVICIO DE RECOGIDA DE RESIDUOS. III.3. EL PAGO POR GENERACIÓN. III.4. OTRAS MEDIDAS ADOPTADAS PARA POTENCIAR LA EXTRAFISCALIDAD. III.5. MEDIDAS INOCUAS O CONTRAPRODUCENTES PARA LA EXTRAFISCALIDAD. IV. PARAFISCALIDAD: CUESTIONES GENERALES. IV.1. CONCEPTO Y SUPUESTOS DE TRIBUTO PARAFISCAL. IV.2. CONCEPTOS FORMAL Y MATERIAL DE TRIBUTO. IV.3. REGULACIÓN POSITIVA DE LA PARAFISCALIDAD COMO INSTITUTO JURÍDICO. IV.4. TASAS PARAFISCALES. IV.5. LA PARAFISCALIDAD EN LAS FIGURAS FINANCIERA NO TRIBUTARIAS. CONFIGURACIÓN ORIGINAL DE LOS PRECIOS PÚBLICOS. IV.6. TARIFAS COACTIVAS: PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD PRESUPUESTARIA, LEGALIDAD Y JUSTICIA. IV.7. TARIFAS COACTIVAS: DOCTRINA CONSTITUCIONAL. IV.8. TARIFAS COACTIVAS: SUBTASAS COMO NUEVA PARAFISCALIDAD. V. PARAFISCALIDAD: RESIDUOS. V.1. PLANTEAMIENTO. V.2. PARAFISCALIDAD EN LA TASA DE RECOGIDA DE RESIDUOS. V.3. PARAFISCALIDAD EN LA TARIFA COACTIVA DE RECOGIDA DE RESIDUOS. V. CONCLUSIONES. VI. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN. La nueva Ley de Residuos de 2022 potencia la extrafiscalidad de la tasa o tarifa coactiva exigida por el servicio municipal de recogida de residuos al preverse medidas dirigidas, no tanto a la obtención de recursos económicos, como a la protección del medio ambiente, destacando a tales efectos la imposición del principio de pago de por generación, íntimamente vinculado al principio pigouviano quien contamina paga. Sin embargo, se advierte que la citada Ley no sirve para paliar la inseguridad jurídica creada por la Ley de Contratos del Sector Público, al regular de manera deficitaria las tarifas coactivas. Aun cuando el legislador, avalado por el Tribunal Constitucional, ha entendido que las tarifas coactivas no participan del concepto tributo, ni tan siquiera en un sentido material, nosotros entendemos que, dada la íntima relación que observan con las tasas, se erigen en un nuevo supuesto de parafiscalidad, cosa por la cual, en todo aquello que no contravenga la naturaleza extratributaria predi-

Fecha recepción: 11 de julio de 2022 - Fecha aceptación: 19 de julio de 2022.

cable de las tarifas coactivas, la manera más congruente de cubrir sus lagunas e interpretar su normativa específica es aplicar la regulación y los principios rectores de las tasas.

PALABRAS CLAVE: extrafiscalidad, integración, interpretación, medio ambiente, parafiscalidad.

ABSTRACT: The new 2022 Waste Law bolsters the extrafiscality of the coercive rate or tax required by the municipal waste collection service by foreseeing measures aimed not so much at obtaining economic resources, but at protecting the environment; highlighting, to that end, the establishment of the payment-by-generation principle, which is intimately linked to the Pigouvian principle: whoever pollutes, pays. However, it is noted that the aforementioned Law does not serve to mitigate the legal uncertainty created by the Public Sector Contracts Law by regulating coercive rates in a deficit manner. Even when the legislator, endorsed by the Constitutional Tribunal, realizes that coercive rates do not do not participate in the concept of tribute, not even in a material sense, we understand that, given the intimate relationship they have with taxes, these rates stand on a new parafiscality assumption; so that, considering everything that does not infringe on the implied extratributary nature of the coercive rates, the most consistent way to cover their gaps and interpret their specific norms is to apply regulation and tax guiding principles.

KEY WORDS: extrafiscality, integration, interpretation, environment, parafiscality.

I. INTRODUCCIÓN

Una vez en la primera parte del trabajo¹ nos hemos ocupado de la naturaleza jurídica de la prestación económica por el servicio de recogida de residuos (entendido éste en un sentido amplio, capaz de englobar también el traslado y tratamiento de los residuos), nos centraremos ahora en la extrafiscalidad y parafiscalidad.

Para ambos temas seguiremos la misma sistemática: primero los analizaremos con carácter general para después aplicar a los residuos las conclusiones arribadas.

II. EXTRAFISCALIDAD

II.1. CONCEPTOS DE TRIBUTO EXTRAFISCAL Y DE TRIBUTO FISCAL CON EFECTOS EXTRAFISCALES

Resulta pacífico sostener que todos los tributos tienen una finalidad fiscal, es decir recaudatoria. Lo único que acontece es que algunos también persiguen, de forma más o menos acusada, finalidades extrafiscales, es decir no recaudatorias.² Cosa que, amén de preverse explícitamente en el artículo 2.1 de la LGT,³ ha sido admitida por la jurisprudencia constitucional.⁴

De ahí que, a nivel conceptual y atendiendo a las finalidades del tributo, quepa distinguir entre tributos fiscales y tributos extrafiscales.

En el marco de esta clasificación, entendemos que los <tributos fiscales> son aquellos cuya finalidad primordial es la meramente recaudatoria, de tal manera que las otras finalidades que eventualmente puedan perseguir son, por definición, secundarias. Mientras que los <tributos extrafiscales> son aquellos cuya finalidad primordial es perseguir objetivos políticos ajenos a la obtención de ingresos públicos, de tal manera que su finalidad recaudatoria es, por definición,

1 Publicado en Tributos Locales, núm. 156, 2022, pp. 49 a 139.

2 Cfr. G. CASADO OLLERO, 1991, p. 113.

3 El art. 2.1 de la Ley 58/2004, de 17 de diciembre, General Tributaria, dice: <1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. // 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.>

4 Así, la STC (Sentencia del Tribunal Constitucional) 122/2012, de 5 de junio, afirma en su FJ 4 que <[...] desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, dijimos que “constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignársels una finalidad extrafiscal (...) [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4]” [...] a diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal “la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación [...]>

secundaria.

Dicho esto, cabe practicar las siguientes aclaraciones:

1.- Antes que nada, con carácter previo, debemos reconocer que existe una zona de confluencia entre ambas clases de tributos. Pero esto no es nada extraño, pues en la mayoría de clasificaciones doctrinales suelen darse figuras tangenciales que generan dudas sobre su adscripción. Precisamente gracias a ello se genera un debate doctrinal que ayuda a ir depurando las ideas y acotar así con más precisión las definiciones hasta alcanzar conceptos dogmáticos que pasan a integrar el acervo común de los juristas.

2.- En este marco, la aclaración que más nos interesa destacar estriba en que la extrafiscalidad tiene grados pues, mientras encontramos tributos extrafiscales, es decir, tributos cuya principal finalidad es extrafiscal, que representan el grado máximo de la extrafiscalidad, también encontramos tributos fiscales con meros efectos extrafiscales. Todos ellos serán perfectamente constitucionales en tanto en cuanto sus fines o efectos extrafiscales encuentren amparo constitucional y, además, no vulneren ningún principio tributario constitucional, cual es de forma significativa el principio de capacidad económica. De este modo, de acuerdo con la doctrina, debemos distinguir entre

<tributos con “fines” extrafiscales> y <tributos con “efectos” extrafiscales>.⁵

(i) Los <tributos con “fines” extrafiscales> se identificarían con los <tributos extrafiscales>, también llamados ordinarios que, según la definición que hemos dado anteriormente, su finalidad primordial es perseguir objetivos políticos ajenos a la obtención de ingresos públicos, lo cual se delata en la configuración general del tributo, es decir, tanto en la forma en que se regula el hecho imponible como en su mecanismo cuantificador. Son los tributos extrafiscales en sentido estricto.

(ii) Mientras que los <tributos con “efectos” extrafiscales>, también llamados de ordenamiento, se identificarían con los <tributos fiscales> que, según la definición que hemos dado anteriormente, su finalidad primordial es la meramente recaudatoria, pero que al tener efectos extrafiscales también persiguen otros objetivos políticos que se delatan a través de la regulación concreta de puntuales elementos configuradores del tributo como son las exenciones o la modulación de alguno de sus factores cuantificadores.

3.- Desde un punto de vista jurídico, a nivel negativo entendemos que en ningún caso un tributo puede reputarse con finalidad extrafiscal y, ni tan siquiera con efectos

5 Así, J.A. SÁNCHEZ GALIANA, 2012, p. 155, nos dice que <La utilización del tributo, con fines extrafiscales, para atender a los principios o fines contenidos en la Constitución, se podría llevar a efecto, bien a través del establecimiento de tributos que estuviesen dirigidos fundamentalmente a la consecución de esta finalidad, o bien mediante la concreta regulación de determinados aspectos o elementos de tributos concretos, no concebidos a priori como tributos extrafiscales, como podría ser el establecimiento de determinados beneficios fiscales, o la aplicación de distintos tipos de gravamen atendiendo a la finalidad perseguida.> Cfr. en esta línea L. MATEO RODRÍGUEZ, 1983, p. 344; L.M. ALONSO GONZÁLEZ, 1995, p. 22; P.M. HERRERA MOLINA, 2000, p. 55.

extrafiscales, por el mero hecho de su afectación a fines extrafiscales, pues la afectación en sí misma considerada no forma parte de la estructura de los elementos configuradores del tributo, sino que es una circunstancia ulterior que condiciona simplemente el destino del ingreso tributario (esto es, que condiciona dónde se invierte el importe recaudado), pero no la finalidad del tributo (esto es, no condiciona el objetivo que se persigue respecto a los sujetos gravados por el tributo).⁶

4. De este modo, a nivel positivo, para que un tributo tenga finalidad o, cuanto menos, efecto extrafiscal resulta preceptivo que su aplicación represente un incentivo eficaz al objetivo perseguido (principio de eficacia), la cual cosa sólo se consigue mediante la vinculación de los elementos estructurales del tributo al objetivo extrafiscal perseguido (principio del vínculo).

II.2. TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES Y TRIBUTOS CON EFECTOS MEDIOAMBIENTALES. EL PRINCIPIO QUIEN CONTAMINA PAGA

Una de las modalidades más estudiadas de tributos con fines o efectos extrafiscales son los que, al amparo del artículo 45 de la Constitución,⁷ tienen la protección del medio ambiente, ya como fin primordial (tributo medioambiental), ya como efecto secundario (tributo no medioambiental pero con efectos medioambientales).

Es importante tener presente que este fin o efecto medioambiental debe responder al principio de eficacia, lo cual tan sólo se consigue a través del principio del vínculo.

En efecto, como explica GARCÍA-MONCÓ,⁸ cuando se trata de analizar la fiscalidad medioambiental, <[...] la perspectiva adecuada es, ante todo la eficacia>, hasta el punto que <[...] si los objetivos propuestos no se han alcanzado, que son los

6 Decimos esto porque K. MÄÄTTÄ (1997, pp. 49 y 50; 1999, p. 3), un reputado autor de la doctrina escandinava, ha sostenido que son tributos medioambientales en sentido estricto (y, por ende, tributos con fines extrafiscales), los tributos afectados a finales medioambientales. Sin embargo, como bien advierte P.M. HERRERA MOLINA, 2000, p. 58, <[...] la mera afectación de sumas recaudadas constituye una nota externa a la estructura del tributo que –desde el punto de vista del Derecho tributario– no basta para atribuirle el calificativo de ambiental>. Este autor cita como ejemplo <la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan un impuesto sobre estancias hoteleras afectado, en parte, a la protección del medio ambiente, constituye sin duda un instrumento de política ambiental, pero no se trataría de un tributo ambiental en sentido estricto si su estructura no incentivara tal protección>, remitiéndose para el estudio de esta figura a S. BOKOBO MORCHE, 1999, p. 243 (vid. también la monografía de esta autora, 2000, p. 98 a 101, donde profundiza en su criterio).

7 El art. 45 de la Constitución, establece: <1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. // 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. // 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.>

8 A. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, 2008, pp.363 y 364.

que en última instancia justifican la medida fiscal, la media debe ser modificada o suprimida>.

Pues bien, esta eficacia sólo se consigue adaptando la estructura del tributo a los fines o efectos medioambientales perseguidos. Es lo que BOKOBO⁹ denomina <principio del vínculo> pues, como explica la misma autora, <[...] la base de todo tributo ambiental se encuentra en la relación existente entre el gravamen y el daño ambiental producido o que se pretende evitar o costear es decir, en el “vínculo”. Sin la existencia de este vínculo no existe tributo ambiental. Posteriormente, la debilidad o fortaleza de esta relación determinará la mejor o peor protección que se dispensará al medio ambiente>.

En este marco es cuando destaca el <principio quien contamina paga> que, como explica ROSEMBUJ,¹⁰ fue desarrollado por PIGOU¹¹ en base a la teoría de la externalidad en la forma de divergencias entre los productos netos sociales y privados. Sustancialmente consiste en que <El agente contaminador debe soportar el gasto de prevención y control de la contaminación, para determinar su estado de aceptabilidad: el coste de la degradación ambiental medido por el que sostiene su prevención y control>, de tal manera que <El resultado de

este proceso de internalizaciones conduce a la reducción de la contaminación en la medida justificada de la óptima asignación de recursos>.

En virtud de este principio, de profunda raíz extrafiscal, el fundamento del tributo mediambiental (o del elemento que provoca efectos medioambientales en un tributo ordinario) no está tanto en la capacidad económica, como en la capacidad contaminadora, pues su finalidad se desliga de la genérica contribución a los gastos públicos para centrarse en la contribución a los específicos costes de la contaminación provocada incentivándose así una reducción de la misma.

II.3. TASAS CON FINES O CON EFECTOS MEDIOAMBIENTALES. LOS PRINCIPIOS RETRIBUTIVOS Y DE CAPACIDAD ECONÓMICA

a) Principios rectores de las tasas: planteamiento teórico

En la conceptualización clásica de la tasa ésta encuentra su fundamento, no en el principio de capacidad económica, sino en el principio de provocación de costes.¹² Y es

9 S. BOKOBO MOICHE, 2000, p. 93.

10 T. ROSEMBUJ, 1995, pp. 81 y 83.

11 A. PIGOU, 1920.

12 Dejamos apuntado que para algún autor <el principio de provocación del gasto justifica la existencia de las tasas, pero no es el fundamento de las mismas> (cfr. F. DE VICENTE DE LA CASA, 2014, p. 151; siguiendo a J. MARTÍN FERNÁNDEZ, 1995, pp. 148 y 159; y a, J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. ANEIRO PEREIRA, 2004, p. 83).

Criterio que, por nuestra parte, no compartimos, pues tampoco creemos que a nivel teórico exista diferencia entre el

que, de acuerdo con SIMÓN ACOSTA,¹³ <Con las tasas no se pretende hacer contribuir por el hecho de tener capacidad económica, sino que las tasas persiguen que quienes provocan especialmente un gasto o un perjuicio, económicamente valuable, a la comunidad contribuyan también especialmente al sostenimiento de las cargas públicas>.

Como que el principio de provocación de costes se erige en el fundamento de la imposición de la tasa, resulta congruente que para su cuantificación se atienda a los principios retributivos (también denominados conmu-

tativos) porque su hecho imponible gira en torno a una actividad de la Administración que afecta singularmente al sujeto pasivo, lo cual justifica que su cuantificación no se cña a la contribución del sujeto pasivo al sostenimiento de los gastos públicos en general, sino que también tome en cuenta la retribución de la actividad pública singular que genera la tasa.¹⁴

Es habitual hacer referencia a los principios retributivos como si fueran sinónimos.¹⁵ Sin embargo, en un sentido estricto, cabe la posibilidad de dotarles de contenido

<fundamento de las tasas> y la <justificación de su existencia> como categoría tributaria. En efecto, si nos atenemos a la definición del vocablo <fundamento> que nos da el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, observamos que el que mejor cuadra con el concepto de tasa es su acepción quinta, de donde se deduce que el fundamento de la tasa no es más que la raíz, principio y origen en que estriba y tiene su mayor fuerza. Pues bien, siempre según nuestro parecer, esta raíz, principio y origen de la tasa es lo que precisamente ampara su establecimiento, justificando así su existencia como categoría tributaria.

En suma, desde nuestras posiciones doctrinales, se da una perfecta sincronía entre el fundamento de la tasa como categoría tributaria y su justificación.

13 E. SIMÓN ACOSTA, 1991, pp. 110 y 116. El mismo criterio ha sido sostenido por el autor en otros trabajos: 1975, p. 261; 1999, p. 30. Contestes con este criterio, entendemos debe matizarse la opinión sostenida por otros autores consistente en que el coste del servicio se identifica con la capacidad económica (cfr. R. CALVO ORTEGA, 1973, p. 24; F.X. CORS MEYA, 1986, p. 337) pues, según nuestro parecer, el coste lo que denuncia es la necesidad de financiación del servicio especialmente provocado por aquellos que lo utilizan, y ello no siempre denuncia la capacidad económica de los usuarios.

Por su parte, J.M. MORENO SEIJAS, 1998, p. 53, considera que la tasa debe concebirse y estructurarse <como una contraprestación pagada por los usuarios de determinados servicios públicos cuando es posible la identificación de la persona que usa o consume el servicio público y cuando el beneficio que recibe el usuario es de tipo personal sobre el beneficio social que puedan percibir los usuarios.> Se observa que este autor parte, más que del principio de provocación de costes, del principio del beneficio. A nuestro entender, creemos más ajustado vincular el principio del beneficio, no al fundamento de la tasa (pues existen tasas en que el beneficio para el usuario es más que dudoso, tal y como acontece con la tasa de grúa), como a su cuantificación (pues como veremos es uno de los principios susceptibles de utilizarse a tales efectos).

14 En este sentido, se ha sostenido por J.M. LAGO MONTERO y M.A GUERVÓS MAILLO, 2004, pp. 79 y 80, que <[...] las tasas son tributos que tienen, como todos los tributos, una función contributiva, sin perjuicio de la cual, por la evidente vinculación que presentan al servicio, actividad o utilización que las legitima, se puede sostener también que tienen una función retributiva del servicio o actividad que las genera [...] A nuestro juicio, es evidente, se mire por donde se mire, que en la tasa subyace una retribución del servicio que se presta. Ésa es su función natural> Y por eso mismo, sin perjuicio de los efectos que ha de tener el principio de capacidad, <la tasa tiene que tener, a nuestro entender [...], una estructura retributiva del servicio o actividad que la genera [...]>.

15 Así, en el apartado II, párrafo segundo de la Exposición de Motivos de la LTPP (Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos) se equiparan los principios de equivalencia del beneficio cuando se dice que: <...Con esta asociación del principio básico de capacidad económica y del de equivalencia o beneficio...>.

En el artículo 7 de la misma LTPP se equiparan los principios de equivalencia y de cobertura de costes cuando se que: <Principio de equivalencia.- Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya el hecho

propio.

Siguiendo a KRUSE,¹⁶ podemos dar estas definiciones:

(i) Principio de cobertura de costes: Atiende a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación por tasa, de tal modo que la recaudación derivada de la tasa tiende a cubrir, total o parcialmente, los costes de administración y de mantenimiento de la organización, con inclusión de los gastos por intereses y amortización del capital invertido en la prestación del servicio o actividad. Se trata, en suma, de atender al valor que, vía coste, tiene para la Administración la prestación del servicio o la realización de la actividad. Cuando la cobertura del coste via tasa es total, aparece

el principio de autofinanciación del servicio.

(ii) Principio de equivalencia: Atiende no solamente a la relación entre el coste del servicio o actividad y la recaudación de la tasa, sino también a la relación entre la prestación del servicio y la <contraprestación> (en un sentido económico) que paga el receptor del mismo, de tal modo que la recaudación derivada de la tasa no sólo tienda a cubrir los costes de prestación del servicio sino que además tienda a cubrir el valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio.

(iii) Principio del beneficio: Atiende exclusivamente al valor que para el ciudadano tiene la prestación del servicio o actividad, independientemente del coste que suponga para la Administración.¹⁷

imponible>.

Y, en el mismo sentido, en el FJ. 12º de la STC 233/1999, el Alto Tribunal identifica dichos principios de equivalencia y de cobertura de costes cuando dice que: <...no es verdad que la cuantía de los precios públicos y las contribuciones especiales regulados en la LHL responda al llamado principio de equivalencia. En los precios públicos, en efecto, la norma no persigue equiparar su cuantía al costes, sino que... se establece el coste del servicio o actividad como un tope mínimo...>

16 H.W.KRUSE, 1978, p. 71.

17 Circunscribiéndonos a los clásicos de la Hacienda Pública, el principio de cobertura de costes en relación a las tasas ha sido defendido por numerosos tratadistas, como K.D.H. RAU, 1864; K. UMPFENBACH, 1887; W. VOCKE, 1887; A. RONCALI, 1887; C.C. PLEHN, 1906; L. COSSA, 1920, pp. 69 y 70; G. JÈZE, 1931, p. 341. Como explica A. AGUALLO AVILÉS, 1992, pp. 66 y 67, para estos autores, el coste del servicio se convierte en límite infranqueable de la tasa, a partir del cual la cantidad requerida deja de ser una tasa. Sólo una minoría de los autores que se insertan en esta línea defiende que la tasa puede, en ciertas ocasiones, superar <un poco> el costo, sin perder su naturaleza. Éste es el criterio defendido por E. CAMMEO, 1889; y por W. ROSHER, 1901.

Tanto el principio de equivalencia como el del beneficio, según los hemos definido, se utilizan para desligar, en mayor o menor medida, el coste del servicio de la recaudación de las tasas.

En este sentido también encontramos numerosos tratadistas clásicos que se sirven del valor de uso o de la utilidad del servicio para fijar el límite cuantitativo de las tasas, como L. STEIN, 1885; A. WAGNER, 1889, p. 288; O. EHLERS, 1896; E.R.A. SELIGMAN, 1915, p. 408; F. FLORA, 1918, p. 249. Según explica explica A. AGUALLO AVILÉS, 1992, p. 68, para estos autores <el coste sigue operando como un límite cuantitativo infranqueable a partir del cual la cantidad requerida por el Ente público deja de ser tasa. Ahora el tope máximo es el beneficio o la utilidad que el servicio o actividad administrativa reporta al ciudadano que, naturalmente, puede ser superior al coste>. De este modo se concede un cierto margen de elección a los poderes públicos para determinar el importe de las tasas. Sin embargo, <Estimamos que cuando autores como Wagner o Flora hablan del valor de la prestación para el particular, se refieren a una magnitud objetiva, esto es mensurable>.

Finalmente, cabe advertir junto a A. AGULLO AVILÉS, 1992, p. 70, <una tercera y ecléctica visión> que, como la tesis acaba de citar, <también concede cierto margen de elección a los poderes públicos para determinar el importe de las

b) Recepción por el ordenamiento positivo del principio de provocación de costes

Nuestra Constitución no contempla, al menos explícitamente, ni el principio de provocación de costes ni ninguno de los principios retributivos indicados, pero sí que reconoce al principio de capacidad económica como criterio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos (cfr. art. 31.1). En este marco caben dos grandes posturas:

1.- Entender que la Constitución <[...] coloca a la capacidad económica en la parte nuclear o esencial de los tributos, de todos los tributos. De tal modo que el legislador sólo puede elegir como hechos que generen la obligación de tributar hechos que, directa o indirectamente, reflejen o revelen una cierta capacidad económica. Y no puede elegir como hechos significativos a la hora de repartir la carga tributaria hechos que no tengan significado económico, como hablar o respirar, o hechos que no revelen, en la normalidad de los casos, capacidad económica. Y en este sentido debemos repetir que la simple reparación de un daño o el reparto de los costes de un servicio no pueden justificar por sí solos el establecimiento de un

tributo. En este sentido [...] cabe dudar, por ejemplo, de la constitucionalidad de un tributo que grave la obtención del DNI, pues por muy esencial que este servicio sea, su utilización no revela, por sí sola, capacidad económica alguna.> Éste criterio es defendido por FERREIRO.¹⁸

2- Entender que el <sistema tributario justo> al que aspira la Constitución puede fundamentarse en otros principios diferentes al de capacidad, siempre que no se desconozca la primacía que corresponde a la capacidad económica como criterio de distribución, de tal manera que <Quien provoca costes de forma especial puede ser llamado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función del coste provocado, sin perjuicio de que se le pueda (e, incluso se le deba) eximir del tributo si carece de medios para hacer frente al mismo>. Éste criterio es defendido por SIMÓN ACOSTA¹⁹ quien, además, advierte que es el principio que informa la regulación positiva de las tasas por servicios y actividades.

En efecto, aun cuando el artículo 3.1 de la LGT podría dar cierto pie para pensar que el legislador tiende a decantarse por la primera postura indicada, colocando la

tasas>, pero el límite cuantitativo máximo de las mismas estaría constituido, según la tasa de que se trate, ora por <los gastos causados> (principio de cobertura de costes), ora por <el valor de la prestación para el particular> (principio del beneficio). Este es el caso de C.F. SCHALL, 1889, pp. 292 a 294; C.T. EHEBERG, 1929, p. 171.

18 J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, p. 331. Parejo criterio, aunque con diversos matices, también ha sido defendido por otros autores, cual es el caso de M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, 1985, p. 169; F.X. CORS MEYA, 1989, p. 343; A. APARICIO PÉREZ, 1991, p. 372; F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, 1991, p. 111; A. AGULLÓ AGÜERO, 1993, p. 558; F. DE VICENTE DE LA CASA, 2012, p. 45; 2014, pp. 149 y 151.

19 E. SIMÓN ACOSTA, 1999, pp. 36 y 37. Parejo criterio, aunque con diversos matices, también ha sido defendido por otros autores, cual es el caso de J.M. MARTÍN DELGADO, 1979, p. 80; G. CASADO OLLERO, 1982, p. 233; J.I. RUBIO DE URQUÍA y otros, 1989, p. 18; J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, p. 111; A. VÁZQUEZ DEL REY y M.B. VILLAVERDE GÓMEZ, 2011, pp. 4.149 y 4.179.

capacidad económica en la parte nuclear o esencial de todos los tributos y, por ende, también de las tasas,²⁰ lo cierto es que opta decididamente por la segunda postura.

De entrada, el legislador contempla varios supuestos de tasas cuyo hecho imponible no revela en absoluto capacidad económica alguna, ni de quien lo realiza ni de nadie que esté vinculado con el mismo. Amén, del ejemplo propuesto por FERREIRO sobre la tasa de expedición del DNI, piénsese en las tasas por residencia y estancia en hospitales o en hogares de ancianos, o en la tasa de retirada de vehículos con la grúa municipal, previstas en las letras n), ñ) i z) del artículo 20.4 del TR de la LRHL.²¹

Es más, el propio legislador asume de forma explícita que habrán tasas que, por sus características, no podrán tener en cuenta la capacidad económica ni tan siquiera a la hora de su cuantificación.²² Y así, el artículo 8 de la LTPP²³ nos dice que *<En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta “cuan-*

do lo permitan las características del tributo”, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas>.²⁴ Y el artículo 24.4 del TR de la LRHL tan sólo parece considerar como una mera opción la toma en consideración del principio de capacidad en las tasas cuando dice que: *<Para la determinación de la cuantía de las tasas “podrán” tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas>*.²⁵

Es evidente, por tanto, que el legislador, general y local, opta por entender que el principio de provocación de costes son los que justifican el establecimiento de las tasas. De ahí que quepan tasas cuyo hecho imponible no revela capacidad económica alguna e, incluso, que ni tan siquiera se tome en cuenta este principio de capacidad a la hora de su cuantificación. Criterio que, en la medida que no es rechazado por el TC, debe entenderse válido desde un punto de vista jurídico-positivo.²⁶

20 El art. 3.1 LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) establece: <La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos [...]>

Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

22 Incluso el propio TS ha afirmado de manera muy gráfica que <no se puede ocultar que los hechos son tozudos, y hay tasas concretas en que tal principio de capacidad económica es de muy difícil o de imposible aplicación> (STS de 20 de febrero de 1992 -FJ 3º-).

23 Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

24 Las comillas no aparecen en el texto legal, sino que han sido introducidas por nosotros.

25 Las comillas no aparecen en el texto legal, sino que han sido introducidas por nosotros.

26 Y así, A. ATXABAL RADA, 2008, p. 40, dice que: <La Ley General Tributaria regula tres clases de tributos: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Estas dos últimas clases se configuran en función del principio de equivalencia, más que en función del principio de capacidad económica. Una primera impresión, por tanto, parece indicar que el principio de capacidad económica únicamente se aplica a los impuestos; no obstante, ello no significa que las tasas y las contribuciones especiales sean inconstitucionales>. <En este sentido, el Tribunal Constitucional ha declarado que “se aviene a la Constitución el establecimiento de tributos por el Estado o las CC.AA que se basen en otros principios de naturaleza económica o social distintos al principio de capacidad económica>.

Con referencia a las tasas, la STC 296/1994 ha sostenido que <la capacidad económica no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta o remota> (FJ 4º). En la misma línea se pronuncia la STC

Ahora bien, ello no impide que a las tasas les sean aplicables estos tres requisitos mínimos que creemos impone el principio de capacidad según es recogido en nuestro texto constitucional:

(i) Aceptando que, de conformidad con la doctrinal constitucional, a nivel jurídico-positivo nuestra Constitución contempla tácitamente los principios de provocación de costes y del beneficio, cabe entender que en base al mismo se puede justificar que las tasas regulen hechos imponibles cuya realización no revele capacidad económica alguna.

(ii) Pero cuando el hecho imponible de una tasa no revele capacidad económica, sí que cuanto menos habrá de ser susceptible de valoración económica, adquiriendo aquí singular relevancia los principios cuantificadores que tradicionalmente rigen las tasas. Nos referimos a los principios retributivos o

conmutativos que representan los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio.

(iii) En todo caso, entendemos que deberían contemplarse criterios, siquiera sea genéricos, de capacidad económica para la exacción y cuantificación de cada tasa o, de no ser esto último posible, la tasa no habría de ser exigida a quienes no lleguen a un mínimo de subsistencia, con independencia de que el servicio se considere o no esencial y, por supuesto, sin perjuicio de ponderar los casos en que, con o sin capacidad económica, medie un abuso de derecho. Con este requisito ya dejamos sentado que, aun cuando el legislador ordinario parte del principio de provocación de costes para establecer las tasas y de los principios retributivos para cuantificarlas, el principio de capacidad ha de jugar un papel activo para paliar sus efectos.²⁷

16/2003 (FJ 3º). Y la STS de 30 de noviembre de 2002 dice que <en las tasas se coloca en una posición claramente secundaria el principio de capacidad económica, habida cuenta de que, a diferencia del impuesto, la prestación tributaria no se satisface porque se realiza un hecho que manifieste mayor o menor capacidad económica, sino porque se recibe un servicio de la Administración, de forma que el principio informador prevalente es el de equivalencia> (FJ 2º).

El caso es que el propio TC, no sólo relativiza los efectos del principio de capacidad económica respecto a las tasas, sino que también lo ha llegado a relativizar en gran manera respecto a los impuestos en el Auto del TC 71/2008, de 26 de febrero. En comentario al mismo se ha dicho por A. RODRÍGUEZ BEREJJO, 2009, p. 395, que el corolario de su doctrina <es que el principio constitucional de capacidad económica deja de constituir un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador y fundamento de un derecho [subjeto] reaccional, para convertirse en un principio programático, en un mero criterio orientador e inspirador de su tarea legislativa cuando se trate de impuestos “que por su naturaleza y caracteres [no] resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir”, en palabras del ATC 71/2008, F.J. 6º. En la práctica, los grandes impuestos generales sobre la renta, el patrimonio o el gasto>.

En una línea similar, con relación a la jurisprudencia argentina, A.C. ALTAMIRANO, 2012, p. 319, explica que <La jurisprudencia, aunque apuntando al concepto de la cuantía de la tasa, tuvo oportunidad de pronunciarse en algunos precedentes en favor de la aplicación del principio de capacidad contributiva en materia de tasas, sin embargo posteriormente modificó el criterio, razón por la cual puede afirmarse que para el más alto tribunal de la Nación no es en absoluto indiferente el coste del servicio para analizar la legitimidad de una tasa, y en modo alguno para el Tribunal dispuesto a aceptar una aplicación lisa y llana del principio de capacidad contributiva a las tasas>.

27 Así, E. CENCERRADO MILLÁN, 1999, p. 271, concluye que <el mínimo exento juega un papel decisivo como fundamento y límite jurídico en el establecimiento de la tasa>. C. LOZANO SERRANO, 2012, p. 110, sostiene que <la capacidad económica en las tasas ha de proyectarse, fundamentalmente, en sus elementos de cuantificación y en la previsión de beneficios tributarios modulares de su importe, revistiendo menor significación que en el impuesto su presencia

Lógicamente, esta necesidad de contemplar criterios de capacidad económica para la exacción y cuantificación de cada tasa está en función de la revelación de capacidad que suponga la realización de su hecho imponible, de tal manera que cuando el hecho imponible de la tasa ya denuncia capacidad económica, la intensidad o la forma con que éste se realice ya es *per se* un criterio de capacidad económica, y por ende, no sería necesario que se arbitren otros criterios de capacidad en orden a su exacción y cuantificación.

Sin perjuicio de que este criterio será desarrollado en los apartados dedicados a los beneficios fiscales y a la cuantificación, podemos concluir que el fundamento de la tasa por servicios y actividades se encuentra en el principio de provocación de costes, viéndose relegado el principio de capacidad económica a un segundo plano.

c) Recepción por el ordenamiento positivo de los principios de cobertura de costes y de equivalencia

Si ello es así, no resulta nada extraño que el legislador se inspire en los principios retributivos para establecer los criterios que ha de seguir la Ordenanza local para regular la

cuantificación tributaria de las tasas. Ciertamente, caso de no haber impedimento constitucional, el legislador podría inspirarse en otros principios distintos, pero en la medida que se alejara de los principios retributivos estaría desvirtuando la lógica interna de la tasa, pues habría una desconexión entre el porqué se paga y el cuánto se paga. Es decir, se perdería la lógica ilación entre el principio de provocación de coste en que se fundamenta la tasa con los principios retributivos rectores de su cuantificación, pues mientras que el hecho imponible del tributo se inspiraría en el principio de provocación de costes, la cuantificación del tributo se inspiraría en principios no retributivos (como pueden ser los contributivos, especialmente apropiados para los impuestos).

A nuestro modo de ver, históricamente ninguno de nuestros textos fundamentales ha obligado a cuantificar las tasas atendiendo a principios retributivos. De ahí que si el legislador ha optado por ellos ha sido por meras razones de congruencia doctrinal, no por imperativo constitucional.²⁸ Tanto ello es así que, sobretodo en el ámbito estatal, existen numerosísimas tasas establecidas por leyes específicas que se apartan de este criterio doctrinal, cuantificándose mediante criterios que poco o nada tienen que ver con los principios retributivos.²⁹

inexcusable en el aspecto material del hecho imponible>.

28 En cambio, según explica V.C. VALDÉS PORTALES, 1998, pp. 92 y 93, la jurisprudencia mexicana ha concluido que <toda aquella ley, federal o estatal, que establezca derechos fiscales por servicios cuya tarifa o cuota no tenga como elemento principal y base el costo que para el organismo prestador del servicio de que se trate represente la propia prestación del servicio y cuya diferencia –monto del tributo- no sea razonable, estará viciado de inconstitucionalidad>.

29 En este sentido, tras un laborioso análisis de las leyes específicas establecedoras de tasas, C. LOZANO SERRANO, 2012, pp. 64 a 66) nos dice: <Acudiendo a dichas leyes específicas, y repasando las promulgadas por el Estado desde la entrada en vigor del Texto constitucional, incluso las hoy derogadas, se encuentran algunas tasas que, efectivamente, se

El caso es que nuestro derecho local tradicionalmente ha seguido la lógica de cuantificar tasas según los principios retributivos, decantándose preferentemente por el principio de cobertura de costes, pues el Estatuto Municipal de 1924 ya optó decididamente por este principio el cual, si bien fue mitigado por el Decreto de Haciendas Locales de 1946 y por la LRL de 1955, volvió a estar plenamente en vigor tras el RD 3250/1976.³⁰

Pues bien, el nuevo redactado que el artículo 86 de la Ley 25/1998, de 13 de julio (de modificación del régimen legal de las tasas estatales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público) dio al artículo 24 de la LRHL de 1988,³¹ actualmente recogido en el artículo 24 del TR de la LRHL de 2004, opta igualmente por el principio de cobertura de costes, pero

subsidiariamente también prevé el de equivalencia cuando, en el primer párrafo de su apartado 2, dice: aSI

*<En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividades de que se trate [“aquí se hace alusión al principio de cobertura de costes”] o, en su defecto, del valor de la prestación recibida [“aquí se hace alusión al principio de equivalencia”].>*³²

Adviértase, sin embargo, que junto al principio de cobertura de costes, el legislador también contempla como subsidiario del mismo al principio de equivalencia, lo cual conlleva que éste tan sólo sea aplicable en casos excepcionales.

regulan por la Ley proclamando como objetivo, pero no como regla imperativa, cubrir el coste de los servicios o actividades por los que se exigen. Pero también haya muchas otras cuya determinación prescinde de este criterio para establecerse por el sistema de cuotas fijas, cuyo importe no se justifica en absoluto en relación con el coste del servicio o de la actividad que presta el ente público, y ni siquiera se exige que la documentación o memoria que acompaña el proyecto de ley de modificación de cuantías recoja este criterio. Finalmente, también se encuentran otras, incluso en mayor número que las primeras, cuya cuantía consiste en un porcentaje de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo, o en cifras obtenidas a partir de parámetros indicativos de la misma, sin que tampoco la ley exija ni contemple relación alguna de esa magnitud con el coste de prestación del servicio o actividad [...]

30 Y así: (i) El Estatuto Municipal de 1924 (arts. 370 y 373) contempló el principio de cobertura de costes como criterio esencial de la cuantificación de las tasas por servicios. (ii) El Decreto de Haciendas Locales de 1946 (art. 9.1) y la LRL de 1955 (art. 442.1), mitigaron el principio de cobertura de costes con la toma en consideración de otros criterios, lo cual comportaba que las tasas pudieran reportar ingresos superiores al coste del servicio. (iii) El RD 3.250/1976 (art. 21), el TRRL de 1986 (art. 214) y la redacción original de la LRHL de 1988 (art. 24.1) retomaron el principio de cobertura de costes como criterio esencial de la cuantificación de las tasas por servicios.

31 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

32 De este modo se sigue parejo criterio que el previsto en la LTPP de 1989. En efecto, la nueva redacción que la Ley 25/1998 ha dado al artículo 19.2 de la LTPP (que, en lo sustancial coincide con la redacción original del artículo 19.1 de esta misma Ley), también establece que: <En general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida>. Y el artículo 7 de la LTPP de 1989 (cuya redacción original no ha sido modificada) insiste en el principio de cobertura de costes cuando dice: <Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio de la actividad que constituya su hecho imponible.>. Este precepto lleva por rúbrica <Principio de equivalencia>, aunque según la terminología por nosotros empleada, le cuadraría más el título <Principio de cobertura de costes>.

Efectivamente, no creemos que la intención del legislador haya sido la de atribuir a las corporaciones locales la facultad de fijar el límite máximo de la tasa atendiendo discrecionalmente, ora al principio de cobertura de costes, ora al principio de equivalencia, pues este criterio, pese a no ser desconocido por la Ciencia de la Hacienda,³³ no encaja con lo preceptuado por los artículos 24.2, primer párrafo, del TR de la LRHL de 2004 y 19.2 de la LTPP de 1989, cuando dicen <en su defecto>. Expresión cuyo significado no puede ser otro que el de establecer una relación de subsidiariedad en el sentido que el valor de la prestación recibida actuará como límite máximo de la tasa, no en cualquier caso, sino tan sólo en defecto de coste.

Ahora bien, tampoco creemos que esta expresión deba entenderse literalmente, considerando que el valor de la prestación tan sólo será utilizable como límite máximo de recaudación cuando el servicio o la actividad no genere coste alguno, pues a la práctica resulta imposible encontrar un servicio o actividad cuya prestación o realización no conlleve ningún coste.

A nuestro modo de ver, lo que se preten-

de decir en los citados preceptos es que el principio de equivalencia actuará como límite máximo de recaudación de las tasas cuando el coste del servicio o actividad sea por defecto desproporcionado con el valor de la prestación recibida por los afectados, de tal modo que si se cuantificara el importe máximo a recaudar por tasa en atención con el coste del servicio, los afectados por el mismo pagarían inexorablemente una cuota muy inferior al valor de la ventaja que para ellos representa el servicio o actividad percibidos.³⁴

Pero adviértase que, aun aceptando esta interpretación, siempre será preciso conocer cuál es el coste del servicio, pues, caso contrario, no se podría justificar que la corporación optara, en defecto de tal coste, por el valor de la prestación. De ahí que, sin hacer excepción alguna, la redacción del art. 25 del TR de la LRHL (siguiendo, a los presentes efectos, la línea trazada por la redacción original del art. 25 LRHL de 1988), diga: *«Los acuerdos de establecimiento de tasas [...] para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de los informes técnico-económicos en lo que se ponga de manifiesto... la previsible cobertura del*

33 Vid. anterior punto a), del presente subapartado II.2.

34 El caso paradigmático es el <Otorgamiento de licencias y autorizaciones administrativas de auto-taxi y demás vehículos de alquiler>, actualmente enumerado en letra c) del art. 21.3 del TR de la LRHL. Decimos ésto porque, dada la limitación del número de licencias o autorizaciones, su otorgamiento da derecho a la realización de una actividad económica que tan sólo unos pocos podrán ejercer. La licencia o autorización, por ende, da derecho a ejercer una actividad económica tasada, vetada al común de ciudadanos que, como indica J. TORNOS MAS, 2019, p. 101, respecto a la actividad de auto-taxi, comporta un mercado cerrado e incluso monopolístico. De ahí que su obtención por parte del particular ordinariamente tendrá un valor muy superior al del coste que ha supuesto su tramitación. Y si ello es así en relación a la obtención de licencia o autorización, lo mismo cabe decir respecto a su transmisión, pues desde el primer momento en que se admita la transmisión inter vivos de las licencias o autorizaciones, se está generando un mercado de las mismas cuyo valor ordinariamente también será muy superior al coste que supone su tramitación.

coste de aquellos [...]»³⁵

d) Finalidad o efecto ambiental de las tasas

De acuerdo con VARONA,³⁶ <[...] la tasa presenta una finalidad fiscal porque persigue recaudar fondos para financiar necesidades colectivas; en efecto, mediante ella se contribuye a sufragar los gastos públicos, aunque en este caso sean aquellos que específicamente afecten a un sujeto. Pero esta peculiaridad no puede anular la finalidad fiscal de la tasa, ya que se puede contribuir a los gastos públicos, bien por la capacidad económica que sea posea (impuesto), bien por el beneficio obtenido o el coste provocado específicamente por un sujeto a la Administración (tasa); cambia el fundamento, pero no la finalidad, que es de carácter fiscal en ambos casos>.

De este modo pues, las tasas por servicios

y actividades siempre tendrán un componente fiscal relevante ya que su fundamento básico es la provocación de costes cuyo importe justifica el establecimiento del tributo y, según disponga el legislador, el límite máximo a recaudar va ligado al coste del servicio.

La primera cuestión que se nos plantea es si se pueden establecer auténticas tasas extrafiscales, es decir, tasas cuyo objetivo principal no sea la recaudación, sino la persecución de otros objetivos, cual es el caso de la preservación del medio ambiente.

La doctrina se decanta decididamente por la respuesta afirmativa, admitiendo que las tasas también pueden ser extrafiscales,³⁷ pues el principio de provocación de costes rector de las tasas es fácilmente acomodable al principio de quien contamina paga en la medida que los costes deriven de servicios destinados a preservar el medio ambiente y

En parejo sentido se pronuncia el vigente redactado del artículo 20.1, primer párrafo, de la LTPP de 1989 (que, en lo substancial, sigue la línea trazada por su redacción original), cuando dice: <Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías preexistentes deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta>.

36 J.E VARONA ALABERN , 2007, p. 576.

37 En este sentido, A. GARCÍA FRÍAS, 1991, pp. 173 y 180, concluye que <Es admisible la utilización de tributos con fines extrafiscales, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional. Por tanto los fines extrafiscales en las tasas son constitucionalmente lícitos>. Se trata, en suma que los tributos extrafiscales pretenden conseguir <una finalidad económica o social digna de protección, de tal forma que la función fiscal o recaudatoria se convierta en secundaria... Esto se podrá conseguir mediante la creación de nuevas tasas que respondan a fines extrafiscales o a través de la variación en la cuantía de las preexistentes, que... se plasmará en un aumento de la cuota tributaria, con la implantación de tipos progresivos o tipos discriminatorios e incluso con alguna clase de recargos; o en una disminución de la misma con la utilización de beneficios fiscales>.

Por su parte, M. BUÑUEL GONZÁLEZ, 2004, pp. 75 y 93, entiende que < [...] -desde el punto de vista jurídico- las tasas constituyen el cauce natural para el desarrollo de ciertos tributos extrafiscales [...] -desde un punto de vista de la técnica jurídica- las tasas constituyen el instrumento más preciso para el desarrollo de la fiscalidad medioambiental>. A. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, 2008, p. 376, considera <[...] que el área en la que se puede desenvolver la tributación medioambiental, si es que ésta debe existir, es la de las tasas o en su caso prestaciones patrimoniales de carácter público [...]> J.L. PEÑA ALONSO, 2008, p. 469, sostiene que <Dentro de los instrumentos fiscales de protección del medio ambiente, los cánones y/o tasas han sido la denominación tradicional más aceptada para los gravámenes pigouvianos sobre la contaminación>.

la tasa esté regulada de tal modo que sirva para eliminar o reducir la contaminación.

A partir de aquí surge una segunda cuestión consistente en si este criterio teórico resulta posible a la luz de la vigente normativa local. Concretamente nos planteamos si con la vigente normativa los entes locales pueden establecer auténticas tasas medioambientales, esto es, tasas cuya finalidad principal sea la preservación del medio ambiente o, por el contrario, tan sólo pueden regular en las tasas fiscales elementos con efectos medioambientales.

Decimos ésto porque, a juicio de SÁNCHEZ GALIANA³⁸ se debe distinguir entre la regulación y el establecimiento de tasas locales. Según este autor, la regulación de la cuantía de las tasas locales puede llevarse a cabo con una finalidad extrafiscal en pareja forma a lo que acontece con las tasas estatales y autonómicas. Pero cuando se trata de su establecimiento, el citado autor entiende que, si bien las tasas estatales y autonómicas pueden tener su origen en una finalidad extrafiscal, no acontece lo mismo cuando se trata de tasas locales, pues según interpreta la normativa vigente en modo alguno las entidades locales pueden establecer *ex novo* un tributo con finalidad extrafis-

cal.

Criterio este último que nosotros no compartimos, pues el concepto y el ámbito de aplicación legal de las tasas locales es tan amplio como el de las tasas estatales y autonómicas y, por ende, si en estas últimas se acepta, como es natural, la posibilidad que el legislador establezca una tasa con fines extrafiscales, también se deberá de aceptar que el legislador pueda habilitar a las entidades locales para que establezcan tasas con fines extrafiscales, cosa que, a nuestro juicio, es lo que acontece con la vigente legislación local, dado el amplio margen de maniobra con que cuentan las entidades locales a la hora, no sólo de regular tasas, sino también para establecerlas.

Cuestión distinta, y con ello planteamos una tercera cuestión, es si, a pesar de entender que el legislador habilita a los entes locales para establecer tasas medioambientales, la vigente regulación legal contiene aspectos que limitan su eficacia. En este sentido, se ha señalado como principales obstáculos al establecimiento de tasas medioambientales por los entes locales, la vinculación de la tasa a un servicio y la subsiguiente fijación de su coste como límite legal máximo del importe a recaudar.³⁹

38 J.A. SÁNCHEZ GALIANA, 2012, p. 157.

39 Así, G.M. LUCHENA MOZO, 2011, pp. 1046 y 1047, advierte respecto a las tasas medioambientales que <[...] aunque podría convertirse en una buena forma de someter a gravamen actividades que incidan negativamente sobre el medio ambiente, su vinculación a una actividad administrativa previa y su limitado poder recaudatorio, desincentivan su utilización por parte de la Administración>. En el mismo sentido, M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ, 2013, p. 19, sostiene que <[...] el régimen jurídico de la tasa se encuentra pensado para compensar la utilización del dominio o la prestación de determinados servicios públicos, esto es, para contribuir a los costes que suponen ciertas actividades públicas, pero no, al menos con carácter general, para incentivar o motivar la realización de conductas relacionadas con el medio ambiente o con políticas de carácter extrafiscal>, añadiendo que el coste del servicio como límite a recaudar en la actividad administrativa de licencias <[...] sería, precisamente, uno de los inconvenientes a la hora de utilizar una tasa en la protección del

Por lo que respecta a la vinculación de la tasa a un servicio, entendemos que se trata de un escollo difícilmente superable, pues por definición las tasas se caracterizan porque su hecho imponible se configura de tal forma que su realización precisa, necesariamente, cierta actividad administrativa que afecta al sujeto pasivo.⁴⁰

Ahora bien, en distinta situación nos encontramos respecto al segundo escollo indicado, esto es, la fijación del coste del servicio como límite legal máximo del importe a recaudar pues, aquí el legislador sí que tiene un amplio margen de maniobra.

Y es que si, como hemos visto, el legislador puede regular tasas cuya cuantificación

medio ambiente, pues para desincentivar la actividad dañosa no se debe pretender recuperar el coste de la actividad administrativa puesta de manifiesto en la concesión de una licencia.>

40 Así, J.A. SÁNCHEZ GALIANA, 2012, p. 124, explica que <En todo caso, se ha considerado como elemento esencial en la configuración del hecho imponible de cualquier tasa, la realización de la actividad administrativa que afecta de modo particular al obligado a satisfacerla y que, en realidad, es una nota esencial que la diferencia del impuesto>. En efecto, adviértase que:

a) En las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas, la actuación administrativa generadora del hecho imponible es palmaria.

b) En las tasas por utilización del dominio público (utilización privativa o aprovechamiento especial), también se dará la actuación administrativa, si bien la naturaleza de esta actuación varía según se articule la utilización del dominio público gravada con tasa.

b.1) Cuando la utilización de dominio público gravada es, única y exclusivamente, la que deriva de previa autorización administrativa, resulta evidente que esta autorización administrativa es una actividad de la Administración que integra el hecho imponible del tributo, y, por ende, es evidente que se trata de una tasa. Se trata, de una tasa por utilización del dominio público, y, más precisamente de una tasa por utilización autorizada del dominio público. Al respecto tan sólo cabría precisar que esta autorización normalmente será expresa (mediante licencia o concesión), pero excepcionalmente nada impide que sea tácita, como, acontece en el caso del aparcamiento en las denominadas zonas azules [supuesto de tasa asa encuadrable en la letra u) del art. 20.3 del TR de la LRH]. donde se advierte que la Administración verifica una actividad administrativa de reserva del aparcamiento a los sujetos que lo precisen, los cuales, salvo supuesto de exención, serán aquellos que están dispuestos a pagar una determinada cantidad de dinero, siendo que el pago de esta cantidad en la forma prevista por la normativa implica la previa autorización administrativa para aparcar. De ahí que si se aparca sin satisfacer la correspondiente tasa, no tan sólo quepa imponer una sanción administrativa (porque se habrá aparcado sin la previa autorización tácita), sino que también quepa exigir la tasa (porque la actividad administrativa de reserva de aparcamiento igualmente habrá afectado al interesado). Ciertamente, junto a S. SARTORIO ALBALAT (1993, p. 515, siguiendo a R. PARADA VÁZQUEZ, 1991, p. 76.) podría afirmarse que en estos supuestos de estacionamiento de vehículos <se excepcionan las reglas de libertad y gratuidad que rigen la utilización de los bienes de dominio público>, pero lo que explica semejante excepción es que ha mediado una actividad administrativa específicamente destinada a determinados sujetos.

b.2) Ahora bien, cuando el hecho imponible de la tasa por utilización del dominio público no requiere la previa autorización administrativa (expresa o tácita), sino que también puede realizarse con la utilización ilegal del dominio público, podría entenderse que en esta hipótesis el hecho imponible de la tasa no contempla ninguna actividad administrativa. Sin embargo, a nuestro juicio, esta afirmación debe matizarse, pues la utilización especial del dominio público siempre estará sujeta a un cierto control administrativo. De ahí que cuando se constate que esta utilización es ilegal, el Ordenamiento jurídico siempre contempla una determinada actuación administrativa que afecta al interesado, siquiera sea el procedimiento destinado a la eventual legalización de la utilización a los efectos de ponderar si es posible conceder o no a posteriori la autorización.

b.3) De lo anterior deducimos que toda utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público tiende a comportar siempre una actuación administrativa, siquiera sea porque, a diferencia del uso general de dominio público, su uso privativo o anormal requiere una singular actitud de vela por parte de la Administración que le obliga a realizar actuaciones de control para que tal uso se adecúe a la normativa vigente, siendo ello lo que justifica la exacción de la tasa diferenciándola del impuesto.

se aparte de los principios retributivos, aun con mayor motivo puede regularlas adaptándolos al principio medioambiental por excelencia como es el de quien contamina paga. De ahí que nada impida al legislador local modificar los criterios cuantificadores que para las tasas por servicios se encuentran recogidos en el artículo 23 del TR de la LRHL en cuyo párrafo primero del apartado 2 se instaura el principio cobertura de costes como límite máximo de recaudación global de la tasa, siendo el principio de equivalencia subsidiario para el caso de que el valor de la utilidad sea desproporcionado en relación con el coste del servicio.⁴¹

Así, por ejemplo, entendemos que el legislador podría modificar tales criterios cuantificadores estableciendo que el importe máximo a recaudar por tasa se fijara en un determinado porcentaje superior al cien por cien del coste del servicio medioambiental.⁴²

Si el legislador no quiere apartarse de los principios retributivos, tiene otras opciones para impulsar la medioambientalización de la cuantía de las tasas, como puede ser imponer el principio de autofinanciación del servicio⁴³ o ampliar el concepto de coste que se desprende del párrafo segundo del citado apartado 2 del artículo 23 del TR de la LRHL.⁴⁴

Pero incluso en el supuesto de que no se modificara la vigente normativa de tasas, entendemos cabe sostener una interpretación de la misma que sirva para adecuarla a los principios medioambientales, tal y como la que se propone por algunos autores cuando interpretan que el concepto de coste consistente en el <desarrollo razonable del servicio>, enumerado por el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 23 del TR de la LRHL, permite computar los costes destinados a disuadir actividades contaminantes⁴⁵.

41 El art. 23.2, pfo. primero, del TR de la LRHL, establece: <En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.>

42 En este sentido, varios autores entienden que las funciones extrafiscales de las tasas, como las ambientales, justifican que su recaudación supere el coste del servicio (cfr. M.A. GARCÍA FRÍAS, 1991, p. 176, J. CALVO VÉRGEZ, 2004, p. 127; G. PATÓN GARCÍA, 2011, p. 1232). Criterio éste no compartido por J.M. LAGO MONTERO, 2010, p. 25, al entender que ello confundiría la tasa con un impuesto o una sanción, en la medida en que se excediera el coste del servicio.

43 De tal manera que el coste del servicio deje de ser el límite máximo de recaudación, para ser el importe a preceptivamente a recaudar por tasa, prohibiendo así que la tasa pueda ser deficitaria.

44 El art. 23.2, pfo. segundo, del TR de la LRHL, establece: <Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.>

45 Así, D. CARBAJO VASCO y P.M. HERRERA MOLINA, 2004, p. 96, consideran <[...] posible prever un desarrollo razonable del servicio para conseguir unos niveles elevados de protección ambiental, que disuadan de realizar las actividades contaminantes relacionadas con el servicio>. Citan la opinión de M. GOMÉZ VEDESOTO, 2000, pp. 44 y 45,

Es más, a nuestro modo de ver, otra opción interpretativa de la vigente normativa, concretamente del principio subsidiario de equivalencia contemplado en el artículo 24.2 del TR de la LRHL, consiste en que cuando se acredite que el valor de la utilidad recibida por el interesado por la utilización de bienes medioambientales sea muy superior al coste del servicio, el límite máximo a recaudar por tasa será precisamente tal valor.

Finalmente, una vez comprobado que pueden crearse por los entes locales tasas medioambientales y que el escollo del límite de cuantificación contemplado por la vigente normativa puede paliarse mediante una interpretación medioambientalista y, por supuesto, puede superarse mediante una reforma legislativa, cabe añadir que el legislador también puede dar un impulso medioambiental a las tasas modificando otros aspectos de las mismas, empezando por considerar como tributos de establecimiento obligatorio a las tasas por servicios inmediatamente relacionados con el medio ambiente y continuando por imponer una regulación de la estructura de la tasa acorde con las finalidades medioambientales perseguidas.

II.4. LA EXTRAFISCALIDAD EN LAS FIGURAS FINANCIERA NO TRIBUTARIAS

En el subapartado IX.3.a) de la primera parte de este estudio indicamos que el vigente ordenamiento jurídico contempla junto a la tasa (prestación patrimonial de carácter público tributario) otras figuras financieras por la prestación de servicios y actividades públicos.

Concretamente nos referimos a la tarifa coactiva (prestación patrimonial de carácter público no tributario), así como al precio público y a la tarifa no coactiva (prestaciones patrimoniales que no son de carácter público). Formalmente, todas ellas participan del concepto dogmático de precio, en contraposición al concepto de tributo del que participa la tasa.

Pues bien, aun cuando la distinción entre tasas fiscales y tasas extrafiscales estudiada por nosotros en los subapartados anteriores no es miméticamente trasladable a los precios, sí que cabe la posibilidad de distinguir entre precios fiscales y precios extrafiscales atendiendo a su finalidad.⁴⁶ De tal

según el cual, puesto que <[...] el art. 24.2 LRHL [recogido por el art. 23.2 del vigente TR de la LRHL] obliga a tener en cuenta, para determinar su importe, los costes directos e indirectos necesarios para garantizar el mantenimiento y su desarrollo razonable del servicio o actividad [...] nada impide que el coste ambiental se introduzca en el informe técnico-económico que justifique el importe de la tasa>. Así mismo, los citados autores especifican que <En una nota inédita, el profesor GARCÍA NOVOA, ha observado cómo «el razonamiento según el cual no se puede modular la cuantía de la tasa en función de la contraprestación producida por el principio del coste del servicio es falso, porque el cálculo general del costes del servicio no significa que no deba tenerse en cuenta que a mayor contaminación, mayor provocación de coste.»>

46 Así, como explica con referencia a los precios públicos, J. MARTÍN FERNÁNDEZ, 2013, p. 156. <Aunque en principio puede repugnar a la idea de contraprestación que preside el precio público, cabe hablar, según la financiación perseguida con su implantación, de precios públicos de finalidad recaudatoria y de ordenamiento económico. Los primeros son los normales que recuperan o tratan de recuperar el coste del servicio o actividad pública, mientras que los

manera que junto a los precios fiscales (aquellos cuya finalidad principal es la recaudatoria) también caben precios extrafiscales (esto es, precios cuya principal finalidad no sea la recaudatoria) y precios fiscales con efectos extrafiscales (esto es, precios que, aun cuando su finalidad principal sea la recaudatoria, también persiguen otros objetivos distintos).

III. EXTRAFISCALIDAD: RESIDUOS

III.1 PLANTEAMIENTO

En el presente apartado aplicaremos a la prestación económica derivada del servicio local de gestión residuos los criterios generales que sobre la extrafiscalidad hemos expuesto en el anterior apartado II.

Dejamos constancia que nos limitaremos a las tasas (tributos) y a las tarifas coactivas (prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario), pues según expusimos en la primera parte del trabajo, a nuestro entender estas son las dos figuras financieras susceptibles de exigirse por el referido servicio.

A tales efectos, una vez puesto de manifiesto que el servicio de recogida de residuos es, desde un punto de vista administrativo, de carácter ambiental, examinaremos las

distintas medidas adoptadas por la Ley de Residuos de 2002 para potenciar el carácter extrafiscal-medioambiental de la tasa o tarifa coactiva que regula por la prestación del servicio de recogida de residuos, dando cuenta también de las medidas legales adoptadas por la misma Ley que, o bien son inocuas para este carácter medioambiental, o bien incluso son contraproducentes.

III.2. CARÁCTER AMBIENTAL DEL SERVICIO DE RECOGIDA DE RESIDUOS

Como explica MUÑOZ MACHADO,⁴⁷ desde las primeras leyes españolas de régimen local (las Instrucciones de 1813 y de 1823), se exigió a las Ayuntamientos la adopción de medidas que <[...] tienen que ver con la calidad de la vida, con la higiene y sanidad del vecindario, materia que forma parte de lo que hoy denominamos medio ambiente urbano>. Aun cuando se trataba de una exigencia genérica, sin ninguna concreción precisa sobre qué medidas en particular debían adoptar los municipios, a partir de aquí se inicia un camino caracterizado por la creciente injerencia del Estado.

Así JIMÉNEZ PLAZA,⁴⁸ destaca la Instrucción General de Sanidad de 12 de enero de 1904 y, sobretodo, la Real Orden de 12 de octubre de 1910, por la que aprue-

segundos, sin renunciar a ella, persiguen ciertas metas (ejemplo: el control de acceso a una piscina pública)>.

47 S. MUÑOZ MACHADO, 1981, p. 353

48 M.C. JIMÉNEZ PLAZA, 2011, pp. 2034-2056.

ba el proyecto de bases generales para la redacción de los Reglamentos de Higiene, en cuya virtud los Ayuntamientos iban a quedar sometidos a las directrices de las bases dictadas por el Estado. Posteriormente, mediante la Real Orden de 3 de enero de 1923, por la que se aprueban las Instrucciones técnico-sanitaria para los pequeños municipios, y el Reglamento de Sanidad Municipal, de 9 de febrero de 1925, se dictaron por parte del Estado directrices más precisas sobre cómo los Ayuntamientos debían recoger la basura, dónde debían depositarla o qué obligaciones tenían que asumir pequeños y grandes municipios en esta materia, <[...] obligaciones todas estas que nos recuerdan la actual gestión de residuos, aunque en una fase embrionaria>. Esta línea consistente en imponer a los municipios unas directrices estatales en materia de residuos, fue seguida por la Ley de Bases de Régimen Local de 9 de febrero de 1945 y por la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955.

En 1978 se dicta la Constitución, constitucionalizando en su artículo 45 el derecho al medio ambiente, siguiendo así la senda trazada por las instituciones comunitarias que aprobaron en fecha de 22 de noviembre de 1973 el Primer Programa de Acción en materia de medio ambiente. De esta manera se creó el fundamento moderno de un siste-

ma jurídico medioambiental en el que la materia de residuos viene ocupando un lugar destacado pues, como explica MONTORO CHINER,⁴⁹ <[...] la ordenación de los residuos es uno de los aspectos más actuales de la protección medioambiental [...]> cabiendo advertir que <[...] sobre el ámbito material de los residuos descansa buena parte de la regulación y de la normativa del medio ambiente, que se proyecta en el plano internacional y el estatal, para descender después a los niveles subestatales y locales>.

Centrándonos en la vigente normativa, ya vimos en el apartado II de la primera parte de este trabajo que el servicio municipal de recogida de residuos se configura legalmente como un auténtico servicio público de carácter esencial, reservado y de prestación obligatoria.

La explicación de estas características no es otra que la incidencia en el medio ambiente que presenta la gestión de los residuos, tal y como se pone de manifiesto por el artículo 25.2.b) de la LBRL⁵⁰ al relacionar la gestión de los residuos sólidos urbanos dentro de las competencias que han de tener los Municipios en materia de medio ambiente urbano. Y por el Preámbulo de la nueva Ley de Residuos de 2022⁵¹ al vincular la gestión de residuos con la salud humana y el medio ambiente,⁵² y

49 M.J. MONTORO CHINER, 1996, p. 163; 2006, p. 497.

50 Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

51 Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contraminados para una economía circular.

52 El Preámbulo de la nueva Ley de Residuos de 2022 empieza diciendo que <El primer objetivo de cualquier política en materia de residuos debe ser reducir al mínimo los efectos negativos de la generación y gestión de los residuos en la salud humana y el medio ambiente.>

De este modo, cabe concluir que el servicio municipal de recogida de residuos se incluye dentro de los servicios municipales más prístinamente medioambientales por encontrar en el medio ambiente su razón de ser, su justificación.

III.3. PAGO POR GENERACIÓN

a) Planteamiento

De acuerdo con lo explicado en el apartado II, el fundamento de la fiscalidad ambiental está en el principio de quien contamina paga, siendo que su efectividad requiere articular la medida extrafiscal en base al principio del vínculo, según el cual ha de darse una razonable relación entre el gravamen y el daño ambiental producido.

Cuando esta medida extrafiscal consiste en crear un tributo cuya finalidad esencial no sea la recaudatoria, sino la persecución de objetivos medioambientales, tendremos que se tratará de un tributo ambiental. Mientras que si la medida extrafiscal consiste en regular en un tributo fiscal un elemento ambiental, tendremos que se tratará de un tributo ordinario con efectos ambientales.

Aplicando este criterio a la prestación económica por el servicio de recogida de residuos, tendremos que cuando se articule de tal modo que su finalidad esencial sea la de disminuir el daño derivado de la produc-

ción de residuos, tal prestación económica será medioambiental. En este supuesto, la recaudación derivada de la prestación económica satisfecha por el servicio no será el fin esencial perseguido, sino el instrumento del que se sirve la Administración para proteger el medio ambiente guiando la conducta de los ciudadanos, minusgravando a los que menos contaminan y sobregravando a los más contaminantes.

En tanto que si se articula de tal modo que su finalidad esencial es la recaudatoria, estaremos ante una prestación económica ordinaria a la que, en su caso, se le prodrán regular algunos elementos extrafiscales para que tengan efectos medioambientales. En este supuesto, la recaudación derivada de la prestación económica satisfecha por el servicio sí será el fin esencial perseguido, sin perjuicio de que si se regula algún elemento extrafiscal también se aprecie un efecto medioambiental.

Acudiendo a la normativa positiva, sabemos que tradicionalmente el legislador ha dado a las entidades locales un amplio margen de maniobra para regular la prestación económica por servicios y actividades, lo cual ha legitimado diversas y variadas regulaciones de la prestación económica por el servicio de recogida de residuos, singularmente en lo que se refiere al mecanismo cuantificador.⁵³

b) Congruencia interna de la prestación económica.

53 Vid. respecto a la tasa de gestión de residuos urbanos, J. BERBEL y otros, 2000, p. 387.

La congruencia interna de la prestación económica conduce a que si se paga por la recepción del servicio de recogida de basuras, el importe a satisfacer esté en función del tipo y cantidad de residuos generados, apareciendo así el principio de pago por generación, el cual, *per se* ya implicaría guiar la conducta de los usuarios del servicio y, por ende, cabría calificar la prestación económica como de ambiental.⁵⁴

c) Motivos de la inaplicación del principio de pago por generación

Sin embargo, se ha de tener en cuenta que este criterio no suele seguirse por parte de los municipios, quienes en uso del amplio margen que el legislador les dota a la hora de configurar la prestación económica por la prestación de servicios, ya sea precio, ya sea tasa, tienden a adoptar unos parámetros alejados de la ambientalidad, primando la finalidad fiscal de la prestación económica sólo matizada con la eventual regulación de

algunos elementos que la dotaban de cierto efecto medioambiental.⁵⁵

A nuestro modo de ver, esta situación se explica por dos motivos: uno fáctico y otro formal.

El motivo fáctico radica en que el principio de pago por generación resulta muy difícil de articular en la práctica, pues una vez instaurado los riesgos de fraude son elevados.⁵⁶

El motivo formal, radica en que el principio de pago por generación no venía impuesto por el legislador.. Ciertamente, el II Plan Nacional de Residuos Urbanos 2007-2015 disponía que cada persona pague en función de las basuras que genera, pero no era menos cierto que <El Plan no establece cómo, dónde, ni cuándo lo va aplicar, ni si será obligatorio o no para los municipios>⁵⁷.

d) La imposición del principio por la Ley

54 En este sentido, G. PATÓN GARCÍA, 2011, p. 1223, nos dice que <[...] la auténtica tasa medioambiental en materia de residuos es aquella que se diseña con elementos cuantificadores directamente relacionados con la cantidad y el tipo de residuos generados y depositados por el sujeto pasivo, esto es, las tasas sobre residuos de pago por generación.>. I. PUIG VENTOSA, 2016, p. 30, sostiene que los sistemas de pago por generación permiten la introducción explícita del principio de quien contamina paga, premiando a los ciudadanos y empresas que realizan un esfuerzo en la reducción y la separación en origen.

55 En este sentido, B. GARCÍA CARRETERO, 2019, P. 57, señala que, pese a la importancia de que la tasa de recogida de residuos discrimine adecuadamente en función de la producción de residuos, <[...] no se tiene en cuenta en la mayor parte de los supuestos de tasas de recogida y/o tratamiento de residuos municipales existentes>, trayendo a colación el estudio estadístico realizado por I. PUIG VENTOSA, 2016, p. 29,

56 Así, J.A. ROZAS VALDÉZ, 2002, p. 236, examinando la modulación de las tasas a partir del volumen de basura producido que se ha ensayado en Holanda y en algunas ciudades americanas, nos advierte que, si bien han empleado unos procedimientos eficaces desde el punto de vista de la disminución de las toneladas de basura recogidas, «Lo que no está tan claro es que obedezca en toda su extensión, a una disminución en el volumen de residuos generados en los hogares, por cuando se ha de contar con el procesamiento ilícito de los mismo al margen del procedimiento establecido por los entes locales.> Por su parte, I. PUIG VENTOSA, 2004, pp. 98 i 108, también nos advierte del riesgo de conductas impropias respecto a la recogida de residuos reciclables y de la propensión a los vertidos ilegales.

57 Cfr. J. LEAL BARROS, 2011, pp. 65 y 66.

de Residuos de 2022

Como explica HERRERA MOLINA,⁵⁸ el pago por generación encuentra su fundamento indirecto en el derecho europeo. En efecto, ya en el apartado II del Preámbulo de la Ley de Residuos, se dice que con ella se pretende incorporar a nuestro ordenamiento jurídico la directiva aprobada en 2018 sobre residuos.⁵⁹

Así mismo, para cumplir con los objetivos de la Directiva, los servicios de la Comisión recomendaron a las autoridades españolas <[...] introducir tasas sobre los residuos municipales obligatorias para los habitantes a un nivel adecuado con objeto de cubrir los costes de la recogida y el tratamiento, por ejemplo, a través del sistema de pago por generación de residuos>.⁶⁰

Pues bien, el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022, asume esta recomendación e impone el principio de pago por generación, estableciendo que la tasa o tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos ha de regularse de tal modo que <[...] permita implantar sistemas de pago por generación [...]>

A su vez, la definición del pago por generación contemplada en el Anexo IV bis de la Directiva, se reproduce literalmente en el apartado 2 del Anexo V de la Ley de Residuos, cuyo texto es: <2. *Sistemas de pago*

por generación de residuos («pay-as-you-throw») que impongan tasas a los productores de residuos según la cantidad real de residuos generados y proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables y para la reducción de los residuos mezclados.>

Dada la finalidad del precepto acabado de transcribir, el término <tasas> en él utilizado debe entenderse en un sentido amplio, equivalente a la prestación económica por el servicio de recogida de residuos, ya sea legalmente tasa o precio.

De este modo, el legislador ha decidido remover el motivo formal que explica la escasa aplicación que hasta el momento viene teniendo el principio de pago por generación pues, una vez resulta impuesto por el legislador, las entidades locales estarán obligadas a aplicarlo.

Ahora bien, debe caerse en la cuenta que todavía persiste el motivo fáctico que explica tan escasa aplicación del principio de pago por generación pues, diga lo que diga el legislador, continuará siendo difícil de articularlo en la práctica. de tal manera que serán las distintas entidades locales quienes en el marco de su particular realidad territorial y social deberán buscar la formula que consideren más adecuada para arbitrar un sistema de pago por generación posible o, cuanto menos, posibilista. Tema éste del que nos ocuparemos en la tercera parte del

58 P.M. HERRERA MOLINA, 2021, pp. 16 y 17.

59 Directiva (UE) 2018/751 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva Marco de Residuos 2008/98/CE.

60 Documento de Trabajo de los Servicios de la Comisión. Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019. Informe de España [Bruselas, 4.4.2019 SWD (2019) 132 final] pp. 9 y 12.

trabajo.

En todo caso, lo que se pone de manifiesto es que el legislador pretende que la tasa o tarifa coactiva de residuos sea netamente ambiental, de tal manera que la recaudación derivada de la prestación económica satisfecha por el servicio de recogida de residuos no será el fin esencial perseguido, sino el instrumento del que se sirve la Administración para proteger el medio ambiente guiando la conducta de los ciudadanos, minusgravando a los que menos contaminan y sobregavando a los más contaminantes.

III.4. OTRAS MEDIDAS ADOPTADAS PARA POTENCIAR LA EXTRA-FISCALIDAD

a) Preceptividad del gasto derivado del servicio

Resulta pacífico sostener que el principio de autonomía local recogido en los artículos 137, 140 y 141.2 de la Constitución, engloba el denominado principio de autonomía financiera local, el cual <[...] no es otra cosa que la especificación o concreción en el ámbito financiero, de la autonomía constitucionalmente reconocida a los Entes locales>. Y también resulta pacífico sostener que este principio tiene dos vertientes: una referida al ingreso y otra referida al gasto.⁶¹

Centrándonos ahora en el gasto, resulta que la autonomía financiera local implica que los entes locales podrán decidir discrecionalmente a qué dedican sus recursos económicos, sin otra limitación que el respeto a las directrices o limitaciones legales.

Una de estas limitaciones legales a la discrecionalidad en el gasto del ente local radica en el denominado <deber de gastar>. Singularmente nos referimos al supuesto consistente en la obligación de la Administración de ejecutar un gasto, cosa que, a juicio de RODRÍGUEZ BEREIJO,⁶² debe resolverse en el marco de la ley sustantiva creadora del gasto.

Pues bien, ésto es precisamente lo que acontece cuando el legislador configura un servicio como de prestación obligatoria, pues como, advierte ORÓN MORATAL,⁶³ en este caso se está condicionando la potestad de gasto ya que forzosamente la entidad local tendrá que dar una cobertura mínima a los servicios obligatorios.

Aplicando este criterio al servicio de recogida de residuos, tenemos que desde el primer momento en que el legislador lo considera un servicio municipal de prestación obligatoria, los Ayuntamientos estarán obligados a prever su financiación. Si, a su vez, también tenemos en cuenta que la obligatoriedad en la prestación del servicio se funda en razones medioambientales, cabe concluir que la limitación a la autonomía

61 Cfr. L. SÁNCHEZ SERRANO, 1997, pp. 289 y 295.

62 A. RODRÍGUEZ BEREIJO, 1970, pp. 243 y 244.

63 Cfr. G. ORÓN MORATAL, 1995, pp. 131 a 133.

local que representa tal obligatoriedad responde esencialmente a razones medioambientales.

b) Onerosidad del servicio

Una vez concluido que la obligatoriedad en la prestación del servicio supone una primera limitación a la potestad financiera de los municipios al implicar que el Ayuntamiento ha de prever forzosamente la forma con que se financia, surge la cuestión de si el Ayuntamiento es libre para decidir el instrumento financiero que considere más adecuado.

A nuestro modo de ver, el principio de autonomía local impone que, salvo expresa previsión legal en contra, los entes locales puedan decidir discrecionalmente si los servicios que prestan son onerosos o gratuitos para los usuarios, esto es, a grandes términos, si se financian mediante contraprestación (sea, tasa o precio), o se financian mediante ingresos generales.

Este criterio ha sido tradicionalmente respetado por el legislador local incluso en el supuesto de que la contraprestación económica exigida tuviera la consideración formal de tasa, Tanto es así que, junto a las contribuciones especiales, la tasa es la categoría tributaria donde se manifiesta con mayor intensidad el principio de autonomía local⁶⁴ pues, además de otorgarse por parte del legislador un considerable grado de flexibilidad para que los entes locales regulen todos sus elementos estructurales, se les reconoce la posibilidad de establecer o no el tributo, De ahí que la tasa se califique como un tributo de exacción potestativa.⁶⁵

Ello no obstante, este criterio basado en el principio de autonomía local, puede excepcionarse por el legislador en base a otros principios, como pueden ser los de justicia en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos (cfr. art. 31.1 CE)⁶⁶ o de suficiencia financiera (cfr. art. 142 CE)⁶⁷

Pues bien, el principio de protección al

64 Cfr. M. ALONSO GIL, 2011, p. 206.

65 El carácter de tributo de exacción potestativa de las tasas está previsto en los siguientes preceptos del TR de la LRHL: art. 57 (Municipios), art. 132 (Provincias), arts. 152.1 y 153.2 (entidades supramunicipales), art. 155.2 (Comarcas y otras entidades supramunicipales), art. 156 (entidades inframunicipales).

En el caso de las tasas (esencialmente reguladas en los artículos 20 a 27, 57 y 132 del TR de la LRHL) ello no supone ninguna novedad, pues tradicionalmente han sido de exacción potestativa. No así en el caso de las contribuciones (esencialmente reguladas en los artículos 28 a 37, 58 y 133 del TR de la LRHL) donde la anterior normativa establecía la obligatoriedad de exigir contribuciones especiales por determinadas obras y servicios (cfr. art. 219 del TRRL). La LRHL no contempla ningún precepto similar, lo cual significa que, tras la LRHL todas las contribuciones especiales son de exacción potestativa.

66 En este sentido, algún autor aboga por suprimir el carácter potestativo de las tasas locales en el sentido que en determinados casos su establecimiento debería llegar a ser obligatorio. Así, M. RUÍZ GARIJO (2002.-a, p. 35; 2002-b, p. 45; 2011, pp. 105 y 106), está a favor de que <[...] aquellos servicios públicos que se prestan a sujetos concretos, que obtienen un beneficio particularizado, que se aprovechan especialmente del mismo o que están provocando un coste a la Administración, deban ser financiados obligatoriamente a través de tasas y no a través de los ingresos ordinarios del ente local que, dicho sea de paso, pertenecen a la ciudadanía en su conjunto>.

67 Lo cual implicaría previamente reconocer que el legislador es incapaz de financiar las entidades locales mediante trans-

medio ambiente es otro de los principios susceptibles de traerse a colación para impulsar al legislador a limitar la autonomía local en orden al establecimiento de prestaciones económicas por servicios.

Así, refiriéndose a la tasa de recogida de basura, LAGO MONTERO⁶⁸ advierte que al tratarse de un servicio ambiental, su prestación gratuita degenera con frecuencia en usos abusivos y más contaminantes que lo tolerable, cosa por la cual se muestra favorable a que la prestación del servicio se encuentre gravada con tasa.⁶⁹

Partiendo de las recomendaciones efectuadas por los servicios de la Comisión para cumplir los objetivos de la Directiva de residuos,⁷⁰ este criterio ha sido recogido por la Ley de Residuos de 2022 cuando en su artículo 11.3 impone a las entidades locales el establecimiento de una tasa o una tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos, de tal manera que no sólo el servicio es de prestación obligatoria, sino que además se añade una segunda limitación a la autonomía local al preverse también la obligatoriedad del establecimiento de la contra-

prestación económica a satisfacer por los usuarios.

Tal y como indicado en el anterior subapartado II.3.b), esta segunda limitación a la autonomía local es una de las posibilidades que tiene el legislador para impulsar la medioambientalización financiera en la medida que sirva al principio de quien contamina paga.

c) Principio de autofinanciación del servicio.

El caso es que, partiendo también de las recomendaciones efectuadas por los servicios de la Comisión para cumplir los objetivos de la Directiva de residuos,⁷¹ el artículo 11.3 de la vigente Ley de Residuos de 2022 da todavía un paso más en la medioambientalización financiera al establecer una tercera limitación a la autonomía local consistente en prohibir que la tasa o tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos sea deficitaria, lo cual implica que forzosamente la entidad local habrá de regularla ciñéndose estrictamente al principio de autofinancia-

ferencias o mediante figuras financieras locales- como son los impuestos- que se inspiren de forma más acusada que las tasas en el principio de capacidad económica.

68 J.M. LAGO MONTERO, 2010, pp. 18 y 19.

69 De ahí que, en lógica congruencia, el mismo autor se mostrase beligerante frente a los partidarios de sustituir el establecimiento de la tasa de basura por un aumento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles pues, pese a reconocer que esta medida puede basarse en razones de progresividad y simplificación del sistema, ya advirtió que <[...] con la supresión [de la tasa de basuras] se perdería eficacia en la función extrafiscal del tributo que, por grande o pequeña que sea, no debe hacernos perder de vista que obliga a gravar más a quien más usa del servicio-ensucia-contamina-daña el ambiente [...] La supresión, además, ocasionaría una alteración en el reparto de la carga tributaria, pues lo que no paguen unos por razones de simplificación, la pagarían otros por razones de progresividad del sistema>. Vid. en el mismo sentido, I, PUIG VENTOSA, 2004, pp. 89 y 90.

70 Concretamente, se recomienda <[...] introducir tasas sobre los residuos municipales obligatorias para los habitantes [...]>

71 Concretamente, se recomienda que las tasas a introducir tengan <[...] un nivel adecuado con objeto de cubrir los costes de la recogida y el tratamiento [...]>

ción del servicio.

III.5. MEDIDAS INOCUAS O CONTRAPRODUCTENTES PARA LA EXTRA-FISCALIDAD

a) Enumeración de costes. No modificación del concepto de <coste total>

El artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022, enumera algunos costes que se consideran incluidos en el concepto de coste real de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de residuos, citando de forma explícita los derivados de <[...] *la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación* [...]>

Aun cuando estos costes explícitamente enunciados por el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2022 no aparecen en la relación de costes que para las tasas nos da el párrafo segundo del artículo 24.2 del TR de la LRHL, entendemos que no suponen un aumento del número de costes a computar, pues todos ellos son reconducibles al concepto de coste que con carácter general nos da el citado precepto del TR de la LRHL.

De aceptarse este criterio, la enumeración de los costes que aparecen explicitados en la nueva Ley de Residuos presenta una relevancia meramente didáctica, limitándose su efecto jurídico a dejar en claro que los costes enumerados también se han de computar para calcular el importe del coste total

del servicio.

b) Enumeración de ingresos. Aparición del coste de <coste neto>

Lo que sí supone una novedad es que el mismo precepto de la Ley de Residuos de 2022 enumera una serie de ingresos cuyo importe viene a disminuir el coste total del servicio de recogida de residuos. Concretamente enumera <[...] *los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía.*> De tal modo que una vez calculados los costes, se restarán estos ingresos para así cuantificar el importe global de la tasa o de la tarifa coactiva.

Esta medida sí supone una novedad respecto al régimen general de las tasas contemplado por el artículo 23.2 del TR de la LRHL, el cual a la hora de la cuantificación se limita a computar los costes del servicio, de tal manera que la cuantificación de la recaudación global por las tasas en general se refiere al concepto de <coste total> del servicio derivado del sumatorio del conjunto de costes computables; mientras que la nueva Ley de Residuos de 2022 computa, además, ciertos ingresos derivados del servicio, de tal manera que cuando se trate de la tasa o tarifa coactiva por la prestación del servicio de recogida de residuos, la recaudación global obedece al concepto de <coste neto> derivado de restar al sumatorio de costes computables determinados ingresos generados por el servicio de residuos, concretamente los ingresos derivados de la res-

ponsabilidad ampliada del productor a que se refiere el artículo 60 y los ingresos derivados de la venta de materiales y de energía producidos con motivo de la gestión de los residuos en el marco de la reutilización, reciclado y valoración energética que se contempla por el artículo 8.1.

El criterio de la Ley de Residuos consistente en sustituir el concepto de coste total por el de coste neto nos parece criticable desde un punto de vista técnico, pues una cosa son los costes del servicio y otra los ingresos que genera por conceptos distintos a la contraprestación exigida a los usuarios. Es decir, técnicamente los costes del servicio son independientes de los ingresos por él generados, de tal manera que si de los costes se restan determinados ingresos, ya no será posible recaudar de los usuarios la totalidad de los costes.

Adviértase que, como la tasa (al igual que la tarifa coactiva) se inspira en el principio de provocación de costes, resulta congruente que el importe global de recaudación se vincule al coste total del servicio provocado precisamente por los usuarios. La circunstancia de que el servicio genere ingresos (como son los derivados de la responsabilidad del productor de residuos y de la venta de materiales y energía) no afecta en absoluto al coste provocado por los usuarios. De ahí que tradicionalmente para el cálculo del importe máximo a recaudar, el legislador de tasas se haya centrado en el coste total del servicio, sin tener, por ende, en cuenta a tales efectos el importe de los eventuales ingresos.

El caso es que semejante medida también resulta criticable desde un punto de vista medioambiental, pues reduciéndose de este modo el importe global de la tasa o tarifa coactiva, se mitiga el efecto medioambiental derivado de la repercusión a los usuarios del coste total del servicio.

c) El principio de equivalencia

En el subapartado II.3.c) vimos cómo para las tasas en general el artículo 24.2 del TR de la LRHL establece como de aplicación preferente el principio de cobertura de costes, en tanto que cuando el coste del servicio sea por defecto desproporcionado con el valor de la prestación recibida por los afectados, se establece subsidiariamente el principio de equivalencia consistente en que el límite máximo de cuantificación será el importe de dicho valor.

Así mismo, en el subapartado II.3.d), también vimos que este criterio sirve al carácter medioambiental de las tasas, pues cuando se acredite que el valor de la utilidad recibida por el interesado por la utilización de bienes medioambientales sea muy superior al coste del servicio, el límite máximo a recaudar por tasa será precisamente tal valor.

Pues bien, se da la circunstancia que cuando el artículo 11.3 de la Ley de Residuos de 2002 regula la tasa o tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos, se ocupa del principio de cobertura de costes sin hacer la más mínima alusión al principio de equivalencia.

A nuestro modo de ver, este silencio de la ley sectorial de residuos no significa que se prohíba la aplicación del principio de equivalencia en los términos con que se regula por el legislador general de tasas locales. Esto desde luego creemos que es así cuando se trata de una tasa pues, salvo que la ley especial o sectorial disponga lo contrario, el citado artículo 24.2 del TR de la LRHL se aplica directamente a todas las tasas locales.

Más conflictivo será cuando estemos ante una tarifa coactiva, pues aquí se discute hasta qué punto la normativa tributaria resulta aplicable a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Tal y como explicaremos en el subapartado IV.8, nosotros entendemos que a ellas les resulta aplicable la normativa tributaria de forma subsidiaria o, cuanto menos, analógica y, por ende, en estos términos también les resultará aplicable el principio de equivalencia contemplado por el artículo 24.2 del TR de la LRHL.

En suma, según nuestro parecer, el principio de equivalencia del artículo 24.2 del TR de la LRHL resulta aplicable en la cuantificación de la tasa o tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos, lo cual implica que cuando el coste del servicio sea escaso en proporción al valor de la utilidad recibida por el usuario por la utilización de bienes ambientales, el importe a recaudar será este valor.

Dicho ésto, se ha de reconocer que a la

práctica será difícil aplicar el principio de equivalencia a la tasa o tarifa por recogida de residuos, pues ordinariamente el coste de su prestación ya será suficientemente elevado como para no tener que recurrir subsidiariamente al valor de la utilidad recibida. Aún así, ello no es descartable.

Piénsese, por ejemplo, en un municipio donde los ingresos derivados de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía vengán a compensar buena parte de los costes del servicio. Si nos atuviéramos estrictamente al principio de cobertura de costes según viene regulado por la Ley de Residuos (coste neto), el importe a recaudar por tasa o tarifa coactiva podría ser ridículo en comparación con los costes, en cuyo caso difícilmente se cumpliría el objetivo del principio de pago por generación consistente en que las prestaciones económicas derivadas de la prestación del servicio <[...] *proporcionen incentivos para la separación en origen de los residuos reciclables para la reducción de los residuos mezclados*> (cfr. apartado 2 del Anexo V de la Ley de Residuos).

Pues bien, a nuestro modo de ver, aquí entraría en juego el principio de equivalencia a los efectos de que el importe a recaudar por tasa o tarifa coactiva se cuantificara en función de la utilidad recibida, lo cual puede articularse a través de los costes brutos imputables a las actuaciones del servicio provocadas por los usuarios.

IV. PARAFISCALIDAD: CUESTIONES GENERALES

IV.1. CONCEPTO Y SUPUESTOS DE TRIBUTO PARAFISCAL

a) Concepto dogmático

El fenómeno de la parafiscalidad se acotó doctrinalmente en el segundo tercio del XX⁷² como un concepto negativo frente al de tributo fiscal, de ahí, explica GIULIANI FONROUGE,⁷³ la utilización del la raíz griega <para>, significando algo que se halla al margen, al lado o paralelo al Fisco.

Partiendo de MATEO RODRÍGUEZ⁷⁴, nos dice FERREIRO⁷⁵ que <Un tributo “fiscal” es aquel que ha sido creado por el Estado por medio de una Ley, cuya gestión, o al menos su dirección y control, está encomendada a los órganos de la Administración financiera, que, normalmente, tienen atribuida esta tarea y cuyo producto se integra en los Presupuestos Generales del Estado para financiar indistin-

tamente el gasto público. Un tributo fiscal es así un tributo que sigue en su creación, vida y destino el régimen normal y típico de los tributos. Un régimen jurídico, un camino que responde a los principios generales de tributación aceptados por el ordenamiento>.

En cambio, los tributos parafiscales son aquellos <[...] que no siguen el camino típico, ordinario, normal de los tributos del Estado [...] La parafiscalidad es, por tanto, un concepto negativo. Son parafiscales los tributos no fiscales. La parafiscalidad de un tributo puede así ser de diversos grados>.

Lógicamente, la referencia al Estado debe entenderse hecha en sentido amplio, abarcando cualquier ente público con poder tributario para establecer tributos.

Ahora bien, cabe especificar que la doctrina tiende a vincular la parafiscalidad con una quiebra significativa del régimen jurídico ordinario que tiene suficiente entidad para afectar negativamente a los aspectos basilares del sistema tributario en su conjunto.⁷⁶

72 Concretamente, explica J.O. CASÁS, 2002, p. 550. <La aparición de la expresión se remonta al año 1938 en que el profesor italiana Emanuele Morselli publicó un trabajo sobre los aspectos corporativos de las finanzas de los entes administrativos institucionales que llevaba como subtítulo: “Primeros rasgos introductorios a la teoría de la parafiscalidad” [...] Otros autores ubican el origen del término en la denominación del inventario de la situación financiera de Francia para el ejercicio de 1946, de acuerdo con las instrucciones del ministro de Finanzas Schuman [...]>

73 C.M. GIULIANI FONROUGE, 1968, p. 1.

74 L. MATEO RODRÍGUEZ, 1978, p. 317.

75 J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, p. 354.

76 Así, J.J. FERREIRO LAPATZA, 1983, pp. 373 y 374, nos habla de la parafiscalidad como <Un conjunto de tributos, más que un sistema, desordenado, que impide su utilización como instrumento del Estado [...]>. R. CALVO ORTEGA, 1991, p. 167, se refiere a la parafiscalidad como <[...] un fenómeno confuso surgido muchas veces más al amparo de poderes fácticos que de la Ley Fundamental misma>. A DE ROVIRA i MOLA, 1999, p. 272, considera que las exacciones parafiscales presentan un <defecto> desde la perspectiva jurídica. F. SAINZ DE BUJANDA, 1993, p. 184, considera que las exacciones parafiscales son las coactivas <[...] no revestidas de las garantías que en un Estado de Derecho confie-

De ahí que, a nuestro modo de ver, en un sentido estricto la parafiscalidad no abarca a todos los supuestos en que el tributo se aparta del régimen ordinario y típico, sino que se limita a los tributos que si se apartan de tal régimen ordinario y típico es porque presentan una anomalía calificada de relevante por pugnar con algún principio o criterio general pacíficamente aceptado y cuya inobservancia afecta negativamente la congruencia intrínseca del sistema tributario.

b) Supuestos de parafiscalidad

Las notas que más fácilmente permiten identificar la parafiscalidad en sentido estricto pueden esquematizarse como sigue:

1.- Creación del tributo: Un tributo será parafiscal cuando no sea establecido por la ley, sino que en su creación y/o regulación de sus elementos esenciales intervengan disposiciones infralegales al margen del principio de legalidad. Este supuesto se aparta del artículo 31.3 de la Constitución.

2.- Vida del tributo: Un tributo también será parafiscal cuando:

2.1.- No sea gestionado por la Administración financiera, sino por órganos ajenos a la misma. Este supuesto se aparta del artículo 12.1 del TR de la LRHL,⁷⁷ puesto en relación con el artículo 5.2 de la LGT.⁷⁸

2.2.- Se arbitre como un ingreso de derecho privado, dado que el régimen ordinario de los tributos contemplado por nuestro ordenamiento jurídico es el propio de ingresos de derecho público. Este supuesto se aparta del artículo 2.2 del TR de la LRHL.⁷⁹

3.- Destino del tributo: Un tributo también será parafiscal cuando:

3.1.- No figure en los presupuestos generales del ente público titular del mismo, dando lugar a un ingreso extrapresupuestario. Este supuesto se aparta del artículo 162 del TR de la LRHL.⁸⁰

ren legitimidad a tal tipo de exacciones>.A. MENÉNDEZ MORENO dir-, 2002, p. 159, al hablar de las características de los tributos parafiscales nos dice que <Ninguna de estas dos características está exenta de de crítica [...]>

77 El art. 12.1 del TR de la LRHL, establece: <1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado>.

78 El art. 5.2, primer pfo, de la LGT, establece: <2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público.>

79 El art. 2.2 del TR de la LRHL, establece: <2. Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, debe percibir la hacienda de las entidades locales de conformidad con lo previsto en el apartado anterior, dicha Hacienda ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes.>

80 El art. 162 del TR de la LRHL, establece: <Los presupuestos generales de las entidades locales constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad, y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local correspon-

3.2.- No se destine indistintamente a la cobertura de los gastos públicos, sino que sus ingresos se afecten a una finalidad concreta. Este supuesto se aparta del artículo 165.2 del TR de la LRHL.⁸¹

Tres aspectos nos interesa destacar de la parafiscalidad:

(i) En la medida que la parafiscalidad supone la excepción, pues lo normal es que los tributos sean fiscales por ajustarse al régimen típico y ordinario, parece lógico deducir que cualquier norma que pretenda establecerla deberá ser interpretada de la forma más restrictiva posible.⁸² Y así, salvo que la norma tributaria no disponga explícitamente lo contrario, debe interpretarse que está encomendando la gestión del tributo a la Administración financiera cuyos ingresos se

integrarán en el Presupuesto general del ente público titular del mismo sin ningún tipo de afectación. Se trata, sencillamente, que la parafiscalidad no se presume.

(ii) Con relación a los grados de parafiscalidad, entendemos que el grado máximo será aquel que atente contra el principio de legalidad pues, sin lugar a dudas, ello determinará su inconstitucionalidad.⁸³

(iii) Un supuesto constitucionalmente conflictivo de parafiscalidad es el relativo a los ingresos extrapresupuestarios. Decimos que es conflictivo porque para el ámbito local el principio de universalidad presupuestaria se encuentra establecido en un precepto con rango de ley (como es el citado art. 162 del TR de la LRHL), cosa que podría inducir a sostener que el legislador

diente.>

Dejamos constar que para R. FALCÓN y TELLA, 2015, p. 66, la parafiscalidad propiamente dicha debe ser entendida como <desviación>, sosteniendo que el hecho de no figurar un ingreso público en los presupuestos generales no es en tal sentido un supuesto de parafiscalidad, sino más bien un supuesto de <parapresupuestariedad> que califica como de <parafiscalidad menor>.

A nuestro modo de ver, no hay ninguna objeción en hablar de <parapresupuestariedad>, ahora bien, disintimos cuando la califica de <parafiscalidad menor> pues también supone una desviación del régimen ordinario y típico que contempla nuestro ordenamiento jurídico, concretamente supone una desviación del principio general de universalidad presupuestaria.

81 El art. 165.2 del TR de la LRHL, establece: <2. Los recursos de la entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y sociedades mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados.>

82 Así, J.A. TARDÍO PATO, 2003, p. 220, sostiene que, las normas excepcionales han de interpretarse restrictivamente, citando en este sentido la STC 55/1990, de 28 de marzo, FJ 4º.

83 Así, J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, p. 355, nos dice que <Un tributo establecido por una disposición de rango inferior a la Ley representaría, en nuestro ordenamiento jurídico, el grado máximo de parafiscalidad>. Y, por su parte, J.A. SÁNCHEZ GALIANA, 2012, p. 142, entiende que <El hecho de que la Disposición Transitoria de la Ley de Tasas y Precios Públicos admita expresamente el mantenimiento de la vigencia de tasas, incluidas las de origen parafiscal, hasta que operen las previsiones relativas al establecimiento y modificación de las tasas y precios públicos según la nueva normativa, permite mantener, y no sin fundamento, la idea de que alguna de estas tasas serán reconducidas al ámbito de la “más estricta fiscalidad” en el sentido del régimen jurídico-tributario aplicable, mientras que otras podrían pasar a convertirse en precios públicos, en su vigente regulación. Pero, en realidad, la referencia a la parafiscalidad en este ámbito, estará siempre conectada al hecho del establecimiento o regulación de los tributos al margen de la reserva de ley, lo cual conllevaría, en su caso, la inconstitucionalidad de los mismos. Sólo podría subsistir [...] la parafiscalidad predicada de determinados tributos que, establecidos con arreglo a la ley, se apartan de alguna de las notas caracterizadoras del régimen tributario general.>

local futuro puede excepcionar esta norma para determinados tributos. Sin embargo, a nuestro juicio, esta conclusión no puede compartirse, pues el principio de universalidad presupuestaria ya se encuentra establecido por la Constitución, concretamente en su artículo 134.2,⁸⁴ el cual, si bien se refiere a los presupuestos del Estado, entendemos que a raíz de la interpretación restrictiva que debe darse a la parafiscalidad, procede interpretar que el principio constitucional de universalidad presupuestaria igualmente resulta aplicable a los presupuestos de los demás entes públicos.⁸⁵

(iv) En cambio, ningún problema de constitucionalidad advertimos en los otros supuestos de parafiscalidad indicados, esto es, cuando el legislador permita que la gestión del tributo sea llevada a cabo por órganos ajenos a la Administración tributaria, cuando el tributo se configure como un ingreso de derecho privado o cuando se establezca su afectación a determinados gastos.

IV.2. CONCEPTOS FORMAL Y MATERIAL DE TRIBUTO

a) Vinculación de la parafiscalidad al concepto de tributo

De acuerdo con lo expuesto en el anterior subapartado IV.1, el concepto de parafiscalidad va íntimamente unido al concepto de tributo. De ahí que en principio podría parecer un contrasentido emplear el término parafiscal a figuras financieras no tributarias.

Ello no obstante, se ha de tener en cuenta que el concepto de tributo es susceptible de presentar dos acepciones: una acepción formal y una acepción material.

b) Concepto formal de tributo

En la acepción formal, tan sólo serán considerados tributos las figuras financieras que el legislador les dé semejante calificación. Estamos, pues, en un plano estrictamente legal regido por el concepto general de tributo que nos da la LGT y por la regulación específica que nos da el legislador creador de cada figura calificada, explícita o tácitamente, como de tributaria.

Así, con la LGT de 2003 el legislador nos ofrece en su artículo 2.1⁸⁶ una defini-

84 El art. 134.2 de la Constitución, establece: <2. Los Presupuestos Generales del Estado [...] incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal [...]>

85 Criterio distinto es defendido por otros autores, al entender que el rigor del principio de universalidad presupuestaria recogido por el art. 134.2 de la Constitución respecto al Estado <[...] no se contempla respecto de los presupuestos de las Haciendas Locales, sobre los que no existe mención expresa en el texto constitucional [...]> (cfr. A. MENÉNDEZ MORENO -dir-, 2002, p. 159).

86 El art. 2.1 de la LGT, establece: <1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. // 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

ción de tributo caracterizada por estos elementos:

(i) Elemento objetivo: Ingreso -suma pecuniaria- *ex lege*.

(ii) Elemento subjetivo: De titularidad pública

(iii) Elemento causal: Deriva de la obligación de contribuir.

(iv) Elemento teleológico: Su finalidad ordinaria es la fiscal (recaudar para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) pero eventualmente también puede tener una finalidad (otras finalidades distintas a la recaudatorias).

Y, con el TR de la LRHL el legislador nos ofrece en su artículo 20 una definición de tasa local por servicios o actividades públicos caracterizada por circunscribirse a las prestaciones económicas por servicios o actividades públicos prestados en régimen de derecho público.

En todo caso, lo relevante es que nos demos cuenta que estamos en un plano meramente formal en el que prima la voluntad del legislador tan sólo sujeta a los principios constitucionales que rigen la materia.

Siendo aquí cuando aparece el concepto sustantivo de tributo que acto seguido pasaremos a comentar.

c) Concepto substancial de tributo

En la acepción material, independientemente de la calificación que realice el legislador, la prestación será tributaria o extra-tributaria según, respectivamente, tenga o carezca de las características esenciales predicables del tributo.

La importancia positiva de esta acepción material es supina cuando, según el TC, deriva del propio texto constitucional, pues entonces se nos aparece el concepto constitucional de tributo.⁸⁷

En efecto, el TC siempre ha asumido que las prestaciones patrimoniales de carácter público tanto pueden tener carácter tributario como no tributario.⁸⁸ En este marco, lo que a nuestro juicio resulta más relevante es que, desde su Sentencia 182/1997, el TC sienta como doctrina que <[...] los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir

contenidos en la Constitución.>

87 En este sentido, C. LOZANO SERRANO, 1998, p. 34, ya explicó que <En el ordenamiento hoy vigente, ese concepto sustancial de tributo previo a la regulación de una determinada figura, no puede obtenerse más que del texto constitucional, cuya parquedad no impide, sin embargo, obtener notas de gran trascendencia para la elaboración de un concepto constitucional de tributo, a partir de la recepción operada por el artículo 31.1º del deber de contribuir>. El mismo autor explica que <Ese fue el empeño del profesor VICENTE-ARCHE DOMINGO, 1975, pp. 458 a 463, aun no contando entonces con una Constitución y su sistema de cierre que es el Tribunal Constitucional.>

88 Como explica J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, 2018, pp. 25 y 26, así se sostiene en la STC 182/1997, de 28 de octubre, sobre la prestación económica exigida a los empresarios por la incapacidad laboral transitoria de los trabajadores; en la STC 62/2015, de 13 de abril, sobre una especie de <rappels> de venta al Sistema Nacional de Salud; y, en la STC 167/2016, sobre determinadas prestaciones para financiar y reducir el déficit de la tarifa eléctrica .

al sostenimiento de los gastos públicos» (FJ 15). Doctrina que se reitera en resoluciones posteriores, como son las SSTC 233/1999 y 102/2005.

Fijémonos que el concepto de tributo que nos da el TC viene determinado, amén de por su naturaleza coactiva derivada de su condición de prestación patrimonial de carácter público, por estas dos notas: (i) Su objeto. Ha de ser un ingreso público, esto es dinero que, directa o indirectamente, ingresa en las arcas de un ente público. A destacar que el ingreso público no necesariamente ha de ser efectuado de forma directa en las arcas públicas, sino que también puede ser efectuado de forma indirecta, tal y como acontece cuando su recaudación se efectúa a través del gestor del servicio quien, una vez ha efectuado el cobro a los usuarios, deberá ingresarlo, siquiera sea contablemente, en las arcas de la Administración titular del servicio. (ii) Su finalidad. Ha de tener una finalidad contributiva -no meramente retributiva- para el sostenimiento de los gastos públicos⁸⁹.

Si a ello le unimos, el criterio sentado por el mismo TC sobre la intrascendencia del *nomen iuris* de la prestación económica⁹⁰, tenemos que, desde una perspectiva consti-

tucional, el legislador es muy libre para calificar y configurar la prestación patrimonial de carácter público siguiendo los esquemas legales del tributo o de cualquier otra figura financiera distinta, pues estamos ante un nivel formal que sólo pertoca decidir al legislador. Ahora bien, decida lo que decida el legislador, ha de ser consciente que si la prestación patrimonial de carácter público reúne las características esenciales del tributo que se desprenden del texto constitucional, estaremos ante una figura materialmente tributaria.

d) Concepto substancial de tasa

El caso es que incluso puede sostenerse que la doctrina constitucional abriga también un concepto sustancial de tasa, pues parte de la trilogía ontológica tributaria consistente en que las categorías del tributo son tres: impuesto, tasa y contribución especial. Y como que a determinaciones prestaciones patrimoniales de carácter público, la condición que más les cuadra es la de la tasa, se habrá de convenir que, substancialmente tienen la consideración de tasa. De tal manera que el TC no sólo está configurando a nivel sustantivo un concepto constitucional de tributo, sino incluso un concepto

89 En este sentido, para C. GARCÍA NOVOA, 2012, p. 151, <[...] la «libertad de configuración» del legislador para crear figuras tributarias, que es algo que viene defendiendo el Tribunal Constitucional español en las sentencias citadas, es una forma de reconocer que el concepto de tributo aparece perfilado en la Constitución a través de unas notas distintas de carácter genérico [...]>

90 Sobre el principio general de la intrascendencia del *nomen iuris*, el TC se ha pronunciado en numerosas ocasiones, como son los casos de las SSTC 73/2011, de 19 de mayo, y 94/2017, de 6 de julio. De ahí que no resulte extraño que por C. CHINCHILLA MARÍN, 2017, pp.19 y 20, se afirme que <Es tan reiterada la invocación de este principio en las sentencias de los tribunales, de todos los órdenes jurisdiccionales, que no sería necesaria su cita. En cualquier caso, y a título de ejemplo, baste citar las SSTS, Sala de Contencioso-Administrativo, de 17 de septiembre de 2012, recurso 419/2010, y de 25 de mayo de 2016, recurso 3082/2014>.

constitucional de tasa centrado en las prestaciones patrimoniales de carácter público derivadas de servicios y actividades públicos, incluyendo la utilización especial del dominio público.⁹¹

Ello, a nuestro modo de ver, implica que si una prestación patrimonial de carácter público participa del concepto sustantivo de tributo, será reconducible a una de las tres categorías tributarias existentes. Y, por

ende, en la medida que derive de la prestación de servicios y actividades públicos, estaremos sustantivamente ante una tasa.

IV.3. REGULACIÓN POSITIVA DE LA PARAFISCALIDAD COMO INSTITUTO JURÍDICO

91 En efecto, a pesar de que a nivel formal estamos de acuerdo con A. AGULLÓ AGÜERO, 1991, p. 468, cuando afirma que <no existe un concepto constitucional de tasa>, se habrá de convenir que, en la medida que el TC impone que ciertas prestaciones que encajan dentro del concepto dogmático de tasa se sujeten al principio de legalidad propio de esta categoría financiera, está influyendo en la definición constitucional de la misma, siquiera sea desde un punto de vista sustantivo o material, esto es, con independencia del nomen iuris que, a nivel adjetivo o formal, le dé el legislador y con independencia de la regulación concreta que, respetando el principio de legalidad, pueda practicarse por el legislador de tales prestaciones.

Recuérdese que la Constitución alude en varios preceptos a los tributos (arts. 31.1, 133.1- 3, 134.2 y 7 y 142), y en el artículo 157.b) distingue entre impuestos, tasas y contribuciones especiales, lo cual, cuanto menos, denuncia que en la mente del constituyente ya se encontraba presente dicha clasificación. Tanto ello es así, que, como explica M. SIERRA TOMÁS, 1998, p. 76, en el Proyecto de la Constitución, el precepto que pasaría a ser el art. 142 del texto definitivo, se hablaba de <impuestos y tasas propios>, sustituyéndose finalmente por el concepto de <tributos propios>. En una interpretación histórica del texto constitucional, no puede olvidarse que en el momento en que se redactó la Constitución la referida clasificación ya estaba aceptada por nuestro ordenamiento positivo, y, por ende, sin necesidad de atender a cuestiones doctrinales, resulta lógico que el constituyente la tuviese in mente y se sirviera de ella a la hora de redactar el texto constitucional. Y si ello es así, tampoco nos debe de extrañar que tanto el concepto de tributo como su clasificación tripartita en impuestos, tasas y contribuciones especiales sean utilizados por el TC para interpretar doctrinalmente la Constitución.

En realidad, de la doctrina del TC ya cabe deducir una cierta recalificación material de las calificaciones tributarias que realiza el legislador, tal y como lo demuestran las SSTC 126/1987 y 296/1994, que entendieron que la tasa sobre el juego no era sustantivamente una tasa, sino un impuesto (cfr. G. ORÓN, 1990, pp. 86 y 101; L.M. ALONSO, 1993, p. 58; F. ESCRIBANO, 2009, p. 420). Cabiendo también recordar los Autos del TC 381, 382 y 383/2005, de 25 de octubre, sobre la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas. Y más recientemente, el TC también se ha manifestado en la línea delimitadora de las tasas y de los impuestos en su Sentencia 73/2011, de 19 de mayo, donde enjuicia la constitucionalidad del último inciso del art. 20.3.s) de la LRHL, declarando que el supuesto de tasa relativo a los anuncios no instalados en el dominio público, sino meramente <visibles desde carreteras, caminos vecinales y demás vías públicas locales> es un impuesto sobre la publicidad.

En la misma línea, como se apunta por C. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, 2013, p. 112, la STS de 8 de octubre de 2010 - FJ 10- también afirma que existe <un concepto constitucional de tasa>, pues el art. 157 CE se refiere expresamente a las tres tradicionales figuras tributarias (impuesto, tasa y contribución especial).

De ahí que, desde un punto de vista material, pueda hablarse de un concepto constitucional de tasa. En este sentido, I. MERINO JARA, 2011, pp. 125 y 126, también habla de un concepto constitucional de tasa al advertir que el TC <ha atribuido un diferente alcance o intensidad, según se trate de “impuestos” o de otras figuras tributarias como las “tasas”, no sólo al principio de reserva de ley tributaria reconocido en los arts. 31.3 y 133, aps. 1 y 2, todos ellos de la CE [...] sino también a principios de justicia material de los tributos como el de capacidad económica [...]; siendo esto así, parece necesario atribuir un contenido constitucional a las “tasas”, “impuestos” y “contribuciones especiales”, porque, de otro modo, verbi gratia, el legislador podría evitar la aplicación a un gravamen que tiene todas las características de un “impuesto” de los principios de reserva de ley y de capacidad económica con el rigor que viene exigiendo el Tribunal Constitucional cuando de dicha figura se trata, mediante el simple expediente de calificarlo con el nomen iuris de “tasa”>.

a) Planteamiento

De acuerdo con lo expuesto en el subapartado III.1,a) el concepto de tributo parafiscal es dogmático, pues sirve para acotar una realidad, un fenómeno jurídico, cual es la de los tributos atípicos por no seguir el régimen ordinario. En este marco, el legislador tiene varias opciones.

Una opción es decidir no regular la parafiscalidad como instituto jurídico, en cuyo caso se genera el debate de si se trata de un auténtico tributo, siquiera sea en un sentido material, o por el contrario es una figura extra-tributaria.

De ahí que la opción que nos parece más ajustada al principio de seguridad jurídica sea aquella en cuya virtud el legislador decide regular la parafiscalidad como instituto jurídico. y aquí, a su vez, también se le presenta una doble alternativa: reconocerle formalmente el carácter tributario o, por el contrario, negarle este carácter.

Como veremos, el legislador optó por regular el fenómeno de la parafiscalidad a partir de mediados del siglo XX, sin embargo, con la LCSP de 2017 ha optado por no regularla. .

b) Antecedentes: regulación positiva de las exacciones parafiscales

Como en 1983 explicaba FERREIRO,⁹² <Aunque el fenómeno es muy anterior, la parafiscalidad empieza a adquirir

verdadera importancia en España y fuera de ella en los últimos cincuenta años. En España proliferan sobre todo a partir de 1940 y registran en los veinte años siguientes un desarrollo muy notable>.

El mismo autor, tras dar cuenta de las razones de semejante proliferación de la parafiscalidad, pone en evidencia sus negativas consecuencias para la creación de un sistema tributario ordenado, cosa por la cual <La necesidad de ordenar el complejo fenómeno parafiscal, de frenar su expansión y de reducirlo en lo posible se hace, por cuanto hemos dicho, patente. Se puede decir que el proceso en este sentido tiene su punto de arranque en España en la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 28 de diciembre de 1958 [...] La LGT [de 1963] da un paso adelante más en la vía del encauzamiento jurídico de la parafiscalidad rellenando importantes lagunas en su ordenamiento jurídico>. Posteriormente vino la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964 a la que siguieron otras normas con el mismo propósito de acotar la parafiscalidad.

Y así hasta llegar a la Constitución de 1978 donde se elevan a nivel constitucional ciertos principios financieros que en la medida que resulten aplicables al concepto sustantivo de tributo tendremos que se estará vetando constitucionalmente los supuestos de parafiscalidad que atenten contra tales principios.

Siguiendo con el mismo autor, diremos

92 J.J. FERREIRO LAPATZA, 1983, pp. 372 a 385.

que a nivel de legislación tributaria general, en el momento de entrar en vigor la Constitución de 1978, destacaba la LGT de 1963 al hacer <[...] una importante aclaración en torno a la naturaleza de las exacciones parafiscales y a la terminología empleada para designarlas al decir en su artículo 26 (que se refiere, como ya sabemos, a las clases de tributos), en su número 2, que “participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo”>. En otro caso, tendrán la consideración de tasa o de contribución especial.

Esta norma de la LGT de 1963 se recogió en la redacción original de la disposición adicional primera de la LGT de 2003 con el siguiente redactado: <Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica,>

Por tanto, el legislador optó por regular los tributos parafiscales reconociéndoles formalmente la condición tributaria, lo cual implica que se les aplicará directamente el régimen típico de los tributos salvedad hecha de aquellos aspectos que determinen su parafiscalidad y, por ende, que por tal motivo presenten una regulación que se aparta del régimen tributario ordinario.

Se daba, pues, por descontado que pueden existir exacciones parafiscales y, caso de darse, éstas participarían de la naturaleza de los tributos, lo cual no impediría que se rigieran por su normativa específica con las

peculiaridades determinantes de su parafiscalidad.

En suma, lo más relevante es que bajo la anterior normativa, las exacciones parafiscales tenían la condición formal de tributos y, por ende, se les aplicaba en bloque el régimen general tributario salvo aquellos aspectos que le resultaran singulares.

c) LCSP de 2017: desregulación positiva de las exacciones parafiscales

Pues bien, se da la circunstancia que la disposición adicional onceava de la LCSP de 2017 ha derogado el contenido original de la disposición adicional primera de la LGT de 2003, esto es la norma que calificaba como tributos a las exacciones parafiscales, substituyéndolo por otro redactado donde se regula la nueva figura constituida por la prestación patrimonial de carácter público no tributario.

De este modo, tras la nueva normativa derivada de la LCSP, todo indica que el legislador pretende prescindir del concepto legal de exacciones parafiscales y substituirlo por el de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario a los efectos de que su régimen jurídico subsidiario no sea el tributario, sino el de estas prestaciones.

Pero esta conclusión creemos debe precisarse diferenciándose, entre, por un lado, la cuestión relativa a si el concepto exacción parafiscal todavía pervive tras la LCSP y, por otro lado, la cuestión relativa a si parti-

cipa de este concepto la nueva figura de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario derivadas de la LCSP.

Por lo que respecta a la primera cuestión, creemos que la respuesta ha de ser la afirmativa. De entrada adviértase que el ámbito de aplicación de las exacciones parafiscales es más amplio que el ámbito de aplicación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. Este se limita a las prestaciones por servicios o actividades públicos, esto es, el ámbito propio de las tasas, mientras que las exacciones parafiscales abarcan también el ámbito propio de las contribuciones especiales y los impuestos. Por tanto, deberemos convenir que el concepto de prestación patrimonial de carácter público derivado de la LCSP no puede sustituir el concepto de tributo parafiscal relativo a los impuestos y contribuciones especiales.

A partir de aquí surge la cuestión de si el concepto de prestación patrimonial de carácter público no tributario viene a sustituir el concepto de exacción parafiscal relativo a las tasas, es decir, si a partir de la LCSP ya no existirán en nuestro ordenamiento jurídico tasas parafiscales.

Aun cuando GONZÁLEZ RUÍZ⁹³ advierte que las teorías dogmáticas no son fuente de derecho y, por ende, no se puede imponer al legislador el concepto de exac-

ción parafiscal, entendemos que la dogmática resulta imprescindible para una adecuada inteligibilidad de la normativa legal. En este sentido, TANDAZO y HERRERA⁹⁴ también entienden que <[...] la reforma introducida por la Ley de contratos no suprime el “concepto” de exacciones parafiscales, pues éste constituye una construcción doctrinal que mantiene relevancia>.

A nuestro modo de ver, el concepto doctrinal de exacción parafiscal trasciende al propio legislador porque es una realidad que le viene predada, al igual que ocurre con tantos otros fenómenos, cual es el caso de la prostitución que ahora se está debatiendo en las Cortes.⁹⁵ Adviértase que frente a ella el legislador puede decidir regularla o no. A grandes rasgos, si opta por regularla puede decidir calificarla como actividad legal o como actividad ilegal, mientras que si opta por no regularla será una actividad alegal precisa de integración jurídica para llenar las lagunas. En todo caso, lo que no puede hacer es decidir que la prostitución no existe pues, siquiera como hipótesis, siempre será susceptible de realizarse en la práctica.

Pues bien, algo parecido acontece con el fenómeno de la parafiscalidad. Frente al mismo, el legislador puede decir regularlo o no. Y, también a grandes rasgos, si opta por regularlo puede decidir calificarlo como tributo o como no tributo; mientras que si

93 D. GONZÁLEZ RUÍZ, 2020, p. 20.

94 A. TANDAZO RODRÍGUEZ y P.M. HERRERA MOLINA, 2019, p. 40.

95 Vid. Proposición de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, para prohibir el proxenetismo en todas sus formas (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, de 27 de mayo de 2022).

opta por no regularlo será un fenómeno que precisará de integración jurídica para llenar sus lagunas. Pero lo más relevante es que nos demos cuenta que lo que no puede hacer el legislador es decidir que la parafiscalidad no existe, pues siquiera como hipótesis siempre será susceptibles de realizarse en la práctica: basta que se establezca una prestación coactiva que participando del concepto sustantivo de tributo se aparte del régimen típico y ordinario de los tributos, para que estemos ante una exacción o tributo parafiscal.⁹⁶

Como ya hemos explicado, el concepto sustancial de tributo positivamente válido no depende del legislador, sino de la doctrina constitucional y, por ende, si desde este prisma existen tributos en un sentido material, también existirán exacciones parafiscales en el mismo sentido material.

Es decir, nada impide que a determinadas figuras que sustancialmente participan del concepto de tributo, el legislador (las califique formalmente como tributo o como no-tributo) les otorgue un régimen singular y diferenciado del que contempla para el conjunto de tributos. Si ello acontece, estaremos, diga lo que diga el legislador, ante la figura dogmática del tributo parafiscal. Y como que se trata de un figura tributaria irregular, se regirá por su peculiar normativa específica; pero en lo demás, al tratarse a fin

de cuentas de un tributo, le resultará de aplicación la normativa tributaria para cubrir las eventuales lagunas legales e incluso para coadyuvar a la interpretación de su normativa singular.

En este marco, entendemos que el concepto de exacción parafiscal no ha desaparecido de nuestro ordenamiento jurídico, pues presenta un sustrato sustantivo y dogmático que escapa a la regulación legal. Y, por ende, nada impide que el legislador establezca tasas parafiscales, del mismo modo que puede establecer impuestos y contribuciones especiales parafiscales.

Llegados a conclusión de que el silencio del legislador sobre la naturaleza de las exacciones parafiscales no significa que este concepto haya desaparecido de nuestro ordenamiento jurídico, se nos plantea la cuestión de si es un auténtico tributo o por el contrario es una figura extra-tributaria.

A nuestro modo de ver, si la exacción parafiscal de que se trate se ajusta al concepto sustantivo de tributo, estaremos ante un auténtico tributo, siquiera sea en un sentido material y, por ende, se le aplicarán los principios generales y las normas tributarios salvo aquellos que resulten incompatibles con su parafiscalidad.⁹⁷

Cosa distinta, y con ello entramos en la

96 Y es que, como explica A. VAQUERO GARCÍA, 2020, p. 302, <[...] el nacimiento del tributo es tan antiguo casi como la propia humanidad, ya que, desde que surgió una autoridad con poder suficiente sobre sus coetáneos, empezó la necesidad de dotarla con los medios adecuados para que llevase a buen término su cometido>. En este marco, bien puede sostenerse que el tributo parafiscal nació en el primer momento en que la autoridad encargada de regular los tributos decidió que alguno de ellos no seguiría el régimen ordinario y típico.

97 En este sentido, J.O. CASÁS, 2002, p. 550. respecto a las obligaciones derivadas de exacciones parafiscales, explica que aun cuando existe un debate, <En el terreno doctrinal, en Argentina es mayoritaria la postura que afirma que este tipo de obligaciones no constituyen una categoría distinta de la del tributo, que permita segregárselas del tronco común>. El

segunda cuestión planteada, es si las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario derivadas de la LCSP deben calificarse como tasas parafiscales. Tema éste del que nos ocuparemos en el subapartado IV.5, una vez hayamos examinado la parafiscalidad en las tasas.

IV.4. TASAS PARAFISCALES

a) Planteamiento

FERREIRO⁹⁸ nos dice que la parafiscalidad tributaria se encuentra esencialmente en las tasas.

Partiendo del esquema que hemos redactado en el subapartado IV.1.b), pasemos a ver los diferentes supuestos de parafiscalidad susceptibles de darse en las tasas, haciendo especial hincapié en las tasas locales.

b) No respetar el principio de legalidad

El principio de reserva de ley tributaria, íntimamente unido al principio de legalidad tributaria,⁹⁹ impone que determinadas materias tributarias han de ser reguladas forzosamente por el legislador, para así cumplimentar, fundamentalmente, el principio de autoimposición o autodisposición, según el cual han de ser los propios ciudadanos a través de sus representantes quienes determinen el reparto de la carga tributaria y, en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se le pueden exigir, de tal manera que los tributos han de ser establecidos y aprobados por los representantes de aquellos que están llamados a soportarlos, a diferencia de los ingresos no sujetos al principio de autoimposición, que pueden ser establecidos por órganos que no son representativos de la voluntad popular.¹⁰⁰

A nuestro juicio, desde un punto de vista

mismo criterio se sostiene en Brasil por G. ATALIBA, 1987, p. 217, concluyendo que <Es imperioso dejar definitivamente atrás, enterrada inexorablemente en el pasado, la mentalidad primaria que supone -muy ingenua y muy intencionada- que la alegación del carácter parafiscal autoriza a desobedecer los cánones constitucionales y limitatorios de la tributación>.

98 J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, p. 354.

99 Que el principio de reserva de ley tributaria se encuentra íntimamente unido con el principio de legalidad tributaria, es algo que nos explica E. GONZÁLEZ GARCÍA, 1980, p. 62, con las siguientes palabras: <El principio de legalidad tributaria dentro del plano de la producción jurídica opera, como con frase feliz subrayara M.S. GIANNINI, 1957, p. 68, como una norma sobre la normación, de ahí la necesidad de que el mismo venga recogido a nivel constitucional (...) El principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del Derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley; en nuestro caso, ese ámbito de la realidad social es la parcela tributaria>.

100 Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, pp. 52 y 270.

El propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia de 19/1987, de 17 de febrero, reconoció que el principio autodisposición se encuentra en la ratio del principio de reserva de ley tributaria, sin embargo también reconoció que <[...] no es el principio de autodisposición el único que late en el fundamento de la reserva de ley tributaria, sino que ésta, en un Estado constitucional democrático, existe también al servicio de otros principios constitucionales como son <la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes.>

Ni que decir tiene, creemos que este criterio del Tribunal Constitucional es acertado. El problema, como explica el citado autor, estriba en que se ha servido de estos distintos fundamentos del principio de reserva de ley para forjar una doc-

dogmático, este principio no resulta consustancial al concepto de tributo, pues perfectamente pueden existir tributos que no sean establecidos por la ley. En este caso, presuponiendo que el régimen ordinario y típico de los tributos es su sujeción al principio de legalidad tributaria, deberíamos de convenir, de acuerdo con FERREIRO¹⁰¹, que se trataría de tributos parafiscales, pues no se ajustarían al régimen típico y normal de los tributos según el cual tan sólo pueden establecerse en virtud de ley.

Pues bien, en la medida que la Constitución recoja el principio de legalidad, tal y como acontece con el artículo 31.3, resultará que se deberá reputar inconstitucional la parafiscalidad consistente en no respetar dicho principio.

Cuestión distinta es el alcance que debe darse al principio de legalidad en las tasas locales.

En efecto, hemos de partir de la base que

la doctrina constitucional considera debe diferenciarse, no sólo según el aspecto del tributo, sino además según la categoría tributaria y la naturaleza de la norma.

Por lo que respecta al aspecto del tributo, el constituyente no reserva al legislador la regulación de toda la materia tributaria sino tan sólo la creación *ex novo* de un tributo y la regulación de sus elementos esenciales (cfr., entre muchas otras, STC 6/1993, de 4 de febrero -FJ 4º-),¹⁰² esto es, el hecho imponible, el devengo, los sujetos pasivos, los criterios rectores de la cuantificación¹⁰³ y las obligaciones formales constitutivas de prestaciones personales de carácter coactivo.¹⁰⁴

Por lo que respecta a la categoría tributaria, la doctrina constitucional ha sostenido que en las tasas, al ser tributos retributivos, la participación del reglamento puede ser mayor que en los impuestos.¹⁰⁵

Y por lo que respecta a la naturaleza de la

trina constitucional a nuestro juicio excesivamente centralista.

101 J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, pp. 354 y 355.

102 Así, el el FJ 5.b) de la STC 63/2019, sobre la LCSP, dice: «Es doctrina consolidada que «la intensidad con la que opera aquella reserva de ley es diferente en cada tributo y en cada uno de los elementos esenciales del mismo» (STC 102/2012, FJ 5, con cita de las SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 9; 63/2003, de 27 de marzo, FJ 4; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; 102/2005, FJ 3; 121/2005, FJ 5, y 73/2011, de 19 de mayo, FJ 3).»

103 Así J. RAMOS PRIETO, 1997, pp. 107 y 108, sostiene: «Hemos de advertir que, como ha declarado el Tribunal Constitucional en su sentencia 221/1992, la reserva no afecta por igual a todos los elementos esenciales del tributo. Con relación al hecho imponible y a los sujetos pasivos, las posibilidades de intervención de la normativa reglamentaria son muy reducidas, pues la ley ha de precisar al máximo. Sin embargo, las normas secundarias tienen unas posibilidades más amplias respecto de otros elementos esenciales, como ciertos componentes de la base imponible o los tipos de gravamen». Así mismo, de acuerdo con L.M. ALONSO GONZÁLEZ, 1997, p. 90., entendemos que la reserva de ley también afecta en su grado máximo al devengo, dada la íntima relación que observa con el hecho imponible.

104 Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA, 2006, p. 271.

105 El TC ha sostenido que el alcance de la colaboración del reglamento respecto a la ley estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (cfr. SSTC 37/1981, de 16 de noviembre; y 19/1987, de 17 de febrero; siendo que en aplicación de esta doctrina constitucional pueden verse las SSTC de 9, 10 y 18 de marzo y de 21 de noviembre de 2005, cits. por R. FERNÁNDEZ MONTALVO, 2008, p. 27). Y así, con referencia a las tasas, si bien entiende que al igual que en el resto de tributos la intervención del reglamento ha de

norma, el TC ha sostenido que la participación del reglamento local en la regulación del tributo puede ser más intensa que la participación del reglamento estatal o autonómico¹⁰⁶.

De este modo, en la doctrina constitucional las tasas locales son los tributos que gozan en mayor medida de la flexibilidad predicable del principio de reserva de ley tributaria. Y ello por dos motivos: (i) Ser tributos <retributivos> y, (ii) ser tributos <locales>.

De tal manera que, para cumplimentar en relación con las tasas locales el principio de reserva de ley, basta que el legislador defina abstractamente el tributo de forma lo suficientemente clara para que el reglamento local (Ordenanza fiscal) pueda crear las figuras concretas de tasas en atención a la definición legal. Y para la cuantificación bastará que el legislador establezca unos parámetros y un límite máximo claros que sirvan de marco al reglamento local.¹⁰⁷

Y como que no otra cosa hace el legisla-

ser muy escueta a la hora de regular el hecho imponible, no acontece lo mismo cuando se trata de los elementos cuantificadores, pues al tener naturaleza retributiva la intervención del reglamento puede ser mucho más acusada. Concretamente entiende que cuando se trate de tasas, el legislador puede permitir una intensa colaboración del reglamento en la cuantificación tributaria, siempre y cuando el legislador contemple unos criterios o límites que sean idóneos para evitar que la actividad discrecional del reglamento en la apreciación de los factores técnicos de cuantificación se transforme en una actuación libre. Ahora bien, cuando se trate de la creación ex novo de las tasas, la posibilidad de intervención reglamentaria es sumamente reducida, pues sólo el legislador posee la facultad de determinar libremente cuáles son los hechos imposables y qué figuras jurídico-tributarias prefiere aplicar en cada caso, no bastando que se cree por el legislador la figura abstracta de la tasa, sino que es preceptivo que entre esta figura abstracta y el establecimiento y aplicación a los casos concretos de tasas debe existir una interpositio legislatoris, creando los tipos concretos de tasas (STC 185/1995).

Por su parte, el FJ 5.b) de la STC 63/2019, sobre la LCSP, dice: <[...] de acuerdo con la idea de autoimposición y de coactividad, la reserva de ley es de mayor rigidez en el caso de los impuestos, precisamente porque en ellos dicha coactividad es máxima, siendo más flexible en el caso de los tributos denominados «causales», o que obedecen a la idea de equivalencia, como son las tasas y las contribuciones especiales, 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, FJ 9).>

106 El TC entiende que el principio de autonomía local impone que el legislador estatal atribuya al reglamento local un cierto ámbito de decisión acerca de sus tributos propios mayor que el que pudiera relegarse al reglamento estatal. Tratándose de tasas, el Tribunal mantiene su criterio consistente en que se ajusta al principio de reserva de ley que el legislador fije al reglamento unos parámetros para la cuantificación de las tasas (como pueden ser el coste o el valor de la prestación del servicio, o el valor en el mercado de la utilización del dominio público), siendo en todo caso imprescindible que el legislador establezca un límite máximo de cuantificación. En materia del hecho imponible el Tribunal va más allá y considera que no es necesaria la existencia de una interpositio legislatoris por la que el legislador cree los tipos concretos de tasas locales, admitiendo que la ley formal dé una definición abstracta de esta categoría financiera siempre y cuando sea suficientemente perfilada y cerrada (cfr. J.M. PÉREZ ZÚÑIGA, 2004, p. 209; E. ANDRÉS AUCEJO, 2013, p. 156).

107 La STC 233/1999, enjuició la constitucionalidad de la LRHL, y dijo: <[...] en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del Municipio, entre los cuales se encuentran las tasas. Es evidente, sin embargo, que este ámbito de libre decisión de los Entes locales –desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal-, no está exento de límites [FJ 10.C]... la LRHL, respetando la autonomía local, garantiza al mismo tiempo la uniformidad esencial de trato que reclama el principio de reserva de ley al establecer en su artículo 20 una definición abstracta, aunque suficientemente perfilada, cerrada, de las tasas [FJ 10.D]... Como en relación con una tasa, decíamos en la STC 179/1985, la reserva de ley tributaria reclama un “límite

dor estatal sobre tasas locales, debe entenderse que tal normativa legal se ajusta perfectamente a la doctrina del TC sobre el principio de reserva de ley.

El problema que se ha planteado, sin embargo, no ha sido tanto con la regulación legal de las tasas, sino con la regulación de otras figuras parejas de las que se podía dudar si cumplimentaban las exigencias mínimas del principio de legalidad. Tema del que nos ocupamos en los subapartados IV.5 y siguientes con motivo de los precios públicos y las tarifas coactivas.

c) Gestión por órgano ajeno a la Administración financiera

Tal y como hemos indicado en el subapartado IV.1, del artículo 12.1 del TR de la LRHL puesto en relación con el artículo 5.2 de la LGT se desprende que lo ordinario es que los tributos locales sean gestionados por la Administración financiera.

Ahora bien, se ha de tener en cuenta que el artículo 140 de la Constitución establece

el principio de autonomía local, el cual comporta la potestad de autoorganización prevista por el artículo 4.1.a) de la LBRL en cuya virtud entendemos que los entes locales pueden decidir si un tributo es exaccionado por los órganos de la administración financiera o por órganos ajenos a la misma, siempre y cuando se respeten las competencias reservadas a los funcionarios.¹⁰⁸

d) Ingreso de derecho privado

A pesar de que la Constitución no impone que los tributos han de ser ingresos de derecho público, cosa por la cual teóricamente se pueden arbitrar como ingresos de derecho privado,¹⁰⁹ lo cierto es que, según hemos visto en el subapartado IV.1, el legislador opta decididamente por regularlos como ingresos de derecho público sin que encontremos precepto legal alguno capaz de habilitar a los entes locales para que los regulen como ingresos de derecho privado.

Por tal motivo, entendemos que, en tanto en cuanto no medie habilitación legal,

legal” de la cuantía de la prestación, “siquiera los límites máximo y mínimo”, entre los que la prestación de carácter público debe quedar comprendida... la determinación en la Ley de un límite máximo de la prestación de carácter público, o de los criterios para determinarlo, es absolutamente necesario para respetar el principio de reserva de ley [FJ 19.C], advirtiendo que los precios públicos en los que concurría alguno de los supuestos de la coactividad constitucionalmente relevante eran materialmente tributos.>

108 Así, el art. 9.2. del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por Ley 7/2007, de 12 de abril, establece: <En todo caso, el ejercicio de las funciones que impliquen la participación directa o indirecta en el ejercicio de las potestades públicas o en la salvaguardia de los intereses generales del Estado y de las Administraciones Públicas corresponden exclusivamente a los funcionarios públicos, en los términos que en la ley de desarrollo de cada Administración Pública se establezca.> Y el art. 92.bis, primer pfo, de la LBRL, establece: <1. Son funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional:> En su caso, también hay que tener en cuenta las peculiaridades de los regímenes especiales, cuya es el caso del régimen especial de los municipios de gran población, regulado en el Título X de la LBRL. Sobre esta materia vid. A. ACÍN FERRER, 2019, pp. 2 a 5.

109 Cfr. en este sentido, M.E RIVAS NIETO, 2006, pp. 38 y 39.

no debe admitirse que la entidad local decida que la tasa se arbitre como un ingreso de derecho privado.

e) Ingreso extrapresupuestario

En el anterior subapartado IV.1, también hemos expuesto nuestro criterio consistente en que constitucionalmente el tributo es un ingreso presupuestario, cosa por la cual, de aceptarse esta premisa, debería también aceptarse que no cabe este supuesto de parafiscalidad en las tasas.

f) La afectación

En el subapartado IV.1 ya hemos indicado que en los ingresos públicos rige el principio general de no afectación, el cual, sin embargo, admite excepciones propias de la parafiscalidad. Así se deduce del artículo 165.2 del TR de la LRHL y así se concreta por el artículo 10.2 del RD 500/1990,¹¹⁰ en cuya virtud cabe distinguir dos tipos de ingresos afectados: (i) los previstos así por la ley; y, (ii) los ingresos que establezca el pro-

pio ente como afectados.

Pasemos a verlos por separado.

(i) Ingresos afectados por ley

Se trata de una afectación *ope legis*, y aun cuando se ha de reconocer que uno de los motivos más destacados de la parafiscalidad en las tasas se da por la tendencia del legislador a regular algunas de ellas como tributos afectados, entendemos que en el vigente ámbito local ello no acontece, pues ni en el TR de la LRHL ni en ninguna otra norma de carácter general se contempla la afectación de las tasas locales a determinado gasto en concreto, lo cual nos induce a sostener que no son ingresos afectados.¹¹¹

Ciertamente, el artículo 24.2 del TR de la LRHL prevé que, como regla general, <[...] *el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividades de que se trate* [...]>. Sin embargo, aquí no se establece afectación alguna, sino, simplemente, se establece un régimen de cuantificador basado en el principio de cobertura de

110 El art. 10.2 del RD 500/1990, de 20 de abril por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos, establece: <2. Sólo podrán afectarse a fines determinados aquellos recursos que, por su naturaleza o condiciones específicas, tengan una relación objetiva y directa con el gasto a financiar, salvo en los supuestos expresamente establecidos en las Leyes.>.

111 Cfr. en este sentido, I. GIL RODRÍGUEZ, 2005, p. 35; F. PÉREZ ROYO, 2007, p. 41.

Cabe reconocer que encontramos doctrina que llega incluso a sostener que uno de los elementos caracterizantes de las tasas estriba en la circunstancia que el producto de la recaudación de las tasas sea exclusivamente destinado al servicio respectivo. Así, R. VALDÉS COSTA, 1996, p. 160, afirma que <Si la ley establece un tributo en ocasión del funcionamiento de un servicio para destinarlo a otro, ese tributo no es una tasa (...)>. De ahí que este autor estuviera plenamente conforme con el Modelo de Código Tributario para la América Latina preparado por la OEA/BID en 1968, cuando establecía que <Su producto [el de las tasas] no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación> (art. 16, pfo. primero, inciso segundo). Sin embargo, creemos mucho más acertada la opinión crítica que al respecto practica H.B. VILLEGAS, 1997, p. 92, concluyendo que <en nada puede alterar la esencia de un tributo el destino que resuelva dar a los fondos obtenidos>. Y, es que, a nuestro modo de ver, la afectación de un tributo a un gasto en concreto es un tema meramente accidental que depende de la mera decisión discrecional del legislador.

costes como límite máximo de recaudación.¹¹²

También es cierto que el artículo 26.3 del TR de la LRHL prevé la devolución de lo ingresado por tasa cuando por causas no imputables al sujeto pasivo no se preste o desarrolle la actividad administrativa o el derecho a la utilización o aprovechamiento del dominio público. Pero de este precepto lo único que se deduce es la voluntad del legislador de preservar el principio de subsidiariedad de la tasa respecto al servicio y evitar así que la tasa adquiera un claro matiz impositivo o que se produzca para la Administración un enriquecimiento carente de causa. De tal manera que, como señalan MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ,¹¹³ <Tampoco del contenido del art. 26.3 del TR-LRHL podemos concluir que la tasa es un tributo afectado, pues no se vincula el ingreso a la realización de un gasto concreto>.

Ello trae como secuela que la correlación

ingresos-gastos en el ámbito de las tasas por servicios se limita a que en la memoria económico-financiera se debe de justificar que se respeta el aludido principio cuantificador de cobertura de costes. Pero nada más, de tal manera que los ingresos obtenidos por las tasas se pueden destinar a satisfacer todas las obligaciones. De ahí que el sistema contable no haya de reflejar una relación directa entre los ingresos derivados de la tasa y los gastos provocados por el servicio que la justifica, y ni mucho menos haya de existir una separación material de los fondos derivado de la tasa a los efectos que sus flujos monetarios de tesorería se destinen necesariamente al pago del correlativo servicio.¹¹⁴

(ii) Los ingresos que establece el propio ente local como afectados

La vigente normativa prevé la posibilidad de que el propio ente local considere la afectación de determinados ingresos a unos gastos concretos y específicos.¹¹⁵

112 A mayor abundamiento, El Consultor (núm. 19, 2006, pp. 3.411 y 3.412) advierte que <[...] de los propios ejemplos que establece [el citado precepto legal] para el cálculo del coste, se desprende claramente que no se trata de un tributo afectado, ya que se pueden tener en cuenta incluso costes que no son específicamente gasto presupuestario, como las amortizaciones. Por otra parte, está hablando de costes indirectos, expresión en la que caben muchos conceptos presupuestarios de gastos distintos>.

113 J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, p. 272.

114 Estos mismos argumentos abogados del carácter no afectado de las tasas también son predicables de los precios públicos. Ciertamente para P.M. HERRERA MOLINA, 1991, p. 62, del art. 44 del TR de la LRHL se desprende que la afectación al sostenimiento del servicio se convierte en una de las notas esenciales de los precios públicos. Criterio que, a nuestro juicio acertadamente, no es compartido por J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2009, p. 591. Y es que el citado art. 44 del TR de la LRHL lo único que hace es establecer un régimen cuantificador basado en el principio de cobertura de costes como límite ordinario mínimo de recaudación, lo cual no implica afectación alguna.

115 Dejamos constancia que los ingresos afectados necesariamente han de integrarse en un <proyecto de gasto> regulado en la Sección 2ª de Capítulo II del Título II de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la instrucción del modelo normal de contabilidad local, ya sea por tratarse de un proyecto de inversión con financiación afectada, enumerado en la letra a) de la regla 21, ya sea por tratarse de los gastos enumerados en la letra b) de esta regla consistentes en los gastos con financiación afectada a que se refiere la Sección 3ª del mismo Título II. Sobre esta materia, vid. S. ARNAL SURÍA, J.M. GONZÁLEZ PUEYO y Redacción de El Consultor de los Ayuntamientos, 1995, pp.

Desde esta perspectiva sí que las tasas pueden ser ingresos afectados, pero adviértase que se trata de una afectación discrecional y que, precisamente por ello, la normativa limita los supuestos en que se puede dar exigiéndose que el ente local tan solo puede establecer la afectación de ingresos cuando por su naturaleza o condiciones específicas tengan una relación objetiva y directa con la del gasto a financiar. Es decir, ha de concurrir un nexo lógico entre el ingreso afectado y el gasto a que se destina.

(iii) Corolario

En suma, las tasas pueden ser ingresos afectados si así lo decide discrecionalmente la propia Administración en los términos previstos por la normativa aplicable. Pero ello es predicable de la generalidad de los ingresos públicos.

De ahí que circunscribiéndonos a la regulación legal que practica el legislador de las tasas locales, se ha de concluir que no son ingresos afectados pues, a diferencia de lo que acontece con otros ingresos,¹¹⁶ los derivados de la tasa no están afectos *ope legis* a ningún gasto, ni tan siquiera al derivado del servicio o actividad que las justifica.

IV.5. LA PARAFISCALIDAD EN LAS FIGURAS FINANCIERA NO TRIBUTARIAS. CONFIGURACIÓN ORIGINAL DE LOS PRECIOS PÚBLICOS

a) Vinculación de la parafiscalidad al concepto de tributo

De acuerdo con lo expuesto en el anterior subapartado IV.1, el concepto de parafiscalidad va íntimamente unido al concepto de tributo, sin embargo, en el subapartado IV.2 ya hemos puntualizado que cuando a pesar de tratarse de una figura formalmente extratributaria participe del concepto sustancial tributo, cabrá calificarla de tributo parafiscal en este sentido material.

b) Parafiscalidad en figuras formalmente extratributarias.

En efecto, si se acepta que la circunstancia de que estemos ante una figura formalmente extratributaria no impide que sustancialmente se trate de un tributo, también deberemos aceptar que este tributo en sentido material será parafiscal en la medida que se aparte del régimen típico y ordinario que el ordenamiento jurídico contempla para los tributos, lo cual nos lleva a la conclusión de que será inconstitucional si incurre en algu-

754 a 763,

116 Así, la doctrina señala como supuestos de afectación más característicos previstos en las leyes: <[...] el producto de las operaciones de crédito (art. 5 LRHL -actual art. 5 TR de la LRHL-), las cantidades recaudadas por contribuciones especiales (art. 29.3 LRHL -actual art. 29.3 TR de la LRHL-), las subvenciones finalistas (arts. 40.1 y 128.1 LRHL -actuales arts. 40.1 i 147.1 TR de la LRHL-), el producto de las operaciones de crédito (que han de destinarse a inversiones, según el art. 50.1 LRHL -actual art. 49.1 TR de la LRHL-, con las excepciones previstas en los arts. 158.5 y 174.2 de la misma -actuales arts. 177.5 i 193.2 TR de la LRHL-), los ingresos afectados al pago de obligaciones originadas por operaciones de crédito (art. 50.4 LRHL -precedente del actual art. 49.5 TR de la LRHL) y las que resulten de precepto expreso de otras normas (por ejemplo, las cargas de urbanización de la Ley del Suelo)> (cfr. S. ARNAL SURÍA, J.M. GONZÁLEZ PUEYO y Redacción de El Consultor de los Ayuntamientos, 1995, p. 31).

no de los supuestos de parafiscalidad constitucionalmente prohibida como son aquellos que vulneran el principio de legalidad o el principio de universalidad presupuestaria.

Precisamente ésto es lo que ocurrió con la figura de los precios públicos creada por las redacciones originales de la LTPP y de la LRHL que acto seguido pasaremos a comentar

c) Los precios públicos en las redacciones originales de la LTPP y de la LRHL

La definición legal de precio público que nos daba esta normativa surgió por exclusión de la definición tradicional de tasa centrada, como sabemos, en la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas que afecten de forma particular a un sujeto, incluyendo la utilización del dominio público, que, a nuestro juicio, siempre comporta una cierta actividad administrativa.

Pues bien, con la referida normativa tan sólo estábamos ante una tasa cuando en la prestación de un servicio público o en la rea-

lización de una actividad administrativa que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo confluyeran las notas de obligatoriedad en la solicitud o recepción del servicio o actividad y de no concurrencia en su prestación o realización por implicar manifestación del ejercicio de autoridad o estar declarada la reserva a favor de la entidad pública [cfr. art. 20.1 de la redacción original de la LRHL, art. 6 de la redacción original de la LTPP y las nuevas redacciones que se dieron a los arts. 26.1.a) LGT de 1963 y 7.1 LOFCA].¹¹⁷

Supuesto de que el servicio o actividad fuera susceptible de ser prestado por el sector privado o bien que no fuera de solicitud o recepción obligatoria, se podría exigir un precio público, y, en todo caso, se estaría ante un precio público en las prestaciones de servicios así como en las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales y, cuando se tratase de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de dominio público (cfr. art. 41 de la redacción original de la LRHL y art. 24 de la redacción original de la LTPP).¹¹⁸

117 La redacción original del art. 20.1 LRHL rezaba como sigue:

<1. Constituye el hecho imponible de las tasas la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando, en todo caso, concurren las siguientes circunstancias:

a) Que sean de solicitud o recepción obligatoria.
b) Que no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de autoridad, o bien se traten de servicios públicos en los que esté declarada la reserva en favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente>.

En términos similares se pronunciaron el art. 6 LTPP y la nuevas redacciones que se dieron a los arts. 26.1.a) LGT de 1963 y 7.1 LOFCA (Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas).

118 La redacción original del art. 41 LRHL decía lo siguiente:

<Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por:

A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.
B) La prestación de servicios o la realización de actividades administrativas de la competencia de la Entidad local per-

Salta a la vista que esta normativa adolecía de un grave defecto.

Podemos aceptar y aceptamos que las categorías tributarias no son figuras eternamente inamovibles que puedan permanecer de espaldas a la realidad social y, ni mucho menos, a los criterios seguidos por el legislador para regularlas. Bajo este prisma no nos podemos extrañar que figuras antaño tributarias dejen un día de serlo. Pero el sentido común fuerza a entender que estas transformaciones han de respetar la lógica intrínseca a las figuras financieras, pues caso contrario se corre el serio peligro de crear figuras tan heterodoxas que perviertan los más elementales principios jurídicos, y, por ende, que sean susceptibles de incurrir en palmaria inconstitucionalidad.

El grave defecto en que incurría la regulación original de los precios públicos es que se pretendía crear una figura financiera heterodoxa donde a su vez se recogieran las típicas <ventajas> que para la Administración suponen las prestaciones no tributarias (especialmente la no sujeción al principio de reserva de ley tributaria) como las tributarias (especialmente la posibilidad de utilizar la

vía de apremio), sin caer en la cuenta de que algunos de los supuestos que se incluían en la nueva figura financiera eran claramente coactivos (especialmente nos referimos a las prestaciones por servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria, sean o no prestados en concurrencia con el sector privado).

Negando formalmente a esta figura financiera la categoría tributaria, probablemente se pretendía que la Administración se llevase <la limosna y el Santo>, pero es que precisamente para evitar estas malsanas tentaciones la Constitución ordena que todas las prestaciones patrimoniales de carácter público sólo podrán establecerse con arreglo a la ley.

Interpretar lo contrario, como hizo el legislador, era pretender el resurgimiento de una parafiscalidad atentatoria del principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la Constitución. En este sentido, SÁNCHEZ GALIANA¹¹⁹ ya advirtió que en el ámbito local las tasas parafiscales más significativas se encontraban bajo la cobertura de precios públicos al consistir en prestaciones que se establecían y regulaban como si fueran pre-

ceptora de dichas contraprestaciones, cuando concurra alguna de las dos circunstancias siguientes:

- a) Que los servicios o las actividades administrativas no sean de solicitud o recepción obligatoria.
- b) Que los servicios públicos o las actividades administrativas sean susceptibles de ser prestadas o realizadas por el sector privado por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente>.

En términos parecidos se pronunciaba la redacción original del art. 24 LTPP.

La LGT de 1963 ni tan siquiera aludió a los precios públicos, lo cual tiene su lógica si se advierte que esta Ley tan sólo se ocupa de los tributos y, según el legislador, el precio público no participa de esta categoría. Por otra parte, la modificación que practicó la Ley orgánica 1/1989 en la LOFCA se limitó simplemente a enumerar los precios públicos como recurso autonómico en la letra h) de su art. 4.1, pero las normativas autonómicas acogieron parejo concepto de precio público que el reseñado por la normativa estatal (vid. P.M. HERRERA MOLINA, 1991, pp. 281 y ss.).

119 J.A. SÁNCHEZ GALIANA, 2012, p. 152.

cios públicos, cuando en realidad deberían establecerse y regularse como tasas en la medida que en ellas concurriera alguna de las notas determinantes de la coactividad constitucionalmente relevante.

De hay que tales precios públicos fueran, en un sentido material, auténticas tasas parafiscales que al obedecer su parafiscalidad al incumplimiento del principio de reserva de ley debían reputarse inconstitucionales.

En este marco, no es de extrañar que la nueva figura de los precios públicos fuera objeto de las más severas críticas doctrinales¹²⁰ que no pasaron desapercibidas al TC.

En efecto, como hemos visto en el subapartado IV.3 de la parte primera, la STC 185/1995, de 14 de diciembre, declaró la inconstitucionalidad de ciertos preceptos de la redacción original de la LTPP, retornando al principio de legalidad los precios públicos que por tener, a juicio del Tribunal, carácter coactivo debían entenderse integrados en el concepto de prestación patrimonial de carácter público previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

La citada STC identifica prestación patrimonial de carácter público (sometida, por ende, al principio de reserva de ley) con prestación patrimonial coactiva identificando como notas de la coactividad, no sólo la solicitud o recepción obligatoria del servicio, sino además, la indispensabilidad y el

régimen monopolístico.

A nuestro entender cabe hacer dos críticas a esta sentencia. En primer lugar, la ya expuesta en el citado subapartado IV.3 de la parte primera, consistente en que la coactividad constitucionalmente relevante debería de haberse ceñido a la derivada de los servicios declarados de solicitud o recepción obligatoria. De tal manera que, desde nuestras posiciones doctrinales, la indispensabilidad y el régimen monopolísticos deberían de quedar fuera del concepto de prestación patrimonial de carácter público.

Ahora pertoca añadir una segunda crítica consistente en la técnica utilizada por el TC a la hora de declarar la inconstitucionalidad pues, según nuestro parecer, lo lógico hubiera sido que el TC declarase inconstitucional el régimen de creación de precios que la LTPP preveía por no acomodarse al principio de reserva de ley, pero sin modificar el concepto ni las categorías. En cambio; el TC optó por modificar el concepto de precio público del artículo 24 de la LTPP para que quedase un concepto adecuado al régimen de creación de precios públicos que la ley regulaba, sobre todo en cuanto a la exclusión del principio de reserva de ley, de tal manera que tan sólo podían seguir el régimen de los precios públicos contemplado por la LTPP cuando se tratase de precios públicos no sujetos al principio de legalidad al no concurrir en ellos ninguna de las notas de la coactividad determinantes del concep-

120 La inmensa mayoría de los autores que trataron de este tema se hicieron partícipes estas críticas. Por citar tan sólo tres de los trabajos que tempranamente tuvieron más resonancia podemos dejar constancia de J.J. FERREIRO LAPATZA, 1989a, 1989b; y, J. MARTÍN QUERALT, 1989.

to de prestación patrimonial coactiva.¹²¹

En todo caso, y por lo que en este subapartado más interesa, lo cierto es que la STC 185/1995 sobre la LTPP sirvió para abortar la intención del legislador de crear, a través de la nueva figura de los precios públicos, exacciones parafiscales atentatorias del principio de legalidad.¹²²

Como era de esperar, este criterio sobre los precios públicos se ratificó con la STC 233/1999 sobre la LRHL.

Por último recordar que en estas Sentencias el TC también dejó en claro que lo determinante para la inconstitucionalidad de los precios públicos, no es que el legislador les negara la condición de tributos: A juicio del TC lo determinante de la inconstitucional es que el legislador no respetase el principio de legalidad cuando en los precios públicos concurriera alguna nota coactiva.

De ahí que el TC admitiera la creación por el legislador de figuras financieras coactivas extratributarias siempre y cuando, a diferencia de lo que acontecía con la regulación de los precios públicos, sirvieran para cumplimentar las exigencias mínimas del principio de legalidad.

IV.6. TARIFAS COACTIVAS: PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD PRESUPUESTARIA, LEGALIDAD Y JUSTICIA

a) Tesis doctrinal tendente a sostener que las tarifas coactivas como tasas en sentido material

A nuestro modo de ver, tal y como están configuradas las tarifas coactivas por la LCSP de 2017, participan del concepto sustancial de tributo y, más precisamente, de tasa, pues estamos ante una prestación patrimonial coactiva derivada de la prestación de un servicio o actividad público. De hecho, a nivel conceptual, su única diferencia con el concepto legal de tasa radica en el modo gestor elegido: si se prestan en régimen de derecho público, estaremos ante una tasa; mientras que si se prestan en régimen de derecho privado, estaremos ante una tarifa coactiva.

Pues bien, según interpretamos nosotros la doctrina constitucional emitida a raíz de las Sentencias sobre la LTPP y la LRHL, creemos pacífico sostener que en un plano formal el legislador tiene la opción política de regular una misma prestación como tributo o como no tributo, pero si esta prestación es coactiva lo que no puede hacer es negar su sujeción a los principios constitucionales que rigen el género de las prestacio-

121 Esta incongruencia procesal en la que incurre el TC ha sido denunciada por varios autores, como J. RAMALLO MASNANET, 1996, pp. 243 y ss; J.J. FERREIRO LAPATZA, 2004, p. 215.

122 De este modo, explican J. MARTÍN, C. LOZANO, G. CASADO y J.M. TEJERIZO, 2003, p. 101, <La existencia de muchos tributos parafiscales -fundamentalmente tasas- que no han sido convalidados, pero han seguido recaudándose, ha sido puesta de relieve, con toda su crudeza, por la STC 185/1995, de 14 de diciembre>.

nes patrimoniales de carácter público.

Yendo un paso más allá, entendemos que la aplicación congruente de esta doctrina constitucional debería llevarnos a sostener que si el legislador regula la prestación como no tributo, ello no puede impedir que cuando sustancialmente participe del concepto de tributo le resulten aplicables en idéntica medida los principios constitucionales que rigen la especie de las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias.

De este modo, la tarifa coactiva derivada de la LCSP de 2017, a nivel formal sería una prestación patrimonial de carácter público no tributario, pero a nivel sustancial estaríamos ante una prestación patrimonial de carácter público tributario y, por ende, continuaría estando sujeta a los principios constitucionales predicables de los tributos, singularmente los de universalidad presupuestaria, de legalidad y de justicia tributaria.

b) Tesis doctrinal tendente a sostener la aplicación del principio de universalidad presupuestaria predicable de las tasas

De considerarse que las tarifas coactivas de la LCSP son un tributo en sentido sustantivo, entendemos que deberían tener la consideración de ingreso público predicable de todo tributo y, por ende, estarían sujetas al principio de universalidad presupuestaria,¹²³ de tal manera que incluso cuando

fueran percibidas por gestores privados, su importe debería figurar como ingreso del ente titular del servicio sin perjuicio de que también figurara como gasto si con la tarifa se remunerara al gestor privado.

Este criterio resulta congruente con la tesis de la configuración obligacional a la cual nos adherimos por las razones explicadas en el subapartado IX y que ahora pasamos a desarrollar respecto al principio de universalidad presupuestaria.

Como explica E. GARCÍA DE ENTERRÍA,¹²⁴ <[...] es absurdo determinar la naturaleza pública o privada del ingreso por el modo de gestión del servicio, y no por la naturaleza del servicio mismo (pues no todo servicio municipal es sin más “servicio público”); esto es evidente para insistir demasiado>. Para este autor, tendrían la naturaleza de ingresos públicos las tarifas derivadas de los servicios públicos, fuera cual fuera la forma y el régimen en que se prestasen. .

Prosiguiendo con GARCÍA DE ENTERRÍA, la lógica de este criterio estribaría en que, incluso en caso de concesión, <La Administración conserva siempre la soberanía sobre la tarifa, en cuanto se trata de una cuestión que afecta al orden del servicio público, y su potestad sobre éste es indefectible, no obstante la concesión. Que en el

123 De acuerdo con A. DE ROVIRA i MOLA, 1990, p. 74, <El principio de universalidad, tal y como su denominación ya indica, significa que todos los gastos e ingresos han de figurar en el presupuesto>. Este principio está recogido al máximo nivel normativo: art. 134.2 CE, art. 21.1 LOFCA, art. 112 LBRL de 1985 y art. 162 TR de la LRHL de 2004. Sobre la virtualidad de este principio en el ámbito local, puede verse V.J. ARNAU BERNIA, 1991, pp. 226-228; G. ALARCÓN GARCÍA, 1996, pp. 19 a 22.

124 E. GARCÍA DE ENTERRÍA, 1953, pp. 132, 133 y 145; 1955, p. 129.

caso de que la Administración disponga una rebaja de tarifas, la consecuencia (cuando no esté prevista ni legal ni convencionalmente esta carga) sea un simple deber de indemnización al concesionario refleja el carácter meramente instrumental que en orden a la retribución del concesionario tiene la tarifa; es un modo de pago *ad relationem* y por cesión de rendimientos del tributo, no del tributo mismo, o del poder tributario, si se quiere>. <A su vez, la aplicación al orden administrativo de los procedimientos de gestión privada no alcanza a alterar por sí misma la naturaleza rigurosamente pública de estos ingresos; son cuestiones distintas las del título de la obligación tributaria, que afecta al público, y la del modo de gestionar los ingresos así obtenidos por la entidad correspondiente>. ¹²⁵

En efecto, adviértase que bastará que la Administración decida prestar el servicio de forma indirecta y decida también que la prestación económica será percibida de los usuarios por el gestor indirecto para que el ingreso deje de ser público y pase a ser un ingreso privado del gestor indirecto. Bajo este planteamiento, quien decide la naturaleza, pública o privada, del ingreso y la subsecuente aplicación del principio de universalidad presupuestaria es la Administración pues, salvo casos muy puntuales, es ella quien elige discrecionalmente la modalidad

gestora empleada. A nuestro modo de ver, no parece técnicamente correcto hacer depender de la voluntad de la Administración el cumplimiento del principio de universalidad presupuestaria, máxime cuando está recogido por la Constitución (cfr. art. 134)

Bajo este prisma, no es válido afirmar que la tarifa derivada de un servicio público deja de ser ingreso público porque al ser percibida por el gestor privado del servicio no figura en el presupuesto del ente público. El razonamiento lógico ha de ser el inverso. De lo que se trata es de averiguar *a priori* qué ingresos son públicos a los efectos de que la Administración deba necesariamente de contabilizarlos en su presupuesto para así cumplimentar el aludido principio de universalidad presupuestaria. Y, en esta línea, entendemos que todo ingreso derivado de la tarifa de un servicio público es un ingreso público pues, por más que sea percibida inmediatamente por el gestor privado del servicio para, incluso, remunerarse con su producto, al actuar el gestor privado como vicario o delegado del ente público, es la Administración quien mediatamente percibe el ingreso. De ahí que al ser la tarifa un ingreso público, deba necesariamente de figurar en el presupuesto de la Administración (fiscalizándose e interviniéndose por la propia Administración), sin

125 Un criterio parejo es seguido por la J.L VILLAR PALASÍ, 1956. Sobre este tema resulta de interés la posición de defendida por el profesor inglés P. CRAIG, 2012, p. 55, cuando analiza determinadas decisiones judiciales británicas relativas a si la prestación de determinados servicios sociales que impone la Ley británica de Derechos Humanos (la Human Rights Act 1998 -HRA-) a los Ayuntamientos no resulta aplicable cuando éstos externalizan tales servicios prestándolos a través de terceros contratistas. En la línea con la postura que mantenemos, el citado autor sostiene que <Es contrario al principio constitucional considerar que la protección contenida en la HRA debe variar en función de la forma de prestación del servicio>.

perjuicio de que su importe también figure como gasto en el presupuesto del mismo ente público en cuanto contraprestación que percibe el gestor privado.¹²⁶

De aceptarse este criterio doctrinal, debería, pues, aceptarse también que aun cuando la LCSP de 2017 tienda precisamente a negar el carácter de ingreso público a las tarifas coactivas percibidas por gestores privados, el principio de universalidad presupuestaria forzaría a reinterpretar esta normativa a los efectos de entender que todas las tarifas coactivas son ingresos públicos y, por ende, cuando sean percibidas de los usuarios por un gestor privado, resulta preceptivo que sean transferidas por éste a la Administración titular del servicio, siquiera sea contablemente.

c) Tesis doctrinal tendente a sostener la aplicación del principio de legalidad predicable de las tasas.

Si asumimos la premisa doctrinal consistente en que las tarifas coactivas participan del concepto sustantivo de tasa, surge la cuestión sobre el eventual distinto alcance del principio de legalidad en atención a la distinta naturaleza tributaria o extratributaria formalmente atribuida por el legislador a la prestación económica.

Según nuestro criterio, semejante distinción, por más relevante que pueda ser en orden al régimen jurídico legal, no puede

alterar el régimen jurídico constitucional y, por ende, entendemos nosotros, las exigencias derivadas del principio de legalidad han de ser idénticas.

En efecto, siempre según nuestro parecer, puede distinguirse entre el alcance que tiene el principio de legalidad según se trate de sanción o de tributo, dada la sujeción de las sanciones a los principios penales; como también puede distinguirse un alcance más estricto del principio de legalidad referido a los reglamentos estatales o autonómicos frente al más laxo cuando se trate de las ordenanzas fiscales locales, dado que éstas también sirven al principio de autoimposición; e incluso puede distinguirse un distinto alcance dentro de las diferentes categorías tributarias, considerándolo más estricto en los tributos contributivos (impuestos), que en los retributivos (tasas y contribuciones especiales). Pero lo que no creemos aceptable es que el principio constitucional de legalidad se module por el mero hecho de que el legislador niegue formalmente el carácter tributario a una prestación coactiva que participe del concepto material de tributo. De ahí que, centrándonos en el concepto sustancial de tasa, tampoco encontremos justificación alguna a la alteración de las exigencias derivadas principio de legalidad por el simple expediente que el legislador deje de calificar la prestación coactiva como una tasa para regularla como una figura extra-tributaria.

126 En esta línea, A. ACÍN FERRER, 2018, p. 60, también considera que las prestaciones satisfechas por los usuarios al gestor indirecto del servicio tienen la consideración de ingresos públicos, argumentando que tienen cabida en el art. 5.2 de la LGP (Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria), relativo a los derechos de la Hacienda pública.

En suma, desde nuestras posiciones doctrinales, cuando se trata de una prestación encuadrable en el concepto sustantivo de tasa, el legislador es muy libre de calificar la prestación como de tasa (categoría tributaria) o como no-tasa (categoría no tributaria), dotándola incluso de un régimen jurídico totalmente distinto, pero en la medida que participa del concepto de prestación patrimonial de carácter público, esta opción del legislador no puede limitar la aplicación del principio constitucional de legalidad, sin que a tales efectos admita distinción alguna en sus exigencias.

De aceptarse este criterio tendríamos que la vigente regulación de las tarifas coactivas derivadas de la LCSP de 2017 resulta muy escueta y pugna con el principio de legalidad predicable de las tasas, singularmente nos referimos a los aspectos cuantitativos y temporal de la obligación de pago.

A tales efectos, resulta esclarecedor el artículo 285 de la LCSP de 2017, el cual se ocupa de los pliegos particulares en el contrato de concesión, así como el artículo 289, relativo a las prestaciones económicas, de los cuales se deduce que el legislador se remite para la fijación de las tarifas a los Pliegos de cláusulas administrativas particulares. El caso es que este sistema, regido por el derecho contractual, no creemos sirva para respetar las exigencias del principio de reserva de ley del artículo 31.3 de la Constitución. En efecto, no debemos confundir la fijación de la retribución a percibir por parte del concesionario con la fijación de la tarifa a

satisfacer por el usuario.

La fijación de la retribución del concesionario es meramente contractual; mientras que la fijación de las tarifas a pagar por los usuarios es una materia que puede ir más allá del contrato, pues en tanto en cuanto tengan carácter coactivo estará sujeta a reserva de ley. Ello implica que es el legislador quien ha de regular sus elementos esenciales, los cuales no se limitan al aspecto material del presupuesto de hecho, sino que alcanza también a sus aspectos subjetivo, temporal y cuantitativo.

Concretamente, advertimos que el legislador no regula asazmente los aspectos temporal y cuantitativo, es decir, cuándo nace la obligación de pago derivada de la tarifa y cuáles son los criterios de cuantificación, sobretudo, cuál es o cómo se determina su límite máximo. Se trata de aspectos esenciales que el legislador deja al albur de los Pliegos de cláusulas administrativas particulares, los cuales, desde luego no sirven al principio de legalidad al tratarse de unos instrumentos contractuales. El caso es que tampoco sirven a este principio los reglamentos del servicio, pues por definición son normas infralegales.

Ciertamente, cuando se trata de tarifas locales, se ha sostenido por TORNOS¹²⁷ que la habilitación que hace el nuevo apartado 6 del artículo 20 del TR de la LRHL a las Ordenanzas generales, sirve para que éstas regulen los elementos esenciales de la tarifa, cumplimentándose así el principio de

127 J. TORNOS MAS, 2017, pp. 11 y 12.

reserva de ley del artículo 31.3 de la Constitución según es interpretado por la STC 233/1999. Sin embargo, a nuestro modo de ver, de la doctrina sentada por el TC no se desprende que la Ordenanza sirva *per se* para regular los elementos esenciales de una tarifa, por más que ésta haya sido establecida por el legislador, pues el artículo 31.3 de la Constitución no sólo reclama del legislador un mero establecimiento formal, sino un establecimiento material consistente en que sea él quien determine o cuanto menos predetermine los criterios que sirven para fijar los elementos esenciales de las prestaciones patrimoniales de carácter público. De tal manera, que a la Ordenanza tan sólo se le permite en este ámbito concretar y desarrollar los criterios previamente fijados por el legislador.

Pues bien, por más que busquemos no encontramos en la normativa legal derivada de la LCSP los criterios legales que sirvan para que la Ordenanza general de la entidad local fije la tarifa. Antes al contrario, de dicha normativa legal se desprende que el legislador hace una remisión en blanco a la Ordenanza para que regule los aspectos temporales y cuantitativos de la tarifa coactiva. Cosa que, al tratarse de aspectos esenciales, choca abiertamente con el principio de legalidad del artículo 31.3 de la Constitución según viene siendo interpretado por la doctrina constitucional.

En este marco, la única forma de salvar la constitucionalidad de la normativa derivada

de la LCSP sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario estribaría en acudir a la interpretación integradora que, según explica la doctrina,¹²⁸ consiste en llenar una laguna legal acudiendo al conjunto del Derecho de aplicación preferente y a los elementos utilizables para su interpretación, para así obtener el sentido que, por su coherencia con la figura que sea, complete el trozo de regulación que no ha sido dictado explícitamente.

En el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario la figura financiera con la que guarda mayor relación es precisamente la tasa, pues de ella se ha escindido y con ella comparte su condición de prestación patrimonial de carácter público. De ahí que entendamos no resulte forzado acudir a la normativa legal reguladora de las tasas para integrar las lagunas que presenta la normativa específica de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

De esta manera, mediante la aplicación subsidiaria de la normativa de tasa, entendemos que la obligación de pago por parte del usuario nacería cuando se inicia la prestación del servicio o cuando se presenta la solicitud que inicie la actuación o el expediente, cabiendo también la posibilidad del devengo periódico.¹²⁹ Paralelamente, se cuantificaría en base al coste real o previsible del servicio o, en su defecto, del valor de la prestación del servicio, el cual constituiría su límite máximo de cuantificación,¹³⁰ lo

128 Cfr. M. ALBALADEJO, 1980, pp. 172 y 173.

129 Cfr. arts. 15 LTPP y 26 TR de la LRHL.

que implicaría la necesidad de redactarse la correspondiente memoria económico-financiera.¹³¹

d) Tesis doctrinal tendente a sostener la aplicación de los principios de justicia tributaria predicables de las tasas

Finalmente, de aceptarse que las tarifas coactivas de la LCSP de 2017 participan del concepto sustantivo de tasa, resultará que también les serán aplicables los principios de justicia tributaria singularmente recogidos por el artículo 31.3 de la Constitución, esto es, los principios de capacidad económica, igualdad -tributaria-, progresividad e interdicción de la confiscatoriedad.

IV.7. TARIFAS COACTIVAS: DOCTRINA CONSTITUCIONAL

a) Tesis del TC tendente a sostener la no aplicación de los principios de universalidad presupuestaria y de justicia tributaria, así como un alcance más laxo del principio de legalidad

Sin embargo, hemos de reconocer que no es éste el criterio que ha adoptado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 63/2019 donde ha interpretado que las tarifas coactivas de la LCSP de 2017 no se encuentren afectadas por el principio de universalidad presupuestaria,¹³² de tal manera que si son percibidas por un sujeto privado no tendrán que figurar en los presupuestos del titular del servicio, negándoseles así la condición de ingreso público.¹³³

¹³⁰ Cfr. ars. 19. LTPP y 24 TR de la LRHL.

¹³¹ En este sentido, respecto a la necesidad de elaborar una memoria económico-financiera a la hora de establecerse la tarifa del agua incluso cuando se considere una prestación patrimonial de carácter público no tributario, se pronuncia J.I., FERÁNDZ LÓPEZ, 2018, p. 138 a 140, En apoyo de su criterio cita a G. FERNÁNDEZ FARRERES, 2013, p. 252. a

¹³² Concretamente, en el FJ 7 de la STC 63/2019, dice <En cuanto a la vulneración del art. 134.2 CE, la misma tampoco puede producirse pues precisamente una nota definitoria de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias es que no supondrán necesariamente un ingreso público en sentido estricto, lo que lógicamente implica que no figuren en el estado de ingresos de los presupuestos públicos. Ello no determina una falta de control sobre el coste, como pretende la demanda, pues precisamente la ley de contratos contiene reglas específicas acerca de la contabilización de las tarifas en función del tipo de contrato de que se trate (arts. 267.2 y 289.2 de la ley de contratos), a efectos del control y supervisión por parte de la administración contratante.>

¹³³ Dejamos apuntado que aun cuando el texto de la STC 63/2019 puede inducir a entender que todas las prestaciones coactivas no están sujetas al principio de universalidad presupuestaria, ello no es así, pues como explica J. DE VICENTE GARCÍA, 2019, p. 51, los presupuestos públicos deben incluir los ingresos del sector público empresarial. Lo que ocurre, como explica R. SANZ GÓMEZ, 2021, p. 207, es que la referida STC se centra en analizar las prestaciones recibidas por entidades privadas, de tal manera que la exclusión del principio de universalidad presupuestaria efectuada por el TC sólo resulta predicable de las prestaciones económicas percibidas por concesionarios, contratistas de servicios y sociedades mixtas.

Precisamente ello da pie a que algunos autores manifiesten que cuando las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario se exijan por la prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada (sociedad de capital íntegramente público y entidad pública empresarial) sean tributos en un sentido sustantivo derivado del texto constitucional (cfr. D. GONZÁLEZ ORTÍZ, 2020, pp. 6 y 14 a 21; R. SANZ GÓMEZ, 2021, p. 205). Es más, incluso por algún autor se ha sostenido decididamente que en tal supuesto se ha de establecer una tasa, y no una

Esta interpretación resulta relevante porque al negarse la condición de ingreso público a las tarifas coactivas percibidas por un sujeto privado, se viene a poner en entredicho que puedan participar, no ya del concepto formal de tributo, sino incluso de su concepto sustantivo derivado de la Constitución.

De hecho éste parece ser el criterio del TC cuando indica respecto a las tarifas coactivas [sean percibidas por un sujeto privado (concesionario o contratista de servicios) o por un sujeto público (entidad pública empresarial, sociedad de capital íntegramente público)], que <Al no tratarse de tributos, no les resultan de aplicación los principios generales contenidos en el art. 31.1 CE>, ¹³⁴ precepto este donde se recogen los principios de capacidad económica, igualdad -tributaria-, progresividad e interdicción de la confiscatoriedad.

Criterio que se ratifica cuando el TC viene a considerar que el principio de legalidad tiene un ámbito más riguroso cuando la prestación patrimonial de carácter público es considerada por el legislador de naturaleza tributaria que cuando la considera de naturaleza no tributaria.

Con ello, según hemos indicado en el subapartado IX.2 de la primera parte, se ratifica la teoría de la potestad tarifaria con la matización de que se obliga a modular sus postulados tradicionales negadores de la sujeción de las tarifas al principio de legalidad, pues con la doctrina del TC las tarifas coactivas derivadas de la LCSP, aun cuando no se sujetan al principio de legalidad predicable de las tasas, sí se sujetan al más laxo principio de legalidad predicable de las prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza no tributaria.

prestación patrimonial de carácter público (cfr. O. DEL AMO GALÁN, 2019, p. 42). Criterio doctrinal éste que, por más congruente que a nosotros nos parezca, lo cierto es que no encuentra amparo en la STC 63/2019.

134 A juicio de . A. AGUALLO AVILÉS, 2001, p. 63, del art. 311 de la Constitución se deduce que los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad están directa y exclusivamente vinculados al sistema tributario, pero éste no acontece con el principio de capacidad, el cual también resulta aplicable a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Sin embargo, para el TC tampoco el principio de capacidad resulta aplicable a las prestaciones coactivas no tributarias. En este sentido, A. GARCÍA FRÍAS y J.M. MACARRO OSUNA, 2018, p. 170, explican que, partiendo de las SSTC 83/2014, de 29 de mayo, y 44/2015, de 5 de marzo, en la STC 62/2015, de 13 de abril, se concluyó respecto a la prestación patrimonial de carácter público no tributario que <[...] por mucho que con la misma se consiga como efecto indirecto el de la financiación del gasto público, no puede considerarse que afecte al deber de «todos» al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)>. Por su parte, R SANZ GÓMEZ, 2021, p. 223., advierte que <La reforma de la LCSP profundiza en la limitación del ámbito de aplicación del artículo 31.3. Ello ha merecido el reproche de LITAGO LLEDÓ [2018, p. 80] por abrir paso a un «circuito paralelo de financiación de servicios al margen del art. 31. CE» que, al contrario que en el caso de los precios públicos -admitidos por la STC 185/1995-, incluye prestaciones de carácter coactivo>. Y es como bien advierte E. SIMÓN ACOSTA, 2020, p. 10, cuando el TC afirma que a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario no se les aplican los principios generales contenidos en el art. 31.1 de la Constitución por el mero hecho de que no se les reconoce la categoría de tributo <[...] no deja de incurrir en una cierta petición de principio, máxime si tenemos en cuenta el constante rechazo jurisprudencial al mero nominalismo en la calificación de los conceptos jurídicos. La inaplicación de los principios del art. 31.1 no puede ser un instrumento determinante de la naturaleza no tributaria de estas prestaciones patrimoniales de carácter público, sino su consecuencia>. Vid. también sobre este tema E. BUENO GALLARDO, 2018, p. 28; V.A. GARCÍA MORENO, 2019, p.108; D. GONZÁLEZ ORTÍZ, 2020, p. 26.

De forma explícita, la STC 63/2019 señala las siguientes consecuencias de este distinto alcance del principio de legalidad:

(i) Por lo que respecta a los instrumentos normativos,¹³⁵ resulta que las tarifas coactivas podrán establecerse y regularse por decreto-ley sin que se les aplique el límite de la prohibición de afectar al deber de contribuir,¹³⁶ podrán crearse mediante ley de presupuestos¹³⁷ y podrán ser objeto de iniciativa popular.¹³⁸

(ii) Por lo que respecta a la cuantificación,¹³⁹ resulta que no se aplicará a las tarifas coactivas el límite del coste del servicio o,

en su defecto, del valor de la prestación recibida, contemplado por el artículo 24.2 del TR de la LRHL, sino que se aplicarán los criterios contractuales derivados de la LCSP en el marco de lo que se contemple por la normativa sectorial.¹⁴⁰

A estas consecuencias explícitamente recogidas en la STC 63/2019, cabría añadirle otras, como es el caso de la no aplicación a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario: (i) De la prohibición de la analogía en cuanto a sus elementos esenciales.¹⁴¹ (ii) De la prohibición de apelar a la fuerza mayor como motivo sufi-

135 Concretamente, en el FJ 5.b) de la STC 63/2019, dice: <[...] sólo en el caso de los tributos la Constitución limita, además, los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, limitando el uso del Decreto-ley (art. 86.1 CE), o impidiendo su creación mediante ley de presupuestos (art. 134.7 CE) y excluyendo la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE).>

136 E. SIMÓN ACOSTA, 2020, p. 11, nos indica que ya la STC 139/2016, de 21 de julio -FJ 16- había considerado que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario eran susceptibles de establecerse mediante Real-decreto ley. Vid. también J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, 2018, p. 30.; E. BUENO GALLARDO, 2018, p. 28; R SANZ GÓMEZ, 2021, p. 176.

137 En este sentido, A. GARCÍA FRÍAS y J.M. MACARRO OSUNA, 2018, p. 169, nos explican que ya en la STC 62/2015, de 13 de abril, se afirmó que no puede realizarse una lectura expansiva de los límites establecidos por el art. 134.7 CE, y que las prestaciones patrimoniales de carácter público sin naturaleza tributaria no tendrán cumplir dicha restricción formal en su creación. Vid. también J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, 2018, p. 30.; E. BUENO GALLARDO, 2018, p. 28; R SANZ GÓMEZ, 2021, p. 176.

138 En este sentido, vid. E. BUENO GALLARDO, 2018, p. 28; R SANZ GÓMEZ, 2021, p. 176.

139 Concretamente, en el FJ 6.c) de la STC 63/2019, dice: <[...] se establecen en la ley de contratos los criterios para su determinación, que se anudan al coste objeto del propio contrato, pudiendo lógicamente variar en función del mismo. Con carácter general, las tarifas se ajustarán al régimen general previsto en el capítulo I del título III del libro primero de la ley (arts. 99 a 102), que establece las reglas para determinar las cuantías (precios) de los contratos del sector público, siendo revisadas con arreglo a lo dispuesto en el capítulo II del mismo título (artículos 103 a 105). De acuerdo con el régimen jurídico legal, las tarifas se fijarán atendiendo al coste, y se fijarán y revisarán de manera específica por parte de la administración [arts. 267.2, 285.1 b) y 290.1 y 5]. // La anterior regulación colma la reserva de ley para este tipo de contraprestaciones, pues establece los criterios generales con arreglo a los cuales, en el marco de la legislación de contratos del Estado, deberán revisarse las correspondientes tarifas y sin perjuicio de que la ley de contratos sólo contempla esta posibilidad, de manera que será en todo caso la normativa específica reguladora del servicio sujeto a tarifa la que establecerá las mismas, concretando su configuración.>

140 O. DEL AMO GALÁN, 2019, p. 60, considera que a la luz de la doctrina constitucional sobre la exigencia del principio de legalidad, <[...] el alcance de esta exigencia no es el mismo para todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, dependiendo del grado de coactividad que se presente en cada caso. Grado máximo en los impuestos, grado medio en las tasas y contribuciones especiales (prima el principio de equivalencia), y grado mínimo en las PPNT (las normas reglamentarias pueden fijar la cuantía).>

141 Cfr. J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, 2018, p. 30, quien considera que el límite predicable de las tasas consistente

ciente para la devolución¹⁴² (iii) Del límite predicable de las tasas consistente en que su cuantía no puede superar el coste del servicio o actividad.¹⁴³ (iv) Del límite al poder financiero autonómico previsto por el artículo 6 de la LOFCA, donde se prohíbe que los hechos imponible de los tributos establecidos por las Comunidades autónomas recaigan sobre hechos imponible de tributos estatales o locales.¹⁴⁴

b) La pretendida finalidad aclaratoria de la reforma efectuada por la LCSP

Finalmente resulta importante tener en cuenta que el párrafo segundo del apartado VI del Preámbulo de la LCSP de 2017¹⁴⁵ nos viene a decir que, según el propio legislador, las modificaciones que él introduce en la LGT, la LTPP y el TR de la LRHL no son en términos jurídicos una auténtica

reforma, sino una aclaración de lo que ya se deducía de la normativa anterior.

Ello nos conduce al tema de la interpretación de las normas.

De acuerdo con la doctrina,¹⁴⁶ la interpretación normativa puede definirse como la actividad tendente a la determinación o captación del sentido de una norma.

Atendiendo al sujeto que la realiza está claro que en el caso que nos ocupa estamos ante una interpretación <auténtica>, pues la norma interpretativa (la LCSP) se encuentra en otra norma dictada por el mismo órgano (el legislador estatal) que dictó la norma interpretada (LGT, LTPP y TR de la LRHL). Al tener la norma interpretativa rango de ley, significa que su criterio interpretativo obliga con fuerza de ley debiendo ser aplicada de conformidad con los principios constitucionales.

en que su cuantía no puede superar el coste del servicio o actividad, no se aplicaría a una prestación no tributaria salvo norma expresa que lo establezca.

142 Cfr. A. MARTÍNEZ LAFUENTE, 2017, p. 50, quien advierte que en los casos donde se discute si la fuerza mayor es motivo de devolución de un canon concesional, ésta se admite si se atiende a la normativa contractual donde rige el principio de equilibrio económico, mientras que por el contrario no se admite la devolución si se atiende a la naturaleza tributaria del canon concesional (cfr. SSTs de 4 de julio de 2003, de 14 de abril de 2010 y de 10 de abril de 2015).

143 Cfr. J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, 2018, p. 30. En la misma línea, A. MARTÍNEZ LAFUENTE, 2017, p. 50, advierte que en los casos donde se discute si la fuerza mayor es motivo de devolución de un canon concesional, ésta se admite si se atiende a la normativa contractual donde rige el principio de equilibrio económico, mientras que por el contrario no se admite la devolución si se atiende a la naturaleza tributaria del canon concesional (cfr. SSTs de 4 de julio de 2003, de 14 de abril de 2010 y de 10 de abril de 2015).

144 Cfr. R. SANZ GÓMEZ, 2021, p. 186.

145 La LCSP de 2017 dice en el párrafo segundo del apartado VI de su Preámbulo, que: <[...] se aclara la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de obras o la recepción de los servicios, tanto en los casos de gestión directa de éstos, a través de la propia Administración, como en los supuestos de gestión indirecta, a través de concesionarios, como contraprestaciones patrimoniales de carácter público no tributario. A estos efectos, se le da nueva redacción a la disposición adicional primera de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria; al artículo 30 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, añadiéndose un nuevo apartado 6, y al artículo 2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las tasas y precios públicos, añadiéndose una nueva letra c)>.

146 Cfr. M. ALBALADEJO, 1980, pp. 173 y 174; J. GIL RODRÍGUEZ, 1995, pp. 91 y 92.

Siguiendo con la misma doctrina, la interpretación normativa también puede clasificarse atendiendo a su resultado. En el caso que nos ocupa, esta clasificación ya resulta más problemática.

Doctrinalmente tenemos estos dos tipos: (i) Interpretación <declarativa>. Cuando el sentido que se atribuye a la norma interpretada coincide con el que expresan directamente sus palabras. (ii) Interpretación <correctora>. Cuando se impone un sentido más amplio (interpretación <extensiva>: *minus dixit quam voluit*) o más limitada (interpretación <restrictiva>: *plus dixit quam voluit*) respecto de aquel que revela el tenor literal.

El legislador de la LCSP dice expresamente en el Preámbulo que con la nueva normativa <se aclara> la naturaleza jurídica de las tarifas que nos ocupan. Con esta finalidad meramente aclaratoria procede a dar nueva redacción a determinados preceptos contenidos en otras leyes que tratan de las referidas tarifas.

Criterio que parece avalado por la STC 63/2019.¹⁴⁷ cuando en su FJ.6.a) dice: <Lo primero que debe señalarse es que las disposiciones impugnadas no alteran el régimen jurídico de las tasas y los precios públicos, tal y como sostiene la demanda. Para empezar, porque no se modifican los preceptos legales que regulan estas figuras en la LTPP, la LGT y la LHL [...]>

Como explican TANDAZO y HERRERA,¹⁴⁸ <A nuestro entender se trata de una verdad a medias, pues la ley sí restringe el concepto de tasa [...]>, al menos en la forma como venía siendo interpretado por el TS antes de dictarse la LCSP.. Y es que, de acuerdo con SANZ GÓMEZ,¹⁴⁹ <Es formalmente cierto que no se modifica el concepto de tasa, pero sí se reduce su ámbito de aplicación.>

A nuestro modo de ver, aquí el legislador y el TC se confunden así mismos, se autoengañan. Manifiestan creer que no ha cambiado nada, cuando resulta patente que si se ha modificado la ley no es para declarar

147 Así, en su FJ 6.a) dice: a) Lo primero que debe señalarse es que las disposiciones impugnadas no alteran el régimen jurídico de las tasas y los precios públicos, tal y como sostiene la demanda. Para empezar, porque no se modifican los preceptos legales que regulan estas figuras en la LTPP, la LGT y la LHL que siguen reservando la financiación mediante tasas a determinados servicios públicos. Todo ello sin perjuicio de que, como ha venido siendo habitual en la legislación de contratos públicos, las tarifas objeto de este pleito tampoco se aplicarán, en todo caso, a los supuestos de servicios públicos sujetos a contraprestación de carácter general, por excluirlo así el art. 11.2 de la ley («[s]excluyen, asimismo, de la presente Ley las relaciones jurídicas consistentes en la prestación de un servicio público cuya utilización por los usuarios requiera el abono de una tarifa, tasa o precio público de aplicación general») [...] Esto significa que, frente a la tesis sostenida por la demanda, con la regulación de las tarifas no se modifica el régimen de financiación de servicios públicos ya existente, y que sigue determinando la obligatoriedad de emplear tasas en los supuestos legalmente previstos de acuerdo con las exigencias y límites derivados de la Constitución, lo que, como ha quedado expuesto, dependerá del ámbito concreto al que se refiera o afecte el servicio público en particular. // La anterior regulación en nada contradice la jurisprudencia de este Tribunal, que específicamente se ha referido a la posibilidad de que el legislador establezca prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. [...]>

148 A. TANDAZO RODRÍGUEZ y P.M. HERRERA MOLINA, 2019, p. 30; siguiendo J.I. GOMAR SÁNCHEZ, 2019, p. 299, M. RUÍZ GARIJO, 2019, p. 314.

149 R. SANZ GÓMEZ, 2021, p. 200.

lo que ya se deducía de la letra de ley, sino para imponer un criterio interpretativo que, según la jurisprudencia, no se desprendía de la normativa anterior. Y es que con la nueva normativa se está imponiendo una interpretación correctora-extensiva del concepto de tarifa que se corresponde con una interpretación correctora-restrictiva del concepto de tasa.

En efecto, tal y como vimos en el subapartado IX.2.b) de la primera parte, la jurisprudencia sostuvo que tras la norma contenida en la redacción original del segundo párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT de 2003, el régimen jurídico con que se presta el servicio no alteraba la naturaleza de la prestación económica, de tal manera que si ésta es coactiva, su naturaleza sería la de tasa. Es más, incluso tras la supresión de dicho párrafo segundo por la Ley de Economía Sostenible de 2011, el TS llegó a la conclusión que se debía mantener idéntico criterio. Así lo sostuvo en las Sentencia de 23 y 24 de noviembre de 2015.

De este modo tenemos que, mientras bajo la normativa anterior la jurisprudencia había concluido que participaban del concepto de tasa las prestaciones patrimoniales por servicios públicos en las que concurriera alguna de las notas de la coactividad constitucionalmente determinante, tras la nueva LCSP se veta semejante criterio jurisprudencial en el sentido que tales prestaciones patrimoniales de carácter público dejarán de ser consideradas tasas para tener la consideración de tarifas coactivas cuando respon-

dan a servicios (o explotaciones de obra) prestados en régimen de derecho privado.

Por tanto, entendemos que la nueva normativa derivada de la LCSP, lejos de constituir una interpretación declarativa de la anterior normativa, lo que hace es corregirla, innovando el ordenamiento jurídico. De ahí que, a nuestro modo de ver, ante la ausencia de una disposición que señale explícitamente la retroactividad de la nueva normativa, debe primar el principio general de la irretroactividad de las leyes (cfr. art. 2.3 del Código civil estatal). Ello implica que el criterio interpretativo de la nueva normativa tan sólo resultará aplicable a partir de su entrada en vigor.¹⁵⁰

Sin embargo, hemos de reconocer que este criterio puede no ser compartido por el TS a la vista de su Sentencia 909/2019, de 25 de junio (*Ar.* 2983). En ella asume que en su STS de 23 de noviembre de 2015 había sostenido que la reforma operada en la LGT de 2003 por la Ley de Economía Sostenible de 2011 no había alterado su criterio consistente en calificar como tasas las prestaciones derivadas de servicios coactivos, incluso los gestionados en régimen de derecho privado. Sin embargo, pese a ello, dice en su FJ octavo que <matiza> esta doctrina, y en su FJ noveno fija ahora como doctrina jurisprudencial que tras la reforma operada por la Ley de Economía Sostenible de 2011, no resulta preceptivo calificar como tasa las prestaciones económicas coactivas derivadas de servicios prestado en régimen de derecho privado, pudiendo tener la

150 Cfr. en parejo sentido, R. LITAGO LLEDÓ, 2018, p. 16.

consideración de precios.¹⁵¹

A nuestro modo de ver, con la nueva doctrina legal sentada por la STS 909/2019, no estamos tanto ante una <matización>, como ante un cambio radical de doctrina impuesta por el criterio sostenido por la STC 63/2019. Pero aún así, lo cierto es que el TS parece entender lo contrario, lo cual unido al criterio de la STC 63/2019 tendente a sostener que la LCSP tiene una finalidad <aclaratoria>, abre la vía para que la reforma operada por esta LCSP tenga efectos retroactivos.

En este sentido TRIAS PRATS¹⁵² sostiene <[...] que la operación llevada a cabo por el legislador [de la LCSP] no ha querido alterar la configuración de las tarifas de los servicios coactivos, convirtiendo ahora en prestaciones no tributarias lo que antes eran tasas, sino algo más modesto, hacer ostensible, mediante la oportuna precisión normativa, una realidad preexistente: las tarifas por servicios coactivos prestados en régimen de derecho privado, no tenían naturaleza tributaria, no eran necesariamente tasas, igual que no lo han de ser hoy>.

IV.8. TARIFAS COACTIVAS: SUB-TASAS COMO NUEVA PARAFISCALIDAD

a) Parafiscalidad

De aceptarse como nosotros defendemos que las tarifas coactivas derivadas de la LCSP, si bien no son tasas en un sentido formal, sí son tasas en un sentido material, forzosamente habría de calificarlas como tributos parafiscales.

En efecto, desde nuestras posiciones doctrinales, materialmente serían tasas porque son prestaciones pecuniarias derivadas de la prestación coactiva por un ente público de un servicio o actividad. De ahí que forzosamente debería interpretarse que, como todo tributo, se trata de un ingreso público por imperativo del principio de universalidad presupuestaria y que se le aplican los principios de legalidad y de justicia tributaria en la misma medida que se aplican a las tasas, con independencia de que el legislador les reconozca o no formalmente su carácter tributario.

151 El FJ noveno de la STS 909/2019, dice: <[...] procede fijar como doctrina jurisprudencial que tras la reforma del art. 2.2.a de la LGT, efectuada por la DF 58ª de la Ley de Economía Sostenible, que suprimió el segundo párrafo de dicho precepto de la LGT, existe una opción discrecional para la Administración entre la configuración de la contraprestación como tasa o como precio y la opción por una modalidad de gestión directa o indirecta, si bien tal opción está limitada y legalmente predeterminada cuando el objeto de la actividad o servicio implica ejercicio de autoridad, supuesto en los que se impone la gestión directa por la propia Administración o mediante un organismo autónomo [...] Fuera de este supuesto, y en particular cuando se opte, como es en el presente supuesto, por las formas de gestión indirecta del artículo 85.2 B) LRRL, mediante alguna de las modalidades de contrato administrativo de gestión de servicios públicos del artículo 277 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público de 2011, vigente al tiempo de los actos impugnados - y en los mismos términos en el actual art. 289 de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público - la Administración titular del servicio puede optar por retribuir al gestor mediante una tarifa o precio a satisfacer directamente por los usuarios, una retribución de la propia Administración, o una combinación de ambas formas de retribución económica, prestación que tiene la naturaleza de prestación patrimonial de carácter público, pero no tiene naturaleza tributaria.>

152 B. TRIAS PRATS, 2019, p. 294.

Paralelamente, serían parafiscales porque el legislador les niega formalmente el carácter de tributo, cosa por la cual no les resultará aplicable el régimen jurídico previsto para las tasas, pues se las excluye del ámbito de aplicación de la normativa general tributaria contemplada a nivel legal por la LGT y, subsecuentemente, de la normativa general sobre las tasas contemplada a nivel legal por la LTPP y el TR de la LRHL.¹⁵³

De esta manera, las tarifas coactivas tendrían su propio régimen jurídico, pero ello no impediría la aplicación de la normativa tributaria, ya de forma directa cuando a él se remitiera el legislador, ya de forma supletoria cuando fuera preciso para su adecuación a la Constitución, integrar sus lagunas e interpretar su normativa.

Ahora bien, ya hemos visto que el TC parte de un planteamiento muy distinto, empezando por negar que las tarifas coactivas deban de ser un ingreso público, de tal manera que a nivel constitucional se les está negando a su vez la condición de tributo en sentido material. Por tanto, no siendo la tarifa coactiva una tasa ni tan siquiera en

sentido material, difícilmente podrá calificarse como un tributo parafiscal.

En este marco, por obra de la LCSP y de la interpretación del TC, se nos aparece en nuestro ordenamiento jurídico una figura espúrea que puede calificar de <subtasa> en la medida que degrada el concepto sustantivo de tasa al verse excluida de una característica esencial de todo tributo cual es la de ser un ingreso público.

Pues bien, estamos con TANDAZO y HERRERA¹⁵⁴ cuando sostienen que incluso así, incluso al no ser susceptible de participar del concepto de tributo por considerarse que puede ser ingreso privado del gestor particular, la tarifa coactiva de la LCSP no escapa del concepto de parafiscalidad, lo único que éste adopta una nueva y más amplia perspectiva al referirse no sólo a los tributos, sino también a categorías que ni tan siquiera participan del concepto sustantivo de tributo deducible de la doctrina constitucional. Como explican estos autores. <[...] pensamos que esa característica peculiar (no son tributos) constituye un rasgo de la moderna parafiscalidad: las pres-

153 En efecto, el nuevo redactado que la LCSP ha dado a la disp. adic. 1ª de la LGT adopta el concepto de prestación patrimonial de carácter público no tributario. Al negar a tal prestación formalmente la condición de tributo, la LGT también la excluye de su objeto y ámbito de aplicación definidos en su artículo artículo 1.1 de la siguiente: esta manera: <Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias [...]>.

Esta misma lógica, conduce a que la modificación introducida por la LCSP en el artículo 2 de la LTPP excluya de su ámbito de aplicación las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario satisfechas por los usuarios a los concesionarios.

Y, en fin, también la misma lógica conduce a que la modificación introducida por la LCSP en el artículo 20 del TR de la LRHL, excluya del ámbito de aplicación de las tasas locales a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, dotándolas de un régimen de aprobación distinto del de las tasas, pues mientras que éstas se regulan mediante Ordenanza fiscal (cuyo régimen legal se encuentra en los arts. 15 a 19 TR del TR de la LRHL). las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario se regularán mediante Ordenanza general (cuyo régimen legal se encuentra en los art. 49, 65.2 y 70.2 LBRL).

154 A. TANDAZO RODRÍGUEZ y P.M. HERRERA MOLINA, 2019, p. 40.

taciones han de pagarse a una entidad privada que presta un servicio público por encargo o concesión del ente titular. Con arreglo a la Jurisprudencia constitucional las tarifas no pueden calificarse de “tributos” parafiscales, pero creemos que pueden denominarse, con toda propiedad exacciones parafiscales [...] Al fin y al cabo, “prestaciones públicas” y “exacciones” pueden utilizarse como sinónimos”.

En este sentido, CALVO ORTEGA¹⁵⁵ ya nos advirtió que la parafiscalidad también puede darse como <figura externa a las administraciones públicas>, concretamente <[...] en relación con sujetos (acreedores de la exacción) que no son Administración pero que sí realizan funciones o llevan a cabo actividades con finalidad pública. Esta funcionalidad de los sujetos a que nos referimos da a las exacciones parafiscales una veta también pública aunque fuera de los tipos de tasa e impuestos propios de las Administraciones propiamente dichas. Esta veta pública es absolutamente esencial para que puedan ser consideradas y estudiadas por el Derecho Tributario>. El autor puso como ejemplos el recurso de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación que establecía la Ley Básica de estas actividades de 22 de marzo de 1993, los denominados por la disposición adicional tercera de la LTPP aranceles de funcionarios públicos y las cuo-

tas pagadas a los Colegios Profesionales por los colegiados, a que se refiere la Ley 2/1974, de 13 de febrero.¹⁵⁶

Con las tarifas coactivas de la LCSP se da un paso más en la parafiscalidad, pues aquí el sujeto activo de la exacción, ya no es una corporación o un funcionario públicos,¹⁵⁷ sino que se trata de un mero gestor privado del servicio público.

b) Aplicación analógica de la LGT

De esta forma se nos aparecen las tarifas coactivas de la LCSP como la peor parafiscalidad imaginable. Al estar excluidas del concepto formal de tributo por el legislador y del concepto sustantivo de tributo por el TC, no les resultan aplicables los principios de universalidad presupuestaria (al menos cuando son percibidas por gestores privados) y de justicia tributaria y, lo que no es menos grave, el principio de legalidad se aplica en una intensidad menor que la predicable de los tributos. Si a ello le unimos la escasa regulación legal que hasta el momento tienen las tarifas coactivas, se comprenderá que un sector de la doctrina ya haya advertido de las dificultades que presenta su ordenación ajustada al principio de seguridad jurídica.¹⁵⁸

Ante ello, las ordenanzas municipales

155 R. CALVO ORTEGA, 1999, pp. 169 y 170.

156 Un examen detallado sobre la naturaleza jurídica de estas exacciones puede verse en E. RIVAS NIETO, 2016, pp. 83 a 96 (recurso cameral permanente), 97 a 107 (cuotas colegiales) y 128 a 143 (aranceles notariales y registrales).

157 Como explica E. RIVAS NIETO, pp. 84, 98 y 130, las Cámaras de Comercio y los Colegios profesionales, son corporaciones de derecho público; en tanto que los registradores y notarios, son funcionarios públicos.

158 En este sentido, D. ORTIZ ESPEJO, 2020, p. 114, advierte que <Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, reguladas en las disposiciones finales 9ª, 11ª y 12ª de la LCSP, no cuentan con regulación jurídica sustan-

están llamadas a ejercer un supino papel en orden a la regulación de las tarifas coactivas. El problema es que, carentes de un marco legal claro, les resultará difícil esta tarea.

A nuestro modo de ver, dado que la realidad es tozuda y que las instituciones son lo que son diga lo que diga el legislador e incluso el TC, la manera más congruente de suplir las notables deficiencias que presenta la normativa legal de las tarifas coactivas es acudir a la normativa tributaria, sino con carácter supletorio, sí cuanto menos con carácter analógico en base a los artículos 4.1 del Código civil¹⁵⁹ y 14 de la LGT,¹⁶⁰ pues quierase o no, respecto a las tarifas coactivas es la tasa la figura más próxima, tanto por su origen (deriva del fracciona-

miento del ámbito de aplicación de la tasa) como por su coactividad (también participa del concepto de prestación patrimonial de carácter público).¹⁶¹

En este sentido, ÁNGELA ACÍN,¹⁶² sostiene que <[...] una medida de prudencia nos puede aconsejar regular las tarifas mediante una ordenanza “similar” a las ordenanzas de tasas, siquiera en sus elementos esenciales>. Así, advertimos que algún Ayuntamiento incluso hace una remisión en bloque a la normativa tributaria, que considera de aplicación supletoria,¹⁶³

Que este criterio es el que técnicamente resulta más congruente se pone en evidencia por el RD-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el

tiva, la remisión tan amplia que se realiza a su regulación mediante ordenanzas, pone en cuestión que esta opción sea respetuosa con la exigencia de reserva de Ley establecida en el artículo 31.3 de la Constitución, por muy atenuada que sea esta exigencia // Es evidente que el legislador debería proceder a regular los elementos configuradores de las Prestaciones Patrimoniales de carácter no tributario [...]>

159 El art. 4.1 del Código civil estatal, establece: <Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante, entre los que se aprecie identidad de razón>.

160 El art. 14 de la LGT, establece <No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.>

161 Ciertamente, como explica R. SANZ GÓMEZ, 2021, pp. 215 y 217, el TS ha señalado que cabe la integración analógica ante un <defecto o insuficiencia> pero no ante una carencia absoluta de normativa reguladora (cfr. STS, Sala de los Social, de 10 de diciembre de 2012), lo cual plantea un problema en el caso de las prestaciones patrimoniales de carácter público, pues respecto de alguno de sus elementos esenciales se advierte que, más que ante un laguna, estamos ante un grave vacío legal.

Aún así, habida cuenta de que la STC 63/2019 ha considerado que la normativa legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario se ajusta al principio de legalidad, se deberá convenir que, por más graves que sean los vacíos legales, éstos se ajustan a la doctrina constitucional, cosa por la cual, se abre la vía para su interpretación analógica.

162 A. ACÍN FERRER, 2018,p. 68.

163 Cual es el caso del Ayuntamiento de Vilanova i la Geltrú que ha aprobado para 2022 la <Ordenanza reguladora de las prestaciones patrimoniales de carácter público (PPCPNT)>[<https://seulectronica.vilanova.cat> (visto el día 16.05.2022)], en cuya disposición adicional se considera de aplicación supletoria la normativa tributaria reguladora de las tasas. Concretamente, la disposición adicional, dice: <Dado que el régimen jurídico sustantivo básico aplicable a las “prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario” aun no ha estado desarrollado, y que la normativa existente solo está constituida por la Disposición adicional primera de la Ley 50/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y con carácter específico para las entidades locales, en el nuevo apartado 6 del artículo 20 del Texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales (Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo), y hasta que no se realice este desarrollo, serán de aplicación supletoria a las previsiones de la presente ordenanza las determinaciones sobre implantación, gestión, inspección, recaudación y revisión en vía administrativa establecidos para las tasas en la normativa vigente.>

marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania. En efecto, su artículo 31 establece y regula la <Prestación patrimonial de carácter público no tributario temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos>, siendo que en el apartado 2 de dicho artículo se considera de aplicación supletoria la normativa tributaria¹⁶⁴.

De esta manera, entendemos que debería modificarse la normativa legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario derivadas de la LCSP a los efectos de introducir con carácter general una norma en virtud de la cual se considerase de aplicación supletoria la normativa tributaria, tal y como ha hecho el artículo 31 del RD-ley 6/2022 respecto a la concreta prestación patrimonial coactiva que establece.

Mientras no se dicte esta norma, consideramos que en todo aquello que no atente contra la naturaleza extratributaria de las tarifas coactivas derivadas de la LCPS, la opción técnicamente más congruente para integrar analógicamente sus lagunas legales e interpretar su normativa específica es partir de la regulación y principios rectores de las tasas.

V. PARAFISCALIDAD: RESIDUOS

V.1 PLANTEAMIENTO

En el presente apartado aplicaremos a la prestación económica derivada del servicio local de gestión residuos los criterios generales que sobre la parafiscalidad hemos expuesto en el anterior apartado IV.

También aquí, dejamos constancia que nos limitaremos a las tasas (tributos) y a las tarifas coactivas (prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario), pues según expusimos en la primera parte del trabajo, estas son las dos figuras financieras susceptibles de exigirse por el referido servicio.

V.2. PARAFISCALIDAD EN LA TASA DE RECOGIDA DE RESIDUOS

Cuando la prestación económica exigida por el servicio de recogida de residuos tenga la condición de tasa, la nueva Ley de Residuos no establece ninguna medida especial que la convierta en una tasa parafiscal, pues la aplicación directa de la legislación tributaria a la tasa de recogida de residuos referenciada por la nueva Ley de Residuos comporta que se se le aplique el régimen ordinario y típico que nuestro ordenamiento jurídico prevé para el conjunto de tasas locales, esto es, respeto al principio de lega-

¹⁶⁴ El art. 31.2 del RD-ley 6/2022, establece: <2. La prestación se regirá por lo dispuesto en este real decreto-ley y, supletoriamente, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de las mismas.>. Un comentario sobre la prestación patrimoniales de carácter público no tributario establecida por dicho RD-ley, puede verse en A. MENÉNDEZ MORENO, 2022, pp. 1 a 6.

lidad y ser un ingreso legalmente no afectado, presupuestario y de derecho público. Así mismo la tasa será gestionada por la Administración financiera salvo que el Ayuntamiento, en uso de potestad de auto-organización, decida otra cosa.

Ciertamente, en comparación al régimen establecido para el conjunto de tasas locales, advertimos que el artículo 11.3 de la Ley de Residuos prevé cuatro singularidades para la tasa de recogida de residuos, como son: (i) su establecimiento deja de ser potestativo para pasar a ser preceptivo; (ii) se impone el principio de pago por generación; (iii) el coste del servicio deja de ser el límite máximo a recaudar para pasar a ser el importe concreto a recaudar; y, (iv) para su cuantificación global no se atiende tanto el coste total, como al coste neto.¹⁶⁵

La pregunta que nos surge es si estas peculiaridades presentan la suficiente entidad para que la tasa de recogida de residuos merezca tener la consideración de parafiscal.

A nuestro modo de ver, si aceptamos la definición estricta de parafiscalidad que hemos dado en el subapartado IV.1.a), la respuesta es negativa pues no creemos que ninguna de las peculiaridades indicadas afecte negativamente a la congruencia interna del sistema tributario que el legislador contempla para el conjunto de tasas locales.

V.3. PARAFISCALIDAD EN LA TARIFA COACTIVA DE RECOGIDA DE RESIDUOS

Cuando la prestación económica exigida por el servicio de recogida de residuos tenga la consideración de tarifa coactiva, esto es, de prestación patrimonial de carácter público no tributario, el problema no se da tanto en la nueva Ley de Residuos, sino en la normativa derivada de la LCSP que es donde se regula tal tarifa coactiva.

En efecto, el artículo 11.3 de la nueva Ley de Residuos se limita a prever que cuando por el servicio de recogida de residuos proceda una tarifa coactiva se aplicarán las mismas peculiaridades que señala para la tasa, las cuales, como hemos indicado en el anterior subapartado V.2, se refieren al establecimiento obligatorio y a su cuantificación, sin que supongan ninguna nota de la parafiscalidad en sentido estricto.

De ahí que el problema radica en las notas de la parafiscalidad que para las tarifas coactivas se contemplan por la LCSP.

Según hemos explicado en el subapartado IV.6, nuestra posición doctrinal parte de la premisa que las tarifas coactivas participan del concepto sustantivo de tributo que se desprende de la Constitución, cosa por la cual estaríamos ante un tributo parafiscal, resultando preceptivo forzar una interpreta-

¹⁶⁵ Este precepto legal también contempla otras dos peculiaridades para la tasa de recogida de residuos, como son la enumeración de costes y el silencio del principio de equivalencia. Pero, en el subapartado III.5, ya hemos indicado que, a nuestro modo de ver, no alteran en absoluto el régimen general que para las tasas locales se contempla por el TR de la LRHL.

ción de la LCSP a los efectos de no incurrir en parafiscalidad constitucionalmente prohibida. De acuerdo con ello entendemos que las tarifas coactivas estarían sujetas con la misma intensidad que las tasas a los principios constitucionales de universalidad presupuestaria, legalidad y justicia.

Sin embargo, en el subapartado IV.7 también hemos explicado que no es éste el criterio seguido por la STC 63/2019, de la cual se desprende que las tarifas coactivas no participan del concepto constitucional de tributo y, por ende, no les resultan aplicables los principios de universalidad presupuestaria (al menos cuando son percibidas por gestores privados) y de justicia tributaria, siendo que el principio de legalidad tan sólo se les aplica en una menor intensidad.

En este marco, no resulta aplicable a las tarifas coactivas el concepto estricto de tributo parafiscal, pero como hemos indicado en el subapartado IV.8, ello no impide que conformen una nueva parafiscalidad constituida por <subtasas>, es decir, por una figura financiera que teniendo todos los elementos para ser una tasa, se ha denigrado su configuración negándosele la condición de tasa incluso desde un punto de vista constitucional.

Por tal motivo, hemos concluido que, en tanto en cuanto, el legislador no se decida a regular asazmente la nueva figura financiera constituida por las tarifas coactivas, en todo

aquello que no contravenga su naturaleza extratributaria, lo más congruente para integrar analógicamente sus lagunas e interpretar su normativa específica es aplicar la regulación y los principios rectores de las tasas. De ahí que resulte aconsejable que las ordenanzas reguladoras de las tarifas coactivas se inspire en las ordenanzas fiscales de las tasas.

Centrándonos en la tarifa coactiva del servicio de recogida de residuos, ésto es lo que se ha hecho de forma explícita por el algún Ayuntamiento.

Así, la <Ordenanza reguladora de la prestación patrimonial de carácter público no tributario por los servicios de recogida, tratamiento y eliminación de residuos en Costa Ballena y punto limpio>, aprobada por el Pleno del Ayuntamiento de Rota celebrado el 29 de octubre de 2020¹⁶⁶, es un claro ejemplo de la íntima vinculación de las tarifas coactivas reguladas por la LCSP a la normativa reguladora de las tasas.

Efectivamente, en el Preamblelo¹⁶⁷ de la Ordenanza, tras explicar que la regulación practicada de la prestación patrimonial de carácter público no tributario por los servicios de residuos obedece a la reforma introducida por la LCSP, se reconoce explícitamente que: <Para la redacción se ha partido del mismo texto de la Ordenanza fiscal número 2.9 de la tasa por la prestación de estos servicios, a la que esta Ordenanza sus-

166 Diario Oficial de la Provincia de Cadiz,, núm 245, de 38 de diciembre de 2020

167 Técnicamente, tratándose de un reglamento, se denomina <Exposición de motivos> [cfr. art. 129.1 de la LPAC (Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común)]

tituye parcialmente de acuerdo con la regulación expuesta anteriormente, y al que se han practicado algunas reformas parciales. En primer lugar aquellas que son motivadas por la adaptación de la tasa a la prestación patrimonial de carácter público no tributario, y también otras modificaciones que se han llevado a cabo sobre su articulado y tarifas>

De esta manera se deja en claro que la Ordenanza de las tarifas coactivas no deja de ser una adaptación a la LCSP de la Ordenanza reguladora de las tasas. Cosa que, a nuestro juicio, resulta lógico dada la íntima conexión existente entre ambas figuras financieras.

De ahí que cuando la Ordenanza regula aspectos de la tarifa coactiva partiendo de la normativa propia de las tasas, resulta también lógico interpretarla e integrarla acudiendo precisamente a la normativa tributaria.

Así, por ejemplo, el artículo 3.1 de la Ordenanza que nos ocupa establece que *<Están obligados al pago de esta prestación las personas físicas o jurídicas y las entidades carentes de personalidad jurídica [...]>*

Al no darse por la Ordenanza ninguna especificación más sobre este extremo, cabe interpretar que cuando alude a las *<entidades sin personalidad jurídica>* está recogiendo el instituto contemplado por el artículo 35.4 de la LGT, según el cual: *<4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias*

yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición>.

Dejando ahora a un lado el tema de hasta qué punto la Ordenanza está legalmente habilitada para incorporar al régimen subjetivo obligacional de las tarifas coactivas un instituto típicamente tributario como es el que nos ocupa, entendemos que exigir el pago a entidades sin personalidad jurídica no atenta contra la naturaleza extratributaria de las tarifas coactivas. Y es que, de acuerdo con SAINZ DE BUJANDA,¹⁶⁸ adviértase que con este instituto los deudores continuarán siendo las personas físicas o jurídicas que componen la entidad, de tal manera que, más que crear un nuevo obligado, *<[...] se modifican los efectos jurídicos que determinadas situaciones engendrarían para las personas que componen la entidad colectiva si estas personas no quedaran integradas dentro del esquema asociativo>*. Por otra parte, se trata de un instituto destinado a facilitar la gestión recaudatoria tanto al sujeto acreedor como a los obligados al pago, pues gracias al mismo bastará una sola liquidación a nombre de la entidad colectiva que englobe el total de la deuda del conjunto de las personas que la integran.

Uno de los problemas que se pueden plantear es qué sucede con la tarifa coactiva cuando la entidad sin personalidad jurídica se extingue o se disuelve.

Pues bien, dado el silencio que guarda al

168 F. SAINZ DE BUJANDA, 1993, pp. 222 y ss.

respecto la normativa reguladora de las prestaciones patrimoniales de carácter público, la manera técnicamente más simple y coherente para solucionar esta laguna legal es acudir a la normativa tributaria, apareciendo así el artículo 40.4 de la LGT según el cual: *<4. En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades>*

Gracias pues a la integración de la normativa reguladora de las tarifas coactivas mediante la normativa tributaria se resuelve la cuestión indicada, de tal manera que los copartícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad que se extingan o disuelvan serán los sucesores de las obligaciones de tales entidades por tarifas coactivas.

VI. CONCLUSIONES

1. Los **tributos extrafiscales** son aquellos tributos cuya finalidad primordial es perseguir objetivos políticos ajenos a la obtención de ingresos públicos, lo cual se delata en la configuración general del tributo, es decir, tanto en la forma en que se regula el hecho imponible como en su mecanismo cuantificador.

2. En cambio, **tributos con efectos extrafiscales** son aquellos tributos cuya finalidad primordial es la meramente recau-

datoria, pero que al tener efectos extrafiscales también persiguen otros objetivos políticos que se delatan a través de la regulación concreta de puntuales elementos configuradores del tributo como son las exenciones o la modulación de alguno de sus factores cuantificadores.

3. La extrafiscalidad predicable de ambas clases de tributos está sujeta a los **principios de eficacia y del vínculo**. Y es que para que un tributo tenga finalidad o, cuanto menos, efecto extrafiscal resulta preceptivo que su aplicación represente un incentivo eficaz al objetivo perseguido (principio de eficacia), la cual cosa sólo se consigue mediante la vinculación de los elementos estructurales del tributo al objetivo extrafiscal perseguido (principio del vínculo).

4. Cuando el objetivo extrafiscal perseguido es la protección al medio ambiente estamos ante la denominada **tributación medioambiental**. Se trata, por tanto, de los tributos que tiene la protección del medio ambiente, ya como fin primordial (tributo medioambiental), ya como efecto secundario (tributo no medioambiental pero con efectos medioambientales).

5. El fundamento de la extrafiscalidad medioambiental no está tanto en la capacidad económica, como en la capacidad contaminadora, pues su finalidad se desliga de la genérica contribución a los gastos públicos para centrarse en la contribución a los específicos costes de la contaminación provocada incentivándose así una reducción de la misma en base al **principio quien contamina paga**.

6. La extrafiscalidad ambiental es susceptible de darse en cualesquiera de las tres categorías tributarias e incluso, de adoptarse un sentido amplio, en categorías extra-tributarias.

Cuando se trata de **tasas locales**, se ha de tener en cuenta que nuestro ordenamiento jurídico las considera de establecimiento potestativo y centra su fundamento en el principio de provocación de costes, en tanto que, en lógica relación, centra la cuantificación del importe máximo a recaudar por tasa en los principios retributivos, concretamente en el principio de cobertura de costes y, subsidiariamente, cuando el coste del servicio es ostensiblemente inferior a los beneficios obtenidos por el usuario, en el principio de equivalencia.

La regulación de tasas locales con efectos extrafiscales resulta pacífico en la doctrina. Más problemáticas son las tasas locales extrafiscales, esto es, aquella cuya finalidad primordial no es la recaudatoria, sino la persecución de otro objetivo cual puede ser la preservación del medio ambiente. A nuestro modo de ver, las entidades locales están legalmente habilitadas para su establecimiento, aunque se ha de reconocer que se dan dos circunstancias que lo dificultan. Singularmente nos referimos a la vinculación de la tasa a un servicio y la la subsiguiente fijación de su coste como límite legal máximo del importe a recaudar.

El primer escollo lo consideramos difícilmente superable. Ahora bien, en distinta situación nos encontramos respecto al segundo escollo indicado, referido al coste

del servicio como límite de recaudación, pues entendemos que la vigente normativa da pie para una interpretación medioambientalista capaz de paliarlo y, por supuesto, el legislador puede modificar la vigente normativa a los efectos de facilitar el establecimiento y regulación de tasas locales medioambientales.

7. En un sentido amplio, la extrafiscalidad ambiental también es susceptible de darse en figuras extra-tributarias, como son los **precios**, ya sean precios públicos, precios privados no coactivos (tarifas no coactivas) o precios privados coactivos (tarifas coactivas, denominadas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario). De tal manera que junto a los precios fiscales (aquellos cuya finalidad principal es la recaudatoria) también caben precios extrafiscales (esto es, precios cuya principal finalidad no sea la recaudatoria) y precios fiscales con efectos extrafiscales (esto es, precios que, aun cuando su finalidad principal sea la recaudatoria, también persiguen otros objetivos distintos).

8. Por lo que respecta a la prestación económica por la recogida de residuos, destaca que **el servicio de recogida de residuos tiene carácter ambiental**, tanto es así que se incluye dentro de los servicios municipales más prístinamente medioambientales por encontrar en el medio ambiente su razón de ser, su justificación. En este sentido, el Preámbulo de la nueva Ley de Residuos de 2022 vincula la gestión de residuos con la salud humana y el medio ambiente,

9. Cabe destacar que, partiendo de nor-

mativa precedente, la LBRL ya declaró este servicio como de prestación obligatoria para los municipios, lo cual implica que **los Ayuntamientos están obligados a prever su financiación**. Si tenemos en cuenta que la obligatoriedad en la prestación del servicio se funda en razones medioambientales, cabe concluir que la limitación a la autonomía local que representa tal obligatoriedad responde esencialmente a razones medioambientales.

10. Una segunda limitación al principio de autonomía financiera local dirigida a la protección del medio ambiente la encontramos en el artículo 11.3 de la Ley de Residuos cuando impone el establecimiento de una tasa o una tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos. De este modo **se prohíbe que el servicio sea gratuito**, lo cual se configura como requisito *sine qua non* para poder aplicar el principio quien contamina paga.

11. El mismo precepto legal contiene una tercera limitación al principio de autonomía local también dirigida a la protección del medio ambiente cuando prohíbe que la tasa o tarifa coactiva por el servicio de recogida de residuos sea deficitaria, lo cual implica que forzosamente la entidad local habrá de regularla ciñéndose estrictamente al **principio de autofinanciación del servicio**, de tal manera que ni tan siquiera sea admite que pueda ser parcialmente gratuito.

12. Ahora bien, ello no significa que la prestación económica exigida por el servicio tenga carácter medioambiental y ni tan siquiera que se haya regulado algún elemen-

to con efectos medioambientales. Para ello es necesario que en la pretendida extrafiscalidad concurren los principios de eficacia y del vínculo aludidos en la conclusión 3.

Tratándose del servicio de recogida de residuos, los principios de eficacia y del vínculo nos conducen al denominado **principio de pago por generación**. En efecto, la congruencia interna de la prestación económica conduce a que si se paga por la recepción del servicio de recogida de basuras, el importe a satisfacer esté en función del tipo y cantidad de residuos generados, apareciendo así el principio de pago por generación, el cual, *per se* ya implicar guiar la conducta de los usuarios del servicio y, por ende, cabe calificar la prestación económica como de ambiental.

La ordenación de la prestación económica en base a este principio ya había sido reclamada por la doctrina y auspiciada por el derecho comunitario, pero dos motivos han provocado que tuviera poco éxito: Un motivo es fáctico y radica en que el principio de pago por generación resulta muy difícil de articular en la práctica, pues una vez instaurado los riesgos de fraude son elevados; mientras que el otro motivo es formal y radica en que tal principio no viniese impuesto por el legislador.

Pues bien, el artículo 11.3 de la Ley de Residuos solventa esta motivo formal al imponer respecto a las tasas y tarifas coactivas el principio de pago por generación, lo cual supone una cuarta limitación al principio de autonomía local dirigida a la protección del medio ambiente. El problema es

que la resolución del motivo formal no impide la persistencia del aludido motivo fáctico, pues el legislador no se ocupa de solucionarlo, de tal manera que serán las distintas entidades locales quienes en el marco de su particular realidad territorial y social deberán buscar la fórmula que consideren más adecuada para arbitrar un sistema de pago por generación posible o, cuanto menos, posibilista.

13. Respecto al importe global a recaudar por la tasa o tarifa coactiva, el artículo 11.3 de la Ley de Residuos parte del **principio remuneratorio de cobertura de costes** ya recogido como principio de aplicación preferente para las tasas en general por el artículo 24.2 del TR de la LRHL. Ello no obstante, el citado precepto de la Ley de Residuos contempla dos medidas singulares.

14. Una de ellas consiste en **enumerar explícitamente algunas partidas del coste** relativo a las operaciones del servicio de recogida de residuos (vigilancia de estas operaciones, el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de vertederos y las campañas de concienciación y comunicación). Según nuestro entender, se trata de partidas reconducibles al concepto de coste total que nos da el citado precepto del TR de la LRHL y, por ende, la enumeración de los costes que aparecen explicitados en la nueva Ley de Residuos presenta una relevancia meramente didáctica, limitándose su efecto jurídico a dejar en claro que los costes enumerados también se han de computar para calcular el importe del coste total del servicio.

15. La segunda medida consisten en

enumerar una serie de ingresos (los derivados de la responsabilidad ampliada del productor y de la venta de materiales y de energía) cuyo importe viene a disminuir el coste total del servicio de recogida de residuos basuras. Esta medida sí que supone una novedad, pues mientras el TR de la LRHL se circunscribe al concepto de <coste total> (sólo cómputo de costes), la Ley de Residuos adopta el concepto de <coste neto> (costes menos ingresos), criterio éste que nos parece criticable tanto desde el punto de vista técnico como de política ambiental.

16. Otra singularidad que presenta el artículo 11.3 de la Ley de Residuos es que no hace la más mínima alusión al **principio remuneratorio de equivalencia**, recogido con carácter subsidiario para las tasas en general por el artículo 24.2 del TR de la LRHL. Ello no obstante, a nuestro modo de ver, este silencio de la ley sectorial de residuos no significa que se prohíba la aplicación del principio de equivalencia en los términos con que se regula por el legislador general de tasas locales. Es más, creemos que el mismo principio igualmente resulta aplicable cuando estemos ante una tarifa coactiva.

17. Los **tributos parafiscales** son los que se apartan del régimen ordinario y típico contemplado por el ordenamiento jurídico tributario. Ahora bien, en un sentido estricto, entendemos que el concepto de tributo parafiscal se limita a los tributos que si se apartan de tal régimen ordinario y típico es porque presentan una anomalía calificada de relevante por pugnar con algún principio

o criterio general pacíficamente aceptado y cuya inobservancia afecta negativamente la congruencia interna del sistema tributario.

18. La parafiscalidad tiene grados, de ahí que los **supuestos de parafiscalidad** en sentido estricto puedan clasificarse según su relación con el texto constitucional. Centrándonos en los más estudiados por la doctrina: (i) Serán inconstitucionales los tributos parafiscales por infringir el principio de legalidad y, a nuestro modo de ver, también cuando se infrinja el principio de universalidad presupuestaria. (ii) Serán constitucionales cuando la parafiscalidad se refiera a tributos gestionados por órganos ajenos a la Administración financiera, se configuren como ingresos de derecho privado o estén afectados.

19. En la medida que la parafiscalidad supone la excepción, pues lo normal es que los tributos sean fiscales por ajustarse al régimen típico y ordinario, parece lógico deducir que cualquier norma que pretenda establecerla deberá ser **interpretada de la forma más restrictiva posible**.

20. La parafiscalidad es **predicable de todos los tributos, tanto los tributos en sentido formal como en sentido material**, esto es, tanto de aquellas figuras financieras que formalmente el legislador califica de tributo, como de aquellas otras que, a pesar de negárseles por el legislador la categoría tributaria, participan del concepto material de tributo derivado de la Constitución.

21. El **concepto de tributo parafiscal es dogmático**, pues sirve para acotar una rea-

lidad, un fenómeno jurídico, cual es la de los tributos atípicos por no seguir el régimen ordinario.

22. Cuestión distinta es cómo lo aborda el legislador, apareciendo aquí tres grandes **etapas en la ordenación de la parafiscalidad**: (i) Con anterioridad a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 1958 no estaba regulada como instituto jurídico. (ii) Tras esta Ley se empezó a ordenar la parafiscalidad, destacando la LGT de 1963, cuyo art. 26.2 otorgaba la condición formal de tributo a las exacciones parafiscales. Criterio que fue recogido por la redacción original de la disp. adic. primera de la LGT de 2003. (iii) Finalmente, la LCSP de 2017 ha derogado el contenido original de esta disposición adicional primera de la LGT de 2003, esto es, la norma que calificaba como tributos a las exacciones parafiscales, substituyéndolo por otro redactado donde se regula la nueva figura constituida por la prestación patrimonial de carácter público no tributario, esto es, la tarifa coactiva.

23. A nuestro modo de ver, tras la LCSP de 2017 **no desaparece el concepto de tributo parafiscal** pues, dado su carácter dogmático, trasciende al legislador. Lo único que acontece es que cuando formalmente se niega a un tributo parafiscal su carácter tributario, tan sólo podrá participar del concepto de tributo en un sentido material y, ello tan sólo se dará si reúne los requisitos que a tales efectos se derivan de la Constitución, esto es, ser una prestación económica de carácter coactivo con finalidad contributiva.

24. En este marco, no advertimos problema alguno en aceptar la existencia de **tasas parafiscales**. Tratándose de tasas locales, entendemos que la vigente normativa legal no incurre en ningún supuesto de parafiscalidad constitucionalmente prohibida, respetando los principios de legalidad y de universalidad presupuestaria. Por lo que respecta a los supuestos de parafiscalidad que tienen cabida en la Constitución, se advierte que la vigente legislación de tasas locales excluye el supuesto de parafiscalidad consistente en la afectación, en cambio consideramos admite el supuesto de parafiscalidad consistente en la gestión de la tasa por órganos ajenos a la Administración financiera.

25. Respecto a la **tasa de recogida de residuos**, se advierte que, en comparación con el régimen ordinario previsto para las tasas locales, el art. 11.3 de la nueva Ley de Residuos prevé cuatro singularidades sobre su establecimiento y cuantificación. Sin embargo entendemos que ninguna de ellas es de la suficiente entidad para calificar la tasa de parafiscal en sentido estricto, pues no afectan negativamente a la congruencia interna del sistema tributario que el legislador contempla para el conjunto de tasas locales.

26. Más complejo es pronunciarse sobre la **parafiscalidad predicable de las tarifas coactivas por recogida de residuos**. Partimos de la base que el artículo 11.3 de la nueva Ley de Residuos se limita a prever que cuando por el servicio de recogida de residuos proceda una tarifa coactiva se aplicarán las mismas peculiaridades que señala

para la tasa, las cuales, como acabamos de indicar, se refieren al establecimiento y a su cuantificación, sin que supongan ninguna nota de la parafiscalidad en sentido estricto. De ahí que el problema radica en las notas de la parafiscalidad que para las tarifas coactivas se contemplan por la LCSP.

27. Resulta pacífico que el legislador de la LCSP, no sólo contempla para las tarifas coactivas una regulación que se aparta del régimen ordinario de las tasas, sino que además las califica formalmente como una figura extra-tributaria, llegando al extremo que se las excluye del ámbito de aplicación de la normativa tributaria.

Desde nuestras posiciones doctrinales, ello no podría impedir apreciar que participasen del concepto substancial de tributo y, por ende, estaríamos ante tasas parafiscales, cosa por la cual, su normativa específica y sus lagunas deberían interpretarse de acuerdo con la normativa general de tasas y, por supuesto, les resultarían de aplicación los principios constitucionales tributarios con la misma intensidad que en las tasas. Estaríamos, pues, ante ingresos públicos (principio de universalidad presupuestaria) que deberían respetar los principios de capacidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (principios de justicia tributaria), así como el de legalidad, en los mismos términos que los predicables de las tasas.

Sin embargo, la STC 63/2019 no avala este criterio al considerar que las tarifas coactivas no participan del concepto material de tributo derivado de la Constitución, cosa por la cual las tarifas coactivas no están

sujetas a los principios constitucionales de de justicia tributaria y de universalidad presupuestaria, siendo que el principio de legalidad se aplica en una intensidad menor que en las tasas.

Aun cuando la lógica de esta doctrina constitucional conduciría a sostener que a las tarifas coactivas no se les aplicará la normativa tributaria, nosotros entendemos que esta conclusión no se puede compartir. En efecto, dada la íntima relación que las tarifas coactivas observan con las tasas, entendemos se erigen en un nuevo supuesto de parafiscalidad, concretamente de la parafiscalidad <subtributaria> constituida por figuras que, a pesar de negárseles incluso a nivel constitucional su condición de tributo, materialmente se configuran como tributos denigrados al verse excluidos de una característica esencial de todo tributo cual es la de ser un ingreso público.

De ahí que las tarifas coactivas, si bien no son tasas parafiscales, sí que son **<subtasas> parafiscales**, cosa por la cual entendemos que en todo aquello que no atente contra la naturaleza extratributaria de las tarifas coactivas, la opción técnicamente más congruente para integrar analógicamente sus lagunas legales e interpretar su normativa específica es partir de la regulación y principios rectores de las tasas.

<Ordenanzas no fiscales. Las prestaciones de carácter público no tributario>, en *La Administración Práctica*, núm. 12.

ACÍN FERRER, A. (2019): <Algunas reflexiones sobre la autonomía tributaria local>, en *El Consultor*, smarteca, núm. 1.

AGUALLO AVILÉS, A. (1992): *Tasas y precios públicos*, Ed. Lex Nova, Valladolid.

AGULLÓ AGÜERO, A. (1991): <Principio de legalidad y establecimiento de precios públicos>, en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Marcial Pons - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

AGULLÓ AGÜERO, A. (1993): <Los precios públicos: prestación patrimonial de carácter público no tributaria>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80.

ALARCÓN GARCÍA, G. (1996): *El presupuesto general de los municipios*, Ed. Tecnos, Madrid.

ALBALADEJO, M. (1980): *Derecho civil*, t. I, vol. primero, Librería Bosch, Barcelona.

VI. BIBLIOGRAFÍA

ACÍN FERRER, A. (2018):

ALONSO GIL, M. (2011): <Los procedimientos de gestión tributaria en las tasas locales>, en la obra colectiva *Las tasas locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1993): *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Ed. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1995): *Los impuestos autonómicos de carácter extra-fiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (1997): *Devengo del tributo y período impositivo*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

ALTAMIRANO, A.C. (2012): *Derecho tributario. Teoría general*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid-Buenos Aires-Sao Paulo.

ANDRÉS AUCEJO, E. (2013): *Relaciones entre <Reglamento> y <Ley> en materia tributaria*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid-Buenos Aires-Sao Paulo.

APARICIO PÉREZ, A. (1991): <Tasas versus precios públicos>, en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid.

ARNAL SURÍA, S.; GONZÁLEZ PUEYO, J.M.; y, Redaccion de El Consultor de los Ayuntamientos (1995): *Manual de presupuestos y contabilidad de las Corporaciones Locales*, Pb. Abella, Madrid.

ARNAU BERNIA, V.J. (1991): *Manual de presupuestos de las entidades locales*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

ATALIBA, G. (1987): *Hipótesis de incidencia tributaria*, Ed. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima (Perú).

ATXABAL RADA, A. (2008): *Derecho Financiero y Tributario*, Pb. Deusto, Bilbao.

BERBEL VECINO, J.; y, otros [ORTÍZ OTS, J.M.; PEÑUELAS MENÉNDEZ, J.M.; y, GÓMEZ BARBERO, M.] (2000): <Análisis de Ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa de gestión de residuos urbanos>, en *Revista de Hacienda Local*, núm. 89.

BOKOBO MOICHE, S. (1999): <La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la “tasa turística”>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102.

BOKOBO MOICHE, S. (2000):

Gravámenes e incentivos fiscales ambientales, Ed. Civitas, Madrid.

BUENO GALLARDO, E. (2018): <Notas sobre la equiparación de los conceptos de “prestación patrimonial de carácter público contributiva” y “tributo” en l'última jurisprudencia constitucional>, en la obra colectiva *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Ed. Tirant lo Blanch, València.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M (2004): <Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible>, en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Ed. Thomson – Civitas - Deloitte, Madrid.

CALVO ORTEGA, R. (1973): <Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos>, en *Crónica Tributaria*, núm. 6.

CALVO ORTEGA, R. (1999): *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho tributario (Parte General)*, Ed. Civitas, Madrid.

CALVO VÉRGEZ, J. (2004): <Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones>, en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3.

CAMMEO, F. (1889): <Le tasse e loro costituzionalità>, en *Giurisprudenza italiana*, Unione Tipográfico-Editrice, Torino.

CARBAJO VASCO, D.; y, HERRERA MOLINA, P.M. (2004): <Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario>, en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Ed. Thomson – Civitas - Deloitte, Madrid.

CASADO OLLERO, G. (1982): <El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34.

CASADO OLLERO, G. (1991): <Los fines no fiscales de los tributos>, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a F. Sainz de Bujanda*, vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CASÁS, J.O. (2002): *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires (Argentina).

CENCERRADO MILLÁN, E. (1999): *El mínimo exento*, Ed. Marcial Pons,

Barcelona-Madrid.

CORS MEYA, F.X. (1986): <Las tasas en el marco de un sistema tributario justo>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 51.

CORS MEYA, F.X. (1989):<Delimitación entre tasas y precios públicos>, en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. (1985): *Ordenamiento tributario español*, t. I, Ed. Civitas, Madrid.

COSSA, L.(1920): *Premiers éléments de la Science des Finances*, traducida de la 11ª edición italiana, Ed. M. Giard & E. Brière, Paris.

CRAIG, P. (2012): <La externalización de funciones públicas, la Ley británica de derechos humanos y el alcance del control judicial> (traducción de BOUAZZA ARIÑO, O.), en *Civitas-Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 154.

CHINCHILLA MARÍN, C. (2017): <Las sociedades mercantiles públicas. Su naturaleza jurídica *privada* y su personalidad jurídica diferenciada: ¿realidad o ficción?>, en *Revista de Administración Pública*, núm. 203.

DE VICENTE DE LA CASA, F. (2012): <Los principios tributarios del art. 31.1 de la Constitución y la concurrencia de tributos>, en *Gaceta Fiscal*, núm. 318.

DE VICENTE DE LA CASA, F. (2014): *La concurrencia y articulación de los impuestos locales con otros tributos del sistema fiscal español*, Ed. Lex Nova, Valladolid.

DE VICENTE GARCÍA, J. (2019): <La STC 63/2019, de 9 de mayo de 2019, avala la constitucionalidad de las prestaciones patrimoniales pública no tributarias>, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 46.

DE ROVIRA i MOLA, A. (1990): *Manual de Dret Pressupostari*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona.

DE ROVIRA i MOLA, A. (1991): *Manual de Dret Financer*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona.

DEL AMO GALÁN, O. (2019.a): <Sentencia del Tribunal Constitucional sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias>, en *Carta Tributaria*, núm. 53-54.

DEL AMO GALÁN, O. (2019.b): <Tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributario en el caso de un servicio público prestado por el ayuntamiento a través de una sociedad de carácter instrumental>, en *Carta Tributaria*, núm. 56.

EHEBERG, C.T. (1929): *Hacienda Pública*, traducción a la 19ª edición alemana por E. Rodríguez Mata, Ed. Gustavo Gil, Barcelona.

EHLERS, O. (1896): *Die Stellung der Gebühr im Abgabensystem*, Finanz. Archiv. de SHANZ II.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2009): <La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142.

FERNÁNDEZ FARRERES, G. (2012): <Sobre la naturaleza jurídica de la tarifa por la prestación del servicio de abastecimiento domiciliario de agua>, en la obra colectiva *El precio del agua. Aspectos jurídicos y financieros en la gestión del agua en España*, Fundación Agbar, Barcelona.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2018): <Análisis conceptual de la categoría jurídica que se proyecta sobre la contraprestación

por el suministro municipal de agua>, en *Crónica Tributaria*, núm. 166.

FERNÁNDEZ MONTALVO, R. (2008): <Últimas novedades jurisprudenciales en materia de tributos locales>, en la obra colectiva *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid,

FERREIRO LAPATZA, J.J. (1983): *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

FERREIRO LAPATZA, J.J. (1989a): <Análisis constitucional de la nueva Ley reguladora de las Haciendas Locales>, en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núms. 55-56

FERREIRO LAPATZA, J.J. (1989b): <Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad>, en *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 64.

FERREIRO LAPATZA, J.J. (2006): *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid.

FLORA, F. (1918): *Manual de Ciencia*

de la Hacienda (versión española hecha sobre la quinta edición italiana, y aumentada por L. Víctor Paret), t. II, Madrid.

GARCÍA CARRETERO, B. (2019): <La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular>, en *Crónica Tributaria*, núm. 170.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1953): <Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos>, en *Revista de Administración Pública*, núm. 12.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1955): <La actividad industrial y mercantil de los municipios>, en *Revista de Administración Pública*, núm. 17.

GARCÍA FRÍAS, M.A. (1991): <Los fines extrafiscales en las tasas>, en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA FRÍAS, A; y, MACARRO OSUNA, J.M. (2018): <Jurisprudencia constitucional financiera>, en *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 178.

GARCÍA MORENO, V.A. (2019):

<Prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. La importancia de la coactividad y del régimen de prestación del servicio público como determinante de la naturaleza de la contraprestación percibida>, en *Carta Tributaria*, núm. 49.

GARCÍA NOVOA, C. (2012): *El concepto de tributo*, Ed. Marcial Pons, Barcelona – Buenos Aires – Madrid – Sao Paulo.

GIANNINI, M.S. (1967): *Corso di diritto amministrativo*, t. III-*L'attività amministrativa*, Ed. Giuffrè, Milano.

GIL RODRÍGUEZ, I. (2005): <Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas>, en *Tributos Locales*, núm. 50.

GIL RODRÍGUEZ, J. (1995): <Eficacia y aplicación de la norma civil>, en la obra colectiva, *Manual de Derecho Civil*, t. I, Ed. Marcial Pons, Madrid.

GIULIANI FONROUGE, C.M. (1968): <Acerca de la llamada parafiscalidad>, en *Ensayos sobre administración, política y Derecho tributario*, t. I, Ed. Macchi, Buenos Aires (Argentina).

GOMAR SÁNCHEZ, J.I. (2019): <Breves observaciones sobre la reforma de las tasas locales>, en la obra colectiva *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Ed. Tirant lo Blanch, València.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1980): <El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978>, en la obra colectiva *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

GONZÁLEZ ORTÍZ, D. (2020): <La atribución legal de naturaleza jurídica a las contraprestaciones satisfechas coactivamente a empresas públicas y privadas>, en *Quincena Fiscal*, núm. 21, BIB 2020/37139.

GÓMEZ VEDESOTO, M. (2000): <Condicionamientos constitucionales a las medidas financieras de las Corporaciones locales en materia medioambiental>, en *Noticias de la Unión Europea*, núm. 180.

HERRERA MOLINA, P.M. (1991): *Los precios públicos como recurso financiero*, Ed. Civitas, Madrid.

HERRERA MOLINA, P.M. (2000): *Derecho tributario ambiental*, Ed. Marcial

Pons-Ministerio del Medio Ambiente, Barcelona-Madrid.

HERRERA MOLINA, P.M. (2021): <Incidencia de la futura ley de residuos sobre las tasas y tarifas locales>, en *Tributos Locales*, núm. 152.

JÈZE, G. (1931): *Scienze des Finances*, Ed. Marcel Giard, París, 1931.

JIMÉNEZ PLAZA, M.C. (2011): <Las competencias municipales en materia de residuos>, en la obra colectiva *Tratado de derecho municipal*, t. III, Ed. Iustel, Madrid.

KRUSE, H.W. (1978): *Derecho Tributario. Parte General*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

LAGO MONTERO, J.M. (2010): <Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental>, en *Tributos Locales*, núm. 96.

LAGO MONTERO, J.M.; y, GUERVÓS MAILLO, M.A. (2004): *Tasas locales: cuantía*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid.

LEAL BARROS, J. (2011): <La determinación del hecho imponible y su cuantificación, en la tasa de recogida de residuos, desde una perspectiva jurisprudencial>, en *Tributos Locales*, núm. 100.

LITAGO LLEDÓ, R. (2018): <El principio de estabilidad presupuestaria del art. 135 CE como fundamento constitucional de las nuevas “Tarifas”>, en *Quincena Fiscal*, BIB 14074/2018.

LOZANO SERRANO, C. (2012): <Las prestaciones patrimoniales de carácter público en la financiación del gasto público>, en *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 97.

LOZANO SERRANO, C. (2012): <La capacidad económica en las tasas>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 153.

LUCHENA MOZO, G.M. (2011): <Tasa por prestación de servicios municipales de saneamiento y vertidos de aguas residuales. Otras tasas ambientales municipales>, en la obra colectiva *Las Tasas Locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.

MÄÄTTÄ, K. (1997): *Environmental taxes. From an economic idea to a legal institution*, Kauppakaari OY, Helsinki.

MÄÄTTÄ, K. (1999): *Financing environmental taxes. A source of Revenue for Environmental Protection*, Working Paper, Universidad de Helsinki, 1999.

MARTÍN DELGADO, J.M. (1979): <Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978>, en *Hacienda Pública Española*, núm. 60.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1991): <La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos>, en la obra colectiva *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Ed. Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (1995): *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Ed. Marcial Pons-IEF, Madrid.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (2013): *Tasas y precios en la Hacienda local. La experiencia española*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid-Buenos Aires-Sao Paulo.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; y, ANEIRO PEREIRA, J. (2004): *Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Madrid, Edersa.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; y, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2009): *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid-Buenos Aires.

MARTÍN QUERALT, J. (1989): <Tasas y precios públicos>, en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57, 1989.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; y, TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2003): *Curso de Derecho financiero y tributario*, Ed. Tecnos, Madrid.

MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A. (2008): <La tributación medioambiental en el ámbito municipal>, en la obra colectiva, *Tratado de Tributación Medioambiental*, t. I, Ed. Thomson – Aranzadi - Iberdrola, Cizur Menor.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (2017): <Tasas y prestaciones públicas. Algunas precisiones jurisprudenciales>, en *Carta Tributaria*, núm. 32.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2013): <La irrelevancia tributaria de la forma de gestión del servicio: Una refutación de la potestad tarifaria>, en *Tributos Locales*, núm. 112.

MATEO RODRÍGUEZ, L. (1978.): *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, León,

MATEO RODRÍGUEZ, L. (1983): <Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 39.

MENÉNDEZ MORENO, A. -dir.- (2002): *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Lex Nova, Valladolid.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2022): <Una sorprendente prestación patrimonial de carácter público no tributario>, en *Quincena Fiscal*, núm. 13, BIB 2022/2472.

MERINO JARA, I. (2011): <Principios rectores de las tasas>, en la obra colectiva *Las tasas locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.

MONTORO CHINER, M.J. (1996): <Residuos sólidos>, en la obra colectiva *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Ed. Civitas – Diputació de Barcelona, Madrid.

MONTORO CHINER, M.J. (2006): <Residuos sólidos>, en la obra colectiva *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Ed. Fundación

Democracia y Gobierno Local, Barcelona, .

MORENO SEIJAS, J.M. (1998): *El principio del beneficio de la imposición. Teoría y aplicación actual*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MUÑOZ MACHADO, S. (1981): <La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de Medio Ambiente>, en Documentación Administrativa, núm. 190.

ORÓN MORATAL, G. (1990): *Régimen fiscal del juego en España*, Ed. Tecnos, Madrid.

ORÓN MORATAL, G. (1995): *La configuración constitucional del gasto público*, Ed. Tecnos, Madrid,

ORTÍZ ESPEJO, D. (2020): <Algunas reflexiones sobre la nueva categoría “prestaciones patrimoniales públicas no tributarias” introducida por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público>, en *Tributos Locales*, núm. 146.

PARADA VÁZQUEZ, R. (1991): *Derecho administrativo*, t. III, Ed. Marcial Pons, Madrid.

PEÑA ALONSO, J.L. (2008): <La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales>, en la obra colectiva *Tratado de Tributación Medioambiental*, vol. I, Ed. Thomson – Aranzadi – Iberdrola, Cizur Menor.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J (2018).: <Regulación legal de las prestaciones patrimoniales de carácter pública no tributario del artículo 31.3 de la Constitución Española>, en *Carta Tributaria*, núm. 34.

PÉREZ ROYO, F. (2007): *Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Thomson-Civitas, Madrid.

PÉREZ ZÚÑIGA, J.M. (2004): *La reforma del régimen legal de las tasas y precios públicos en los servicios locales: las tasas locales*, Ed. Cemci, Granada.

PLEHN, C.C. (1906): *Introduccion to public finance*, The Macmillan company, New York.

PUIG VENTOSA, I. (2004): *Fiscalitat ambiental local*, Ed. Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autonòmics i Locals, Barcelona.

PUIG VENTOSA, I. (2016): <Las tasas

de residuos en España», en *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 27.

RAMOS PRIETO, J. (1997): <Las fuentes del Derecho Tributario>, en la obra colectiva *Manual General de Derecho Financiero*, t. 2º, Ed. Comares, Granada,

RAU, K.D.H. (1864): *Grundsätze der Finanzwissenschaft*, Heidelberg.

RIVAS NIETO, E. (2006): *Los tributos atípicos*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1970): *El presupuesto del Estado*, Ed. Tecnos, Madrid.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2009): <Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica. Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142.

RONCALI, A. (1887): *Corso elementare di Scienza finanziaria*, L. Battei, Parma.

ROSEMBUJ, T. (1995): *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Ed. Marcial Pons, Madrid.

ROSHER, W. (1901): *Sistem der Finanzwissenschaft*, Ed. Cotta, Stuttgart.

ROZAS VALDÉS, J.A. (2002): <Tasas y precios públicos>, en la obra colectiva *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Ed. Marcial Pons, Barcelona – Madrid.

RUBIO DE URQUÍA; J.I.; y otros [CORDERO LÓPEZ, J.; y, VALERO RODRÍGUEZ, L.] (1989): *Sistema tributario Local*, t. I, *Tasas y Precios Públicos*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

RUÍZ GARIJO, M. (2002-a) : *Tasas locales (municipales y provinciales)*, Edersa, Madrid.

RUÍZ GARIJO, M. (2002-b): *Problemas actuales de las tasas*, Valladolid, Lex Nova.

RUÍZ GARIJO, M. (2011): <Concepto de tasa y delimitación con otros ingresos de derecho público y privado>, en la obra colectiva *Las tasas locales*, Ed. Civitas, Cizur Menor.

RUÍZ GARIJO, M. (2019): <Cuestiones de urgencia para una reforma de las tasas locales a partir de la jurisprudencia y autos

del Tribunal Supremo», en la obra colectiva *Aspectos de interés para una futura reforma de las Haciendas Locales*, Ed. Tirant lo Blanch, València.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1993): *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Madrid.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (2012): <Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, para-fiscalidad y extrafiscalidad>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 153.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2013): <La introducción de elementos extrafiscales en las Ordenanza Fiscales>, en *Tributos Locales*, núm. 109.

SANZ GÓMEZ, R. (2021): <Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación>, en *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 191.

SARTORIO ALBALAT, S. (1993): <Los precios públicos en particular>, en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Ed. Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid.

SCHALL, C.F. (1889): *Le tasse*, Biblioteca del Economista, Serie tercera, Vol. XIV, Parte primera, Unione Tipográfico-Editrice.

SELIGMAN, E.R.A. (1915): *Essays in Taxation*, The Macmillan Company, London.

SIERRA TOMÁS, M. (1998): *La aplicación de la Ley de Haciendas Locales de 1988*, Ed. Escola d'Administració Pública de Catalunya-Marcial Pons, Madrid.

SIMÓN ACOSTA, E. (1991): <Las tasas y precios públicos de las entidades locales>, en la obra colectiva *La reforma de las Haciendas Locales*, t. I, Lex Nova, Valladolid.

STEIN, L (1885): *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Leipzig.

TANDAZO RODRÍGUEZ, A.; y, HERRERA MOLINA, P.M. (2019): <Una nueva para-fiscalidad: Constitucionalidad de las “tarifas” como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias>, en *Tributos Locales*, núm. 142.

TARDÍO PATO, J.A. (2003): <El principio de especialidad normativa (“Lex espe-

cialis” y sus aplicaciones jurisprudenciales)>, en *Revista de Administración Pública*, núm. 162.

TORNOS MAS, J. (2017): <La tarifa como contraprestación que pagan los usuarios en el contrato de concesión de servicios de la Ley 9/2017 de contratos del Sector Público>, en *La Administración al día*, <http://laadministraciónaldia.inap.es/noticia.asp?id=1508103>, 21 de diciembre de 2017.

TORNOS MAS, J. (2019): <Dret i innovació tecnològica. El cas Uber *versus* taxi>, en *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 3.

TRIAS PRATS, B. (2019): <Prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario y financiación servicios públicos coactivos (La Sentencia del Tribunal Supremo 909/2019, de 25 de junio)>, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 202.

UMPFENBACH, A. (1887): *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, F. Enke, Stuttgart

VALDÉS COSTA, R. (1996): *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid.

VALDÉS PORTALES, C.V. (1998): <La contribución de los derechos fiscales (“tasas”) en la jurisprudencia mexicana actual>, en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4.

VAQUERO GARCÍA, A. (2020): *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular*, Ed. Thomson Reuters – Aranzadi, Cizur Menor.

VARONA ALABERN, E. (2007): <Concepto de tributo y principio de capacidad económica>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 135.

VÁZQUEZ DEL REY; A.; y, VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.: (2011) <Tributos Locales>, en la obra colectiva *Tratado de Derecho Municipal*, t. IV, Ed. Iustel, Madrid.

VOCKE, W. (1887): *Die Abgabe, Auflagen und die Steuer*, Stuttgart.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (1975): <Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho español>, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7.

VILLAR PALLASÍ, J.L. (1956).: <Poder de policía y precio justo>, en *Revista de Administración Pública*, núm. 16.

VILLEGAS, H.B. (1997): *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires (Argentina).

WAGNER, A. (1889): *La Scienza dell Finanze* (compilada en base a los *Principi fondamentale di Scienza delle Finanze*, de RAU), Boccardo, Biblioteca del'Economista, Serie Tercera, Vol. X, Parte segunda, Sección I.

