

**JUAN CALVO VERGEZ***Doctor en Derecho**Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.**Universidad de León*

**(Comentario a la STSJ de Castilla-La Mancha de 8 de febrero de 2005, rec. núm. 82/2004) \***

La presente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha objeto de análisis viene a resolver un recurso de apelación interpuesto por una entidad bancaria contra Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Albacete de fecha 27 de noviembre de 2003 (NFJ020181).

A través de esta última Sentencia se desestimaba el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente contra una resolución municipal que a su vez venía a desestimar un recurso de reposición interpuesto por la actora contra una liquidación de la tasa sobre aprovechamiento de la vía pública por los cajeros automáticos.

Solicita la actora la declaración de nulidad de las liquidaciones derivadas de dicha tasa sobre la base de que la entidad de crédito no puede tener la consideración de sujeto pasivo del tributo dado que, a su juicio, la utilización de un cajero automático situado en la fachada de un inmueble particular no constituye la ocupación de dominio público, que sería el hecho imponible de la tasa.

Como es sabido el **concepto de tasa** aparece regulado tanto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) como en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Dicho concepto resultó igualmente incidido por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, siendo no obstante rectificado por la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre.

---

\* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núms. 269-270 (Agosto-Septiembre 2005).

Por su parte la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público (LMTPP) volvió a modificar el concepto legal de tasa, otorgando en su artículo 1.º una nueva redacción al mismo.

Establece el artículo 2.º 2 a) de la vigente LGT que *«tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»*.

Añade a continuación el citado precepto que *«se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de Derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público»*.

Sin lugar a dudas esta definición legal constituye, en buena medida, un retorno al concepto clásico de tasa <sup>1</sup>. Y es que, a diferencia de lo que sucedía en la antigua LGT, se está exigiendo que la actividad administrativa, esto es, la concesión del dominio público o servicio público, afecte de manera singular al sujeto pasivo. Aquellos servicios que no permitan una diferenciación individualizada en su utilización no podrán dar lugar a una tasa.

Uno de los principales objetivos del legislador de la nueva LGT es el de separar tasa y precio público, dado el distinto régimen jurídico y económico que presenta cada una de estas figuras <sup>2</sup>. Dispone a este respecto el artículo 24 de la LTPP, en la redacción otorgada por la Ley 25/1998, que *«tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan*

<sup>1</sup> En relación con el concepto tradicional de tasa véanse, con carácter general, CALVO ORTEGA, R., «Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos», en *Crónica Tributaria*, n.º 6, 1973, CORS MEYA, F. X., «Las tasas en el marco de un sistema tributario justo», en *REDF*, n.º 51, 1986, DE LA PEÑA VELASCO, G., «Las Tasas y los Precios Públicos: su proyección en la Hacienda Local», en *P14-RVHP*, n.º 8, 1989, GONZÁLEZ GARCÍA, E., «La tasa como especie del género tributo», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991 y RUIZ GARJO, M., «Tasas locales (municipales y provinciales)», en *Colección Leyes Tributarias comentadas*, Edersa, Madrid, 2001.

<sup>2</sup> Acerca de la necesaria distinción que debe operarse entre ambas figuras véanse, entre otros, los trabajos de SIMÓN ACOSTA, E. «Las tasas y precios públicos de las Haciendas Locales», en la obra colectiva *La Reforma de las Haciendas Locales*, tomo I, 1991, NÚÑEZ PÉREZ, G., «Algunas reflexiones en torno a la distinción entre tasas y precios públicos en el Derecho español», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991, AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y Precios Públicos: análisis de la categoría del precio público y su delimitación con la tasa desde la perspectiva constitucional*, 1992 y MENÉNDEZ MORENO, A. y CRUZ AMORÓS, M., «Tasas y precios públicos», en la obra colectiva *Externalización de la gestión y la financiación del Sector Público en España*, Instituto de Empresa-PricewaterhouseCoopers, 2005.

*por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados»<sup>3</sup>.*

**Siempre que la actividad administrativa resulte obligatoria para el administrado estaremos en presencia de una tasa.** Ahora bien, ¿cuándo se entiende que la actividad y la solicitud son obligatorias? Sin lugar a dudas es ésta la principal cuestión a resolver. La nueva LGT, recogiendo materiales normativos y jurisprudenciales anteriores, dispone la no obligatoriedad cuando las actividades administrativas se presten por el sector privado. Más concretamente, siempre que los servicios o actividades se presten por el sector privado no habrá lugar a una tasa.

Lógicamente la anterior circunstancia nos obliga a interpretar caso por caso, teniendo presente que para que la prestación privada excluya la tasa deberá ser suficiente. En nuestra opinión parece lógico pensar que el servicio privado deberá estar al alcance económico de la mayoría de los sujetos.

Centrándonos en el análisis del supuesto concreto, tal y como quedó puesto de manifiesto en la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Albacete, la prestación de servicios desde cajeros automáticos instalados en línea de fachada no supone un aprovechamiento ni privativo ni común especial del dominio público, sino por el contrario un uso común general. Y al amparo de lo establecido por el artículo 23 de la LHL, tiene la consideración de sujeto pasivo quien usa el cajero y no la entidad propietaria del mismo.

Es ésta una cuestión sobre la que ya se había pronunciado con anterioridad el citado Juzgado mediante Sentencia de 17 de enero de 2005, declarando al respecto que *«el aprovechamiento especial que justifica la tasa consiste en la utilización del dominio público para el ejercicio de la actividad bancaria de forma ininterrumpida; dicho de otro modo, no sería posible el ejercicio de este*

---

<sup>3</sup> Con carácter general los denominados precios públicos responden a una doble razón. En primer lugar, son debidos a una actividad cada vez más plural de las Administraciones. La prestación de servicios no esenciales en régimen de competencia con los sujetos pasivos se inscribe en esta pluralidad. No se trata de servicios esenciales, pero tampoco constituyen actividades privadas de la Administración (personificación privada y una negociación también privada) dado que son prestadas en régimen de Derecho Público. En definitiva, se trata de actividades distintas de los servicios esencialmente públicos (registro, certificación, autorizaciones, vigilancia, inspección, licencias, etc.), que son, como es sabido, generadores de tasas. La segunda razón que determina el surgimiento de la figura de los precios públicos viene determinada por la conveniencia de no someter esta categoría al régimen más estricto y formal de las tasas, respecto de las que tiene lugar una aplicación más extensa de los principios de reserva de ley y capacidad económica. Se pretende de este modo no aplicar el régimen tributario a actividades no esencialmente públicas y sí otro más rápido y flexible, más próximo al mercado, máxime teniendo en cuenta que estas actividades se prestan en concurrencia con sujetos privados. Véase a este respecto MENÉNDEZ MORENO, A., «Los conceptos de tributo y de precio público: análisis comparativo», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991.

*tipo de actividad bancaria si no se aprovechase, de forma no excluyente, pero sí especial, de las vías públicas, situación que se produce cuando los cajeros están ubicados en línea de fachada con las calles y no cuando se encuentren en el interior de las entidades; en estos casos para el ejercicio de la misma actividad la entidad precisa dedicar un espacio interior para el mismo fin».*

Estamos de acuerdo con esta apreciación. El aprovechamiento especial no está en este caso en el usuario del cajero, sino en la entidad que lo coloca y que obtiene por ello un beneficio económico, originando de este modo la tasa un justo equilibrio compensatorio a dicho beneficio económico específico y exclusivo que, sin el aprovechamiento del espacio público, no obtendría en ningún caso.

Nada impediría en consecuencia, como bien señaló el Tribunal en la Sentencia contra la que se interpone recurso de apelación, su inclusión en el artículo 75 del Real Decreto 1372/1986, relativo al Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, como un uso especial. Y el hecho de que no se contemple específicamente en el artículo 20.3 de la LHL no ha de constituir ningún obstáculo a este respecto.

Con carácter **general todos los elementos del tributo que debe contener la ley para estimar cumplido el principio de reserva de Ley resultan asimismo exigibles en el caso de la tasa** <sup>4</sup>. Nos referimos en primer término al hecho imponible y, más concretamente, a la actividad administrativa que vinculada con un hecho o situación particular origina el nacimiento de la tasa <sup>5</sup>.

Pero también a la determinación del sujeto pasivo. Porque aunque *a priori* pudiera parecer que la conexión de la actividad con un sujeto de derecho no plantea problema alguno (sobre todo si se tiene en cuenta que la voluntad del administrado no constituye un requisito de la tasa y sí en cambio la afección singular de la misma al sujeto), lo cierto es que existen casos de duda acerca de quién tiene la consideración de sujeto pasivo que habrá que resolver ante cada supuesto concreto <sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Véanse en este sentido MARTÍN QUERALT, J., «Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución», en *PI4-RVHP*, n.º 4, 1988, SIMÓN ACOSTA, E., *Las tasas de las Entidades Locales (El hecho imponible)*, 1999 y RUIZ GARIJO, M., *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

<sup>5</sup> Rechaza a este respecto el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 5 de mayo de 1993 la pretendida aplicación de una tasa porque la actividad no estaba prevista en una ley, resultando en consecuencia contraria al principio de reserva de Ley en materia tributaria. Más recientemente, véanse las SSTs de 22 de noviembre de 2004 (NFJ019422), y de 17 de febrero y 6 de abril de 2005.

<sup>6</sup> Así por ejemplo la STS de 3 de diciembre de 1995 contempla un supuesto en el que se plantea quién ha de ser el beneficiario de una licencia, si el dueño de la obra, el del edificio o el usuario de éste, concluyendo el Alto Tribunal que ha de ser «el beneficiario inmediato y directo de la actividad», esto es, en el supuesto de autos, el dueño de la obra, que era quien la promovía, la contrataba, la vigilaba y la sufragaba.

Mayores problemas plantea sin embargo la especificación al amparo del principio de reserva de Ley de los denominados elementos de cuantificación, esto es, base imponible y tipo de gravamen. En este punto deberemos hacer referencia en primer término al coste del servicio entendido como límite de la cuantía de la tasa. La suma de todas las cuotas tributarias individuales no podrá ser superior al citado coste del servicio.

Ciertamente este límite representa una notable peculiaridad. Al estar expresamente declarado, deberá quedar contenido en la Ley si se quiere cumplir con la reserva. Tradicionalmente la formulación expresa de este límite ha sido efectuada en nuestro ordenamiento por las leyes correspondientes <sup>7</sup>.

Pues bien, una vez sentado clara y expresamente este límite, la determinación de la base imponible puede llegar a suponer la opción por un determinado parámetro u otro siempre que, eso sí, guarde relación con el aspecto económico de la actividad administrativa misma <sup>8</sup>.

Estas mismas consideraciones son válidas para el otro elemento de cuantificación, el tipo de gravamen, que tendrá razón de ser en aquellos supuestos en que técnicamente pueda hablarse de base y cuyo juego cuantitativo queda asimismo limitado por el coste del servicio <sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Tal y como establece la nueva Ley 25/1998, «el importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado o el de la utilidad derivada de aquélla». En este tipo de tasa, por exclusión de otros parámetros (téngase presente que no hay prestación de servicio), se tomará la utilidad derivada del aprovechamiento especial. Y en el otro tipo de tasa, por prestación de servicio, la nueva Ley sigue la línea clásica al disponer que «el importe de las tasas (...) 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» (nueva redacción del art. 19 de la LTPP). Será pues necesario descontar del coste del servicio un porcentaje por beneficio general cuando ésta pueda aislarse y determinarse.

<sup>8</sup> Así por ejemplo, en la tasa por licencia de obras, el límite (coste del servicio) será el presupuesto individualizado de la correspondiente Oficina Técnica. La base imponible será, normalmente, el presupuesto de la misma obra según el proyecto de que se trate. Pero también podría ser la superficie a construir o a reparar en la mayor parte de los casos. ¿Cuándo se entiende cumplida entonces la reserva de ley en relación con los elementos de cuantificación? Probablemente, con la determinación clara y expresa del coste del servicio como límite y la relación de los elementos concretos (ya sean administrativos, financieros, etc.) que integran el citado coste, imputándose los costes comunes con otros servicios a cada uno de éstos. En cambio la publicidad del coste total y los criterios de distribución ante cada utilización del servicio, a partir de estos elementos concretos y criterios de distribución, podría ser realizada por una norma de carácter reglamentario. Sin lugar a dudas, la cuantificación es el aspecto de la tasa que más ha merecido la atención de la jurisprudencia. Véanse a este respecto las SSTs de 18 de octubre de 1994, sobre el valor del tope del coste de servicio y los elementos que deben integrar el mismo, de 21 de noviembre de 1995 (NFJ004118), sobre la absorción por la tasa de aprovechamientos especiales de la licencia de obras necesaria para tales aprovechamientos y de 19 de abril de 1996, relativa a la necesidad de que las tarifas estén previamente informadas y aprobadas y hayan quedado expresamente objetivadas en el presupuesto.

<sup>9</sup> En determinados casos su determinación exacta podrá efectuarse mediante norma reglamentaria y ordenanza (también reglamento) dentro del límite citado. Y también su técnica concreta (tipo fijo, porcentual, tipo máximo o tarifa de tipos) podrá ser realizada, normalmente, a través de las citadas normas.

En relación con el supuesto de autos, alega la recurrente que la cuantía de la tasa no puede ser la misma para todas las calles que integran el municipio y que el valor de mercado que supondría el arrendamiento del suelo de vía pública utilizado no ha sido determinado. En definitiva, sostiene la actora que la utilidad que proporciona el hecho imponible de la tasa no puede ser igual para todas las calles del núcleo urbano.

Con carácter general **el principio de capacidad económica ha de ser observado en el ámbito de las tasas**. Ahora bien, hemos de reconocer que el citado principio plantea numerosas singularidades. Piénsese que el coste del servicio como guía y límite de la cuantificación determina ya una buena observancia del citado principio, dado que ningún sujeto manifiesta por verse afectado por una actividad administrativa o sencillamente por utilizar un servicio público una mayor capacidad económica que el coste individualizado de éstos <sup>10</sup>.

Junto a este tipo de tasa vinculada al coste del servicio se sitúan además las denominadas «tasas libres», cuya cuantía resulta muy superior al citado coste al concederse la autorización administrativa o licencia previo un servicio público de verificación a un número restringido de solicitantes, a los que se les atribuye una situación de competencia limitada con aumento de su beneficio. *A priori* el número de licencias se halla limitado, a pesar de que todos los solicitantes cumplan los requisitos. En todo caso la exorbitancia está aquí justificada, porque es contrario al principio de capacidad económica que la tasa quede aquí vinculada al coste del servicio <sup>11</sup>.

Una mayor dificultad plantea por el contrario la exención de las tasas por falta de capacidad económica del administrado. Piénsese que lo que es posible en el impuesto por la contemplación global de la figura del sujeto pasivo no lo es en las tasas, donde no se plantea más reflexión que la puramente bilateral: coste del servicio-tasa.

<sup>10</sup> Acerca del alcance del principio constitucional de capacidad económica en el ámbito de las tasas véanse, entre otros, los trabajos de MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J., «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*, IEF, Madrid, 1991 y LAGO MONTERO, J. M., «Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos», en la obra colectiva *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF, Madrid, 1991.

<sup>11</sup> Es ésta una cuestión que, a nuestro juicio, ha sido resuelta con acierto por el artículo 19 de la LTPP en las tasas por utilización del dominio público, al llamar en la cuantificación de éstas a la «utilidad». Señala el citado precepto que «*el importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla*». Obsérvese cómo el legislador está habilitando a la Administración para un ajuste de la tasa a situaciones de competencia restringida (caso por ejemplo de licencias de telefonía, de televisión, etc.). En nuestra opinión, la técnica para una verificación más exacta de la citada utilidad es la subasta pública de las licencias.

A pesar de ello, estimamos que debería abogarse por una consideración global del sujeto pasivo, puesto que los servicios públicos y las actividades administrativas resultan, en ocasiones, esenciales. En este sentido, creemos que debe plantearse la posibilidad de establecer la exención en las tasas para aquellos sujetos (sólo personas físicas) que no tengan capacidad económica por no sobrepasar un mínimo de subsistencia.

Tradicionalmente las LHL han tenido siempre una referencia a esta cuestión, y de hecho el TRLRHL dispone en su artículo 24.4 que «*para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta los criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas*». Parece referirse así el legislador a una especie de capacidad económica «grupala» en lugar de individual, lo que podría llegar a originar una escasa efectividad de la norma <sup>12</sup>.

Y todo ello sin perjuicio de recordar que las tasas no tienen por qué cubrir siempre y de manera necesaria el coste del servicio o de la actividad de que se trate, ya que junto a la utilidad o beneficio particular tienen lugar igualmente otros de carácter general que no pueden ser objeto de imputación singular.

En el supuesto de autos, la totalidad de las liquidaciones giradas por el aprovechamiento de terrenos de dominio público con cajeros automáticos de acceso directo desde la vía pública derivan de lo dispuesto en la correspondiente ordenanza, la cual se elaboró en base a un informe económico que, a falta de la proposición de otra alternativa más razonable, utiliza el criterio de la rentabilidad media anual como valor equivalente al de mercado.

Ahora bien, conviene tener presente a este respecto que, como hemos indicado, el concepto de tasa queda ligado a la idea de contraprestación por la utilización o aprovechamiento del dominio público derivado de la prestación de un servicio público o de la realización de una actividad administrativa que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a quien la provoca, esto es, al sujeto pasivo.

La actividad administrativa constituye por tanto la nota definitoria de la tasa y el criterio prevalente a la hora de diferenciarla del impuesto, en cuyo hecho imponible no tiene relevancia alguna la existencia de una actividad de esa naturaleza.

**Y es esta necesaria existencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa la que determina que el principio de capacidad económica adquiera una posición claramente secundaria.** Porque a diferencia de lo que sucede con el impuesto, en la tasa la presta-

<sup>12</sup> Esta línea clásica es además la adoptada por la LTPP al afirmar en su artículo 8.º que «*en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas*».

ción tributaria no se satisface por el hecho de que se realice un hecho que manifieste una mayor o menor capacidad económica, sino porque, como ocurre en este caso, se recibe un servicio de la Administración.

Precisamente por ello estableció el artículo 8.º de la Ley de Tasas y Precios Públicos que «*en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas*». En esta misma línea se disponía en la redacción original del artículo 24.3 de la LHL que «*para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas*». E incluso posteriormente, tras la modificación introducida por la Ley 25/1998, de 13 de julio, declara el citado precepto en su apartado 4.º 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*».

En conclusión, dada la significación secundaria y relativa que ostenta el principio de capacidad económica del sujeto pasivo en el ámbito de las tasas, no parece que resulte posible criticar con fundamento la existencia de una eventual desigualdad entre los sujetos pasivos. Y más aún cuando éstos van a ser, a tenor del hecho imponible de la figura tributaria en cuestión, entidades bancarias o financieras.