

JOSÉ A. ROZAS VALDÉS*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
UB/Abat Oliba CEU***Extracto:**

PESE a su acentuada polisemia, en el Derecho tributario español no se renuncia al empleo de la palabra «canon» para denominar las más variadas prestaciones patrimoniales. A través del análisis de tres supuestos bien distintos, unos cánones forales sobre infraestructuras viarias, el canon catalán de residuos y el llamado canon por copia privada, se reflexiona sobre el concepto de tributo y sobre los modelos financieros que subyacen en cada uno de los supuestos objeto de atención.

La conclusión no puede ser otra sino la de advertir como nota común a los tres casos una dosis mayor o menor de incoherencia conceptual y económica en el modo de resolver las relaciones jurídicas que vienen a ordenar. En definitiva, pues, se puede afirmar que cuando en nuestro Derecho se utiliza esta equívoca palabra para designar una prestación patrimonial es en perjuicio del principio de seguridad jurídica, al objeto de camuflar un régimen de ordenación sobre cuya congruencia se albergan algo más que dudas.

En el caso catalán, el más intrascendente, probablemente porque no se termina de aceptar que una prestación cuyos principales deudores son Administraciones públicas pueda denominarse, sencillamente, impuesto.

En el de la copia privada, por no ser del todo transparente la naturaleza y función encomendada a sus destinatarios mediatos, las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual. Y en el de las autopistas, el de mayor entidad en términos de modelo administrativo y financiero, porque los poderes públicos no aciertan a adoptar una posición coherente en la construcción y mantenimiento de grandes infraestructuras.

En los tres, eso sí, lo mejor habría sido que –una vez tomada la decisión política– se hubiera optado por la claridad jurídica, denominando la prestación elegida no con un *flatus vocis*, canon, sino con un nombre inequívoco: tasa, impuesto o precio.

Sumario:

Planteamiento.

1. La confusión como imperativo.
2. «Las terceras vías».
3. Los antecedentes en España.
4. La opción foral.
 - 4.1. Naturaleza jurídica de los cánones.
 - 4.2. Elementos esenciales y aplicación.
 - 4.3. Una alternativa de *lege ferenda*.
5. El modelo catalán de depósitos de residuos.
6. La compensación de los derechos de autor.
 - 6.1. El sistema adoptado.
 - 6.1.1. Naturaleza privada de la relación.
 - 6.1.2. Los elementos esenciales de la relación.
 - 6.1.3. El tratamiento tributario.
7. Conclusiones.

NOTA: Este trabajo trae causa de mi participación en la Jornada, celebrada en Vitoria en abril de 2003, que con el título «La Gestión de las Infraestructuras» coordinaron, desde el Observatorio de servicios públicos y libre competencia, D. Emiliano LÓPEZ ATXURRA y desde la UPV el Profesor LÓPEZ BASAGUREN. Estoy en deuda con ambos, por su amabilidad y atenciones, así como con el Rector honorario de la Universitat Abat Oliba CEU, D. Juan F. CORONA RAMÓN, de quien surgió la idea de invitarme a participar en las mismas.

PLANTEAMIENTO

A finales de 2002 las Juntas Generales de Guipúzcoa ¹ y de Vizcaya ² aprobaron el régimen jurídico de un denominado «canon de utilización de infraestructuras viarias» destinado a procurar recursos financieros a las dos sociedades públicas que en ambos territorios tienen encomendada, desde entonces, la gestión de determinados tramos de autopistas. Las dos normas forales presentan una clara identidad de razón y una palmaria similitud formal.

Pocos meses más tarde el Parlamento de Cataluña promulgaba una ley relativa a la financiación de las infraestructuras de tratamiento de residuos por la que se creaba un denominado «canon sobre la disposición de residuos» ³.

La normativa vigente en materia de propiedad intelectual reconoce a los titulares de derechos sobre la misma el derecho a obtener una remuneración equitativa y única por la copia privada de sus obras. El pago de esta remuneración se articula a través de lo que se ha dado en llamar «canon por copia privada» que los fabricantes de determinados productos relativos a la reproducción de obras intelectuales han de satisfacer a las entidades que gestionan los intereses de quienes son titulares de derechos sobre las mismas.

Las tres prestaciones comparten una misma denominación, formalmente en los dos primeros casos, obedeciendo su contenido a premisas bien diversas. El objetivo del presente trabajo consiste en preguntarse cómo es posible tal equivocidad para, a partir del estudio del régimen jurídico de las tres prestaciones enunciadas, demostrar que el término «canon», como categoría financiera, no significa nada o –más bien, que es lo mismo– puede significar cualquier cosa.

A tal objeto se seguirá el siguiente recorrido. En primer lugar, se centrará el discurso en el marco conceptual y normativo genérico, arrancando desde el panorama que se presenta ante quie-

¹ Norma Foral núm. 7, de 3 de octubre de 2002, por la que se regula el Canon de Utilización de Infraestructuras Viarias y se regulan determinados aspectos del Régimen Jurídico Tributario de la Sociedad Pública Foral «Bidegi Gipuzcoana Azpiegituren Agentzia-Agencia Guipuzcoana de Infracstructruas, S.A.» (en adelante, NFGCUIV).

² Norma Foral núm. 11, de 12 de diciembre de 2002, por la que se crea y regula el canon de utilización de infraestructuras viarias y se regulan determinados aspectos del régimen tributario de la Sociedad Pública Foral «Bizkaiko Hegoaldeko Akzesibilitatea, S.A.» (en adelante, NFBCUIV).

³ Ley núm. 16, de 13 de junio de 2003, de financiación de las infraestructuras de tratamiento de residuos y del canon sobre la disposición de residuos (DOG, de 1 de julio).

nes trabajan y modelan los instrumentos financieros relativos a la financiación de las infraestructuras (epígrafes 1 a 3). La financiación de infraestructuras, de las de transporte en particular –su construcción, su gestión o ambas cosas– discurre por una variada panoplia de recursos y sistemas que, a su vez, ha experimentado una acelerada transformación en los últimos años. Se trata, de procurar clarificar –en dichos epígrafes– la naturaleza y régimen jurídico de estos cánones, desde la perspectiva del Derecho tributario español vigente. Tratar de explicar por qué se ha utilizado la palabra «canon» –y no peaje, tasa, tarifa o precio– para identificar esta prestación, a qué régimen jurídico general cabe reconducir su marco normativo especial, y las consecuencias que en el orden jurídico financiero pueda tener dicha opción.

Para ello se razonará, en primer lugar, por qué la confusión conceptual en lo relativo a la financiación de las infraestructuras es prácticamente un imperativo lógico (epígrafe 1); a continuación se identificarán los elementos básicos que caracterizan cada una de las modalidades de prestación a través de las cuales se financia su construcción y/o mantenimiento (epígrafe 2); para explicar el marco jurídico español, a partir de su evolución reciente (epígrafe 3); y terminar analizando la opción elegida por las Juntas Generales de Vizcaya y Guipúzcoa (epígrafe 4).

Anticipando las conclusiones a las que se llega (epígrafe 7), puede apuntarse que el hecho de exigir una determinada prestación por el uso de ciertas infraestructuras de transporte es una opción de orden estrictamente político y no una exigencia jurídica. Tomada la decisión, su forma y régimen financiero está condicionado, eso sí, por el particular régimen jurídico vigente en ese momento en la jurisdicción de que se trate.

Pues bien, sentado lo anterior –que aun siendo obvio no siempre se comparte– puede afirmarse que los cánones forales de infraestructuras viarias son técnicamente aceptables, desde el punto de vista del Derecho financiero en el que se enmarcan y no son sino precios –públicos, si se quiere– revestidos con una ambigua denominación: «canon». De entender que en la provisión del servicio en razón del cual se establecen –el uso de una infraestructura viaria– median condiciones de coactividad, el establecimiento de los mismos mediante ley permitiría entender respetado con ello los requisitos que de las prestaciones patrimoniales públicas viene exigiendo la jurisprudencia constitucional en la materia.

De *lege ferenda* (epígrafe 4.3), una posible solución global del debate sobre las prestaciones a satisfacer por el disfrute de las autopistas pasaría por admitir definitivamente que la infraestructura viaria no constituye dominio público, aun cuando esté afectada al servicio público universal. En tanto que construida y/o explotada por una sociedad anónima, la relación establecida entre ésta y sus clientes es puramente comercial; de forma y manera que los derechos económicos que, con la denominación de peajes, han de pagar los usuarios de la autopista tienen naturaleza de precios, como tales sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Con independencia de los mismos, el Estado sí podría –tal vez debería– contemplar el establecimiento de una tasa ¿local? por el aprovechamiento especial que del dominio público, de los terrenos por los que discurren las infraestructuras, hacen las empresas que gestionan estas autopistas.

De las otras dos prestaciones denominadas cánones que son objeto de estudio, una guarda también relación con la financiación de unas determinadas infraestructuras, en este caso de tratamiento

de residuos, en cuyo examen (epígrafe 5) se adivina un impuesto cuya única particularidad radica en lo singular de sus sujetos pasivos –todos ellos entes públicos– y del sujeto activo de la relación en quien revierte su rendimiento: el Fondo de Gestión de Residuos de Cataluña.

La última de las prestaciones que es conocida –aún no denominada legalmente como tal– como canon, es la más extravagante de las tres. En realidad, se trata de un singular modelo de preservar lo que se considera una función pública –la protección de los derechos de propiedad intelectual– a través de un sistema que pasa por obligar a determinadas entidades comerciales que intervienen en el mercado de ciertos productos a satisfacer a otras entidades, también privadas, unas prestaciones tendencialmente encaminadas a compensar el daño eventual que tales productos pueden producir en los legítimos derechos económicos de quienes son titulares de derechos inmateriales sobre obras intelectuales. De su estudio (epígrafe 6) se deduce que, en una acepción expansiva de lo que la Constitución denomina «prestación patrimonial de carácter público» (art. 31.3 CE) este llamado canon podría ser calificado como tal; desde una consideración más restrictiva de esta evanescente categoría la naturaleza de la prestación se habría de incardinar en el ámbito del Derecho privado. Si es que es posible, a estas alturas, seguir hablando –como si de mundos separados se tratase– de público y privado.

1. LA CONFUSIÓN COMO IMPERATIVO

El Maestro SAINZ DE BUJANDA, comúnmente considerado como fundador de los estudios de Derecho financiero y tributario en España ⁴, afirmaba que de entre las diversas especies tributarias «son sin duda las tasas las que han tenido, y quizá sigan teniendo, una vida más atormentada» ⁵ siendo así que su caracterización no ha dejado de discurrir por un «tortuoso camino, lleno de tropezos y dificultades» ⁶.

Esta circunstancia no es específica del ámbito español sino que tiene carácter generalizado, de forma y manera que puede afirmarse que la cuestión es controvertida en diversos idiomas ⁷. Con un panorama semejante no es extraño que las traducciones al uso de estos diversos vocablos se conviertan en traicioneras trampas de las que no es sencillo escapar y en las que –por traslación del

⁴ Así se le califica en el espléndido volumen de la colección Maestros Complutenses de Derecho con el que la Facultad de Derecho de la UCM ha honrado su memoria (Madrid, 2003).

⁵ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, 9.ª ed., Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 1991, pág. 178.

⁶ *Ibidem*, pág. 180.

⁷ Sin ánimo exhaustivo, si en castellano el elenco conceptual que gira en torno al mundo de las tasas y prestaciones parafiscales va desde el precio público al canon, pasando por la tarifa y el peaje, al asomarnos al inglés tropezamos con términos como *tax, fees, duties o charges*, en francés se alternan *prélèvement, revedance, o tax*, mientras que en italiano se habla de *tassa*, y de anglicismos como *ticket o pass*. No es, pues, extraño que en un informe de la OCDE relativo a prestaciones vinculadas con la ordenación del Medio ambiente se siente como premisa del estudio que no se tiene «intención de entrar en discusiones semánticas sobre los límites entre estos conceptos» (*Environmental Taxes in OECD Countries*, París, 1995, pág. 7).

anglo-francés *tax*– se termine conociendo un impuesto autonómico como «ecotasa» o calificando de «tasa suplementaria» lo que más bien se podría identificar como una sedicente multa –prescindiendo aquí de su legitimidad y validez como tal– de Derecho comunitario ⁸.

Si ya es difícil saber de qué se está hablando con palabras semejantes en idiomas distintos –los «falsos amigos»–, en este caso el diálogo se transforma en una conversación de besugos cuando los interlocutores provienen de ámbitos del conocimiento dispares –de entre los muchos que coinciden en interesarse por la financiación de las infraestructuras–. Muy probablemente, el significado que un economista atribuye a la palabra «precio», «canon» o «tasa» y lo que considera que separa una palabra de otra no coincidirá con lo que por tales conceptos viene a entender un jurista. A su vez, entre los juristas, quien estudia la ordenación administrativa o mercantil del transporte seguramente manejara los mismos significantes con un significado diferente del que tiene en la cabeza quien se ocupa del Derecho tributario, siendo en este sentido ilustrativo el uso frecuente entre los administrativistas de la palabra «tarifa» por precio intervenido, por completo ajena al imaginario conceptual al uso entre quienes escriben desde el Derecho tributario. Entre todos ellos, el ingeniero responsable de la infraestructura tiende –a salvo de muchas y honrosas excepciones– a despreciar aquello que ignora y, en consecuencia, suele concebir su construcción y mantenimiento sin una particular preocupación sobre las formas jurídicas o las fórmulas económicas sobre las que descansa su financiación: de modo que cuando le hablan de tasas, precios, cánones o peajes, en el mejor de los casos omite el juicio, cuando no entiende algo distinto de lo que se le quiere transmitir. El último actor, y no precisamente el menos importante –pues en buena medida será quien adopte las decisiones– es el político, cuyo bagaje conceptual dependerá –en buena medida– tanto de su origen académico y profesional, como del de aquellos que le asesoran.

Los motivos que alimentan la confusión no terminan en el engrudo terminológico de idiomas diversos y ámbitos del conocimiento convergentes. Es que la lógica con la que se acercan al particular los distintos interlocutores que participan en su análisis es dispar, cuando no contradictoria:

- a) El especialista que proviene del Derecho tributario analiza la distinción entre tasas, precios y otras prestaciones a partir de los principios y normas que rigen su establecimiento y ordenación. En definitiva, pendiente, en esencia, de los principios rectores de las relaciones financieras –capacidad económica, legalidad, proporcionalidad, equidad y eficacia en la asignación del gasto público, etc.– y de lo que el Ordenamiento establece en cada caso, valiéndose al efecto de las herramientas hermenéuticas de que dispone: el contexto, la historia, la voluntad del legislador y de la ley, la lógica, la doctrina judicial, administrativa o científica, la gramática y el Derecho comparado.

⁸ Incliniéndose por calificarla, en terminología interna, como prestación patrimonial de carácter público *vid.* al respecto R. NAVARRO GÓMEZ, «Parafiscalidad, principio de legalidad y Derecho comunitario: a propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 1998», en *Quincena Fiscal*, núms. 21 y 22, 2000. Sobre el mismo particular, haciendo notar su desproporción y carácter confiscatorio, *vid.* R. FALCÓN Y TELLA, «La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1997; y «La tasa láctea en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional (I): una extravagante doctrina sobre la reserva de ley», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1999.

- b) En esta materia, de forma particular, el estudioso del Derecho tributario habrá de integrar, además, la dimensión que los principios y normas propios del Derecho comunitario reflejan sobre el mismo. Y es que cuando el examen de un determinado sistema de financiación y gestión de las infraestructuras se hace desde la perspectiva del Derecho común europeo las premisas a tener en cuenta ya no son tanto el respeto de los clásicos principios tributarios –que también– sino la preservación de la libre competencia, la no discriminación, la estabilidad presupuestaria o la libertad de circulación, lo que introduce en el análisis una lógica que desborda el orden financiero tradicional ⁹.
- c) El análisis del economista, por su parte, no se circunscribe a un ordenamiento jurídico específico y se desenvuelve presidido por las premisas propias de una ciencia pendiente de obtener, en todo momento, el mejor de los resultados con el menor coste posible: eficiencia, beneficio, mercado, equidad, elasticidad, rentabilidad, etcétera, son los parámetros sobre los que gira su visión de la realidad financiera. El protagonismo de sus conclusiones, pues, corresponde a sus cálculos o estimaciones y será a partir de los mismos –y de las particulares teorías económicas en las que se incardinan– como formule sus elaboraciones conceptuales: no en función de lo que una determinada norma en una cierta fecha establezca al respecto.
- d) El ciudadano, por su parte, lo único que desea escuchar es que se le ofrece un mejor servicio con un menor –o tanto mejor si nulo– coste directo. En lógica correspondencia, el político trata de contentar su mercado electoral procurando –como decía un ministro de Luis XIV– obtener del ganso un buen número de plumas con bien pocos graznidos: tratará de erogar sustanciosos ingresos sin que su electorado advierta los correlativos costes. La conjunción de lo cual deriva, con excesiva frecuencia, en postulados abiertamente incongruentes, como el de propugnar simultáneamente el uso de instrumentos económicos ecológicos y el desmantelamiento de los pocos que existen bajo la forma, por ejemplo, de peajes en las autopistas.
- e) Desde la perspectiva de la distribución del poder político, cuando diversas entidades públicas de orden territorial compiten entre sí en el orden financiero, suelen disputarse los recursos de los contribuyentes y realidades que comparten a base de reivindicar distintos títulos competenciales –todos ellos legítimos– en los que la denominación –canon, impuesto, tasa o precio– de cada prestación acostumbra a tener algunas consecuencias ¹⁰.
- f) En este mismo orden de cosas –en lo que podría calificarse como un razonamiento de teoría de la burocracia– históricamente los rigores del Derecho financiero –régimen presupuestario, capacidad económica, legalidad, etc.– amainaban al incidir sobre las tasas y, en mayor medida, sobre sus alledaños; en especial, con frecuencia ha caracterizado el régimen jurídico de este tipo

⁹ Sobre la incidencia del Derecho comunitario en la conformación del Derecho financiero *vid.*, por todos M. VILLAR EZCURRA, «Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001.

¹⁰ Aun cuando «en la práctica española y comparada, las categorías tributarias han demostrado ser un criterio deficiente para la delimitación de competencias» P.M. HERRERA MOLINA, «La irrelevancia jurídica del "Concepto constitucional de tributo"», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2004, pág. 21.

de prestaciones tributarias o parafiscales¹¹ un principio general de afectación de los ingresos al organismo autónomo o departamento ministerial que los gestionaba, que le permitía disponer de sus rendimientos sin discurrir por el cedazo presupuestario y organizativo del titular de la cartera de finanzas públicas. Todo ello ha contribuido a que quienes regentan organismos públicos ajenos a quienes gobiernan las cuentas públicas, en todo tiempo y lugar, dan muestras de afecto hacia estas fórmulas financieras –parejas a las fiscales– que les permiten disponer de recursos, sin tener que estar pendientes de lo que se les imponga desde el Parlamento, desde el Gobierno y sin depender, al mismo tiempo, de las fuerzas del mercado.

Por si todo ello no fuera suficiente, la realidad social, política y económica ha evolucionado en la Europa de los últimos treinta años a una velocidad que el Ordenamiento –en particular el financiero, el administrativo y el mercantil– a duras penas ha sido capaz de asimilar a base de aceleradas transformaciones, no siempre coherentes y razonables. Las condiciones en las que se desenvolvían buena parte de los servicios públicos en relación a los cuales se exigían del usuario prestaciones económicas –monopolio, gestión directa, mercados cautivos, déficit estructural, etc.– se han transformado radicalmente hacia situaciones de libre competencia, desregulación, privatización y estabilidad presupuestaria. En España a todo lo anterior se ha superpuesto el proceso de descentralización y democratización, con las naturales tensiones que ha llevado –y lleva– consigo.

La confluencia, pues, de idiomas, ámbitos de conocimiento, ordenamientos jurídicos e intereses diversos –a veces, contradictorios– sobre una realidad en acelerada transformación, ha hecho de la confusión conceptual en la materia, prácticamente, un imperativo lógico.

2. «LAS TERCERAS VÍAS»

Tal vez un modo apropiado de aproximarse al particular sea arrancar de los conceptos más nítidos. Y es que no es difícil percibir la distancia que separa el impuesto del precio. Todas las notas características del tributo –como prestación legal contributiva– refulgen con claridad en su modalidad paradigmática: el impuesto. También es transparente que un precio constituye la contraprestación a satisfacer a cambio de un bien o servicio. En el primer caso, nos movemos en el entorno de una relación de Derecho público, sujeta en su estructura y aplicación al Derecho financiero, con todo lo que ello lleva consigo en términos de principios –legalidad, capacidad económica, seguridad jurídica, justicia– y normas, tanto presupuestarias como tributarias. El precio, en cambio, se incardina en una relación contractual –civil, mercantil o administrativa– en cuya configuración y desarrollo se aplica, con carácter general, la teoría del negocio jurídico: título y modo, carácter sinalagmático, libertad de contratación. Sin perjuicio de que –sin alterarse su condición contractual– pudiera calificarse como ingreso público, patrimonial, que no tributario, de una determinada entidad.

¹¹ Si más arriba se reproducía el parecer del Maestro SÁINZ DE BUJANDA sobre las tasas, cuando otro tratadista de la disciplina se refiere a la parafiscalidad no se queda a la zaga en su adjetivación como «un aura de confusiónismo, incertidumbres y perplejidades» (J. MARTÍN QUERALT, «Cuestiones polémicas sobre tasas y tributos parafiscales», *CISS Com.*, núm. 26, 1987, pág. 15). Sobre el particular no se puede prescindir de la monografía de L. MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, León, 1978.

Las perplejidades surgen cuando transitamos «las terceras vías» y nos adentramos en tributos que no son impuestos o en precios con apellidos –políticos, intervenidos o públicos– que desfiguran su identidad mercantil hasta hacerlos irreconocibles. Quien acariciase la pretensión de aclarar el panorama conceptual prescindiendo de estas vías intermedias, rápidamente caería en la cuenta de la inutilidad de su simplista aspiración. Si en el amplio espacio que media entre el impuesto y el precio la Historia advierte la proliferación de especies financieras de todo género y condición, no es porque los políticos de toda época y país se hayan empeñado en ordenar las relaciones financieras de modo improcedente, que de todo habrá. Es que el impuesto y el precio no resuelven, por sí solos, la financiación de todos los bienes y servicios que requiere el ser humano para vivir en sociedad.

Como veremos enseguida, ningún servicio o bien de provisión pública está necesariamente ligado a una determinada forma de financiación. El Derecho facilita al político varias alternativas, todas legítimas y controvertibles, sin que pueda afirmarse que la financiación del sistema penitenciario haya de atenderse por medio de impuestos o la seguridad jurídica mercantil e inmobiliaria mediante el cobro de aranceles por determinados profesionales constituidos en pública corporación. Uno de los ámbitos clásicos de actuación del sector público en el que esta aseveración ha alcanzado, en los últimos tiempos, una dimensión inusitada es, sin duda alguna, el de las grandes infraestructuras de transporte por carretera. El problema que las mismas suscitan no es otro sino el de delimitar quiénes, cómo y cuándo financian los costes de su construcción y mantenimiento; cómo se gestionan y de qué modo se adjudican los derechos que sobre la misma puedan recaer.

En términos de dilema pueden avanzarse dos respuestas: pagamos el conjunto de los contribuyentes –actuales, mediante impuestos, y futuros, mediante Deuda pública– lo que se traduce en vía pública de libre tránsito, financiada mediante contrato de obra; o repercutimos una parte del coste sobre los usuarios efectivos de la infraestructura viaria, mediante peajes o fórmulas similares, lo que pasa por un sistema de concesión de obra pública ¹². Siendo cierto que lo más barato, a medio plazo, siempre es el contrato de obra ¹³, las limitaciones al endudamiento público previstas en la normativa europea, hoy por hoy, no siempre permiten dicha opción. Por otra parte, nuestra Constitución consagra como criterios rectores del gasto público la economía, la eficiencia y la equidad: no siempre lo más barato es lo más eficaz –«lo barato es caro», suele decirse– y tampoco está claro que pagar entre todos la integridad de lo que sólo unos pocos disfrutan de forma especial sea la respuesta más equitativa que quepa darse a la cuestión, en términos de justa asignación de los siempre escasos recursos públicos. Sin duda alguna, lo más popular es el «gratis total» –autopistas sin peajes– pero no está claro que sea esto lo más justo –pagamos entre todos los contribuyentes lo que sólo disfrutan los usuarios de vehículos de motor– y tampoco lo más eficiente, en términos de calidad y mantenimiento de la infraestructura.

¹² «... el viejo sistema de la "contrata" frente a la ejecución "por empresa" de la que ya trataba la vieja Instrucción de Obras Públicas de 1845» G. ARIÑO ORTÍZ, «Infraestructuras: nuevo marco legal», ARIÑO Y ALMOGUERA, ABOGADOS (ed.), *Nuevo Derecho de las infraestructuras*, REDETI-Montecorvo, Madrid, 2001, pág. 37.

¹³ Vid. en este sentido, R. BOCANEGRA: «El contrato de concesión de obra pública y otros artificios contables», *El Faro de Vigo*, 13 de noviembre de 2004.

Entre ambas opciones –la contrata y la concesión de obra– y más bien como modalidades de la segunda, se mueven numerosas posibilidades intermedias alimentadas por las dificultades financieras de los Estados, las limitaciones normativas a su endeudamiento y la capacidad inversora del capital privado¹⁴; unidas, todas ellas, a las demandas de los electores: lo público y lo privado se han aliado, así, diluyendo en el tiempo el coste financiero de las infraestructuras y distribuyéndolo entre el sector empresarial, los usuarios y los contribuyentes. El agotamiento presupuestario del llamado estado del bienestar, y las limitaciones normativas a su capacidad formal de endeudamiento, ha forzado el desarrollo de fórmulas alternativas de provisión de servicios y bienes públicos en las que se combinan los capitales públicos y privados para compartir el riesgo, los costes y los beneficios de las inversiones. Estos sistemas, la combinación de los mismos, permiten al político decidir el modelo de prestación del servicio que considera más oportuno, en el marco normativo –claro está– en el que se desenvuelva su actividad, recurriendo a diversas posibilidades de financiación: método alemán de pago único a la entrega final, peaje en sombra, peaje blando, concesiones de obras, sociedades mixtas de gestión, proyecto financiero, sociedad mandataria, cesiones de derechos de crédito, etcétera. Cada opción lleva consigo un modelo de reparto de los costes financieros –entre contribuyentes, sector privado y usuarios– y de los derechos patrimoniales generados al hilo de la inversión –inmovilizado, títulos, tesorería, rendimientos– que tiene importantes consecuencias económicas, jurídicas y contables¹⁵.

Es en este espacio intermedio –entre el impuesto y el precio– donde prolifera una panoplia de conceptos –tasa, canon, precio público, tarifa, peaje, derechos– que identifican prestaciones patrimoniales en cuyo perfil jurídico no siempre es fácil reconocer las características propias del tributo o del precio. De entre todos los términos enunciados es, sin duda, «canon» el que se lleva la palma en equivocidad¹⁶ pues viene siendo utilizado de forma imprecisa y contradictoria en distintos ámbitos del Ordenamiento para designar prestaciones de distinta hechura:

- En las relaciones civiles, no es infrecuente hablar de «canon arrendaticio» para referirse al precio¹⁷ que el inquilino está obligado a satisfacer a su casero.

¹⁴ Estos sistemas que asoman a nuestro Ordenamiento a través de dos leyes de acompañamiento, la núm. 13, de 30 de diciembre de 1996, y la núm. 55, de 29 de diciembre de 1999, se despliegan mediante la Ley núm. 13, de 23 de mayo de 2003, del contrato de concesión de obra pública, por la que se reforma el Real Decreto Legislativo, núm. 2, de 16 de junio de 2000 que contiene el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Estado. Todo ello aplicable en los territorios forales como legislación básica del Estado (art. 149.1.18.ª CE).

¹⁵ Una exposición general, y comparada, de estas técnicas de financiación puede consultarse, en A. RUIZ OJEDA, G. MARCOU y J. GOH: *La participación del sector privado en la financiación de infraestructuras y equipamientos públicos: Francia, Reino Unido y España*, IEE, Madrid, 2000; así como en J. CRUZ y M.A. LÓPEZ LOZANO (coords.), *Conferencia internacional sobre Financiación y Gestión Privada de Infraestructuras de Interés Público*, Cámara Oficial de Comercio e Industria, Madrid, 1996; y ARIÑO Y ALMOGUERA, ABOGADOS (ed.), *Nuevo Derecho...*, ob. cit.; con especial atención a la dimensión contable vid. también V. PINA y L. TORRES, *La iniciativa privada en el sector público: Externalización de servicios y financiación de infraestructuras*, AECA, Madrid, 2003. En la literatura italiana sobre el particular puede verse AA.VV., *Il finanziamento degli investimenti*, Cosa & Come (Giuffrè ed.), Milán, 2003; C. TAMAROWSKI, *Project financing e opere pubbliche in Italia*, Egea, Milán, 2004.

¹⁶ No por casualidad el Diccionario de la Real Academia recoge hasta 22 acepciones y usos de la palabra canon, de los que no pocos –y podrían ser más– son de orden jurídico. Como en seguida se razonará, con toda seguridad una de las mismas, «modelo de características perfectas», es la que en ningún caso resulta de aplicación cuando el Derecho financiero recurre a su empleo. Cfr. J.A. SANCHEZ PEDROCHE: «La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?», *RDFHP*, núm. 242, 1996, págs. 826-831).

¹⁷ Artículo 1.555 del CC: «El arrendatario está obligado: 1.º a pagar el precio del arrendamiento en los términos convenidos».

- En el orden mercantil se utiliza la palabra canon para designar las cantidades que se han de abonar como contraprestación por el uso de derechos de propiedad inmaterial, siendo con este sentido recibido el término por la normativa tributaria, nacional e internacional, que regula la imposición sobre la renta ¹⁸.
- Por simpatía conceptual, también en el orden mercantil, se habla de canon para referirse a la «remuneración» ¹⁹ –advértase lo poco riguroso de la expresión legal– que los fabricantes y distribuidores de ciertos equipos, aparatos y materiales de reproducción han de satisfacer a las entidades gestoras de derechos de propiedad intelectual.
- Siguiendo en el plano contractual –aun pasando ya decididamente al Derecho público– en el Derecho administrativo se utiliza el término «canon concesional» para designar las cantidades que ha de abonar el titular de una concesión pública como remuneración vinculada a su explotación.
- Llegando así al empleo que del concepto canon ha venido haciendo el Derecho financiero español a lo largo del tiempo, en cuyo seno conviven, o han existido, cánones que obedecen a las señas de identidad de las tres categorías tributarias clásicas –impuestos ²⁰, tasas ²¹ y contribuciones especiales ²²– con figuras que se habrían más bien de calificar como

¹⁸ De hecho la dimensión que el comercio internacional de intangibles viene adquiriendo ha hecho de la tributación de los rendimientos que el mismo genera una de las cuestiones últimamente más debatidas en el ámbito del Derecho internacional tributario. Uno de los ejes del problema radica en la acepción que cabe dar a la palabra «canon», en este particular ámbito, resultando bien sintomático que la vigente redacción del precepto de la normativa española al respecto se cierre –tras una sinuosa lista ejemplificativa de seis acepciones– con una lacónica expresión singularmente vaporosa e imprecisa: «cualquier derecho similar a los anteriores» [art. 13.1 f).3.º RDLeg. núm. 5, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el TRLIRNR]. *Vid. S. BOKOBO MOICHE, Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*, IEF, Madrid, 2004.

¹⁹ Artículo 25 del Real Decreto Legislativo núm. 1, de 12 de abril de 1996, por el que se aprueba el TRLPI (*vid. infra* epígrafe 6).

²⁰ Como el llamado canon eléctrico [*vid. E. SIMÓN ACOSTA: «Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica», en Civitas, Revista española de Derecho financiero*, núm. 32 (1991), págs. 603 y ss.], finalmente sustituido por el «Impuesto sobre la Electricidad» [*vid. J.A. ROZAS VALDÉS: «Impuestos, energía y Derecho comunitario» Noticias de la Unión Europea*, núm. 193 (2001), págs. 73-87] o el llamado canon por reserva de dominio público radioeléctrico que, si se ha dicho que tiene «naturaleza de exacción parafiscal» (SAN de 22 de septiembre de 1997), es fácil reconocer en el mismo el perfil de un impuesto. Probablemente el ejemplo más nítido de esta superposición terminológica lo ofrece la Ley núm. 16, de 13 de junio de 2003, del Parlamento de Cataluña al crear un «canon sobre la disposición de residuos» cuyo antecedente inmediato –de similar factura– es el «impuesto sobre depósito de residuos» establecido en la Ley núm. 6, de 20 de marzo de 2003, de la Comunidad de Madrid (*vid. infra* epígrafe 5).

²¹ Así se ha calificado, entre otros, el «canon de utilización de la infraestructura ferroviaria» por la Ley núm. 25, de 13 de julio de 1998, de modificación legal de Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público (en adelante, LTE) [*vid. J.A. ROZAS VALDÉS, «Naturaleza jurídica del Canon de infraestructuras», en M.J. MONTORO CHINER (COORD.), Las Infraestructuras Ferroviarias del III Milenio*, Cedecs, Barcelona, 1999, págs. 83-109]. Por otro camino, merced a una temprana doctrina constitucional, el canon por los servicios del Centro de contratación de carga fue calificado como tasa (STC 37/1981).

²² Como bien puede calificarse el canon de regulación del artículo 106 de la Ley de Aguas (*vid. J. PAGÉS I GALTÉS, Fiscalidad de las Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 18-19).

prestaciones patrimoniales de Derecho público –en el sentido que a esta expresión viene atribuyendo la jurisprudencia constitucional–, precios públicos²³ o, incluso, precios privados.

Todo lo cual nos conduce a una primera conclusión irrefutable. El carácter marcadamente ambivalente que la palabra «canon» tiene en nuestro Derecho en general –en el financiero en particular– lleva consigo que sea imposible identificar la naturaleza jurídica de una prestación como tal denominada sin adentrarse en su particular régimen jurídico. Siendo así que un *nomen iuris* que no permite una abstracción genérica sobre su contenido propio necesariamente nubla el entendimiento y entorpece el normal desarrollo de las relaciones jurídicas a que se refiere, no falta quien postula que lo más lógico sería que se erradicase de nuestro Ordenamiento el empleo del mismo como especie tributaria o parafiscal²⁴.

No obstante todo lo anterior, lo cierto y verdad es que –en el marco de los fenómenos de privatización y regulación de mercados– viene proliferando el establecimiento de «cánones» de distinta especie y condición como prestaciones financieras vinculadas a la provisión de determinados servicios tradicionalmente denominados públicos y calificados ahora de «esenciales» o «básicos», tales como los suministros de agua, las redes de distribución de energía, las infraestructuras de transporte –viarias, ferroviarias, portuarias o aeroportuarias– o los servicios de telecomunicaciones. Siendo así que, ciertamente, habría razones para entender que puede cumplir una función financiera útil que otros conceptos, como el de precio público o tasa –en particular tal y como han evolucionado en España– es más difícil que puedan llegar a cumplir²⁵. Es en este particular entorno en el que se enmarcan los cánones de infraestructuras viarias aprobados por las Juntas Generales de Guipúzcoa y Vizcaya.

²³ «Dichos cánones tendrán la consideración de precios públicos» artículo 69 de la ya derogada Ley núm. 27, de 24 de noviembre de 1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante. Más tarde, como consecuencia de la STC 185/ 1995 estos cánones se transformarían en «prestaciones patrimoniales de carácter público» por la Ley núm. 62, de 26 de diciembre de 1997. Finalmente, la mayor parte de los mismos han pasado, de nuevo, a llamarse «tasas portuarias», quedando unos pocos como ingresos de Derecho privado, con la denominación de «tarifas», merced a lo dispuesto en la Ley núm. 48, de 26 de noviembre de 2003.

²⁴ Cfr., en tal sentido P. CHICO DE LA CÁMARA «El concepto ambiguo de *canon* en la Ley de Aguas y Costas», A. YÁBAR STERLING (dir.) y P.M. HERRERA MOLINA (coord.), *La protección fiscal del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 259.

²⁵ Así se expresa algún autor que, desde el ámbito de la economía, percibe con claridad la necesidad de disponer de un instrumento de financiación pública –diferente de los tributos o de los precios públicos– que, con la denominación de exacción parafiscal o canon, cubriera las necesidades que presenta la financiación de servicios como los aquí referidos (cfr. J.M. MORENO SEIJAS: *La tasa y el precio público como instrumentos de financiación*, Papeles de Trabajo del IEF, núm. 7, 1998, *passim*). Como en seguida se verá, no es ésta la senda que –al menos formalmente– ha venido siguiendo en los últimos años el legislador español para quien «en una palabra, todos los ingresos coactivos exigidos con ocasión de la prestación de servicios públicos y con la finalidad de sufragarlos son tributos, en concreto tasas» (C. LOZANO SERRANO, «Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios», *CREDEF*, núm. 116, 2002, pág. 676).

3. LOS ANTECEDENTES EN ESPAÑA

¿Cuál ha sido la pequeña historia reciente de este particular en España? Siguiendo a SÁINZ DE BUJANDA ²⁶, el proceso se puede sintetizar –hasta 1995– en tres fases:

- Hasta 1958 reina en el sector una situación de anarquía parafiscal, en la que exacciones de todo tipo –casi siempre afectadas al sostenimiento de los entes que las erogaban, y carentes de reconocimiento legal– campaban por sus respetos, extramuros de las lindes presupuestaria.
- En el marco de la estabilización económica y de la vertebración del Estado de Derecho, se abre un largo proceso ²⁷ en el que unas exacciones se reconducen al redil del Derecho tributario –fundamentalmente como tasas– y otras al de precios o recursos propios de organismos autónomos ²⁸, mientras unas terceras se derogaban ²⁹; no sin pervivir un último grupo –aranceles notariales, recurso cameral, cotizaciones sociales, etc.– en condiciones bien dispares entre sí.
- Así se llegaba a la Ley de Tasas y Precios Públicos ³⁰ que vino a inaugurar un nuevo decorado en la materia al hacer con su texto su aparición en escena una categoría de nuevo cuño y difuso perfil, «el precio público» ³¹, llamada a producir un considerable desconcierto doctrinal, jurisprudencial y normativo en este entramado de prestaciones públicas ubicadas entre el impuesto y el precio.

El propio título de la LTPP da razón de su aspiración: delimitar un marco conceptual que permita acotar con precisión en qué servicios públicos resulta procedente establecer una tasa y cuándo corresponde, por el contrario, exigir un precio. Pues bien, parafraseando a ROSSINI, no cabe calificar tal objetivo sino de «la inútil pretensión». Parece ser que siglos de especulación filosófica no han desalentado al legislador español en su encomiable obsesión por escindir, con carácter definitivo, lo necesario de lo contingente, por acotar los bienes y servicios que resultan «objetivamente

²⁶ F. SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones...*, ob. cit., págs. 184-187.

²⁷ El camino se inicia con la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1958, y tiene un hito fundamental en la Ley de 4 de mayo de 1965, sobre retribuciones de los funcionarios públicos, así como en los Decretos y normas que de ambas traen causa.

²⁸ *Id.*, en este sentido, el Real Decreto-Ley núm. 26, de 24 de marzo de 1977.

²⁹ Así, por ejemplo, la Ley núm. 30, de 2 de agosto de 1985, del IVA derogó no pocas exacciones parafiscales, y la Ley núm. 25, de 24 de diciembre de 1986, expulsó temporalmente del Ordenamiento las, recientemente reinventadas, tasas judiciales.

³⁰ Ley núm. 8, de 13 de abril de 1988 (en adelante, LTPP).

³¹ Rápidamente asumido por la legislación estatal, local y autonómica –general y particular–, la primera ley en la que aparece este concepto en nuestro Ordenamiento es la núm. 4, de 5 de julio de 1988, de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Sobre este concepto *vid.* AA.VV., *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, 1991; P.M. HERRERA MOLINA: *Los precios públicos como recurso financiero*, Civitas, Madrid, 1991; A. AGUALLO AVILÉS: *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992; C. MARTÍNEZ GIMÉNEZ: *Los precios públicos*, Civitas, Madrid, 1993; y F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

indispensables»³². Hace cuarenta años el sistema tributario catalogaba el jabón de tocador como objeto de lujo mientras que hoy en día muchos calificarían la telefonía móvil como servicio esencial. Y es que es imposible aislar en abstracto todas y cada una de las circunstancias genéricas que convierten la entrega de un bien o la prestación de un servicio en un acto ontológicamente imprescindible y por razón del cual tan sólo se puede exigir el pago de una tasa, o metafísicamente superfluo, siendo así que su provisión ha de estar sujeta a precio, o incluso gravada con un impuesto sobre consumos suntuarios. En última instancia, la cuestión no es de orden jurídico sino político³³, y tan sólo se puede abordar desde la consideración detenida del entorno en el que en cada caso particular se haya de afrontar. En un Estado comunista en el que todas las relaciones sociales y económicas son objeto de planificación pública, cualquier prestación satisfecha con ocasión del intercambio de bienes y servicios se podría calificar como tasa, por una razón bien sencilla: ¿cómo puede hablarse de precios sin mercado, sin competencia, sin el juego de la oferta y de la demanda, sin propiedad privada? Como gráficamente apunta el profesor FERREIRO, carece de sentido afirmar que lo que se cobra en invierno por acceder a la piscina municipal cubierta «es» una tasa, porque no hay posibilidad de ir a otra, mientras que lo que se exige en verano «es» un precio porque en dicha temporada otras piscinas privadas ofrecen sus servicios³⁴.

Aun así, bien pronto encontraría el legislador un compañero de ensueños: el Tribunal Constitucional se unía a sus oníricas fantasías con la STC 185/1995 y terciaba en la cuestión para concluir que los precios públicos que encubrieran prestaciones «coactivas» requieren para su aprobación el refrendo legal que el Texto Constitucional exige de «las prestaciones patrimoniales de Derecho público» (art. 31.3 CE). Se abría con ello una línea de argumentación –seguida por posteriores sentencias³⁵– y que trae causa de la jurisprudencia constitucional italiana³⁶, que, tal y como ha sido entendida por la normativa subsiguiente a su publicación, bien se puede decir que ha sancionado en fracaso el intento de construir como categoría financiera útil el llamado «precio público»; lo que no tiene nada de particular, atendida su génesis y aplicación efectiva.

Se puede intuir y discutir que al armar los precios públicos se pensara ya en facilitar con ello a los entes públicos una ingeniosa fórmula para escapar de las rigideces del Derecho financiero

³² STC 185/1995.

³³ *Vid.*, al respecto, el clásico trabajo de E. GARCÍA DE ENTERRÍA: «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *RAP*, núm. 12, 1953. En el mismo sentido, a partir de la doctrina constitucional que sancionaba la «coactividad» como criterio de distinción *vid.* J. RAMALLO MASSANET: «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)», *CREDF*, núm. 90, 1996, pág. 252. «De todo lo anterior lo que nos parece indubitable es que, ni desde un punto de vista técnico, ni desde un punto de vista constitucional, se encuentra argumento alguno para que el legislador necesariamente deba regular la tarifa de un servicio público como tasa o como precio. Se trata de una elección del legislador, que, ni técnica ni constitucionalmente, está condicionada por el modo de gestionarse el servicio o por el régimen jurídico a que se somete» (J. PAGÈS I GALTÈS, «Las tarifas de los servicios prestados en régimen de Derecho privado: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados», *REDFHP*, núm. 252, 1999, pág. 379, not. 41).

³⁴ Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA: «Dictamen sobre naturaleza y régimen jurídico de las cantidades percibidas por la entidad pública "Ports de la Generalitat" por los servicios directamente prestados por ella», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2000, pág. 43.

³⁵ *Vid.* SSTC 182/1997, 233/1999, 106/2000 y 63/2003.

³⁶ *Vid.* A. AGUALLO AVILÉS: *Tasas y precios públicos*, ob. cit., págs. 371-373.

–legalidad, capacidad económica, proporcionalidad, integración presupuestaria, etc.– a la hora de ordenar y exigir las prestaciones a satisfacer por los bienes y servicios en cuya provisión intervinieran. De lo que no cabe duda es de que así fueron utilizados, llegando el despropósito al extremo de regular como precio público el impuesto local –no es otra cosa, atendida su estructura cuantitativa, aunque se insista en denominarlo tasa– que incide sobre la cifra de negocios de ciertas empresas de suministros que distribuyen sus productos haciendo un «uso especial» del suelo, subsuelo o vuelo municipal.

Pues bien, el Tribunal Constitucional vino a poner coto a esta práctica afirmando que siempre que en la provisión de bienes o servicios medien circunstancias jurídicas o fácticas de exclusividad pública –lo que entiende que siempre concurre en el aprovechamiento especial del dominio público– la prestación a exigir habrá de venir establecida y regulada por ley. Tal aserto, más bien su interpretación posterior, ha dejado reducido el ámbito propio de los precios públicos al espacio en el que bien se pueden confundir con los precios privados –salvo en lo que a la vía de apremio afecta– quedando con ello del todo desvirtuado el peculiar perfil que le quisieron otorgar sus leyes reguladoras³⁷. Lo cierto y verdad es que el precio público, tras la mencionada jurisprudencia constitucional y la aprobación de las leyes en que ésta se ha traducido, se ha transformado en nuestro Ordenamiento en una categoría conceptual que carece del más mínimo interés: podría perfectamente desaparecer –no faltará quien piense que nunca debió de existir– para sustituirse, allí donde perviva, por «precios», a secas, regidos por el Derecho privado: así lo ha interpretado, con toda claridad, la normativa relativa a las infraestructuras portuarias y ferroviarias.

Llegados a este punto, se hace necesario preguntarse por lo que diferencia la tasa y todo aquello que el Tribunal califica como «prestaciones patrimoniales de Derecho público». Todo parece indicar que la doctrina de la STC 185/1995 –y de sus secuelas– concibe los tributos como una modalidad de prestaciones patrimoniales de Derecho público caracterizadas por ser obligaciones dinerarias nacidas de la ley y de naturaleza contributiva, es decir, afectadas al sostenimiento del gasto público. A partir de aquí, se habría de concluir que cualquier otra prestación que pudiera asimilarse a un tributo sin concurrir en su configuración legal tales características –bien por no estar destinado su rendimiento a atender las necesidades de un ente público, bien por tener naturaleza contractual– podría calificarse como «prestación patrimonial de Derecho público» que, aun sujeta al principio de legalidad en su ordenación (art. 31.3 CE), no podría calificarse como tributo. Este planteamiento expansivo del concepto de prestación patrimonial pública ha llevado a identificar como tales las cantidades que por razón de incapacidad laboral transitoria el empresario puede estar llamado a satisfacer al empleado (STC 182/1997). Extrapolando tal construcción, y a partir de considerar como gasto público toda aplicación de recursos de algún modo ordenada por los poderes públicos con una finalidad social, podrían llegar a considerarse como prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza financiera las prestaciones de alimentos entre padres e hijos, las compensaciones

³⁷ En un temprano comentario de la STC 185/1995 ya apuntaba con su habitual acierto el profesor FALCÓN Y TELLA («El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1996) que dicha sentencia se había de leer, tan sólo, como exigencia de reserva de ley para determinados precios públicos e imposibilidad de establecer los mismos sobre el aprovechamiento especial del dominio público. De haberse comprendido en este sentido, el concepto de precio público habría conservado su identidad y utilidad propia como ingreso patrimonial de Derecho público: no ha sido así, por mor del legislador y de sus comentaristas.

adeudadas por los fabricantes de máquinas fotocopadoras a las entidades gestoras de derechos de propiedad intelectual y –¿por qué no?– las primas de los seguros obligatorios.

Si entendemos que toda prestación patrimonial prevista por la ley con el objeto de perseguir un interés, finalidad o función pública –la defensa del consumidor, los derechos de los autores, la protección de la infancia o del medio ambiente– es calificable como «prestación patrimonial de Derecho público» el elenco de las mismas puede resultar interminable. La trascendencia de afirmar tal cosa –más allá de lo que pudiera opinar un civilista sobre el hecho de calificar la pensión de alimentos como prestación de Derecho público– dependerá, en todo caso, de las consecuencias que se le atribuyan. Prácticamente ninguna si se limita al hecho de que dichas prestaciones requieran para su establecimiento refrendo legal; de mayor entidad si de tal calificación³⁸ se quisiera extraer la consecuencia de que su ordenación y aplicación vendría regida por el Derecho tributario en cuanto a su forma y contenido, sistema de determinación, pago y contabilización, resultándoles de aplicación en su ordenación y aplicación los principios que rigen la regulación de los tributos³⁹.

Por esta vía –entender las prestaciones patrimoniales públicas a las que se refiere el Tribunal Constitucional y el art. 31.3 CE sometidas en su ordenación a los principios y normas tributarias– se concluye afirmando que «cualquier prestación coactiva impuesta a los particulares con finalidad financiera deberá regularse como tributo»⁴⁰; se llega así a invertir la doctrina constitucional, para concebir las prestaciones patrimoniales de Derecho público como parte del sistema tributario, en lugar de considerar que las «prestaciones patrimoniales de carácter público, constituyen una categoría jurídica más amplia, en la que se integran los tributos»⁴¹. La consecuencia de tal interpretación es obvia: el concepto de prestación patrimonial pública carecería de consistencia propia viniendo a

³⁸ *Id.*, en este sentido, extraer de la sujeción a la reserva de ley la vinculación de estas prestaciones al principio tributario de capacidad económica, P. ALGUACIL MARI, «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *CREDF*, núm. 101, 1999. En parecido sentido, y para el ámbito local, PAGÉS I GALTÉS extrae de la sujeción de las prestaciones patrimoniales de carácter público al principio de legalidad la necesidad de que la Corporación local regule toda tarifa que a tal régimen se hubiera de acomodar «como si fuera un tributo, o, más precisamente, siguiendo las prescripciones de las tasas» («Las tarifas...», *ob. cit.*, pág. 389).

³⁹ Incluso en este sentido la distinción –prescindiendo de su utilidad– será más o menos trascendente en función del significado y dimensión que se quiera atribuir a los principios que rigen la ordenación de los tributos, al de capacidad económica en particular. Es bien sabido que este principio se puede interpretar como límite o como criterio con distinto contenido y efectos, hasta desfigurarlo por completo. Sobrada muestra de ello nos ofrece nuestra doctrina constitucional al respecto atisbada, primero, y comentada, después, con su característica agudeza por C. PALAO TABOADA: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. 2.º, Tecnos, Madrid, 1976; «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *CREDF*, núm. 88, 1995. Para un estudio integral de dicho principio en nuestro sistema tributario *vid.* P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998. De hecho, con un sentido –de límite– se ha considerado predicable de cualquier prestación patrimonial pública, mientras que con otro –en tanto que criterio– tan sólo se habría de predicar de aquellas que tuvieran una estructura semejante a la de los impuestos (A. MARTÍN JIMÉNEZ: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC», *CREDF*, núm. 105, 2000, pág. 210).

⁴⁰ C. LOZANO SERRANO, «Calificación como Tributos...», *ob. cit.*, pág. 676. Del mismo autor *vid.* también «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *CREDF*, núm. 97, 1998, así como «Intervencionismo y Derecho Financiero», *CREDF*, núm. 51, 1987.

⁴¹ STC 63/2003, FJ 4.º.

quedar subsumido en las categorías tributarias clásicas con una identidad propia que no termina de percibirse en qué hubiera de consistir, pues sería algo muy similar a una tasa... pero sin serlo ⁴².

Lo cierto y verdad es que el legislador así ha parecido entenderlo, no dando muestras de una especial sutileza al trasladar al Ordenamiento los postulados del Tribunal ⁴³. Tanto en el ámbito estatal, como en el autonómico y local, se ha optado por una solución radical del dilema, llevando al redil de las tasas todas aquellas prestaciones públicas en las que no brillara con claridad meridiana la naturaleza estrictamente contractual –incluida la libertad de elección como opuesta a lo que el Tribunal viene denominando «coactividad»– de la relación en cuyo desarrollo venían siendo exigidas.

Especialmente ilustrativa en este sentido es la historia de las tasas, cánones y tarifas portuarias. Transformadas –buena parte de ellas– en precios privados por la Ley 27/1992, la Audiencia Nacional, a partir de su Sentencia de 26 de febrero de 1998, vino a anular la aplicación de la ley –sin encomendarse al parecer del Tribunal Constitucional ⁴⁴– forzando un atropellado, y controvertido, régimen transitorio del particular que, finalmente, ha derivado en retrotraer la mayor parte de las prestaciones portuarias a la clásica calificación de tasas, mediante la Ley núm. 48, de 26 de noviembre de 2003 ⁴⁵: la solución, sin duda alguna, resuelve los problemas de legalidad que tanto han preocupado a ciertos magistrados; lo que es menos probable, ya se verá, es que permita a las Autoridades portuarias actuar en régimen de competencia, tal y como se pretende desde la Comisión Europea, con eficacia y eficiencia, de forma rentable. No deja de resultar paradójico y singular al respecto que el propio legislador español establezca como recursos financieros básicos de las Autoridades portuarias un elenco de tasas y, al mismo tiempo, las mencione expresamente como sujetos pasivos –aun parcialmente exentos– del impuesto que sujeta a gravamen los beneficios de las personas jurídicas ⁴⁶. ¿Cómo se concita el que un ente público cuyo recurso principal –prácticamente exclusivo– son prestaciones tributarias, con el hecho de ser llamado a contribuir al sostenimiento de

⁴² «Sino que dicho respeto (a los principios constitucionales), pensamos, debe implicar a esta figura (los precios públicos, entonces, las prestaciones patrimoniales públicas, ahora) en esa labor de búsqueda de la justicia, como una modalidad más, *diferente, evidentemente*, a la más efectiva que representan los tributos, significativamente, los impuestos. De una manera *muy similar*, en suma, a como lo hacen las tasas» (R. LITAGO LLEDÓ: «Doctrina constitucional sobre los precios públicos: aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público *ex art. 31.3 CE*», *CREDF*, núm. 102, 1999, pág. 289; cursiva y paréntesis míos). «La extensión de los criterios de justicia tributaria del artículo 31 CE a las prestaciones patrimoniales coactivas conduce a difuminar ambas categorías (el tributo y la prestación patrimonial coactiva) hasta hacerlas casi coincidir» (A. MARTÍN JIMÉNEZ: *Notas...*, ob. cit., pág. 184); «Si no se acepta que tales tarifas son un ingreso público, lo que sí deberá aceptarse es que estamos en presencia de una prestación patrimonial de carácter público, y, por ende, deberá regularse como tal. Si se quiere, no se tratará de una tasa, pero sí que tendrá la consideración de tasa en cuanto a su establecimiento y regulación» (J. PAGÉS I GALTÉS: «Las tarifas...», ob. cit., pág. 406).

⁴³ «Pero aun así, lo cierto es que la STC 185/1995 no impuso al legislador que debían regularse como tasas los precios públicos considerados inconstitucionales por constituir prestaciones patrimoniales de carácter público. El Tribunal Constitucional tan sólo impuso que tales precios se sujetasen al principio de legalidad. Y, a partir de aquí, que fuera el legislador quien decidiera libremente si los regulaba como tasas o como precios» (J. PAGÉS I GALTÉS, «Las tarifas...», ob. cit., pág. 368).

⁴⁴ Una más que razonada crítica a las resoluciones judiciales de la Audiencia Nacional en la materia se puede encontrar en J.J. FERREIRO LAPATZA, «Dictamen (II)...», ob. cit., págs. 43 y ss.

⁴⁵ *Id.* A. MARTÍNEZ LAFUENTE, «Tasas y tarifas portuarias. Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre», *Impuestos*, núm. 7, 2004, págs. 23-59.

⁴⁶ Artículo 9.3 f) del Real Decreto Legislativo núm. 4, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el TRLIS.

los gastos públicos con una parte de sus beneficios?, ¿se computarán como ingresos en su cuenta de explotación los rendimientos de las tasas que cobran a los usuarios de las instalaciones que gestionan?

En el sector ferroviario ha ocurrido algo semejante, si bien es cierto que las características del servicio y el ritmo de su proceso de privatización no ha permitido que los sucesivos cambios normativos se tradujeran en actuaciones controvertidas. Desde que se comienza la segregación de las unidades operativas y de gestión de infraestructuras de RENFE, pasando por la creación del Ente Gestor de Infraestructuras Ferroviarias, en un segundo momento, hasta llegar a la vigente ordenación del sector ferroviario, en los modelos de financiación que han acompañado cada una de las etapas se han sucedido los precios públicos, los cánones y, finalmente, una combinación de «tasas que recibirán el nombre de cánones ferroviarios»⁴⁷ y «tarifas, que tendrán el carácter de precios privados»⁴⁸. Manifestación palpable del peso que ha dejado en el sentir del legislador la doctrina constitucional al respecto: o tasas, o precios privados... aunque se llamen cánones a las primeras y tarifas a las segundas.

La complejidad que en la actualidad reviste la provisión y financiación de bienes públicos en las sociedades occidentales podría pensarse que supera el intento de encorsetar su tratamiento jurídico en categorías simples, útiles y suficientes en otras épocas. Al mismo tiempo que el Derecho público invade las relaciones mercantiles o civiles, los organismos públicos recurren en su forma de organizarse y actuar a instituciones tomadas del Derecho privado. De todo ello se derivaría una consecuencia: tal vez fuera conveniente acertar a encontrar un espacio financiero intermedio, entre la tasa y el precio privado, que concite legalidad, seguridad jurídica y eficacia en la salvaguarda de los intereses y servicios públicos que están en juego en ciertos sectores de la actividad económica.

Uno de ellos es, con toda claridad, la provisión de grandes redes de transporte viario, ferroviario, portuario y aeroportuario. Sin descartar que en su ordenación y mantenimiento puedan establecerse –en relación con ciertos bienes y servicios– tasas o precios, en algunos supuestos quizás pudiera resolverse el sistema de financiación de forma ventajosa recurriendo a fórmulas intermedias

⁴⁷ Artículo 73 de la Ley núm. 39, de 17 de noviembre de 2003, del Sector Ferroviario. En el repertorio de cánones ferroviarios, tasas, que contempla la ley se desgana toda una retahíla de prestaciones –acceso, circulación, capacidad, tráfico, utilización de estaciones y otras instalaciones– claramente inspirada en el repertorio de las mismas que contiene la Directiva 2001/14/CE. El mismo modelo se adivina, en el plano autonómico, en la Ley núm. 22, de 21 de diciembre de 1999, de la Comunidad Autónoma de Madrid y en la Ley núm. 19, de 31 de diciembre de 2001, del Parlamento de Cataluña, por las que –en el marco de la creación de sendos entes gestores de infraestructuras, de transporte en el primer caso, específicamente ferroviarias en el segundo– se contempla la posibilidad de cobrar «cánones» –tributarios o no, pero de Derecho público–, por un lado, y tarifas, de Derecho privado, por otro.

⁴⁸ Artículo 79 de la Ley 39/2003. Bien expresivo de lo que se pretende es el que se haya retomado la terminología clásica que, desde el Derecho administrativo, venía diferenciando entre potestad tributaria y potestad tarifaria, ligando una u otra al sistema de gestión del servicio, predicándose ahora de forma solemne de la tarifa su naturaleza: precio privado [vid. G. ARIÑO ORTIZ, *Las tarifas de los servicios públicos (poder tarifario, poder de tasación y control judicial)*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1976; J. TORNOS MÁS, *Régimen jurídico de la intervención de los poderes públicos en los precios y tarifas*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1982; J. PERDIGÓ I SOLÀ, «Les tarifes dels serveis locals», en AA.VV. *Dret Local*, Marcial Pons, Barcelona, 1997]. Dicho lo cual, la realidad es que el espacio reservado a las tarifas/precios privados es tan estrecho como dilatado el que corresponde a las tasas, particularmente en el entorno portuario y aeroportuario, que no en el de las infraestructuras viarias, como en seguida veremos.

–precios públicos o prestaciones patrimoniales públicas– que estando bien próximas a las tasas ⁴⁹, son susceptibles de regularse para ser aplicadas de un modo más cercano al que rige la formación de los precios ⁵⁰. El modo en el que se instrumenta la provisión y mantenimiento de estas infraestructuras –sociedades públicas o mixtas que recurren al capital privado pignorando sus ingresos futuros, por ejemplo– no se comparece bien con el régimen jurídico propio de los tributos; las condiciones en las que se explotan –mediando un aprovechamiento especial del dominio público o en régimen de exclusividad formal o de hecho– no termina de casar, para nuestra doctrina constitucional en particular, con el establecimiento de precios. Es así como encontraría su razón de ser y utilidad este *tertium genus* –llámese como se quiera, peaje, tarifa, precio administrativo o público– que, dotado de cobertura legal, se movería entre el Derecho público y el Derecho privado ⁵¹.

Nuestro texto constitucional deja margen para dar cabida a estas prestaciones cuando en su artículo 31.3 se refiere a las mismas –como género diferenciado respecto de los tributos a que se refiere en su art. 133.1– para declararlas sujetas al principio de legalidad ⁵². También puede

⁴⁹ Últimamente se ha destacado que la categoría tributaria con auténtica relevancia constitucional y respecto de la cual cabe predicar en toda su intensidad los principios y normas propios del instituto tributario es el impuesto. La tasa, junto con las contribuciones especiales y otras prestaciones asimilables sería más bien parte de un entramado de «prestaciones patrimoniales sinalagmáticas con finalidad financiera» respecto de las que dichos principios y normas tienen una dimensión dispar (vid. P.M. HERRERA MOLINA, «La irrelevancia jurídica...», ob. cit., *passim*). En parecido sentido, desde una consideración administrativa del particular, se afirma que «las tasas, los precios de servicio público (tarifas) y los precios administrativos de actividades privadas de interés general tienen más elementos comunes que diferenciadores» (F.J. VILLAR ROJAS, *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos*, Comares, Granada, 2000, pág. 247). Compartiendo ambos planteamientos, ya se ha hecho notar que, con todo, las tasas no dejan de ser tributos sujetos a unas premisas en su ordenación y aplicación que no siempre tiene sentido que se trasladen acriticamente a las prestaciones a satisfacer por determinados servicios públicos en los que se actúa en régimen de competencia, aún imperfecta. En otras palabras, siendo conceptos parejos no es inútil, antes bien parece necesario, diferenciarlos a ciertos efectos.

⁵⁰ Antes de que la doctrina constitucional y su interpretación legal arrumbaran el concepto de precio público a su precario *status* actual se propugnó la utilización de los mismos como sistema alternativo de financiación del gasto público, rechazando el carácter único del sistema tributario (cfr. A. AGULLÓ AGÜERO, «Los precios públicos: prestación patrimonial pública no tributaria», *CREDF*, núm. 80, 1993, *passim*). Preservada la reserva de ley, los precios públicos regulados como prestaciones patrimoniales públicas –tal y como pueden entenderse éstas concebidas a partir de la doctrina constitucional– bien podrían, ahora, cumplir esta función.

⁵¹ Algo parecido se podría decir respecto del sistema de financiación de los servicios de seguridad jurídica que se articulan a través de los llamados aranceles notariales y registrales o de la función pública que se encomienda a la Seguridad Social, a las Cámaras de comercio, a los Colegios profesionales o a las Comunidades de regantes y que se financian mediante prestaciones obligatorias. Si bien es verdad que, en los cuatro últimos casos citados probablemente se habría de concluir que la prestación patrimonial no sería parangonable a la tasa sino al impuesto, tropezando entonces la libertad del legislador con las limitaciones específicas que, con toda claridad, de la Constitución y de su interpretación jurisprudencial se derivan en cuanto al establecimiento de esta modalidad específica de tributos. De lo contrario se habría de concluir que, con la simple alteración del *nomen iuris*, el legislador podría crear impuestos no sujetos a las exigencias derivadas del artículo 31 de la CE, lo que –a diferencia de lo que ocurre con las tasas, en las que tales principios y normas tienen una dimensión particular– no es aceptable.

⁵² Entendido –más allá de su clásico sentido de exigencia de autoimposición– como garantía de democracia y seguridad jurídica en el procedimiento de aprobación de prestaciones patrimoniales de carácter público. *Vid.*, al respecto, F. PÉREZ ROYO, «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en la Constitución», *Revista española de Derecho constitucional*, núm. 13, 1985. Este mismo autor propone una distinción, en cuanto a las prestaciones patrimoniales de carácter público, que me parece de particular utilidad. Por una parte, se podrían distinguir aquellas que «siendo sustancialmente tributarias, escapan a la normativa propia de los tributos» como las cotizaciones de la Seguridad Social. Junto a estas primeras, que califica de «tributos «impropios» podrían distinguirse aquellas otras «como las tarifas de contratos de adhesión relativos a servicios públicos esenciales» que no siendo tributos, ni siquiera impropios, han de ser establecidas por ley (*Derecho financiero y tributario, parte general*, 13.^a ed., Civitas, Madrid, 2004, pág. 54). A las primeras, a mi entender, siendo materialmente tributos les serían de aplicación los principios constitucionales de Justicia tributaria (art. 31.1 CE); las previsiones constitucionales respecto de las segundas se limitarían a las que se derivan del principio de legalidad (art. 31.3 CE).

entenderse que la legislación ordinaria se refiere a las mismas como «exacciones parafiscales»⁵³ que si «participan de la naturaleza de los tributos», quierese decir que no lo son: no se confunden con los tributos, aun compartiendo con ellos una parte –participación⁵⁴– de sus rasgos institucionales.

Así parece haberlo entendido, también, la jurisprudencia constitucional más arriba referenciada, al identificar estas prestaciones patrimoniales coactivas, no tributarias, que dan cobertura a una finalidad pública⁵⁵. Y así parecen aconsejarlo las necesidades financieras propias de determinadas formas de gestión de algunos servicios básicos⁵⁶. No es así, con todo, como lo ha entendido, hasta ahora, el legislador estatal, que ha tendido a identificar prestación patrimonial pública con tasa, ni la mayor parte de la doctrina que, o bien considera el concepto superfluo⁵⁷ o lo reconduce al seno tributario, con el consiguiente desvanecimiento de su utilidad e identidad⁵⁸. No se puede descartar,

⁵³ Disposición adicional 1.ª de la Ley núm. 58, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria.

⁵⁴ *Ibidem*. No deja de ser llamativo que en el plano administrativo, al hilo de la naturaleza jurídica de ciertas Corporaciones –Cámaras agrarias, de comercio, de la propiedad urbana y Cofradías de pescadores– que se financian mediante lo que bien podrían denominarse prestaciones patrimoniales públicas el propio Tribunal Constitucional recurra también al verbo «participar» para decir que «orientadas primordialmente a la consecución de fines privados, propios de los miembros que las integran, tales Corporaciones *participan* de la naturaleza de las Administraciones públicas...» (STC 76/1983, FJ 26.º; la cita está tomada de A. MARTÍN JIMÉNEZ, «Notas sobre...», ob. cit., pág. 191, not. 25, siendo mía la cursiva).

⁵⁵ «... la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión "tributos" del artículo 133.1 CE y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del artículo 31.3 CE» STC 185/1995, FJ 3.º.

⁵⁶ Éste sería el caso, por ejemplo, de los sistemas integrados de gestión de envases previstos en la Ley núm. 11, de 24 de abril de 1997. Siendo así que el distribuidor puede optar entre cobrar una cantidad en concepto de depósito –como tal finalmente definida por la Ley núm. 10/1998, en consonancia con la opinión de algunos autores (*vid.* C. GARCÍA NOVOA, «Comentarios a los aspectos fiscales de la Ley de envases», *Impuestos*, t. II, 1997)– o realizar una «aportación» a un sistema integrado; desde el momento en que el Reglamento de la Ley de envases (RD núm. 782, de 30 de abril de 1998) permite a los envasadores integrados en un sistema de gestión modular sus aportaciones, no deja de presentar notables dificultades conceptualizar tales prestaciones como tributos (*vid.*, en este sentido, M. VILLAR EZCURRA, «La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envase», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 1997; y «Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de Envases», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1998). Menores dificultades ofrece entender que «las prestaciones que sean exigidas por entes que utilicen esas distintas formas –total o parcialmente de actuación privada– no van a dejar de ser, por ello mismo, prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público» (J. RAMALLO MASSANET, «Hacia un concepto constitucional de tributo», *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 45).

⁵⁷ «... prestaciones patrimoniales de carácter público establecidas con arreglo a la Ley, es decir (...) a través de tributos» J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho financiero español*, vol. I, 24.ª ed., pág. 217.

⁵⁸ Cfr. C. LOZANO SERRANO, «Calificación como Tributos...», ob. cit., *passim*.; «... por esta vía (...) llegaríamos a la conclusión de que la distinción entre tributo y prestación patrimonial de carácter público cuya finalidad es financiar el gasto público es innecesaria» (A. MARTÍN JIMÉNEZ, «Notas...», ob. cit., pág. 198); «... siendo que la única figura financiera local capaz hoy día de servir al principio de legalidad es el tributo, tendremos que por más que las tarifas puedan ser consideradas de titularidad privada, deberán regularse como tasas cuando concurra alguna de las notas determinantes de la coactividad constitucionalmente relevante» (J. PAGÉS I GALTÉS, «Las tarifas...», ob. cit., pág. 402). Ciertamente, en la jurisprudencia constitucional se afirma con toda rotundidad la diferencia, como categorías tributarias, entre el impuesto y la tasa (SSTC 19/1987, 185/1995 ó 233/1999). Lo que está bien lejos de advertirse con idéntica claridad es lo que separaría la tasa de otras prestaciones patrimoniales de Derecho público no tributarias. De ahí que, como se ha referido más arriba, se haya defendido que –en última instancia– de nuestra Constitución, y de la interpretación dada a la misma por el Tribunal Constitucional (SSTC 294/1994 y 182/1997), lo que queda delimitado con perfil propio es un concepto constitucional de impuesto, como especie diferenciable de otras prestaciones patrimoniales públicas *senalagmáticas*, específicamente tributarias –tasas o contribuciones especiales– o bien, parafiscales –como los cánones forales a los que nos referiremos (cfr. al respecto P.M. HERRERA MOLINA, «La irrelevancia jurídica...», ob. cit., *passim*).

pues, como se razonará en lo relativo a las infraestructuras viarias de transporte, que lo más lógico sea clarificar, de una vez por todas, el panorama y reconducir la relación financiera entre el usuario y el concesionario al ámbito del precio privado⁵⁹, sin perjuicio, eso sí, de que se estableciera una tasa a satisfacer por este último, en razón del aprovechamiento especial que del dominio público realiza.

4. LA OPCIÓN FORAL

Es en este particular marco en el que las Juntas Generales de Vizcaya y Guipúzcoa aprobaron, terminando el año 2002, sendos «cánones de utilización de infraestructuras viarias». Sólo desde la perspectiva concreta del Ordenamiento en el que se insertan y de la coyuntura en la que aparecen puede comprenderse su particular denominación y régimen jurídico.

Estos cánones se enmarcan en la expiración del régimen de concesión administrativa en el que se explotaba el itinerario de la autopista A-8 que discurre por los territorios forales vizcaíno y guipuzcoano. Si, en otros casos, las autoridades competentes han venido renegociando con la entidad concesionaria la prórroga de su explotación, en éste la opción política ha sido la de encomendar la gestión a sendas sociedades públicas constituidas al efecto. Lo que se ha hecho, pues, es modificar el modelo de gestión de una autopista ya construida.

No se viene, pues, a resolver la construcción y financiación de nuevas infraestructuras –aunque eventualmente ambas sociedades puedan ser llamadas a asumir la construcción de nuevas infraestructuras viarias, como la Variante Sur Metropolitana de Bilbao, expresamente mencionada en la norma vizcaína–, sino que lo que se hace es modificar el régimen de gestión y mantenimiento de una infraestructura amortizada y en funcionamiento: la A-8 a su paso por los susodichos territorios históricos vascos.

Aprovechando el vencimiento de la concesión se prefiere la reversión del inmovilizado –frente a la prórroga de la concesión– y se opta por pasar a administrar la infraestructura desde las propias Diputaciones forales, en régimen de encomienda de gestión. A tal efecto se decide crear dos sociedades públicas forales, constituidas para ello como sociedades anónimas, cuya financiación –sin perjuicio de eventuales subvenciones⁶⁰– pasa por el cobro de una prestación a satisfacer por los usuarios, a la que se pasa a denominar «canon», y –en el caso de la guipuzcoana– «mediante la explotación de las áreas de servicio vinculadas a las infraestructuras viarias»⁶¹.

Todo lo cual hace de este supuesto una situación verdaderamente singular por cuanto, amortizada la infraestructura y ejercitado por la Administración el derecho de reversión, se podría estar en condiciones de eliminar el pago de peaje alguno o, al menos, de reducirlo considerablemente, a

⁵⁹ En sentido contrario *vid.* M. RUIZ GARIJO, *Problemas actuales de las tasas*, 2002, pág. 264: «En definitiva, los peajes pagados por los usuarios a las sociedades concesionarias de autopistas deben reconducirse al concepto de tasa». Así citado en R. CALVO ORTEGA, «La tasa por utilización de autovías en la Unión Europea», *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2003, pág. 14, not. 4.

⁶⁰ La Ley del Parlamento vasco núm. 7, de 19 de junio de 1997, modifica la Ley de la Hacienda General del País Vasco estableciendo, entre otras cuestiones, un completo régimen jurídico de las subvenciones públicas en el que se dispone que las sociedades públicas podrán acceder a tales recursos en las mismas condiciones –transparencia, objetividad, concurrencia, etc.– previstas para las entidades privadas con las que pudieran competir.

⁶¹ Disposición adicional 3.ª de la NFGCUIV.

los efectos de dar cobertura con el mismo a los solos costes de gestión⁶². Por el contrario, lo que se hace es mantener el cobro de la correspondiente prestación –revestida ahora de canon– afectándola al sostenimiento de una sociedad pública que, en términos de principio, vendrá a financiar con tales ingresos el desarrollo de nuevos ejes de infraestructuras viarias.

La opción de crear dos sociedades anónimas trae causa de la normativa vasca sobre empresas públicas⁶³. Como tales sociedades anónimas se rigen en su constitución, ordenación y funcionamiento por el Derecho mercantil, con las especialidades que al respecto se puedan establecer desde el Derecho público⁶⁴. En cuanto a su régimen contable se regirá por el Plan General Contable, con las especialidades aplicables a las sociedades concesionarias de autopistas⁶⁵; por lo que a su particular régimen tributario afecta, en ambos casos, se prevé la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) –en carreteras, caminos y demás vías terrestres que exploten, aun no haciéndolo de forma gratuita– y del Impuesto sobre Sociedades (IS), por lo que a sus eventuales beneficios se refiere⁶⁶. Se trata, pues, de un sistema de gestión directa del servicio, mediante una sociedad de Derecho mercantil cuyo capital, inicialmente, es íntegramente público; es evidente que el modelo adoptado se sujeta, en ciertos aspectos, al Derecho público, mientras que transita, en otros, a través del Derecho privado, sin que pueda, pues, afirmarse que el conjunto de las relaciones derivadas de su funcionamiento sea de una u otra naturaleza⁶⁷.

⁶² El establecimiento del canon, en cualquier caso, no deja de ser una opción de política financiera, perfectamente prescindible. En términos puramente económicos –más allá de los costes de congestión y de contaminación– lo cierto y verdad es que la presión fiscal que soportan los vehículos cubre, con mucho, los costes de mantenimiento de las infraestructuras por las que circulan. En este sentido, no estaría justificado, desde una perspectiva limitadamente financiera, el establecimiento de contribuciones específicas por el uso de infraestructuras, excepción hecha de lo que a determinados vehículos pesados se refiere, máxime cuando el coste de construcción de la infraestructura ya está amortizado (vid. J.M. PARDO, «Estudio sobre la implantación de la tasa de infraestructura en España», *Revista del Ministerio de Transporte, Turismo y Telecomunicaciones*, núm. 29, 1987, págs. 35 y ss.)

⁶³ En el artículo 11 de la Ley del Parlamento vasco núm. 12, de 22 de junio de 1983, de Hacienda General del País Vasco, se hace referencia a las sociedades públicas como parte de la Administración institucional vasca. Si en un primer momento la mencionada ley contemplaba la posibilidad de que éstas revistieran la forma de sociedades anónimas o «especiales», la forma jurídica quedó restringida a la primera opción, al ser declarada inconstitucional la segunda (cfr. STC 14/1986).

⁶⁴ En el caso de las sociedades públicas vascas, por ejemplo, la Ley del Parlamento vasco núm. 14, de 28 de octubre de 1988 establece un régimen específico de retribuciones de los cargos directivos de las mismas; en otro sentido, la actividad de estas sociedades está sujeta al control económico y financiero del Tribunal de Cuentas del País Vasco. Sobre el estatuto jurídico de la empresa pública vasca vid. E. MONTOYA MARTÍN: *Las empresas públicas sometidas al Derecho privado*, Marcial Pons, 1996, págs. 418-435.

⁶⁵ Normas de Adaptación del PGC para las autopistas de peaje, aprobadas por la OMEH de 10 de diciembre de 1998, citadas por D. CARBAJO VASCO, en el documento de trabajo que con el título «La fiscalidad y la contabilidad de los concesionarios. Algunas notas» presentó en el Seminario celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales el 26 de marzo de 2004 en torno a la Ley General de subvenciones y las nuevas fórmulas de financiación privada de las infraestructuras públicas.

⁶⁶ Artículos 9 y 10 de la NFVCUIV y 10 y 11 de la NFGCUIV.

⁶⁷ Cuando la Administración tiende decididamente a utilizar el Derecho laboral como entorno preferente en su política de contratación de personal, o el Derecho civil en la contratación de bienes y servicios, al mismo tiempo que sujeta a control público las relaciones educativas, las familiares y –qué decir tiene– las comerciales, no es fácil adivinar qué consistencia y utilidad real pueda conservar el pretender distinguir –como regímenes jurídicos netamente diferenciados– entre público y privado. Vid. por todos, a este respecto, desde el Derecho administrativo, S. MARTÍN-RETORTILLO, «Reflexiones sobre la nueva Administración económica», en AA.VV., *Las estructuras del bienestar en Europa*, Civitas-Escuela Libre Editorial, Madrid, 2000; desde el Derecho financiero, vid. C. LOZANO SERRANO, «Intervencionismo...», ob. cit., *passim*, y J. PAGÉS I GALTÉS, «Las tarifas...», ob. cit., págs. 372-374.

4.1. Naturaleza jurídica de los cánones.

Es así como se plantea el establecimiento de una exacción dirigida a financiar el presupuesto de explotación de cada una de las sociedades mencionadas. A la hora de darle nombre a la misma se ha optado por el término «canon». Varias razones se adivinan en la elección:

- Una primera, que aun por inexplicable y simplista no puede descartarse, es el poder de las palabras: en el mercado electoral, el término «peaje» –que, probablemente, hubiera sido el más acertado– tiene muy mala venta; por el contrario, «canon» se está convirtiendo en un extraño comodín que lo mismo sirve para vestir un impuesto sobre el «disfrute» de la televisión pública, que para poner de largo otro sobre los beneficios que las empresas farmacéuticas obtienen de los sistemas sanitarios. No sin razón se tiende a pensar que, en esta materia al menos, el ciudadano puede digerir mejor el pago de un «canon» público que el de un «peaje» privado, tal vez por la inveterada inclinación de nuestro pueblo a sacralizar lo «público» mientras demoniza lo «privado»: es sabido que entre nosotros el beneficio es casi pecaminoso y la excelencia o el mérito un ejercicio de intolerable arrogancia, siendo así que ambas cosas –sin que sea posible explicar por qué– se consideran patrimonio de lo «privado»; mientras se presume de lo «público» –por definición– la munificencia, magnanimidad e igualdad, en régimen exclusivo.
- Se hubiera podido recurrir, perfectamente, al establecimiento de una tasa, pero se habría padecido con ello el coste de rigidez –legalidad, memoria económico-financiera y limitación del importe, contabilidad pública, etc.– que el Derecho tributario lleva consigo; con el problema añadido de que, al no ser posible sujetar a IVA un servicio por el que se exige un tributo, hubiera supuesto abrir un viejo frente de discusión con el Estado y con el Tribunal de Luxemburgo, que ya ha condenado a España en esta materia ⁶⁸.
- También cabría haberse optado por el sencillo y comprensible «precio», o más bien «peaje» que es la denominación que suelen adoptar los precios mercantiles en los servicios de autopistas, siendo esto probablemente lo más atinado ⁶⁹, pero se habría corrido con ello el riesgo de tropezar con algún Juez que llegase a la conclusión de que el servicio de autopista es esencial, o de que se trata de un supuesto de aprovechamiento especial del dominio público que no puede ser sujeto a precios privados, sino a prestaciones patrimoniales de Derecho público.

Ya se ha hecho notar que la palabra «canon» no nos aporta luz alguna sobre el régimen jurídico de lo que envuelve, por cuanto, en realidad, tan sólo es un concepto-pantalla útil para revestir todo género de prestaciones. ¿Encubren, pues, estos cánones un tributo o un precio? Tal y como se ha resuelto el particular la única categoría tributaria en la que podría encajar sería la de tasa, lo que se ha de descartar por distintos motivos:

⁶⁸ STJCE de 18 de enero de 2001.

⁶⁹ Así se hace en la legislación básica de los regímenes concesionales, aun con la denominación de tarifas (art. 246 LCAP). Así se denominan en la Ley núm. 8, de 10 de mayo de 1972, que regula el régimen general de las concesiones de autopistas, y así se conocen por todos y cada uno de sus usuarios y gestores. Siendo ésta la dirección coherente en un marco general de liberalización de las infraestructuras de transporte: «Si lo que se quiere es relanzar y potenciar la financiación privada de las infraestructuras resulta absolutamente indispensable que las tarifas abonadas por los usuarios tengan la consideración de precios privados para que puedan ser percibidas directamente por los concesionarios (dando, así, carta de naturaleza a lo que la práctica ya reconoce)» [J.L. VILLAR EZCURRA: «Las infraestructuras públicas: viejos y nuevos planteamientos», en ARIÑO y ALMOGUERA, ABOGADOS (ed.), *Nuevo Derecho...* ob. cit., pág. 107].

- En primer lugar, porque no se ha denominado ni calificado como tal –siendo la omisión expresa⁷⁰– en las normas por las que se establece; al mismo tiempo que resulta patente, intachable y legítima, la voluntad política de las Juntas Generales de no optar por el establecimiento de una tasa.
- Analizando el particular Derecho foral en que se inscribe su creación, ni en la normativa vizcaína⁷¹ ni en la guipuzcoana⁷² encontramos preceptos que nos permitan calificar con rotundidad este canon como tasa.
- Habiéndose encomendado la gestión de la infraestructura a una sociedad anónima –aun de capital público– a la que se atribuye como recurso propio el rendimiento del canon⁷³, no se integra en el presupuesto de ninguna Administración pública⁷⁴ ni viene destinada a

⁷⁰ En un singular precepto –el octavo de la norma vizcaína y el noveno de la guipuzcoana– se afirma la incompatibilidad del canon con «la imposición de tasas, prestaciones patrimoniales, precios públicos o contribuciones especiales destinados a la financiación de las infraestructuras viarias señaladas en el artículo 1 anterior». De donde se deduce una clara intención –aun no pasando de tal– de afirmar el canon como única prestación a satisfacer por el uso de las infraestructuras viarias encomendadas a las sociedades de referencia.

⁷¹ La Norma Foral núm. 81, de 17 de mayo de 1986, General Tributaria, en la redacción que a su artículo 26 le ha venido dado por la Norma Foral núm. 2, de 12 de febrero de 1999 recoge un concepto de tasa parejo al que encontramos en la normativa estatal, acogiendo la doctrina constitucional más arriba expuesta. Por su parte ni en la Norma Foral núm. 4, de 26 de junio de 1990, de tasas, precios públicos y otros recursos tributarios –que expresamente excluye de su ámbito de aplicación los recursos de las entidades que actúen según normas de Derecho privado– ni en la Norma Foral núm. 9, de 20 de noviembre de 1990 que, al amparo de la anterior, crea una serie de tasas, se puede encontrar fundamento normativo para calificar el canon de infraestructuras como tasa.

⁷² El artículo 26 de la Norma Foral núm. 1, de 1 de enero de 1985, General Tributaria, así como el artículo 6 de la Norma Foral núm. 2, de 11 de enero de 1990, de Tasas y Precios Públicos, son herederos de sus homónimas estatales, en sus contenidos previos al vendaval conceptual de la STC 185/1995. De modo que –en un análisis de estas normas ajeno a lo que ha ocurrido en el Ordenamiento tributario español durante los últimos años– de querer encajar el canon de infraestructuras en alguna de las categorías conceptuales a que nos venimos refiriendo habríamos de concluir que se trata de un precio público que no una tasa.

⁷³ «La recaudación de dicho canon se destinará en todo caso a la financiación de las actuaciones de política de infraestructura viaria que efectúe dicha Sociedad Pública Foral» (art. 2 NFBUIV). *Vid.*, en el mismo sentido, el artículo 2 de la NFGCUIV.

⁷⁴ El artículo 2 de la LGT identifica los tributos como prestaciones exigidas por Administraciones públicas. Se puede considerar que una sociedad anónima de capital público «es realmente una pertenencia de la Administración» (STC 14/1986) y como tal, sujeta en su régimen y funcionamiento a los principios y normas constitucionales o comunitarias aplicables a los entes públicos (*vid.* A. TRONCOSO REIGADA, *Privatización, empresa pública y Constitución*, Marcial Pons, Madrid, 1987), o «poder público» a efectos del artículo 41 de la LOTC (STC 35/1983): nada que objetar. Pero, al mismo tiempo, lo que es indudable es que una sociedad anónima se rige en su ordenación y actividad por las disposiciones del Código de Comercio, de la normativa contable y del resto de las disposiciones mercantiles –de Derecho privado– que le resulten aplicables. Tal forma asociativa no es, pues, acriticamente, del todo y sin paliativos, equiparable a lo que en Derecho administrativo se entiende por Administración pública: ni desde el punto de vista económico, ni desde la perspectiva contable, ni desde una consideración jurídica de ambas formas organizativas de actuar en el tráfico jurídico. Se podrá estar de acuerdo, o no, con tal forma de hacer: con la decisión político-legislativa, de lo que se conoce como la «huida del Derecho público». Lo que no parece razonable es forzar la realidad jurídica, tal y como se presenta, para acomodarla a unos esquemas dogmáticos previos; afirmar que una sociedad anónima es, sin más y a todos los efectos, lo que no es, Administración pública *sic et simpliciter*, concluyendo que sus precios son tasas y sus beneficios, ingresos públicos. Sobre las dificultades de cohesión el estatuto jurídico societario con el cobro de tributos como ingresos propios de una sociedad mercantil *vid.* J.I. GOMAR SÁNCHEZ, «¿Se pueden cobrar tasas y precios públicos en la prestación de servicios públicos por empresas mixtas?», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 1997, págs. 35-46. Siendo cierto que –con mayor o menor habilidad– todo se puede lograr, y forzar –en la práctica así es– anotando, por ejemplo, el ingreso de una tasa como recaudación de un ente local y como «subvención» del mismo a la entidad concesionaria; o disponiendo el pago del canon concesional mediante compensación de deudas (J. PERDIGÓ I SOLÀ, «Les tarifes...», *ob. cit.*, págs. 573 y 574).

financiar el sostenimiento de los gastos públicos, en sentido estricto, lo que resulta indisoluble de cualquier categoría tributaria ⁷⁵.

- En el caso del canon vizcaíno los «derechos de crédito presentes o futuros» son susceptibles de cesión o pignoración, al mismo tiempo que se prevé que en los convenios que rijan el régimen de encomienda de gestión la Administración foral velará por que no se vean perjudicados los derechos de los cesionarios o acreedores pignoraticios cuando se hubiera de modificar el contenido del acuerdo (art. 7.2 NFBCUIV); derecho este, el de cesión, radicalmente incompatible con el principio general de indisponibilidad del crédito tributario (art. 6 LGT) y que empieza a extenderse como fórmula de financiación alternativa a la clásica emisión de obligaciones ⁷⁶.

No está de más insistir en que las circunstancias en las que se desenvuelve la construcción y explotación de las infraestructuras viarias hubieran permitido optar por otorgar al canon de uso la forma y régimen jurídico propio de una tasa –como se ha hecho, por ejemplo, con el canon de infraestructuras ferroviarias– pero, sencillamente, no ha sido así. Al mismo tiempo hay elementos en su ordenación que lo alejan significativamente de lo que se entiende como un precio privado libremente satisfecho entre particulares como contraprestación de un servicio:

- Al tener como objeto la utilización de infraestructuras viarias –que bien se puede calificar como un servicio imprescindible explotado en régimen de monopolio de hecho o que comporta el aprovechamiento especial del dominio público ⁷⁷– está, al menos en entredicho, la libertad ⁷⁸ de contratación que caracteriza el pago de un precio a cambio de un servicio, en virtud de un acuerdo de voluntades ⁷⁹.

⁷⁵ Cfr., entre todas, STC 182/1997 (FJ 15.º).

⁷⁶ Al referirse a esta modalidad de financiación, la titulización de los ingresos futuros, algún autor sugiere que «sería conveniente que la Administración garantizase el crédito de los tenedores de los títulos aun en el caso de resolución de la concesión» (J.L. VILLAR EZCURRA, «Las infraestructuras...», ob. cit., pág. 105); exactamente, aun no tratándose de una concesión sino de una encomienda de gestión, lo que se ha hecho en la norma aquí comentada.

⁷⁷ Que por el aprovechamiento especial del dominio público tan sólo quepa la exigencia de una tasa es de las pocas cosas que en esta materia, a la vista de nuestra doctrina constitucional, está fuera de toda duda. No así que por todos los servicios que la Administración, directa o indirectamente, desarrolla en o sobre el dominio público se hubieran de exigir tasas por su aprovechamiento [*Vid.* J.J. FERREIRO LAPATZA, «Dictamen...» (II), ob. cit., pág. 47]. Como se expone en la alternativa propuesta, se podría haber establecido una tasa por el uso del dominio público, pero teniendo como contribuyente a la sociedad gestora y con independencia de las prestaciones satisfechas por los usuarios. No es éste, sin embargo, aunque bien pudiera haberlo sido, el modelo adoptado en el caso que nos ocupa.

⁷⁸ «Deben considerarse prestaciones coactivas, no sólo aquellas en las que así resulta expresamente de su propio régimen jurídico, sino también aquellas otras en las que, aunque la relación de la que nace el deber de pagar sea fruto de una decisión libre del sujeto, pueda afirmarse que dicha libertad existe sólo formalmente, como sería el caso de los servicios públicos esenciales» (F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero...*, ob.cit., pág. 55).

⁷⁹ Se enmarca en una relación que podría encajar en lo que la doctrina iusprivatista ha calificado «de dudoso carácter negocial» (F. DE CASTRO, *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1968, pág. 39), o de «contrato forzoso» (L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos del Derecho civil patrimonial*, 4.ª ed., Vol. 1.º, Civitas, Madrid, 1993, pág. 135).

- En sus elementos esenciales –objeto, sujetos, exenciones, cuantía, gestión y recaudación– se adivina la estructura de una prestación pública que replica la ordenación y aplicación de los tributos.
- Las denuncias efectuadas por el personal encargado del cobro de los cánones en cuanto a las «infracciones» previstas en materia de sistemas electrónicos de pago⁸⁰ gozarán de presunción de certeza en el «procedimiento sancionador»⁸¹, lo que hace difícil calificar la relación entre la sociedad pública y el usuario como una mera prestación de servicios de régimen mercantil.
- En la sujeción e importe de los cánones se prevén exenciones –autoridades judiciales, ambulancias, etc., cuando efectúen algún servicio en la infraestructura viaria– y criterios de cuantificación –«grado de contribución del usuario a la financiación»⁸² o «razones de ordenación general del tráfico y del territorio»⁸³– más propios de una prestación de Derecho público, en la que se integran consideraciones de interés general, que de un precio configurado en el marco de una relación privada de prestación de servicios.

Si no se trata, pues, ni de una tasa ni de un precio privado está claro que estamos ante una modalidad de lo que –siguiendo la doctrina constitucional sobre el particular– se viene denominando en nuestro Ordenamiento como «prestaciones patrimoniales de Derecho público» y que, preservada la reserva de ley, nada impediría calificar como precio público. Ambas normas forales presentan el canon como una especie «incompatible con la *imposición* (*sic*) de tasas, *prestaciones patrimoniales*, precios públicos o *contribuciones especiales* (*sic*)»⁸⁴ que gravaran la utilización de infraestructuras viarias. Más acertado hubiera sido, a mi parecer, el haber redactado tales artículos en positivo: afirmando lo que son los cánones, «prestaciones patrimoniales de Derecho público por la utilización de infraestructuras viarias, afectadas a la financiación de las Sociedades Públicas Forales a quienes se encomienda la gestión de las mismas», y sin hacer referencia alguna a lo que pudiendo haber sido –tasas, precios públicos o privados– no han resultado ser.

4.2. Elementos esenciales y aplicación.

Los principios de justicia material, seguridad jurídica y legalidad que presiden el establecimiento y aplicación de los tributos no tienen, a mi parecer, idéntico alcance y trascendencia por cuanto a las prestaciones patrimoniales públicas afecta, desde el momento en que no obedecen éstas a la función pública contributiva que explica la existencia de los tributos en general, y de los impuestos en particular. Ya respecto de las tasas se suele afirmar que la capacidad económica no deja de ser un criterio de configuración eventual, al mismo tiempo que las exigencias de certeza o

⁸⁰ «En los peajes dinámicos o telepeajes, los vehículos que los utilicen deberán estar provistos del medio técnico que posibilite su uso en condiciones operativas» (art. 53.1 RDL núm. 339, de 2 de marzo de 1999).

⁸¹ Cfr. artículos 8.3 de la NFGCUIV y 7.3 de la NFVCUIV.

⁸² Cfr. artículo 5.1 de la NFGCUIV.

⁸³ Cfr. artículos 3.2 de la NFGCUIV y 4.2 de la NFVCUIV.

⁸⁴ Cfr. artículos 8 NFVCUIV y 9 de la NFGCUIV (la cursiva es mía).

legalidad se han de interpretar en su ordenación con mayor «flexibilidad»⁸⁵ que la que corresponde observar en el caso de los impuestos. Con mayor razón, pues, en las prestaciones patrimoniales públicas, estos principios se han de ponderar, al proyectarlos en la práctica, a partir de su conjugación simultánea con otros principios que entran en juego en la regulación del conjunto de relaciones sobre las que inciden, como –por ejemplo– la libertad de empresa, la proscripción comunitaria de las ayudas de Estado o de las medidas restrictivas de la competencia.

Asumiendo que se trata de un precio, aun regulado mediante ley por enmarcarse en el tipo de relaciones respecto de las que el Tribunal Constitucional entiende como «coactivas», para examinar los elementos esenciales de la prestación seguiremos la estructura del tributo, fácilmente reconocible en la misma. En estos términos –susceptibles de empleo por analogía– el presupuesto de hecho de nacimiento de la prestación sería la circulación por la infraestructura en un vehículo a motor, siendo su conductor el sujeto pasivo –obligado al pago, dice el precepto– de la misma⁸⁶.

A semejanza de lo que es frecuente en el establecimiento de tributos, ambas normas enumeran una serie de exenciones. Es curioso que siendo muy semejantes presentan entre sí significativas diferencias:

- La norma guipuzcoana menciona los vehículos de la Ertzaintza y demás cuerpos y fuerzas de seguridad, así como los de las autoridades judiciales, «que hubieran de cumplimentar algún servicio en terrenos de las infraestructuras viarias»⁸⁷; mientras que la vizcaína añade a los anteriores una referencia genérica a «cualquier usuario que se encuentre en el ejercicio de algún servicio o función pública»⁸⁸, para remitirse al desarrollo reglamentario por cuanto a los «términos y condiciones»⁸⁹ de la exención, lo que no deja de resultar vulnerable desde una consideración estricta del principio de legalidad.
- Ambas redactan de forma semejante una segunda exención relativa a los vehículos de las respectivas Diputaciones y Sociedades forales que realicen tareas de control y mantenimiento de la infraestructura, así como las ambulancias y vehículos de extinción de incendios en tanto en cuanto «realicen alguna misión en la infraestructura viaria»⁹⁰, de modo que no gozarán de tal exención si utilizan la vía para dirigirse a realizar un servicio fuera de la propia infraestructura.
- El listado de exenciones se ultima con una referencia genérica a los tramos de infraestructuras viarias en los que el cobro del canon no compensaría los gastos de su gestión o en los que atendiendo a «razones de ordenación general del tráfico y del territorio» el Consejo de Diputados –de nuevo se deslegaliza la determinación de un elemento esencial de la prestación– considerase procedente no exigir el pago del gravamen.

⁸⁵ Cfr., entre otras, SSTC 37/1981, 19/1987, 185/1995 y 233/1999.

⁸⁶ Cfr. artículos 2 y 4 de la NFGCUIV y 2 y 3 de la NFVCUIV.

⁸⁷ Artículo 3.2 de la NFGCUIV (el subrayado es mío).

⁸⁸ Artículo 4.1 de la NFVCUIV (el subrayado es mío).

⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁰ Cfr. artículos 3.1 de la NFGCUIV y 4.1 de la NFVCUIV (el subrayado es mío).

Por cuanto a la cuantía del canon afecta se remite la fijación y revisión de su importe, íntegramente, a lo que en cada caso decidan los respectivos órganos de gobierno de cada Diputación foral: lo que cabría considerar como habilitación en blanco, difícilmente compatible con las exigencias propias del principio de legalidad ⁹¹. Se da razón, eso sí, de los criterios que al respecto se podrán tener en cuenta ⁹²:

- La distancia recorrida.
- La naturaleza del servicio y su duración.
- El deterioro de la infraestructura.
- La situación del mercado.
- El coste de comercialización del servicio.

Todos los criterios enumerados obedecen a una lógica estrictamente empresarial propia de la formación de un precio. A todos ellos se añaden dos que tienen su fundamento en una consideración del canon como instrumento de políticas públicas. Por una parte, en la norma vizcaína, no así en la guipuzcoana, se prevé la posibilidad de que se pueda utilizar la cuantía del canon como herramienta de «regulación de la demanda del tráfico en función del mantenimiento de determinados niveles de servicio en el uso de la red viaria» ⁹³.

En otro sentido, más interesante, ambas normas prevén que se module el importe del canon atendiendo al «grado de contribución del usuario en la financiación de la infraestructura» ⁹⁴, y de establecer «un régimen de descuentos aplicable en función de la frecuencia de uso y atendiendo a criterios de transparencia, objetividad y no discriminación» ⁹⁵. Con toda probabilidad ambos preceptos se han redactado pensando en la eventualidad de aprobar cuantías bonificadas del canon para quienes sean usuarios habituales de la infraestructura viaria. Sin embargo la liberalidad de la norma guipuzcoana permitiría lecturas espurias que, por ejemplo, consintieran eximir del pago del canon a los vehículos de una determinada empresa que hubiera participado en la construcción de la infraestructura. Es más acertada, sin duda, la norma vizcaína que fija la atención en la frecuencia de uso y, sobre todo, menciona expresamente los criterios que han de presidir la aprobación de los mencionados descuentos: «transparencia, objetividad y no discriminación». Se ha de tratar, pues,

⁹¹ STC de 19/12/1985. No obstante lo cual, también cabe entender que la doctrina constitucional más reciente viene admitiendo que la fijación de las cuantías de los precios públicos por órganos ministeriales o asimilados se acomoda a las exigencias del principio de reserva relativa de ley establecido en la Constitución (*vid.*, en este sentido J. RAMALLO MASSANET, «Tasas...», ob. cit., pág. 259). Aunque también es verdad que la absoluta indeterminación de la ley en cuanto a la cuantía máxima del canon podría justificar una declaración de inconstitucionalidad de la misma en consonancia con lo dicho por el Tribunal Constitucional en relación a la Ley 39/1988 (STC 233/1999).

⁹² Cfr. artículo 5 de la NFGCUIV y de la NFVCUIV.

⁹³ Artículo 5.1 de la NFVCUIV.

⁹⁴ Artículo 5.1 de la NFGCUIV.

⁹⁵ Artículo 5.2 NFVCUIV.

de descuentos públicos –transparencia– a los que pudiera acceder cualquier usuario que utilizara con frecuencia la infraestructura viaria –objetividad– sin que vinieran limitados a los residentes en determinados municipios –no discriminación–.

La Diputación foral de Guipúzcoa ha aprobado las cuantías del canon en función de la distancia recorrida y el tipo de vehículo. Al mismo tiempo está en vigor, en el tramo guipuzcoano de la A-8, un «Plan de Descuentos» que viene a sustituir a un llamado «Peaje Social» –del que no he obtenido información– y que prevé reducciones del 25, 55 y 75 por 100 en función de la frecuencia de uso (de 5 a 8, hasta 20 y más de 20 viajes mensuales, respectivamente). Entre los requisitos que se estipulan para acceder a tan generosos descuentos se advierten dos que bien podrían calificarse como contrarios al Derecho comunitario, por vulneración del principio de no discriminación y de libre competencia: es preciso estar empadronado en un municipio de Guipúzcoa y poseer una cuenta corriente en una de las tres entidades financieras guipuzcoanas que tienen suscrito convenio de colaboración, a estos efectos, con la Diputación foral ⁹⁶.

En lo que he podido conocer, por lo que al tramo vizcaíno afecta, la Diputación foral de Vizcaya se ha limitado –por el momento– a establecer la cuantía del canon en función de la distancia recorrida y el tipo de vehículo ⁹⁷.

En cuanto a la aplicación del canon, la exacción, gestión y recaudación del mismo es competencia de las Sociedades forales a quienes se encomienda la gestión de la infraestructura viaria. Su cobro coincidirá con el momento de utilización de la misma, pudiendo realizarse por terceros su gestión efectiva. No se menciona el procedimiento a seguir en caso de impago, por cuanto la dinámica propia de su satisfacción efectiva no ha de permitir que se produzca el mismo. La única posibilidad de que tal cosa sucediera es superando las estaciones de pago por los carriles habilitados para vehículos provistos de sistemas electrónicos de «telecanon» ⁹⁸, sin estar en posesión del dispositivo correspondiente. Cuando tal cosa ocurra el personal encargado del cobro del canon, «debidamente autorizado», y provisto de los medios técnicos de reproducción de imagen, previamente homologados por la Administración, se personará en los procedimientos sancionadores como si de un agente de la autoridad se tratase constituyendo sus denuncias –apoyadas en las imágenes obtenidas por los mencionados medios– medio de prueba suficiente de la comisión de la infracción.

El rendimiento del canon, por su parte, nutrirá las arcas de las Sociedades forales. Tal cosa pudiera por sí sola llevar a pensar que se trata de un precio ⁹⁹, público si se quiere, y a mi parecer

⁹⁶ Cfr. Decreto Foral núm. 23, de 20 de mayo de 2003, y la información que obra en <http://www.bidegi.net>

⁹⁷ Cfr. Decreto Foral núm. 99, de 27 de mayo de 2003, por el que se establece la cuantía del canon de utilización de la Autopista A-8 del Cantábrico.

⁹⁸ El artículo 51.3 del Real Decreto Legislativo 339/1999 se refiere a peaje dinámico o telepeaje. Las normas forales aluden a canon dinámico o telecanon. Indudablemente hablan de lo mismo pero con términos sintomáticamente diversos. De la documentación que he podido consultar el sistema de telecanon vigente en Guipúzcoa se gestiona desde las tres entidades financieras que colaboran con la Diputación al respecto.

⁹⁹ «Naturalmente, si el Estado presta el servicio a través de una sociedad mercantil, en régimen de Derecho privado, apropiándose la sociedad de las sumas pagadas por los usuarios sólo de precios se puede hablar para referirse a tales sumas.», J.J. FERREIRO LAPATZA, «Dictamen...», ob. cit. (I), pág. 45.

nada impide que la ley estipule que el destinatario directo y final de una prestación patrimonial pública –no así de un tributo– sea una entidad privada. Ya se ha hecho referencia a la posibilidad de pignoración de créditos prevista en la normativa vizcaína, así como a la preservación de los derechos de los titulares de los mismos, en caso de extinción del acuerdo de encomienda de gestión. Es evidente que la valoración de la Sociedad foral está íntimamente vinculada a los derechos inmatriculados sobre la gestión de las infraestructuras viarias de que resulta titular, en virtud del acuerdo de encomienda de gestión. Así las cosas, la rescisión del acuerdo desestabilizaría su estructura patrimonial, viéndose afectados con ello de pleno los títulos crediticios que a partir de las expectativas creadas con la encomienda de gestión se hubieran podido emitir. La perspectiva de esta eventual rescisión es la que justifica la dotación del llamado Fondo de reversión en las empresas concesionarias de servicios públicos. El problema que plantea el sistema de encomienda, frente al de concesión, radica en que la indefinición temporal del período de explotación dificulta considerablemente el cálculo de las dotaciones que al Fondo de reversión es prudente realizar ¹⁰⁰.

Pudiera pensarse que este sistema de financiar la explotación de una autopista –o, en su caso, la construcción de nuevas infraestructuras– es novedoso. Nada más lejos de la realidad. En definitiva, se obtiene la financiación necesaria para el presente cediendo los derechos a recaudar las prestaciones futuras. Es así como en la Edad Media se gestaron las primeras instituciones financieras en las Repúblicas italianas. Las ciudades, endeudadas con los prestamistas, les cedían la recaudación futura de los tributos, en pago de sus deudas vencidas. Éstos, a su vez, cedían a terceros, en buena medida comerciantes, dichos créditos públicos –cuya recaudación se les había encomendado– formalizando el negocio en un título. Con el tiempo, dichos títulos se habrían de convertir en instrumento de pago, siendo el germen de los mercados financieros.

4.3. Una alternativa de *lege ferenda*.

Hasta aquí el análisis de *lege data*: el canon foral de infraestructuras viarias es un precio, público si se quiere, que atendidas las circunstancias de la relación jurídica con ocasión de la que se exige está sujeto a reserva de ley conforme lo previsto por nuestra Constitución en lo relativo a las prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE).

Avanzando en el análisis, se puede sugerir una solución de *lege ferenda* que excede el entorno propio de estos cánones forales por resultar extrapolable al conjunto de las autopistas. Desde una perspectiva europea de la ordenación de las infraestructuras viarias de transporte terrestre, no tiene mucho sentido continuar calificando aquellas que se construyen y gestionan en régimen de concesión administrativa como dominio público. En realidad, son bienes de las empresas concesionarias que discurren por terrenos de dominio público: nada más ¹⁰¹.

¹⁰⁰ Sobre la dotación del fondo de reversión *vid.* E. ANDRÉS AUCEJO, «La amortización de los activos revertibles a la Administración», *Impuestos*, núm. 23 (1999), págs. 80-110; así como AECAE, *Principios contables. Fondo de Reversión*, col. Documentos, núm. 14, 2.ª ed., 1992.

¹⁰¹ *Vid.* G. ARIÑO ORTIZ, «Infraestructuras: nuevo marco legal», *REDETI*, núm. 10, 2001, de cuyos planteamientos es tributaria la propuesta que aquí se apunta.

Ya nadie discute que la naturaleza de las prestaciones que pagamos a las empresas eléctricas, gasistas o de telecomunicaciones –mercados todos ellos liberalizados– tienen naturaleza de precios, sin más, aunque sujetos a controles administrativos. Nadie debería dudar, igualmente, de la naturaleza de las que se satisfacen al gestor de una autopista: precios que llamamos peajes, sin que constituya objeción alguna de entidad para dicha calificación el que en la relación comercial la libertad de contratación esté en entredicho; medie lo que nuestro Tribunal Constitucional llama «coactividad».

Lamentablemente nuestro Ordenamiento financiero recibió con la STC 185/1995 una jurisprudencia italiana de los años sesenta perfectamente anacrónica en una Europa del siglo XXI, en la que si hay una política indiscutida es la relativa a las libertades de circulación y establecimiento: libre mercado y libre competencia. En semejante entorno carece por completo de sentido continuar razonando en términos de posiciones monopolísticas y protección del consumidor a través del principio de legalidad y de la regulación pública de los mercados. Sobre todo, para entregar el mercado a una entidad pública que lo gestiona en régimen monopolístico a través de una sociedad mercantil: eso sí con arreglo a la ley y, por lo tanto, con todas las bendiciones constitucionales. No es así como se protegen los intereses del común, usuarios y contribuyentes, sino mediante un sistema en el que la libre competencia facilite buenos servicios a bajos precios y de forma eficiente, con el debido control público.

En realidad, quien realiza un especial aprovechamiento del dominio público, terrestre, no es tanto el usuario, como la sociedad que explota la infraestructura. En este sentido, una buena solución del dilema tasa/precio hubiera sido la combinación de ambos. Por una parte, establecer una tasa foral por el uso del dominio público, cuyo hecho imponible fuera el mero acceso a las infraestructuras viarias, y cuya cuantía se fijase en función del número anual de usuarios de las mismas, siendo su contribuyente la sociedad que las gestiona. Su finalidad sería medioambiental, pues tendría su fundamento en la compensación de los costes sociales que comportan las autopistas en términos de contaminación atmosférica y acústica, siendo perfecto su encaje en las políticas comunitarias de integrar la política fiscal y la medioambiental ¹⁰².

Cuando se piensa en quién habría de ser el sujeto activo de dicha tasa foral se advierte lo endeble del modelo de gestión adoptado, pues no sería otro sino el propietario de la sociedad llamada a satisfacer su importe: la Diputación foral correspondiente. Ciertamente no hay obstáculo legal alguno para ello, pero se hace evidente que no resulta del todo coherente. Y es que la incongruencia radica en el mismo hecho de constituirse la Diputación, un ente público, en gestor directo de un servicio que tiene ribetes monopolísticos utilizando para ello una forma societaria de orden mercantil. Con estas trazas, quien se supone que debiera regular y controlar el funcionamiento del mercado lo que hace, en realidad, es dominarlo y gestionarlo en régimen de exclusividad. Curiosamente así, quien queda por

¹⁰² Vid., por todos, J.M. RODRÍGUEZ MUÑOZ, «Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea», *RDFHP*, núm. 262, 2002. Sería un ejemplo depurado de lo que se ha dado en llamar tasas de tolerancia (P.M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, 2000). Vid., en concreto, A. SALAS RIZO-PATRÓN y M. RUIZ GARJU, «Nuevas perspectivas de la fiscalidad medioambiental: la tasa por el uso de bienes de dominio público», *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001, págs. 103- 124 y J. CALVO VÉRGEZ, «Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2004, págs. 61-128.

completo a merced de la sociedad gestora –cuyas tarifas establece la propietaria única del capital, la Diputación foral– es el usuario. Desde este punto de vista, sin duda alguna, la ambigüedad del término canon responde a lo sinuoso del modelo: es un peaje que, en realidad, esconde una tasa.

La lógica de un sistema liberalizado conduce a que cada uno de los sujetos que intervienen en su gestión ocupe su lugar: el ente público regulando y controlando el funcionamiento del sistema y las empresas concesionarias gestionando los servicios. El ente público cobrando de las sociedades los tributos a que haya lugar y aquéllas exigiendo de los usuarios los precios establecidos al respecto. Tal y como ocurre en los mercados de la electricidad, del gas o, recientemente, de las telecomunicaciones y como bien podría haberse hecho en lo relativo a las infraestructuras portuarias o aeroportuarias. Cuando es uno solo –como ente público y como sociedad pública– quien controla todos los resortes del sistema, lo más probable es que el control se debilite, con la consiguiente pérdida de eficacia y eficiencia en el servicio: en perjuicio, pues, del conjunto de los usuarios y contribuyentes.

Pensando en una solución general del modelo español de infraestructuras viarias de transporte, lo cierto y verdad es que la incidencia en términos de costes del aprovechamiento especial del dominio público por el que discurre una autopista se concentra –principalmente– en la población de los términos municipales por los que pasa. Mientras que el beneficio más directo lo disfrutan sus usuarios y las empresas que gestionan su explotación. Probablemente, pues, lo más lógico es que los sujetos activos, si no directamente, a través de transferencias, de los rendimientos de las tasas a que nos venimos refiriendo fueran las corporaciones locales por cuyos territorios discurren las infraestructuras, llámense éstas ayuntamientos, diputaciones, consejos comarcales o cabildos insulares. En cierto modo esto ya es así, sino a través de una tasa por aprovechamiento especial del dominio público, mediante otro más que gravoso tributo que las empresas concesionarias de autopistas han de satisfacer a los municipios por los que discurren: el IBI al que están sujetas como titulares de un inmueble de características especiales ¹⁰³, a un tipo impositivo –a salvo de coeficientes– entre el 0,3 y el 1,3 por 100 ¹⁰⁴.

Otra posibilidad, que es quizás la que va tomando forma con más fuerza, sería que –incidiendo directamente sobre el usuario de las vías públicas de transporte, o sobre los que generan en las mismas un mayor desgaste– se estableciera una tasa por la utilización de autovías, lo que se empieza a conocer como «euroviñeta», ya en fase de establecimiento, al menos, en Francia y Alemania ¹⁰⁵.

5. EL MODELO CATALÁN DE DEPÓSITO DE RESIDUOS

Si en el caso de los cánones forales se acaba de advertir que su ley reguladora no se pronuncia en cuanto a su condición y naturaleza jurídica, en el del canon catalán sobre la disposición de

¹⁰³ Artículo 8.1 c) del Real Decreto Legislativo núm. 1, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

¹⁰⁴ Artículo 72 del Real Decreto Legislativo núm. 2, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales.

¹⁰⁵ Cfr., al respecto R. CALVO ORTEGA, «La tasa...», ob. cit., *passim*.

residuos se opta por la misma vía escogida por el legislador estatal en cuanto a determinados cánones ferroviarios. Si en aquel caso se han definido como «tasas que recibirán el nombre de cánones ferroviarios»¹⁰⁶ en éste se califica en la exposición de motivos como «figura impositiva», para afirmar en el articulado que se trata de un «impuesto ecológico»¹⁰⁷.

No cabe, pues, al contrario de lo que ocurría con los cánones forales, ninguna duda sobre su caracterización y naturaleza jurídica: se trata de un tributo, propio de la Comunidad Autónoma catalana, de un impuesto, en concreto. Lo único que cabría preguntarse es ¿por qué no se ha denominado como tal? Así ha sido, por ejemplo, en otras Comunidades Autónomas que han creado tributos, con una u otra estructura interna, en relación a unos¹⁰⁸ u otros residuos¹⁰⁹.

No se trata aquí de abordar un estudio exhaustivo de este impuesto¹¹⁰. A diferencia de lo que ocurría con los cánones forales, su naturaleza y régimen jurídico no ofrece ninguna dificultad desde la perspectiva que aquí interesa –indagar sobre aquello que nos podemos encontrar detrás de una figura financiera denominada canon– siendo la única curiosidad que a estos efectos suscita este canon la de tratar de entender por qué se ha preferido esta nomenclatura, frente a la más nítida y transparente de impuesto o, por qué no, tasa.

Para responder a este interrogante sí es preciso aproximarse, siquiera sumariamente, al fundamento y estructura de la prestación. Es bien conocido el principio –de resonancia europea– que se viene predicando respecto de la ordenación financiera de las políticas medioambientales: «quien contamina paga». También es verdad que cuando se enuncia el mismo siempre se tiende a pensar que quien contamina debe de ser una apestosa petroquímica o una repulsiva papelera. Pues no: todos y cada uno de los ciudadanos contaminamos a diario –la luz generada por combustión, el vehículo que quema fósiles, el residuo que arrojamamos en el contenedor, etc.– sin que siempre obedezca a una razón de proporcionalidad la relación que media entre los costes sociales que generamos con nuestros comportamientos y la contribución que realizamos para su financiación.

En el marco del Programa de gestión de residuos municipales de Cataluña (2001/2006) se concibió la dotación de un Fondo de gestión de residuos¹¹¹ como patrimonio público separado, con sus propias fuentes de financiación y órganos rectores específicos que, gestionado y adscrito a

¹⁰⁶ Artículo 73 de la Ley 39/2003.

¹⁰⁷ Artículo 10 de la Ley 16/2003.

¹⁰⁸ Cfr. Ley de la Asamblea de Madrid, núm. 76, de 31 de marzo de 2003, del Impuesto sobre Depósito de Residuos (BOE de 29 de mayo) y el comentario a su régimen jurídico realizado por J.M. RODRÍGUEZ MUÑOZ, «A vueltas con la fiscalidad ambiental autonómica, a propósito del Impuesto sobre el Depósito de Residuos de la Comunidad de Madrid», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2003, págs. 71-143.

¹⁰⁹ Cfr. Ley del Parlamento de Andalucía, núm. 18, de 29 de diciembre de 2003, del Impuesto sobre Depósitos Radioactivos.

¹¹⁰ Vid. J.M. RODRÍGUEZ MUÑOZ, «El canon catalán sobre disposición de residuos», *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2003, págs. 101-152.

¹¹¹ Creado por la Ley del Parlamento de Cataluña núm. 6, de 15 de julio de 1993, fue objeto de desarrollo reglamentario mediante el Decreto de la Generalitat de Cataluña núm. 43, de 26 de enero de 2000, recibiendo nueva regulación –que deroga expresamente la precedente– por la Ley 16/2003.

la Agencia de Residuos de Cataluña, constituyera el eje central de las políticas de inversión en las infraestructuras necesarias para el tratamiento y valorización de los residuos municipales ¹¹².

Entre los recursos financieros del Fondo se prevén –junto, por ejemplo, a las aportaciones provenientes de los sistemas de gestión de residuos de envases– los ingresos derivados del canon sobre la disposición controlada de residuos municipales ¹¹³. La lógica del canon se descubre al fijar la atención en quienes son sus contribuyentes efectivos y sus eventuales beneficiarios. En ambos casos, y a salvo de supuestos paradójicos, se trata de corporaciones públicas locales.

En definitiva, se trata de un original sistema de distribución de costes y asignación de gastos en una materia muy concreta –residuos municipales– a través de un instrumento financiero específico. Lo cierto y verdad es que no hay una correspondencia lógica entre los costes –sociales y económicos– que generan en el territorio colindante las instalaciones de tratamiento de residuos y los ciudadanos que generan los mismos. Al no hacerse transparente esta relación, el vecino de Barcelona no tiene un incentivo especial a la hora de llevar a cabo un comportamiento eficiente en términos de depósito selectivo de los residuos que genera: al fin y al cabo, se destruirán lejos del lugar en el que vive.

Siendo esto así, no es fácil articular instrumentos financieros en general, o tributarios en particular, que contribuyan a fomentar políticas sostenibles de gestión de los residuos municipales incidiendo directamente sobre los ciudadanos responsables de su generación. Sí lo es, como demuestra este canon, hacerlo de foma mediata, gravando con un impuesto a los entes locales que gestionan los residuos municipales. Sus elementos esenciales son los siguientes ¹¹⁴:

- El hecho imponible, que determina el nacimiento de la obligación, es la disposición de los residuos municipales en las instalaciones habilitadas al efecto.
- El devengo se produce en el momento de la entrega al titular de la instalación.
- Siendo el contribuyente el titular del servicio de gestión de residuos municipales –o quien los produjera cuando no fueran objeto de recogida por un servicio municipal–, y no la empresa o entidad que eventualmente realizara el mismo, se coloca en la posición jurídico subjetiva de sustituto al titular de la instalación, que será quien habrá de presentar las correspondientes autoliquidaciones ¹¹⁵.
- La base imponible está constituida por la cantidad de residuos expresada en toneladas y determinada por sistema de peso homologado o, subsidiariamente, por estimación indirecta a partir de «cualquier dato» (*sic*).

¹¹² Sobre dicha regulación y su intención de emplear instrumentos financieros en las políticas de eliminación de residuos *vid.* M. GÓMEZ VERDESOTO, «Las tasas por gestión de residuos. Su precedente en la normativa comunitaria y su reflejo en la Ley reguladora de residuos de Cataluña», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, 1991, pág. 71.

¹¹³ Artículo 5.3 de la Ley 16/2003.

¹¹⁴ Artículos 11-16 de la Ley 16/2003.

¹¹⁵ El modelo de autoliquidación y gestión ha sido aprobado por el Departamento de Medio Ambiente y Vivienda Resolución de 1 de abril de 2004 (DOGC del día 7).

- El tipo de gravamen, a salvo de modificaciones mediante Ley de Presupuestos, se fijó inicialmente en 10 euros por tonelada, y la cuota, sin más, es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo.

El cierre del modelo viene constituido por el destino de los rendimientos del canon, los tratamientos de valorización de materiales ¹¹⁶, y el modelo de gestión del Fondo de gestión de residuos al que resultan afectados. El Fondo está administrado ¹¹⁷ por una Junta de Gobierno integrada, de forma paritaria, por representantes de la Agencia de Residuos de Cataluña y de los entes locales, siendo el presidente de la misma –con voto dirimente– designado por el/la gerente de la mencionada Agencia.

La Junta ha de acordar, antes de que finalice el mes de octubre de cada año, cómo se habrá de distribuir la recaudación de los fondos procedentes del canon, de acuerdo con unos criterios expresados en el texto legal, y entre quienes se califican como beneficiarios del Fondo: «los entes locales tanto municipales como supramunicipales, otras entidades competentes y consorcios» ¹¹⁸. Es aquí donde se percibe el sentido último del canon que no es otro sino el de actuar como instrumento de redistribución eficiente y equitativa de los recursos destinados a la provisión de infraestructuras de tratamiento de residuos municipales. Las entidades locales que generen un mayor volumen de residuos serán las que realicen una mayor aportación al Fondo, a través del canon. Aquellas que tengan unas mayores necesidades –por estar ubicados en sus territorios plantas de tratamiento de los mismos– serán las que reciban un mayor volumen de recursos procedentes del Fondo. A través del mismo, además, se financiarán políticas transversales –de sensibilización, infraestructuras no ligadas a un término municipal específico, etc.– encaminadas a la reducción y valorización de los residuos.

En definitiva, como se expresa en la exposición de motivos de la ley, se trata de un instrumento financiero concebido para canalizar la cooperación económica entre las administraciones locales y la autonómica en el desarrollo de competencias que comparten. Su finalidad ecológica es bien transparente, pues el objetivo, con toda claridad, es medioambiental y en su estructura radica un evidente incentivo al desarrollo de políticas más eficaces de recogida selectiva, separación, reciclaje y reutilización de residuos. El municipio que se quede atrás en estas acciones tendrá que soportar una carga tributaria específica –que de un modo u otro, en última instancia, recaerá sobre sus ciudadanos– por cuanto el elevado volumen de sus residuos municipales comportará en sus cuentas públicas un coste impositivo, también importante. Es fácil, pues, razonar así: invirtiendo en políticas de recogida selectiva se reducirá la carga impositiva por disposición de residuos, actuando así el canon como estímulo directo de políticas sostenibles ¹¹⁹.

¹¹⁶ Artículo 10 de la Ley 16/2003.

¹¹⁷ Artículo 6 de la Ley 16/2003.

¹¹⁸ Artículo 7 de la Ley 16/2003.

¹¹⁹ Hoy por hoy, tan sólo el 20 por 100 de los residuos urbanos producidos en Cataluña es objeto de recogida selectiva (A. CERRILLO, «Reciclaje manifiestamente mejorable», *La Vanguardia*, 16 de julio de 2003).

Llegados a este punto corresponde plantearse el porqué de la denominación de canon y, realmente, no es fácil responder ¹²⁰. Ya se ha hecho notar que no hay ninguna duda sobre su naturaleza tributaria, que expresamente se proclama. Más difícil es admitir que se acomoda en su estructura interna a lo que en la literatura tributaria se identifica como impuesto, pese a ser la propia ley la que lo califica como tal. Se podría pensar que se está ante la prestación de un servicio en régimen de Derecho público, que desde ningún punto de vista se puede considerar como voluntario ¹²¹, siendo así que estaríamos, en realidad, ante una tasa. Pero no puede olvidarse que quien realiza el servicio de eliminación de residuos no será siempre una entidad pública, sino que bien puede ser una instalación de titularidad privada, lo que conduce a excluir la naturaleza de tasa que se pudiera pensar que tiene la prestación ¹²².

En cualquier caso, si se ha querido denominar canon –categoría que, como se viene razonando, carece de contenido unívoco en Derecho tributario– tal vez haya sido por los elementos de parafiscalidad que concurren en el mismo: afectación del rendimiento y gestión por una entidad distinta del Departamento responsable de las finanzas autonómicas. Por lo demás, qué duda cabe, es un tributo propio de la Generalitat de Cataluña al que resultan de aplicación todos los principios y normas que regulan los mismos ¹²³.

6. LA COMPENSACIÓN DE LOS DERECHOS DE AUTOR

Llegamos, así, a la última de las prestaciones financieras que, conocida como canon por copia privada o compensatoria, es objeto de confrontación en el presente trabajo ¹²⁴. La vigente Ley de Propiedad Intelectual (LPI) reconoce a los autores de obras literarias, científicas o artísticas una serie de derechos personalísimos –irrenunciables e inalienables– entre los que se encuentran el de decidir sobre la divulgación de su obra, exigir el respeto a la integridad de la misma o retirarla del comercio ¹²⁵.

Al mismo tiempo reconoce al autor el derecho exclusivo a su explotación y, en especial, a su reproducción, distribución, comunicación pública y transformación ¹²⁶.

¹²⁰ En consonancia con lo que al respecto se refería sobre las consecuencias que tiene en el ya de por sí escaso rigor terminológico con el que tan a menudo se enfrenta el Derecho tributario, el hecho de que la normativa venga redactada desde ámbitos ajenos al mundo de los tributos, en este caso un Departamento de Medio ambiente. No es casual que la denominación de canon, como categoría tributaria, prolifere en prestaciones que tienen su caldo de cultivo propio en los entornos de organismos que se ocupan de políticas de transporte, urbanismo, cultura, vivienda, etcétera. En esta materia, por ejemplo, no faltan los documentos de la Unión Europea que al hacer referencia a los instrumentos financieros en materia de gestión de recursos utilizan, precisamente, la palabra canon (Recomendación 75/436/CEE, de 2 de marzo de 1975).

¹²¹ Cfr. artículo 2 de la LGT.

¹²² Cfr., en este sentido J.M. RODRÍGUEZ MUÑOZ, «El canon...», ob. cit., pág. 111.

¹²³ Sobre la Hacienda de la Generalitat de Cataluña, cfr. L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *La Hisenda de Catalunya en el sistema de finançament autonòmic*, Atelier, Barcelona, 2003.

¹²⁴ Este epígrafe trae causa de una primera reflexión sobre el particular publicada con el título «Compensación por derechos de autor: una aproximación», *El Fisco*, núm. 86 (2003), págs. 37-40.

¹²⁵ Artículo 14 del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (en adelante, TRLPI).

¹²⁶ Artículo 17 del TRLPI.

Estos últimos derechos –patrimoniales– a diferencia de los personalísimos, sí pueden ser objeto de transmisión o cesión, aun cuando tienen carácter vitalicio y se extienden hasta pasados setenta años desde la muerte o declaración de fallecimiento del autor ¹²⁷.

Lo cierto y verdad es que «en el estado actual de la técnica» es inviable contar con la autorización previa del autor para la reproducción puntual de las obras editadas –en formato electrónico o en papel– siquiera para uso doméstico o de estudio, o para su comunicación pública. Los sistemas de reprografía, copia, reproducción, transmisión por cable u ondas, transformación gráfica, etcétera, son tan variados y sofisticados que hacen prácticamente imposible el control público generalizado sobre la protección de tales derechos ¹²⁸.

De hecho la propia ley reconoce que los autores –con independencia de los derechos de explotación que cobren de sus editores– no podrán oponerse a la reproducción y préstamo de sus obras por determinadas instituciones –bibliotecas, fonotecas, filmotecas, hemerotecas o archivos de carácter cultural o científico– para fines de investigación ¹²⁹. Tampoco podrán oponerse a la reproducción de su obra para uso privado, mediante instrumentos técnicos –fotocopia, fonograma, videograma u otros ¹³⁰–.

Evidentemente esta reproducción para usos científicos o privados de las obras cuya propiedad intelectual es objeto de amparo legal produce en los autores, editores, productores y artistas un perjuicio notable en sus legítimos derechos patrimoniales, desde el momento en que se accede a los mismos sin haber satisfecho los derechos de explotación ligados a su creación y elaboración.

6.1. *El sistema adoptado.*

La solución de compromiso que contempla la ley es la de reconocer a los autores el derecho a ser compensados económicamente por el menoscabo que en sus legítimos derechos patrimoniales sobre su obra produce su reproducción –siempre sin ánimo de lucro– para fines de investigación o para el uso privado.

Al estar frente a una relación difusa en el espacio –todo el territorio nacional–, los sujetos –un número considerable de autores, por una parte, y otro, descomunal, de instituciones, en un caso, y personas que realizan copias privadas, en el otro– y el objeto –una compensación económica de no sencilla determinación–, el Ordenamiento establece un sistema singular para hacer efectiva la concreción y pago de la compensación debida.

¹²⁷ Artículo 26 del TRLPI.

¹²⁸ Si es cierto que la tecnología viene desarrollando sofisticados sistemas encaminados a poner freno a la copia ilegal de las obras de creación intelectual, que –en términos de principio– permitiría derogar el canon al que se hace referencia (cfr. al respecto C. RIVADULLA OLIVA, «¿Fin del canon por copia privada?», *Cinco Días*, 7 de febrero de 2005), no es menos cierto que –como en la leyenda abulense– «donde una puerta se cierra otra se abre», siendo así que no es fácil predecir que haya de provenir de los avances técnicos la solución definitiva en relación con la protección de los derechos de autor, máxime en lo que a la obra escrita afecta.

¹²⁹ Artículo 37 del TRLPI.

¹³⁰ Artículo 25 del TRLPI.

El artículo 25 del TRLPI desarrolla profusamente el sistema concebido por el legislador para conciliar los intereses de los autores en ver preservados sus derechos económicos sobre su obra con el interés público a que se pueda reproducir para fines de investigación o privados. En su texto vigente es prolijo, mientras que en el Anteproyecto de Ley de reforma que ha difundido la Secretaría General Técnica del MECyD se remiten aspectos esenciales del mismo a un posterior desarrollo reglamentario. Siguiendo el texto en vigor –con referencias concretas a su propuesta de reforma– se procurará en las siguientes líneas desentrañar la naturaleza y contenido de lo que el precepto legal denomina «remuneración equitativa» que el autor ha de recibir y del procedimiento que al efecto se dispone.

6.1.1. Naturaleza privada de la relación.

Lo que prevé la ley es que los autores han de ser compensados por el menoscabo económico que les comporta la reproducción de su obra sin que de la misma se derive el pago de sus legítimos derechos. A este efecto se dispone, por una parte, que los fabricantes y asimilados de determinados productos que sirven a la reproducción de la obra deberán satisfacer una compensación a los autores. Por otra, que las entidades públicas autorizadas para reproducir la obra con fines científicos deberán concertar, de igual modo, una compensación equitativa a los autores.

Como, evidentemente, es de todo punto imposible que la integridad de los autores entablen relaciones comerciales con todas y cada una de las entidades mencionadas, se dispone al efecto que el sistema funcione a través de las llamadas «entidades de gestión de los derechos de propiedad intelectual», de naturaleza privada, que actúan de puente entre unos y otros.

En un sobrevuelo poco detenido se puede llegar a tener la impresión de que la prestación que las entidades de gestión –en representación de los autores– tienen derecho a exigir de los fabricantes e instituciones deudoras tiene la naturaleza de una prestación patrimonial de Derecho público. Y, ciertamente, hay suficientes elementos de juicio que nos podrían llevar a concluir que así es. Con toda seguridad, desde luego, no estamos ante un tributo: ni el sujeto activo de la relación es una entidad pública, ni tiene reflejo presupuestario, ni sirve a la financiación del gasto público, ni se inspira su construcción en los principios tributarios.

Más bien parece estarse ante la regulación legal de una relación –eso sí, en masa y peculiar– entre particulares, de Derecho privado. Es bien sintomático en este sentido que uno de los Anteproyectos de reforma ¹³¹ que al respecto se han elaborado en los últimos tiempos recogía expresamente –cosa que no hace el texto vigente– la finalidad de la remuneración: «compensar los derechos de propiedad intelectual que se dejasen de percibir por razón de la expresada reproducción». Probablemente inspirado en lo que al respecto prevé la normativa europea ¹³², que plantea

¹³¹ En la actualidad dicho anteproyecto se ha desechado, mientras que circula un borrador, «presentado por el Ministerio de Cultura en noviembre de 2004 que omite prácticamente todas las cuestiones relevantes» (I. GARROTE, «La copia privada ante la reforma de la Ley de Propiedad Intelectual», *CEDRO, Boletín informativo*, núm. 46, 2005, pág. 20).

¹³² Directiva 2001/29/CE del Parlamento y del Consejo, de 22 de mayo de 2001, relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en la sociedad de la información.

la cuestión en estos términos. Es preciso proteger los derechos de autoría intelectual y combatir las formas ilegales de comercialización. Para lograr un justo equilibrio entre los derechos e intereses entre las diferentes categorías de titulares de derechos en liza se han de fomentar acuerdos de licencia colectiva para facilitar el pago de las compensaciones equitativas a que tienen legítimo derecho los autores por el uso que se hace de sus obras o prestaciones protegidas.

El titular último de la compensación es el autor o titular del derecho. La entidad gestora, de naturaleza privada, es una mera mandataria que actúa en su representación y como mera administradora de sus derechos. Los deudores son los fabricantes de las herramientas de reproducción y los titulares de las entidades que facilitan copias parciales de las obras para finalidades amparadas legalmente. Toda la relación, y sus elementos subjetivos y su objeto, se circunscribe al ámbito de lo privado.

No obstante lo anterior, lo cierto es que para hacer efectiva la compensación se habilita a las entidades gestoras a exigir de los fabricantes de determinados instrumentos de reproducción de obras protegidas unas cantidades fijas por cada equipo o aparato que se conocen como «canon de propiedad intelectual». Este canon tiene la apariencia formal de una prestación patrimonial de Derecho público: desde luego, si considerásemos que basta que en la ordenación de la obligación legal se persiga una función pública, social, y que revista ésta un carácter «coactivo», habríamos de afirmar que el canon compensatorio tiene dicha naturaleza. Con todo, me parece determinante su finalidad, al objeto de desechar, en una primera aproximación, esta naturaleza: no viene encaminada a financiar ninguna entidad ni servicio público, sino a arbitrar un procedimiento viable para hacer posible la satisfacción de una indemnización entre particulares que se relacionan en masa a través de un intermediario, las entidades de gestión. Es verdad que el Tribunal Constitucional ¹³³, como más arriba se ha hecho notar, ha llegado a calificar como prestación patrimonial de Derecho público la indemnización laboral transitoria satisfecha por el empresario al empleado, que podría parangonarse con el supuesto aquí mencionado. Pero tampoco se puede obviar que en el caso juzgado por el Constitucional el empresario venía a sustituir a una entidad pública, la Seguridad Social, en el libramiento de una prestación, lo que aquí no ocurre.

En cualquier caso, si se prefiriese entender que –en tanto que se trata de perseguir con su establecimiento una función pública y tener carácter coactivo– se está ante una prestación patrimonial de las que nuestra Carta Magna denomina de carácter público, la única trascendencia –a mi parecer– que en este caso tendría tal aseveración sería la de que su ordenación estaría sujeta al principio de legalidad lo que –en la normativa vigente– parece respetado. En ningún caso se podría extraer de tal conclusión la consecuencia de que su ordenación habría de venir informada por los principios materiales de justicia tributaria.

En el caso de las licencias con entidades autorizadas para llevar a cabo reproducciones con amparo legal, esta calificación –de prestación de naturaleza privada– es aún más transparente. La remuneración equitativa, prevista en la ley, se concreta en un contrato entre la entidad de gestión y la entidad autorizada, en virtud del cual ésta satisface un tanto alzado que aquélla distribuirá entre sus asociados de conformidad con las normas estatutarias que éstos se hayan dado.

¹³³ STC 182/1997.

6.1.2. Los elementos esenciales de la relación

Aceptando, pues, que el canon que los fabricantes y distribuidores de equipos y aparatos de reproducción han de satisfacer a las entidades gestoras es una prestación de Derecho privado, lo cierto y verdad es que sus elementos estructurales responden al perfil clásico de una prestación patrimonial de carácter público (art. 31.1 CE).

En este sentido, el texto en vigor desarrolla con todo detalle cada uno de los elementos esenciales de la prestación:

- La califica como obligación legal.
- Son deudores principales –¿sujetos pasivos?– los fabricantes y primeros distribuidores, siendo responsables solidarios los posteriores distribuidores, mayoristas y minoristas.
- Los acreedores son los autores y asimilados, que no las entidades que los representan.
- La obligación nace, se devenga, en el momento en que el deudor transmite o cede el uso del equipo o aparato.
- La cuantía de la remuneración debida por equipo o aparato se establece en la ley, en función de la capacidad de copia o de las unidades de grabación.
- Se establece para los deudores la obligación formal de explicitar en sus facturas el importe del canon y de presentar a las entidades de gestión declaraciones-liquidaciones periódicas.

Es sintomático, sin embargo, que el Anteproyecto al que me he referido ya no califica la prestación como obligación legal, sino como remuneración equitativa dirigida a compensar los derechos de propiedad intelectual, en línea con lo expresado por la Directiva 2001/29/CE. La mayor parte de los elementos estructurales y procedimentales, que hasta ahora se contenían en la ley, se remitían a un posterior desarrollo reglamentario –que obligaba a actualizar, al menos cada dos años– al que también se trasladaban cuestiones de tal trascendencia que –de entender que estamos ante una prestación patrimonial de carácter público– habríamos de considerarlas como carentes del suficiente amparo legal:

- Los equipos, aparatos y materiales por los que se devenga la remuneración.
- Las cuantías aplicables a cada producto.
- La distribución de las remuneraciones satisfechas entre sus titulares.

Es también de particular relevancia que el Anteproyecto previera que las diferentes entidades de gestión que pudieran estar reconocidas para aplicar el sistema estarían obligadas a actuar conjuntamente en juicio y fuera de él «en régimen de comunidad de bienes» en la defensa de los derechos de sus asociados. Y ello es así por cuanto se explicita con toda claridad que los titulares,

acreedores, de las remuneraciones satisfechas –quienes en un ejercicio de transposición de la terminología tributaria ocuparían la posición de sujetos activos de la relación– no son sino los autores y asimilados, cuyo derecho a la compensación es «irrenunciable e intransmisible».

En definitiva, las entidades gestoras no son sino asociaciones privadas de autores que posibilitan que la compensación que los fabricantes o entidades que reproducen sus obras sin permiso expreso, pero con amparo legal, se satisfaga a los titulares de las mismas. Por eso en sus acciones judiciales o extrajudiciales ante los deudores han de actuar –en el caso de que vengan a concurrir en representación de los autores distintas entidades– en régimen de comunidad de bienes, estableciéndose pues un sistema de litisconsorcio activo necesario. Lo que evidencia que estamos ante un conjunto de relaciones privadas en cuyo desarrollo la normativa establece unas premisas y requisitos encaminados a preservar los legítimos derechos de cada una de las partes, sin que se persiga la financiación de ninguna entidad o servicio público.

Es más, no puede dejar de llamarse la atención sobre un aspecto esencial de la relación que en la normativa vigente se abandonaba a los estatutos y normas de desarrollo de cada una de las entidades ¹³⁴ y que el Anteproyecto avanza que habrá de ser objeto de regulación por el Consejo de Ministros: los criterios y reglas de distribución de las compensaciones entre sus legítimos titulares en el seno de las distintas entidades gestoras. Si se pretende indemnizar a los autores y asimilados por el perjuicio económico que les genera la reproducción lícita de sus obras se ha de velar porque el sistema, en última instancia, haga llegar a quienes son los legítimos acreedores las compensaciones en un porcentaje y cuantía proporcionados y ajustados a Derecho.

6.1.3. El tratamiento tributario.

Al analizar el tratamiento que la remuneración ha de tener en su perceptor se ha de partir, en primer lugar, de una premisa inicial: su titular es el autor o persona asimilada, que no la entidad de gestión, por otra parte entidad sin ánimo de lucro.

Sentado este presupuesto inicial el problema se reduce a calificar el rendimiento y analizar su sujeción a gravamen. En el caso de que se trate de un no residente vendría llamado a tributar en el IRNR, si se trata de persona física residente en el IRPF y si es una entidad sujeta a gravamen en España en el IS. En los tres casos el problema de calificación de la compensación que se recibe es semejante. ¿Cuál es el título de adquisición? ¿a qué categoría de renta o de ingreso es reconducible?

Lo sencillo es entender que se trata de derechos derivados de la explotación de obras protegidas por la LPI y actuar en consecuencia. Si se trata de una entidad sujeta a IS sería un ingreso más de su actividad social. En el caso del no residente nos encontraríamos con el problema de encajarlo en alguna de las categorías de renta obtenidas en España para lo que deberíamos recurrir, en primer

¹³⁴ Puede encontrarse información sobre este tipo de entidades en la página web de una de ellas, CEDRO (www.cedro.org), que en la actualidad cuenta con más de cinco mil asociados, entre autores y editores.

lugar y en caso de que exista, a lo dispuesto en el Convenio de doble imposición y –en su defecto– a la normativa propia del IRNR. Probablemente, y sin que se pueda en breves líneas ir más allá, deberíamos concluir que son encuadrables en el concepto de cánones derivados de la explotación de la propiedad intelectual.

Más complejidad reviste la calificación de estos emolumentos cuando su titular y beneficiario efectivo es una persona física residente. No puede darse el supuesto de que lo reciba un tercero distinto del autor y titular del derecho patrimonial, de modo que queda descartada la calificación de rendimiento del capital mobiliario. Si se dedica profesionalmente y de forma principal a la realización y explotación de su obra ordenando por cuenta propia su actividad y asumiendo el riesgo de la misma, el rendimiento sería calificable como derivado de una actividad económica (art. 16.3 LIRPF). Por el contrario, que será lo más frecuente, el ingreso sería catalogable como rendimiento del trabajo [art. 16.2 d) LIRPF]. En cualquiera de ambos casos la entidad gestora deberá de practicar la retención a cuenta al tipo fijo, desde 2003, del 15 por 100.

Si no me cabe duda de que ésta es la calificación más socorrida y la que defendería, en todo caso, la Inspección de los Tributos, no se puede descartar la posibilidad de defender que tales rentas son ganancias patrimoniales y, por ende, no sujetas a retención a cuenta, en tanto que su naturaleza no es la de derechos de explotación de obra literaria o artística sino, precisamente, la de compensación, indemnización, por el perjuicio y deterioro que en tales derechos genera la reproducción de la obra. Así lo dice con toda claridad el tan citado Anteproyecto de reforma: «Dicha remuneración irá dirigida a *compensar los derechos de propiedad intelectual* que se dejasen de percibir por razón de la expresada reproducción». En este sentido ¿no se podría entender que, siendo así que vienen a compensar un perjuicio, un daño económico, debería entenderse que no suponen incremento alguno de la capacidad económica de su titular –antes bien traen causa de un eventual deterioro de la misma– resultando, pues, mercedoras –como tantas otras indemnizaciones (art. 7 LIRPF)– de ser declaradas exentas de gravamen?

7. CONCLUSIONES

Se ha culminado, así, el estudio de tres prestaciones que con la denominación de cánones forman parte del Ordenamiento jurídico español. De todo el análisis se deduce con claridad que, compartiendo significante, encubren significados diversos.

En el caso del canon catalán de depósitos lo que no se acaba de entender es qué haya podido conducir al legislador al empleo de la palabra canon cuando, con toda claridad, lo que encubre es, sencillamente, un tributo, que se dice impuesto, cuando se asemeja más a una tasa. Tal vez sea por ser sus únicos contribuyentes, curiosamente, entidades públicas, Ayuntamientos, la afectación a un fin específico y la gestión por una entidad pública que no es el organismo que tiene encomendada la aplicación del sistema tributario, la *Direcció General de Tributs*, tratándose de una prestación propia de Cataluña.

Más singular, si cabe, es el empleo de la palabra canon para referirse a los derechos que quienes fabrican y comercializan ciertos productos han de satisfacer a las entidades de gestión

de derechos de autor, en compensación a tanto alzado por el daño que los mismos están llamados a causar en los derechos inmateriales por las mismas gestionados. En este caso, ni siquiera es el legislador quien ha empleado la palabra canon para identificarlo, sino los comentaristas y sus destinatarios. Pues bien, ciertamente, desde una consideración expansiva del concepto constitucional de prestación patrimonial de Derecho público –que conceptuase como gasto público cualquier aplicación de recursos condicionada por un mandato legal en atención a un fin de interés general– tales derechos encajarían en esta categoría. En todo caso, como tales prestaciones patrimoniales públicas –y en la interpretación de la jurisprudencia constitucional que aquí se ha defendido– no se podría decir de las mismas que son materialmente tributos, sino meros precios públicos sujetos a reserva de ley; no quedando, pues, vinculados por el resto de principios y normas que rigen la ordenación y aplicación de los tributos.

Desde una consideración más restrictiva del concepto constitucional de prestación patrimonial de Derecho público se trataría, sencillamente, de prestaciones patrimoniales de Derecho privado, eso sí, tan obligatorias como las primas de un seguro obligatorio de accidentes. Con la finalidad pública de preservar los derechos de terceros a ser resarcidos de los eventuales daños que del vehículo se pudieran derivar, su propietario ha de contratar un seguro y satisfacer las correspondientes primas. Con la finalidad pública de preservar los derechos de los autores a ser resarcidos de los eventuales daños que el empleo de los instrumentos de reproducción puede producir en sus derechos inmateriales, sus productores han de satisfacer a una entidad gestora de tales derechos el pago de las cantidades destinadas a compensar tales perjuicios.

En cuanto a los cánones forales por el uso de infraestructuras viarias, lo primero que se ha de apuntar es que el hecho de exigir una determinada prestación por el uso de tales vías de transporte es una opción de orden estrictamente político y no una exigencia jurídica. Tomada la decisión, su forma y régimen financiero está condicionado, eso sí, por el particular régimen jurídico vigente en ese momento en la jurisdicción de que se trate.

Pues bien, sentado lo anterior –que aun siendo obvio no siempre se comparte– puede afirmarse que los cánones forales de infraestructuras viarias son técnicamente aceptables, desde el punto de vista del Derecho financiero en el que se enmarcan y no son sino precios –públicos, si se quiere– revestidos con una ambigua denominación: «canon». De entender que en la provisión del servicio en razón del cual se establecen –el uso de una infraestructura viaria– median condiciones de coactividad, el establecimiento de los mismos mediante ley permitiría entender respetado con ello los requisitos que de las prestaciones patrimoniales públicas viene exigiendo la jurisprudencia constitucional en la materia.

El problema del modelo adoptado, en este caso, es que incurre en una contradicción de fondo. No tiene mucho sentido que encomendándose la gestión del servicio a una sociedad pública en condiciones efectivas de monopolio de hecho, se cobre al usuario un precio público, aun con una forma –de «canon»– que parece expresamente buscada para evitar tropiezos jurisdiccionales. De *lege ferenda* probablemente lo más razonable sería que los poderes públicos renunciasen definitivamente a la explotación –otra cosa es el mantenimiento y construcción de carreteras o autovías de libre tránsito– de infraestructuras sujetas a precio. Lo que resultaría más coherente, en el modelo europeo de construcción y gestión de infraestructuras públicas de transporte, sería

que la entidad pública se apoyara en el capital privado –a través de las innumerables fórmulas financieras que al respecto se han desarrollado en los últimos tiempos– estableciendo, tal vez, una tasa por aprovechamiento especial del dominio público que habrían de satisfacer las entidades privadas que gestionaran dichas vías o sus usuarios mediante la adquisición de un distintivo. De un modo u otro –mediante transferencias o de forma directa– lo razonable es que los beneficiarios del rendimiento de dichas tasas fueran, en buena medida, los municipios –los vecinos– especialmente afectados por la construcción y funcionamiento de dichas vías. Así las cosas se puede concluir que la función financiera que vendría a cumplir dicha tasa –resarcir económicamente a los habitantes de los municipios por los que discurre la autopista– se puede entender ya cumplida en nuestro Ordenamiento vigente mediante la sujeción al IBI de estas infraestructuras, como inmuebles de características especiales. La relación entre el usuario y el gestor de la infraestructura, en cualquier caso, quedaría acotada al ámbito de lo privado, siendo su naturaleza jurídica la de precio.

Concluyendo, de todo lo expuesto se deduce lo que ya se anunciaba: la palabra canon, como categoría, carece de significado preciso en el Derecho financiero español. Sería, pues, lo más conveniente –aunque nada hace predecir, antes bien al contrario, que así pueda ocurrir– que los responsables de la redacción y aprobación de las normas evitaran su empleo, al denominar prestaciones patrimoniales de nuevo cuño.